



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB
INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD**

VALDINEI CORDEIRO COIMBRA

**A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NA TUTELA TRIBUTÁRIA E OS ARRANJOS
INSTITUCIONAIS DA POLÍTICA FISCAL: A PROJEÇÃO DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA PERSECUÇÃO PENAL**

BRASILIA - 2019



**CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UNICEUB
INSTITUTO CEUB DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO - ICPD**

VALDINEI CORDEIRO COIMBRA

**A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NA TUTELA TRIBUTÁRIA E OS ARRANJOS
INSTITUCIONAIS DA POLÍTICA FISCAL: A PROJEÇÃO DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO NA PERSECUÇÃO PENAL**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário de Brasília (UniCEUB) como requisito parcial para aprovação no programa de Mestrado em Direito – Linha 2 - Políticas Públicas, Processo e Controle Penal.

Orientador: Dr. Leonardo Roscoe Bessa.

BRASILIA – 2019

COIMBRA, Valdinei Cordeiro. A expansão do direito penal na tutela tributária e os arranjos institucionais da política fiscal: a projeção do processo administrativo e judicial tributário na persecução penal. Brasília: UniCEUB, 2019.

Dissertação apresentada para obtenção do grau de Mestre em Direito do Programa de Mestrado e Doutorado em Direito do Centro Universitário de Brasília.

VALDINEI CORDEIRO COIMBRA

**A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NA TUTELA TRIBUTÁRIA E OS ARRANJOS
INSTITUCIONAIS DA POLÍTICA FISCAL: A PROJEÇÃO DO PROCESSO
ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO NA PERSECUÇÃO PENAL**

Dissertação apresentada ao Centro Universitário de
Brasília (UniCEUB) como requisito parcial para
aprovação no programa de Mestrado em Direito –
Linha 2 - Políticas Públicas, Processo e Controle Penal.

Orientador: Dr. Leonardo Roscoe Bessa.

Brasília ____ de _____ 2019.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Leonardo Roscoe Bessa.

Orientador

Prof. Dr. _____

Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Prof. Dr. _____
Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

Prof. Dr. _____
Centro Universitário de Brasília - UniCEUB

RESUMO

Partindo da análise dos arranjos institucionais da política fiscal e criminal, que engloba vários institutos de natureza tributária e penal tributário, a presente dissertação, apresentada ao programa de mestrado do UNICEUB, tem por objetivo a busca de um ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatório do Estado e o interesse do contribuinte em manter intacto o valor auferido pelo trabalho, pois as políticas de arrecadação devem ser compatíveis com os princípios constitucionais e adequadas às reais necessidades sociais, mormente por envolver direito fundamental dos contribuintes. A pesquisa parte do expansionismo penal como um todo, direcionando o estudo ao direito penal tributário no Brasil, para em seguida analisar o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, o que leva à necessidade de fazer alguns apontamentos sobre os crimes fiscais e previdenciários. A pesquisa busca demonstrar a projeção do processo administrativo-tributário na persecução penal, uma vez que existe uma interligação entre o direito tributário e o direito penal tributário, especialmente em relação aos crimes materiais, exigindo-se, portanto, a análise da natureza jurídica do lançamento definitivo do tributo, em vista da tese firmada no enunciado vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, expondo as infundáveis controvérsias surgidas a partir de sua criação. Para determinar o ponto de equilíbrio entre a arrecadação e o interesse privado, o estudo ingressa na área dos arranjos institucionais da persecução dos delitos fiscais, analisando o inquérito policial e a representação fiscal para fins penais, com foco no sigilo fiscal e bancário, finalizando com a abordagem da usual combinação dos crimes tributários com o crime de lavagem de dinheiro.

Palavras-chave: Expansão do Direito Penal. Crime tributário. Crédito tributário. Arranjos institucionais. Política fiscal.

ABSTRACT

Based on the analysis of the institutional arrangements of fiscal and criminal policy, which encompasses several tax and penal institutes, the present dissertation, presented to the master program of Uniceub, aims to search for a point of balance between the state's fundraising interest and the taxpayer's interest in maintaining intact the value earned by the work, as the collection policies must be compatible with the constitutional principles and appropriate to the real needs To involve the fundamental right of the taxpayers. The research is part of the criminal expansionism as a whole, directing the study to the tax criminal law in Brazil, to then analyze the legal good tutored by the tax crimes, the that leads to the need to make some notes about tax and social security crimes. The research seeks to demonstrate the projection of the administrative-tax process in criminal prosecution, since there is an interconnection between tax law and tax criminal law, especially in relation to material crimes, requiring, therefore, the analysis of the legal nature of the definitive release of the tribute, in view of the thesis signed in the binding utterance N. 24 of the Supreme Court, exposing the endless controversies arising from its creation. To determine the point of equilibrium between the collection and the private interest, the study enters the area of institutional arrangements for the pursuit of tax offenses, analyzing the police investigation and the tax representation for criminal purposes, with a focus on secrecy and banking, finalizing the approach of the usual combination of tax crimes with the crime of money laundering.

Keywords: criminal law expansion. Tax crime. Tax credit. Institutional arrangements. Tax policy.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	7
CAPÍTULO 1	13
A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NA TUTELA TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NO BRASIL COM A TIPIFICAÇÃO DE CRIMES EM LEGISLAÇÃO ESPECIAL.....	16
1.2 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO BRASIL.....	20
1.2.1 O direito penal tributário e direito tributário penal.....	27
1.2.2 O bem jurídico tutelado dos crimes tributários - divergência doutrinária	29
1.2.3 Adoção da concepção patrimonialista sob o ponto de vista da extinção da punibilidade pelo pagamento e o princípio da insignificância em face do valor do tributo.....	36
1.2.4 Alguns apontamentos quanto aos crimes tributários em espécie e a apropriação indébita e sonegação previdenciária.	44
CAPÍTULO 2	60
A PROJEÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA PERSECUÇÃO PENAL	60
2.1. NATUREZA JURÍDICA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO TRIBUTO.....	64
2.2 CONTROVÉRSIAS QUE SE PERPETUAM APÓS A SÚMULA VINCULANTE N. 24 - PROPOSTA DE ALTERAÇÃO	66
CAPÍTULO 3	78
OS ARRANJOS INSTITUCIONAIS NA PERSECUÇÃO DOS DELITOS FISCAIS.....	78
3.1 O INQUÉRITO POLICIAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	79
3.2 A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E O SIGILO FISCAL E BANCÁRIO.....	84
3.3 A PERSECUÇÃO CRIMINAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA COMBINAÇÃO COM O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO	100
3.3.1 Corrente favorável à possibilidade de o crime fiscal figurar como antecedente à lavagem de dinheiro.....	103
3.3.2 Corrente contrária à possibilidade de o crime fiscal figurar como antecedente à lavagem de dinheiro.....	111
CONCLUSÃO	121
REFERÊNCIAS	128

INTRODUÇÃO

A partir da análise dos arranjos institucionais da política fiscal e da persecução penal tributária, a presente dissertação de mestrado tem por objetivo buscar um ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatório do Estado e o interesse do contribuinte em manter intacto o produto do trabalho auferido de forma lícita, pois, de um lado o Estado precisa cumprir os objetivos fundamentais insertos no art. 3º da Constituição Federal, dentre eles, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção do desenvolvimento nacional, sendo obrigado a buscar a maior arrecadação de receitas, utilizando-se de recursos eficazes e qualificados.

De outro lado, o contribuinte, pessoa física ou jurídica, que tem a seu favor, além das garantias constitucionais insertas no art. 5º da Constituição, aquelas extraídas dos princípios gerais da ordem econômica (art. 170, CF), dentre elas a valorização do trabalho humano, a livre iniciativa, a garantia da propriedade privada, a livre concorrência, a existência digna e o direito natural de todo ser humano de proteger o patrimônio adquirido com o suor de seu trabalho. Isso porque a má gestão dos recursos públicos estimula o contribuinte a pagar menos (reduzir) ou não pagar (suprimir) o tributo devido.

Entre estes dois interesses, o Estado conta com o direito tributário, com amparo na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional, a exemplo da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980), que confere tratamento diferenciado à Fazenda Pública, na busca de recuperação de créditos de toda natureza, . Nesse contexto, o direito penal tributário representa um reforço nessa busca arrecadatória, uma ferramenta utilizada pelo Estado contra os devedores contumazes. Na prática, o que se vê é a tendência atual de se desencadear uma ação penal para cada execução fiscal, uma verdadeira administrativização do direito penal, totalmente contrária ao princípio da intervenção mínima, que enxerga a privação de liberdade como a *ultima ratio*.

Na investigação deste expansionismo penal, serão alvo de estudos os problemas identificados na relação processo administrativo-tributário e sua projeção na persecução penal tributária à luz da Constituição da República, para, ao final, aferir a legitimidade da tutela jurídica penal tributária e, conseqüentemente, identificar o ponto de equilíbrio entre o interesse estatal e o privado.

Já em sede de conclusão, a pesquisa enfrentará duas hipóteses: a) o direito penal tributário no Brasil, apesar de suas características de administrativização, apresenta-se como um expansionismo penal, no entanto, é de fundamental importância a sua existência; b) o direito penal tributário, apesar da sua legitimidade, há de ser aplicado de forma racional, devendo as instituições públicas dos vários setores do Estado (Fisco, polícia judiciária, Ministério Público e Judiciário) primar por sua utilização como *ultima ratio*, bem com, aprimorar a persecução criminal para que se tenha uma maior efetividade, causando o mínimo de prejuízos possíveis àqueles que movimentam a economia do país, reduzindo-se os arranjos institucionais que o transforma em ferramenta de cobrança de dívidas.

Neste sentido, após o estudo da expansão do direito penal na tutela tributária, bem como da análise sucinta dos crimes tributários e previdenciários, a pesquisa buscará comprovar a projeção do processo administrativo-tributário na persecução penal tributária, enfrentando os seguintes subtemas:

- a) A natureza jurídica da constituição definitiva do tributo, consoante entendimento firmado no enunciado vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, bem como as controvérsias surgidas a partir do referido enunciado, com proposta de alteração de sua redação, visando dar maior segurança jurídica;
- b) Os arranjos institucionais na persecução criminal dos delitos fiscais, com a análise da importância do inquérito policial fiscal, assim como da representação fiscal para fins penais, incluindo a discussão sobre a quebra da movimentação financeira pelo Fisco e a possibilidade ou não da transferência do sigilo fiscal e bancário para a esfera penal sem autorização judicial.
- c) O incremento da persecução criminal contra a ordem tributária com a combinação do crime de lavagem de dinheiro após a Lei n. 12.683/2012 que extinguiu o rol taxativo dos delitos antecedentes trazidos na redação original da Lei n. 9.613/98, com a análise dos pontos favoráveis e desfavoráveis à consideração do crime fiscal e previdenciário com delito antecedente ao crime de lavagem de dinheiro, com breves referências ao

Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT, instituído pela Lei n. 13.254/16.

A motivação do presente trabalho, se deu pela constatação, na prática forense em processos penais tributários, da ocorrência de diversos problemas gerados a partir dos arranjos institucionais da política fiscal brasileira, que conseqüentemente indica uma insegurança jurídica àqueles sujeitos à persecução penal tributária, em virtude da complexidade que norteia a matéria – crimes fiscais – e a percepção de uma jurisprudência instável, sobre determinados temas, além da escassez doutrinária, seja porque os penalistas tradicionais não querem se aprofundar nas questões tributárias, seja porque a doutrina tributária não quer se imiscuir na seara penal, sendo poucos os profissionais que se arriscam nessa temática.

Além disso, o tema da pesquisa compõe a estrutura curricular do Mestrado em Direito e Políticas Públicas do UNICEUB, mais especificamente na linha “Políticas Públicas, Processo e Controle Penal”, que tem como uma de suas disciplinas “Fundamentos do Poder Punitivo”, já cursada pelo pesquisador, cujo conteúdo abordado acabou por influenciar na escolha do tema, revelando a importância da matéria - crimes tributários - especialmente à luz do expansionismo penal que permeou vários textos disponibilizados para leitura.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho foi a pesquisa bibliográfica, tendo como referencial teórico alguns autores como Jesús-María Silva Sanchez que melhor discorre sobre a expansão do direito penal e sua administrativização, enquanto que nos temas relacionados ao direito penal tributário, utilizou-se como norte os ensinamentos de Andreas Eisele, Pedro Roberto Decomain e Hugo de Brito Machado, entre outros, uma vez que demonstraram conhecimento teórico e prático sobre os institutos. Além disso, a pesquisa vem ilustrada dados extraídos de ações penais tributárias em curso, utilizando-se, ainda a jurisprudência brasileira, com ênfase no Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, evitando-se a reprodução das ementas dos julgados apontados, tendo em vista a facilidade de sua localização nos respectivos portais, bem como visando otimizar o trabalho.

Ao longo do trabalho, tentar-se-á responder alguns questionamentos surgidos a partir da análise de cada instituto abordado, apresentando conclusões que possam

conciliar com o objetivo geral do trabalho, o ponto de equilíbrio, conseqüentemente, sinalizar para uma persecução criminal mais eficaz no combate à sonegação, com vista a evitar os incontáveis processos penais tributários fadados ao insucesso e, ao mesmo tempo, apontar maior segurança aos potenciais alvos da persecução criminal tributária.

Para encontrar este ponto de equilíbrio tratou-se primeiramente de analisar a expansão do direito penal como um todo, especialmente a partir da Constituição Federal, para em seguida adentrar no direito penal tributário, visando determinar se este ramo do direito tem influenciado no “estado de coisas inconstitucionais” do sistema prisional brasileiro, para em seguida, avaliar a necessidade da existência de um direito penal tributário no Brasil, com características peculiares que fogem àquelas forjadas ao longo dos anos para um direito penal clássico ou tradicional, ou seja, investigar se a realidade atual demanda a administrativização do direito penal, apontado por Silva Sanches.

O estudo abordará, ainda, a característica dúplice da legislação penal tributária, na medida em que, de um lado indica aspectos de direito penal máximo, quando, por exemplo, considera como crime a redução de IPVA, mediante declaração falsa de residência e, de outro, um afrouxamento da tutela penal, a exemplo da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, ou mesmo, considerar insignificante o valor de tributo federal de até vinte mil reais, indicando, *a priori*, uma política criminal arrecadadora controvertida, o que coloca em dúvida a legitimidade da tutela penal tributária, posto que o direito penal apenas se legitima quando a tutela pretendida encontrar resguardo constitucional.

Em seguida, far-se-á uma breve incursão retrospectiva sobre a legislação penal tributária até a análise do bem jurídico tutelado nos crimes tributários, diferenciando-se o direito penal tributário do direito tributário penal, reportando-se a algumas considerações referente aos crimes tributários em espécie, juntamente com a apropriação indébita e sonegação de contribuição previdenciária.

Na análise do bem jurídico tutelado, adotou-se a concepção patrimonialista, ocasião em que será demonstrado como o crédito tributário é exibido nas representações fiscais para fins penais ou nos autos de infração encaminhados ao Ministério Público, possibilitando a identificação da divergência no formato de sua apresentação dos entes federados, demonstrando a necessidade de unificação de procedimento. Além disso, os

créditos tributários extraídos dos procedimentos penais, demonstram que, muitas vezes, os “acessórios” possuem valores superiores ao valor principal dos tributos, em virtude das multas aplicadas em percentuais de 50%, 75%, 100%, 200% e até 220%, a depender do tributo e da legislação do ente tributante, o que tem relevância inclusive quanto à abordagem no final do trabalho no tocante ao crime de lavagem de dinheiro, que exige a demonstração da ocultação ou dissimulação o produto de infração penal, não podendo a multa fiscal ser considerada como produto da infração penal.

Por conseguinte, far-se-á uma incursão na projeção do processo administrativo-fiscal na persecução penal, ocasião em que será analisado o lançamento definitivo do tributo como hipótese consumação dos delitos materiais, conforme tese fixada no enunciado vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, analisando-se a sua natureza jurídica e as incontáveis controvérsias surgidas a partir da sua criação, especialmente quando se faz a sua aplicação de forma retroativa em prejuízo do réu ou quando é utilizada no conflito intertemporal da lei penal, bem como quando impede a instauração de inquérito policial ou decretação de medidas cautelares criminais, havendo tendência de sua revogação ou alteração.

O passo seguinte será ingressar no estudo dos arranjos institucionais na persecução dos delitos fiscais, ocasião em que se abordará o inquérito policial para apurar crime contra a ordem tributária, sinalizando que somente deve ser instaurado após a constituição definitiva do tributo, bem como quando a representação fiscal para fins penais não trazer elementos suficientes para subsidiar a ação penal. Neste contexto, foi necessário estudar a representação fiscal para fins penais ou o auto de infração, na medida em que é a partir de tais procedimentos, cujo rito encontra previsão legal, que se tem o crédito apontado como sonegado.

Neste ponto, o trabalho demonstrará o conteúdo da representação fiscal para fins penais, bem como se os elementos nela produzidos seriam suficientes para o Ministério Público ofertar a ação penal, ingressando na análise da possibilidade ou não de os agentes fiscais se valerem de informações da movimentação financeira para chegarem ao cálculo do tributo e como ficaria a reserva de jurisdição para o sigilo fiscal e bancário, já que as representações fiscais para fins penais são, em regra, a base de sustentação das ações penais.

Será estudado, ainda, a questão que envolve o incremento na persecução criminal dos crimes fiscais, surgido a partir da alteração da lei de lavagem de capitais (Lei n. 9.613/90), pela Lei n. 12.683/2012, que excluiu o rol de crimes antecedentes, possibilitando, *in tesi*, a imputação de crime de lavagem de dinheiro aos sonegadores, utilizando-se como infração penal antecedente os crimes fiscais. Nesse sentido, serão analisados os principais argumentos da corrente favorável e da corrente contrária, inclinando a pesquisa por esta última, especialmente, após restar demonstrado que os créditos tributários, em regra, exibidos nas representações fiscais para fins penais ou nos autos de infração, são incrementados com acessórios, cujos valores em percentuais são maiores do que o tributo apurado. Portanto, além do valor principal não ter origem ilícita, os valores dos acessórios são aplicados como sanção administrativa pelo Estado, estando previsto em lei.

Além disso, será visto que recentemente foi instituído o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – RERCT, pela Lei n. 13.254/16, definindo como de origem lícita o patrimônio decorrente do crime tributário e sonegação de contribuição previdenciária, para fins de repatriação de recursos do exterior.

Por fim, no caso de crime fiscal ou previdenciário em que houver o aumento do patrimônio do agente por força de sua conduta criminoso, a exemplo da apropriação fiscal ou previdenciária, havendo ocultação ou dissimulação do valor auferido com a conduta, perfeitamente cabível a imputação pelo crime de lavagem de dinheiro.

Em síntese, a partir da confirmação das hipóteses defendidas, por meio do estudo dos vários institutos relacionados aos crimes fiscais, no contexto de expansão do direito penal, espera-se alcançar o objetivo geral do trabalho, que é a busca de um ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatário do Estado e o interesse do contribuinte em manter intacto o produto do trabalho auferido de forma lícita.

CAPÍTULO 1

A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NA TUTELA TRIBUTÁRIA

É inegável que o direito penal como um todo, em especial, a partir dos anos 70, sofreu uma expansão com o surgimento de novos riscos ou novos bens jurídicos, no entanto, é de se indagar se esta expansão é a causa do encarceramento desenfreado constatado no Brasil que, segundo o Banco Nacional de Monitoramento de Prisões 2.0, desenvolvido pelo Conselho Nacional de Justiça¹, em agosto de 2018, contava com 602.2017 presos, sem computar a totalidade dos presos nos estados de São Paulo e Rio Grande do Sul, podendo, chegar a mais de 700 mil presos². Até então, os dados oficiais eram fornecidos pelo DEPEN que apontava uma população carcerária de 726 mil presos³, ocupando o terceiro lugar em população carcerária no mundo, ficando atrás, apenas da China (1.649.804) e dos Estados Unidos (2.145.100), sendo que aqui há uma agravante caracterizada pelo seu estado de coisas inconstitucionais do sistema prisional.

O “estado de coisas inconstitucionais” do sistema prisional brasileiro - expressão utilizada pela Corte Constitucional Colombiana na Sentencia⁴ T-153/98, reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal na ADPF 347, de relatoria do Ministro Marco Aurélio⁵, apontou alguns dados preocupantes sobre a população carcerária, as condições de insalubridades, o *déficit* de vagas⁶, ou seja, um quadro de violação massiva e persistente de direitos fundamentais, decorrente de falhas estruturais e falência de políticas públicas, no sistema penitenciário brasileiro.

¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Banco Nacional de Monitoramento de Prisões 2.0**. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/sistema-carcerario-e-execucao-penal/cadastro-nacional-de-presos-bnmp-2-0>. Acesso em 16 dez. 2018.

² Pelo senso do DEPEN, o estado de São Paulo, contava em 2016 com 240.061 presos, enquanto que Rio grande do Sul contava com 33.868, ou seja, certamente com a conclusão do lançamento das informações destes dois estados no BNMP 2.0, chegar-se-á a mais de 700 mil presos.

³ BRASIL. DEPEN. **Levantamento Nacional de Informações Penitenciárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/infopen-levantamento.pdf>. Acesso em 10 fev. 2018.

⁴ COLÔMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-153/98**. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/t-153-98.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADPF N. 347**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=10300665>. Acesso em 16 mar. 2018.

⁶ BRASIL. Supremo Tribuna Federal. **ADPF 347 MC**. Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 18-02-2016 PUBLIC 19-02-2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000302725&base=baseAcordaos>. Acesso em: 10 fev. 2018

Segundo o censo do DEPEN⁷, o Brasil saltou de 90 mil presos em 1990 para mais de 700 mil em 2016, ou seja, um crescimento populacional de mais de 700%. Os dados atuais do BNMP 2.0, recentemente implantado pelo Conselho Nacional de Justiça, manteve a estimativa já apontada pelo DEPEN de que 40% são presos sem condenação (presos cautelares), 25% presos condenados em execução provisória da pena e 35% presos condenados em execução definitiva da pena. 74% encontram-se em regime fechado e 24,13% em regime semiaberto e o restante em regime aberto.

No tocante às espécies dos crimes, o relatório do BNMP 2.0 aponta que 27,58 % dos presos estão relacionados com o crime de roubo, 24,74 % crime de tráfico de drogas, 11,27% homicídio, não havendo informação sobre o número de pessoas presas no país por crime contra a ordem tributária, contra a ordem econômica, lavagem de dinheiro, crime contra o sistema financeiro nacional, ou seja, crimes econômicos em geral.

Tal diagnóstico é importante, na medida em que revela que autores de crimes tributários não estão inseridos no panorama da ADPF 347, pois normalmente são empresários que sonegam tributos, portanto com maiores condições financeiras de arcarem com suas defesas nas esferas administrativa-tributária, civil e penal, o que dificulta a condenação criminal.

Além disso, na hipótese de condenação, raramente as penas impostas ensejariam a prisão em regime fechado, haja vista a grande possibilidade de substituição por penas restritivas de direitos. Ademais, como será visto adiante, a legislação tributária, por questão de política arrecadatória, contempla a suspensão do processo penal em caso de parcelamento e o pagamento do tributo sonegado como hipótese de extinção de punibilidade, motivos estes que leva à reflexão da utilização do Direito Penal na tutela tributária.

Porquanto, em que pese a inexistência de dados do CNJ sobre a população carcerária de colarinho branco, eventualmente se verifica hipóteses pontuais no tratamento dispensado a essa modalidade criminosa, a exemplo do agravo em execução penal n. 22 DF, junto ao Supremo Tribunal Federal, em que se discutiu a constitucionalidade do §4º do art. 33 do Código Penal que condiciona a progressão de

⁷ BRASIL. DEPEN. **Levantamento Nacional de Informações Penitenciárias**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/infopen-levantamento.pdf>. Acesso em 10 fev. 2018.

regime para condenados por crimes contra a Administração Pública à reparação do dano causado pelo crime, decidindo o Supremo por sua constitucionalidade. No entanto, percebe-se nas entrelinhas da manifestação do relator Ministro Roberto Barroso um prognóstico de política criminal de maior rigor em desfavor dos autores de crimes contra o patrimônio público, especialmente no tocante à pena pecuniária⁸.

Vale notar que o legislador penal parece não ter encontrado um ponto de equilíbrio quando se trata de crimes contra o patrimônio público, pois enquanto condiciona a progressão de regime à reparação do dano causado pelo crime nos crimes contra o erário, o que pode ser incluído os crimes tributários, nestes, extingue a punibilidade quando houver o pagamento do tributo a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação, conforme será visto no item 1.2.3.

Não se pretende aqui advogar pelo abolicionismo do direito penal tributário, muito menos acobertar a sonegação de tributos, que, segundo notícia os meios midiáticos, em 2015 chegou a 420 bilhões de reais^{9 10}, mas sim, analisar e discutir os problemas advindos da complexidade da matéria – direito tributário *versus* direito penal tributário – com o escopo de sinalizar para possíveis soluções visando à efetiva proteção do bem jurídico tutelado, sem, no entanto, deixar de observar a segurança jurídica dos potenciais candidatos à responsabilização penal por eventual conduta tipificada como delito fiscal, que não deixa de ser um delito contra o erário.

No presente capítulo busca-se verificar, se a tutela penal tributária surgiu em face desta expansão ou se apenas houve uma roupagem nos tipos penais tributários já existentes, especialmente pelos arranjos institucionais nascidos a partir da aplicação prática dos delitos que motivam o legislador a promover as alterações necessárias para melhor proteção de determinados bens jurídicos.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AEP. 22 –DF**. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-052 DIVULG 17-03-2015 PUBLIC 18-03-2018

⁹ ESTADÃO. **Sonegação de impostos chega a R\$ 420 bilhões no Brasil em 2015**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>. Acesso em 12 nov. 2018.

¹⁰ Referido montante encontra-se disponível no site da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, sobre arrecadação referente ao exercício de 2016, no qual destaca que "a estimativa de sonegação iria de 7,6% para 9,1% do PIB. Isso representaria uma perda de arrecadação de R\$ 571,5 bilhões, levando-se em conta o de PIB do ano de 2016, [...] equivalentes a 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 638,0 bilhões para o exercício de 2016". QUANTO CUSTA O BRASIL. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016**. Artigo disponibilizado em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016> >. Acesso em 20 ago.2018.

1.1 A EXPANSÃO DO DIREITO PENAL NO BRASIL COM A TIPIFICAÇÃO DE CRIMES EM LEGISLAÇÃO ESPECIAL

Com a crescente complexidade da sociedade pós-industrial, não resta dúvida de que o Direito Penal vem passando por intensas alterações, especialmente pelo surgimento de novos riscos, novos interesses, novos bens jurídicos, exigindo-se um papel cada vez maior do Direito Penal, conforme explica Silva Sanches, quando aborda o tema sob o enfoque das alterações ocorridas no Código Penal espanhol de 1995:

Pois bem, ante tais posturas doutrinárias, realmente não é nada difícil constatar a existência de uma tendência claramente dominante em todas as legislações no sentido da introdução de novos tipos penais, assim como um agravamento dos já existentes, que se pode encaixar no marco geral da restrição, ou a "reinterpretação" das garantias clássicas do Direito Penal substantivo e do Direito Processual Penal. Criação de novos "bens jurídico-penais", ampliação dos espaços de riscos jurídico-penalmente relevantes, flexibilização das regras de imputação e relativização dos princípios político-criminais de garantia não seriam mais do que aspectos dessa tendência geral, à qual cabe referir-se com o termo "expansão"¹¹.

No Brasil, esta expansão não foi diferente, pois a partir da Constituição de 1988, houve uma explosão de legislação penal extravagante¹², com a ampliação de tipos penais fora do Código Penal. Atualmente a legislação penal brasileira (Código Penal e leis extravagantes), contempla mais de 1050 crimes¹³. A maioria, classificados como infração de menor potencial ofensivo, de competência dos Juizados Especiais Criminais, passíveis de aplicação de medidas alternativas à prisão, tais como, composição e transação penal, (art. 74 e 76, da Lei n. 9.099/95), assim como suspensão condicional do processo (art. 89, da Lei n. 9.099/95).

¹¹ SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**, tradução Luiz Otávio de Oliveira Rocha. — 3. ed. rev. e atual. - São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2013p. 26.

¹² São exemplos desta expansão penal, dentre outras, os seguintes crimes em leis extravagantes, surgidos após a Constituição de 1988: crime de racismo (Lei nº 7.716, de 5 de janeiro de 1989); crimes contra a criança e adolescentes (Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990), crimes hediondos (Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990); crimes contra os consumidores (Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990); crimes contra a Ordem Tributária, econômica e relações de consumo (Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990); Crimes licitatórios (Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993), crimes de tortura (Lei n. 9.455, de 07.04.97); crimes de trânsito (Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997); crimes ambientais (Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998); crime de lavagem de dinheiro (Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998); crimes contra o idoso (Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003); crimes relacionados à arma de fogo e acessórios (Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003); crimes falimentares (Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005); crimes de droga (Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006); crime organizado (Lei n. 12.850, de 02.08.2013); crime de discriminação dos portadores do vírus da imunodeficiência humana (HIV) e doentes de AIDS (Lei n. 12.984, de 02.06.2014) e o mais recente crime de terrorismo (Lei nº 13.260, de 16 de março de 2016)

¹³ MONTEIRO, Marcelo Rocha. **Palestra sobre segurança no Brasil 200**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=EzfEsAC7cTo> . Acesso em 12.03.2018.

Além disso, o Código Penal em seu art. 43 e seguintes, contempla as penas restritivas de direitos, que substituem as privativas de liberdade fixadas em até 4 anos, para aqueles que preencherem os requisitos legais, tais como não ser o condenado reincidente em crime doloso, crime sem violência ou grave ameaça à pessoa, ou, qualquer que seja a pena, no caso de crime culposos e, em ambas as hipóteses, serem consideradas favoráveis as circunstâncias judiciais (art. 44, I, II, III, do CP.)

Por outro lado, apenas 28 crimes são graves o suficiente para dar ensejo à prisão, sendo certo que a reincidência em crimes com penas médias, entre quatro a oito anos de reclusão, também sujeitará o condenado ao regime fechado¹⁴. Significa dizer que as mais de 700 mil pessoas presas no país, não praticaram infração de menor potencial ofensivo ou crimes, cujas penas estejam sujeitas à substituição por restritiva de direitos, pelo menos teoricamente. Além disso, vale destacar que as condenações por pena de até 4 anos, o regime prisional será o aberto, desde que o condenado não seja reincidente (art. 33 do CP), ou seja, há indícios de que a expansão penal ocorrida a partir dos anos 90 no Brasil, não foi a responsável pelo aumento da população carcerária, antes mencionada.

Algumas das inúmeras leis extravagantes contemplam um microsistema penal, com peculiaridades próprias, de natureza material ou processual, a exemplo dos crimes ambientais (Lei 9.605/98), mas que serão todas revogadas, se vingar a aprovação do PLS 236 em tramitação no Senado Federal, que cria um novo Código Penal, acolhendo a maioria dos crimes tipificados em leis extravagantes, sendo que os crimes contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90), foco deste trabalho, encontram-se no rol das incontáveis leis extravagantes, o que teoricamente estaria dentro da expansão do direito penal, não no sentido do inchaço da população carcerária brasileira.

No entanto, como não é objeto deste trabalho analisar as causas desta expansão penal, vale apontar as características indicadas por Silva Sánchez¹⁵, dentre elas, sinteticamente: a) as mudanças das estruturas sociais e suas demandas internas, com o surgimento de novos bens jurídicos penalmente relevantes, a exemplo do sistema financeiro mundial; b) bens jurídicos já existentes que passaram a ser valorados de uma

¹⁴ Tal afirmativa decorre da Súmula 269 do STJ que dispõe: É admissível a adoção do regime prisional semiaberto aos reincidentes condenados a pena igual ou inferior a quatro anos se favoráveis as circunstâncias judiciais. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **STJ - Súmula 269**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 17 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.2652&seo=1>>. Acesso em: 02 set. 2018.

¹⁵ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A Expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otávio de Oliveira Rocha. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 33-121.

forma distinta, a exemplo do meio ambiente; c) institucionalização da insegurança, de modo que a segurança passou a depender cada vez mais da conduta do outro o que Mendoza Buergo denomina de “*creciente sustitución de contextos de acción individuales por otros de carácter coletivo*”¹⁶, d) a sensação social de insegurança (direito penal como cura para todos os males); e) a configuração de uma sociedade de “sujeitos passivos”, em que o número de pessoas que produzem a riqueza na sociedade moderna é proporcionalmente mais reduzido quando comparado com os beneficiários desta riqueza (aposentados, desempregados, etc); f) a identificação da maioria com a vítima do delito; g) o descrédito de outras instâncias de proteção (direito tributário, direito administrativo, direito civil); h) a globalização econômica e a integração supranacional.

As consequências desta expansão acabam por desvirtuar o direito penal tradicional retirando a sua coerência interna, bem como alterando sobremaneira as funções para as quais foi pensado, contrariando os princípios fundantes do direito penal iluminista, baseado na fragmentariedade, na subsidiariedade ou na *ultima ratio*, conforme ensina Prittwitz¹⁷. Além disso, o aumento da criação de tipos penais acaba por ampliar a demanda na persecução penal, impedindo que o Estado possa dar uma melhor resposta à criminalidade violenta, em virtude do tempo despendido com a apuração da criminalidade não violenta.

Uma destas consequências é a utilização cada vez mais o direito penal para prevenção, com o surgimento de tipos penais de perigo abstrato, antecipando-se à lesão do perigo, sendo certo que tal característica preventiva, acaba por levar, também à administrativização ¹⁸ do direito penal, tornando-o muito próximo do direito administrativo, ampliando-se a discricionariedade dos juízes¹⁹ na interpretação dos tipos penais abstratos, optando o legislador por se omitir quando é conveniente, da edição de leis mais severas ou mais interventoras, transferindo, desta forma, a “responsabilidade” política de determinadas questões ao Poder Judiciário, o que acaba gerando uma insegurança jurídica à sociedade.

¹⁶ BUERGO, Blanca Mendonza. **El derecho penal en la sociedad del riesgo**. Madrid: Civitas, 2001. p. 28.

¹⁷ PRITTWITZ, Cornelius. **El derecho penal alemán: Fragmentario? Subsidiario? Ultima Ratio? Reflexiones sobre la razón y límites de los principios limitadores del derecho penal**. In: La insostenible situación del derecho penal. Granada: Editorial Comares, 2000. p. 428-434.

¹⁸ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A Expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 145-168.

¹⁹ BARATTA, Alessandro. **Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamento de uma teoria do bem jurídico**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 5. São Paulo. janeiro/março de 1994. p. 12-13.

Barata explica que, cada vez mais, as leis penais tendem a ser normas penais acessórias às normas e à atividade administrativa do Estado e das instituições públicas, ou seja, as normas penais passam a ser o sustentáculo da eficácia do sistema estatal, portanto, um direito de gestão de riscos. Os novos tipos penais, tanto na forma, quanto no conteúdo, passaram a se assemelharem às normas de direito administrativo, ou seja, uma aproximação da norma penal aos riscos, passando o direito penal a um instrumento de resolução de “emergências concretas”²⁰.

As diferenças entre um ilícito penal e um ilícito administrativo vem traçadas por Silva Sánchez²¹, ao explicar que o ilícito penal configura-se – pela tese clássica – como uma lesão eticamente reprovável de um bem jurídico, enquanto o ilícito administrativo é um ato de desobediência ético-valorativo neutro, ou seja, havia uma diferença de caráter ontológico entre estas duas categorias de ilícitos, que posteriormente, foi-se configurando a tese de que as diferenças entre estes dois tipos de ilícitos não eram ontológicas, mas diferenças de grau, caracterizando-se por conter o ilícito penal, maior carga de injusto do que o ilícito administrativo.

No Brasil, a administrativização do Direito Penal é bem nítida nos crimes contra a Ordem Tributária (Lei n. 8.137/90), em que há uma intrínseca ligação com o direito administrativo-tributário, ao ponto de, no entendimento do Supremo Tribunal Federal, somente se consumir o crime tributário de natureza material, quando houver o lançamento definitivo do tributo (Súmula Vinculante n. 24).

A expansão somada à administrativização tem como fundamento a funcionalização do direito penal, que passou a ser, cada vez mais utilizado pela política criminal para prevenção de situações-problemas, fugindo a características de repressão de lesões concretas a bem jurídicos inerente ao Direito Penal clássico que tem como finalidade a prevenção geral, dirigida a toda a sociedade e especial, que atua sobre o delinquente²².

Obviamente, essa aproximação do direito penal com o direito administrativo, acaba por banalizar o primeiro, de forma que o direito penal passa a ser convocado pelo

²⁰ BARATTA, Alessandro. **Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamento de uma teoria do bem jurídico.** In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 5. São Paulo. janeiro/março de 1994. p. 12.

²¹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A Expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais.** Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 148-149.

²² GRECO, Luis. **Introdução à dogmática funcionalista do delito.** in *Notícia do direito brasileiro*. Nova série. N. 7. Brasília: UNB (?). p. 323

legislador a intervir em diversos setores, que no dizer de Mendoza Buergo “[...] *una via relativamente cómoda, barata y aparentemente rentable política y socialmente para el Estado*”²³

A consequência prática será priorização da persecução dos crimes econômicos em detrimento da persecução dos crimes tradicionais ou violentos, o que é perceptível em todos os seguimentos do sistema criminal, pois se cria delegacias especializadas em crimes econômicos, sem investir naquelas que apuram os crimes violentos²⁴. Da mesma forma, perde-se muito tempo no âmbito do Ministério Público com a persecução de delitos econômicos, a exemplo dos crimes fiscais, em detrimento da persecução dos crimes violentos que vem assolando a sociedade como um todo, que passou a viver em residências de janelas gradeadas. Portanto, nem sempre a criação de novos tipos penais terá o condão de reduzir os índices de criminalidade, especialmente aquela perceptível ao cidadão comum.

1.2 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Sabe-se que o Estado, para viabilizar os objetivos republicanos fundamentais (art. 3º, da CF), precisa ter à sua disposição recursos financeiros suficientes, o que é feito, em regra, pela via da tributação, assumindo os tributos uma função essencial para movimentação da engrenagem estatal, representando atualmente cerca de 33% do Produto Interno Bruto (PIB)²⁵ brasileiro, política fiscal esta que acaba por esbarrar no individualismo natural do homem, especialmente em um país que tem uma das cargas tributárias mais alta do mundo, sem devolver ao contribuinte a contraprestação devida, colaborando, assim, para a sonegação fiscal, que em 2017, somente em relação à pessoas jurídicas, superou a casa dos 304 bilhões de reais²⁶, o que, *in tesi*, justificaria a criação de tipos penais visando uma superproteção do crédito fiscal, ou seja, amplia-se o campo de

²³ BUERGO, Blanca Mendonza. **El derecho penal en la sociedad del riesgo**. Madrid: Civitas, 2001. p.159.

²⁴ No Distrito Federal, como exemplo, desde de 1990, com a expansão da legislação penal extravagante, foram criadas dezenas de delegacias especializadas, voltadas à apuração de crimes tipificados em legislação penal extravagante, no entanto, não se ampliou o efetivo policial, ao contrário, somente houve redução, o que deixa claro a prejudicialidade na apuração dos crimes violentos. Certamente este fenômeno deve ocorrer em outros Estados da federação.

²⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil em 2015**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em 10 nov. 2018.

²⁶ IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi, et. all.

Sonegação Fiscal das Empresas brasileiras. Estudos sobre Sonegação Fiscal, 2018. Disponível em: < https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1548270914SONEGAO_FISCAL_DAS_EMPRESAS_BRASILEIRAS.pdf>. Acesso em 04 fev. 2018.

incidência do Direito Penal, mediante a criação ou a exasperação de penas dos crimes tributários.

Em um resgate histórico, pode-se notar que o Código Criminal do Império de 1830, seguido dos Códigos de 1890 e 1940 não trouxeram um capítulo próprio sobre crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem econômica, contra a Fazenda Pública ou contra a ordem tributária, penas previam os crime de contrabando e descaminho, atualmente tipificados no art. 334 do Código Penal de 1940, no capítulo que trata dos Crimes Contra a Administração Pública.

Ressalte-se que antes mesmo do Código Penal de 1940, o Decreto-Lei n. 65, no seu art. 5º, de 14 de dezembro de 1937, equiparava ao crime de apropriação indébita, a falta de recolhimento ao Fisco, na área previdenciária, de contribuições arrecadadas de terceiro em seu nome²⁷. Referido Decreto-Lei foi reiterado no art. 86, *caput* da Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960, que criou a Lei Orgânica da Previdência Social, sendo que em 19 de setembro de 1960 surgiu o Decreto n. 48.959-A, que aprovou o regulamento geral da Previdência Social, contemplando no seu art. 483, o delito de apropriação indébita a conduta de não recolher, no prazo legal, as contribuições ou qualquer importância devida às instituições da previdência social, arrecadas dos segurados ou do público²⁸. Apesar de não se tratar de crime tributário, a matéria guarda pertinência, uma vez que diretamente ligada à arrecadação de recursos públicos.

Posteriormente, em 16 de julho de 1964, surgiu a Lei n. 4.357, que punia como apropriação indébita do art. 168 do CP, a conduta de não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais, das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos; do valor do imposto de consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas²⁹.

²⁷ BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários: a extinção de punibilidade**. Belo Horizonte: Mandamentos. 2004. p. 79.

²⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-48959-a-19-setembro-1960-388618-publicacaooriginal-55563-pe.html>>. Acesso em 12 abr. 2018.

²⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4357-16-julho-1964-376620-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em 12 abr. 2018.

Até então, eventual sonegação tributária ou previdenciária, ainda não tipificada em lei, era punida “com tanto ou maior rigor que antes, através dos tipos tradicionais que cuidavam da fraude em geral e da falsidade em particular”³⁰, que, atualmente, muitas vezes, são consideradas condutas-meio, absorvida pelo crime de sonegação fiscal ou previdenciária, ou seja, o denominado princípio da consunção, aplicando-se o verbete sumular n. 17 do STJ, pelo qual: “quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”.

Em 1965 foi promulgada a Lei 4.729 tipificando o crime de sonegação fiscal, criando figuras penais tributárias específicas, cuja consumação não exigia resultado material (supressão ou redução). Bastava a prática da conduta de fraude acompanhada do dolo específico de diminuir ou reduzir tributo³¹, ou seja, era crime formal, cominando pena de detenção de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. Referida Lei deu nova redação ao art. 334 do Código Penal, referentes aos crimes de contrabando e descaminho.

A Lei 4.729/65 sobreviveu até entrar em vigor a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que definiu crimes contra a ordem tributária, que na doutrina portuguesa são chamados crimes fiscais, expressão aparentemente mais adequada por se aproximar da Lei n. 6.830/80, denominada de Executivo Fiscal no Brasil, que regula a cobrança judicial dos créditos devidos ao Estado. Referida Lei deu nova redação aos arts. 316 e 318 do Código Penal (concussão e facilitação de contrabando ou descaminho), revogando tacitamente todas as disposições sobre crimes de sonegação fiscal e contra a Previdência Social, além da legislação esparsa que equiparava a falta de recolhimento de determinados tributos e contribuições à apropriação indébita do art. 168 do Código Penal³².

No ano seguinte, foi promulgada a Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata da organização da Seguridade Social, instituindo o seu plano de custeio, inserindo no art. 95, tipos penais que previam condutas atentatórias aos interesses da Previdência Social, sendo que nesta evolução legislativa, vale mencionar o crime de redução fraudulenta de

³⁰ FUHER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores. 2010. p. 37.

³¹ A lei usava as expressões “com a intenção de eximir-se”, “com a intenção de exonerar-se”, “com o propósito de fraudar” ou “com o objetivo de obter dedução”.

³² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p. 84.

imposto de renda tipificado no art. 40 da Lei 8.313/91, conhecida de "Lei Rouanet", de pouca incidência na prática, mas em pleno vigor³³.

Posteriormente, seguindo essa política de proteção ao crédito público, foram inseridos no Código Penal os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação previdenciária, nos arts. 168-A e 337-A, pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000, derogando expressamente o art. 95, da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, os quais passaram a fazer coro juntamente com o crime de descaminho no art. 334 do CP, possuindo as mesmas características dos crimes fiscais³⁴.

Fruto de uma política de legislação penal de emergência, muitos dos tipos penais fiscais se apresentam como normas penais em branco, exigindo-se a análise das incontáveis leis (federal, estadual e municipal), decretos, portarias e instruções especiais e gerais puramente tributárias, mas com efeitos penais significativos, o que gera controvérsias intermináveis, especialmente, quando se confirma por meio de pesquisa, a exemplo da realizada pelo Núcleo de Estudos sobre o Crime da FGV³⁵ que identificou que mais de 60% dos recursos criminais tributários versam sobre questões estritamente formais de natureza tributária, ou seja, não analisa o mérito da ação penal, o que coloca em dúvida a legitimidade desta política estatal para tutelar o crédito fiscal³⁶.

Por outro lado, a alta carga tributária brasileira acaba por empurrar o empresariado à sonegação ou estimula a migração para os países vizinhos, a exemplo do Paraguai³⁷, que atualmente conta com um grande número de empresários brasileiros³⁸. Além da carga tributária e a complexidade das normas tributárias, alguns dados apontados na pesquisa realizada pelo Banco Mundial, em parceria com a empresa de

³³ BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários: a extinção de punibilidade**. Belo Horizonte: Mandamentos: 2004. p. 80

³⁴ GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários: apropriação indébita; sonegação; falsidade documental; estelionato; a questão do prévio exaurimento da via administrativa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p.80.

³⁵ MACHADO, Maira Rocha; MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. **Política fiscal e política criminal: o direito penal nas estratégias arrecadatórias do estado brasileiro (1990-2006)**. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2860> >. Acesso em 30 dez. 2018.

³⁶ No referido estudo, as decisões que propriamente analisaram o mérito da causa, ou seja, se houve ou não houve crime e se esse fato deve ser imputado a determinada pessoa considerada autora do ilícito representam apenas 11,8% na atividade do STJ nessa área e 25% nos TRFs.

³⁷ EM.com.br. Economia. **Empresários trocam Brasil pelo Paraguai**. Disponível em: < https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2018/03/16/internas_economia,944512/empresarios-trocam-o-brasil-pelo-paraguai.shtml >. Acesso 07 jul. 2018.

³⁸ FOLHA DE SÃO PAULO. **Brasileiros abrem 7 de cada 10 indústrias do Paraguai**. Disponível em: http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/12/1947163-brasileiros-abrem-7-de-cada-10-industrias-do-paraguai.shtml?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=newsfolha. Acesso em 30 dez. 2018.

auditoria *Price Water House Coopers* (PWC), no ano de 2016, confirmam a motivação dessa evasão empresarial.

Segundo referida pesquisa, no Brasil, as empresas contribuintes despendem, para cumprir as obrigações instrumentais impostas pelo Fisco, cerca de 2600 horas anualmente, o que corresponde a 108 dias de trabalho contábil, dando conta, ainda, que o país ficou em último lugar dos 187 países pesquisados, seguido da Bolívia que gasta menos da metade (1025 horas), mesmo com uma Administração menos informatizada, sendo que desde de 2004 o Brasil vem apresentando o mesmo resultado, enquanto que outros países vem, a cada ano, reduzindo essa carga horária³⁹.

O descumprimento de tais obrigações instrumentais, que independente de dolo ou culpa, gerará multas fiscais altíssimas⁴⁰. E se a conduta for praticada com dolo de reduzir ou suprimir tributo, haverá a persecução penal, após a constituição definitiva do tributo. Em muitos casos, a dificuldade de interpretação das normas tributárias por parte do contribuinte e, ainda, a resistência do Fisco em acolher as teses fixadas na jurisprudência, acabam por provocar processos tributários com discussões infundáveis, cuja conclusão final poderá desencadear o encaminhamento de representação fiscal para fins penais ao Ministério Público.

A título de exemplificação, colaciona-se o crédito lavrado pelo INSS, abaixo discriminado, cuja discussão diz respeito à possibilidade ou não de manutenção das compensações realizadas pelo contribuinte nos meses de 08/2016 a 07/2017 e que não foram homologados pelo INSS, ficando assim discriminado o valor da multa previdenciária:

³⁹ China em 2004 gastava de 830 horas e que em 2013 já havia sido reduzido para 261 horas. Outros países seguindo esse mesmo caminho foram a Rússia, que reduziu esse tempo de 450 horas em 2004 para 168 horas em 2013, e os EUA, que reduziram de 320 horas em 2004 para 175 horas em 2013. **Paying taxes 2016: Tem years of in-depth analysis on tax systems in 189 economies. A look at recente developments and historical trends.** Disponível em: < <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> >. Acesso em: 05 jul. 2018.

⁴⁰ FORUM DO EMPREENDEDOR. Quadro de obrigações acessórias. Disponível em: < <http://www.forumdoempreendedor.org.br/download/quadro-de-obrigacoes-acessorias.pdf> >. Acesso em 05 jul. 2018.

PROCESSO Nº	Nome da Infração	VALOR (R\$)	DESCRIÇÃO SUCINTA DA INFRAÇÃO
10120.729301/2017-62	Multa Previdenciária	3.156.681,62	Multa Isolada de 150% sobre o valor compensado com indício de falsidade, na data da entrega da GFIP em desacordo com normas legais. Multa de 150% sobre as compensações ilegais das GFIP de 08/2016 a 07/2017. Infração lavrada com três devedores solidários. Multa Isolada aplicável a partir da publicação da MP 449 em 04/12/2008, transformada na Lei 11.941/09 (Art 89, §10º, da Lei 8.212/91). Multa de ofício em dobro.
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-
-	-	-	-

Figura 01: *Print screen* extraído da Representação para fins penais n. 10120-729.318/2017 que teve como base o PAF n. 10120.729301/2017-62, na Secretaria da RFB.

O valor do crédito indicado acima é exclusivo de multa administrativa-previdenciária (multa isolada de 150%), calculado sobre o valor principal da contribuição previdenciária em torno de R\$ 2 milhões, ou seja, além do principal que será agregado de multa, juros e correção monetária, no caso indicado o contribuinte está sendo responsabilizado por uma multa isolada, maior que o próprio tributo, já tendo iniciada a persecução penal por ilícito penal previdenciário, o que demandará dispêndio com defesas administrativa e penal.

Neste sentido, para atender à demanda do Fisco, as empresas arcam com custos, tais como: a) despesa com pessoal para cumprir as obrigações tributárias exigidas (contadores, analistas, advogados etc), o que inclui treinamento, interpretação da legislação tributária que é constantemente alterada, revisão de inconsistências, atendimento a fiscalização; b) despesas com aquisição, atualização e manutenção de sistemas de TI, equipamentos e softwares que permitam o cumprimento das obrigações acessórias tributárias de maneira adequada; d) despesas com as multas decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias tributárias, inclusive com o contencioso administrativo e judicial para discutir sua validade ou excesso⁴¹.

O IBGE apontou que cerca de 48% das empresas abertas em 2007 fecharam suas portas com aproximadamente três anos de sobrevivência, em virtude da alta carga

⁴¹ CRESTANI, Willian Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória: proposta de solução para o tema 487 da lista de repercussões gerais do STF.** Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17247/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Mestrado%20Profissional%20-%20Limite%20das%20multas%20-%20vers%C3%A3o%20final%20biblioteca%20FGV.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2019.

tributária.⁴² Segundo a lista de tributos elaborada pelo Portal Tributário, atualizada em 16/06/2017, no Brasil existem 93 tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria)⁴³, o que confirma a alta carga tributária, bem como a complexidade do sistema tributário brasileiro, que, ao longo dos anos ganhou reforço com a tutela penal tributária.

Além do grande número de tributos, vale notar ainda a grande quantidade de leis de natureza tributária, pois segundo pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, do total de normas editadas no Brasil, cerca de 6,65%, se referem à matéria tributária. São 31.221 normas tributárias federais (8,58% das normas tributárias), 110.610 normas tributárias estaduais (30,41% das normas tributárias) e 221.948 normas tributárias municipais (61,01% das normas tributárias).⁴⁴, o que poderá refletir nos crimes contra a ordem tributária.

Assim, é de se concluir que a simplificação das normas tributárias nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal), certamente reduziria os custos das obrigações tributária suportada pelos contribuintes. O mesmo se diga em relação à necessidade de redução do número de tributos, ainda que se mantenha a mesma carga tributária em termos de valores, pois, certamente reduziria os problemas advindos da complexidade de interpretação e gestão de contabilidade fiscal, o que, conseqüentemente, reduziria a evasão tributária e a utilização do direito penal tributário.

Enquanto isso não ocorre, para se concluir pela validade ou necessidade da existência de um direito penal tributário, especialmente pela importância que tem o bem jurídico tutelado, faz-se necessário buscar o ponto de equilíbrio entre o interesse do Estado e o interesse do contribuinte, especialmente, quanto à atuação dos atores de ambas as áreas envolvidas (fiscal e penal).

⁴² Senadores Democratas. **Alta carga tributária faz empresas fecharem as portas após três anos no mercado.** Disponível em: <http://senadores.democratas.org.br/alta-carga-tributaria-faz-empresas-fecharem-as-portas-apos-tres-anos-no-mercado/> . Acesso em 05.jul.2018.

⁴³ PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os Tributos no Brasil.** Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm> >. Acesso em 05 jun. 2018.

⁴⁴ IBPT. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2601/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>. Acesso em 20 jan. 2018.

1.2.1 O direito penal tributário e direito tributário penal

A utilização da expressão “direito penal tributário”, não implica em afirmar que existe uma disciplina autônoma a exemplo do direito civil, direito administrativo ou do próprio direito penal ou tributário, mas sim, de uma opção metodológica para facilitar a identificação do conteúdo a ser tratado, de modo que a utilização do adjetivo “tributário”, junto com o direito penal, “pretende somente significar que as normas penais - que se alojam no núcleo da disciplina matriz – colocam sob sua tutela a matéria tributária”⁴⁵. Neste sentido, o “direito penal tributário” está situado dentro do direito penal, devendo a ele ser aplicado todas as regras e princípios inerentes ao direito penal.

Por outro lado, quando se utiliza a expressão “direito tributário penal”, não se está a referir sobre matéria de direito penal, mas sim sobre matéria de direito tributário sancionador de cunho administrativo, que não exige atuação judicial, ou seja, a utilização do adjetivo “penal”, tem como escopo “segregar do universo tributário as normas tributárias repressivas de condutas ilícitas”⁴⁶. Ou seja, o direito tributário penal cuida das punições administrativas (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias, após o devido procedimento administrativo tributário. Enquanto a responsabilidade no direito penal tributário é subjetiva, no direito tributário penal a responsabilidade é objetiva, nos termos do art. 136 do CTN⁴⁷.

Ressalte-se que a legislação tributária contempla determinadas sanções a serem aplicadas pelo próprio Fisco, multas de ofício, multa de mora, sem a necessidade de desencadear o contraditório e a ampla defesa, como por exemplo, falta de pagamento ou recolhimento, a ausência de declaração ou declaração inexata, junto ao Fisco federal, em que a Lei impõe uma sanção administrativa no percentual de 75%, sobre a totalidade ou diferença do imposto ou contribuição⁴⁸, sendo que, tais sanções administrativas, variará em percentuais diversos, a depender da conduta e da legislação do ente tributante (federal, estadual ou municipal).

⁴⁵ COSTA JÚNIOR, Paulo José da. DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2000. p.16.

⁴⁶ Op. Cit. p.16.

⁴⁷ CTN. Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. BRASIL. Código Tributário Nacional. **Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm >. Acesso em 16 jul. 2018.

⁴⁸ BRASIL. Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Conferir no seu Art. 44, inc. I.

Em regra, as multas menores são cominadas às infrações eminentemente tributárias e as multas mais graves são cominadas quando as condutas também caracterizarem sonegação fiscal, mediante a prática de alguma fraude. Referidos percentuais vem sendo questionado junto aos tribunais, pois há casos que podem chegar à 220 %, do montante da obrigação tributária principal, o que vem sendo recortado na jurisprudência do STF⁴⁹, por se apresentarem com características confiscatórias⁵⁰.

Referidas sanções administrativas, quando transformadas em valores fiscais, também são alvos da persecução penal, o que conduz a aproximação do direito penal tributário com o direito tributário penal, uma vez que o crime tributário, além do tributo e as contribuições sociais, também tutela os “acessórios”, representados pelos juros e multas tributárias⁵¹.

A título de ilustração, em uma persecução criminal em que se imputa o crime do art. 1º, inc. I, da Lei n. 8.137/90, o Fisco federal apresentou em uma representação fiscal para fins penais, procedimento administrativo estritamente tributário, os valores principais dos tributos federais IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, referente aos anos calendários 2005 e 2006, de uma empresa contribuinte, agregando juros e multa sancionatória de 150% sobre o valor do tributo, nos seguintes moldes:

Por todo o exposto neste termo, foram lavrados Autos de Infração referentes ao IRPJ e seus REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS), formalizados pelo Processo Administrativo: 10166-721.458/2009-11, nos montantes abaixo:

TRIBUTOS	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	R\$ 3.239.178,94	R\$ 1.399.585,44	R\$ 4.858.768,38	R\$ 9.497.532,76
CSLL	R\$ 1.479.230,50	R\$ 639.053,37	R\$ 2.218.845,74	R\$ 4.337.129,61
PIS	R\$ 890.277,53	R\$ 396.410,32	R\$ 1.335.416,22	R\$ 2.622.104,07
COFINS	R\$ 4.108.973,63	R\$ 1.829.586,67	R\$ 6.163.460,40	R\$ 12.102.020,70
TOTAL	R\$ 9.717.660,60	R\$ 4.264.635,80	R\$ 14.576.490,74	R\$ 28.558.787,14

⁴⁹ [...] 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AI 727872 AgR**, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015.

⁵⁰ [...] Esta Corte firmou entendimento no sentido de que são confiscatórias as multas fixadas em 100% ou mais do valor do tributo devido. Precedentes. II – Agravo regimental improvido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 657372 AgR**, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013.

⁵¹ O art. 1º da Lei n. 8.137/90 prevê que: “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:[...]”

Figura 02. *Print screen* extraído da Representação Fiscal Para Fins Penais n. 14041.000646/2009-61 da Secretaria de Fazenda Nacional, extraído do IPL 1611.2017.

O exemplo acima demonstra o resultado material da incidência do direito tributário penal (multa sancionatória de 150%) e do direito penal tributário, na medida em que desencadeia a persecução penal, por fato ocorrido dentro do ramo do direito tributário, característica de uma administrativização do direito penal.

1.2.2 O bem jurídico tutelado dos crimes tributários – divergência doutrinária

Nem todo bem jurídico merece a tutela do Direito Penal que tem a função de garantir a todos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, quando referido objetivo não puder ser alcançado de outro modo menos gravoso, ou seja, o Direito Penal deve ser utilizado como *ultima ratio*⁵².

Neste contexto, em um estado democrático de direito, cuja base teórica esta fundada na Constituição Federal, será necessário aferir se o bem jurídico tutelado pela norma penal tributária está inserida no contexto de bem jurídico assegurado pela Carta Maior, que delimita a atividade do legislador ordinário no momento da tipificação dos ilícitos penais tributários. Portanto, segundo Luisi, “o bem jurídico tutelado é elemento sempre presente na estrutura de qualquer tipo penal. Já se disse, com propriedade, que a existência, a estrutura, e os fins do tipo penal acham seu embasamento no bem jurídico tutelado”⁵³.

Luiz Flávio Gomes, reconhecendo que não é possível fazer um lista fechada dos bens jurídicos a serem tutelados pelo direito penal, afirma a sua utilidade sob dois enfoques: a primeira de natureza indicativa, que somente os bens existenciais mais importante para o ser humano merecem ser contemplado em uma norma como objeto de proteção penal e, a segunda, de caráter negativo, no sentido de que é possível afirmar quais os bens que não são passíveis da tutela penal, tais como a moral, a ética, a religião, a ideologia, os valores culturais como tais, lamentando ainda a atuação do legislador que não observa tais limites quando da criação de tipos penais, nem sequer os limites

⁵² ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Organização e tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. p. 16.

⁵³ LUISI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987, p. 50.

negativos, também negligenciado pelos juízes que deveriam recortar os abusos do legislador⁵⁴.

Welzel, ao seu tempo, declarava que o Direito Penal quer proteger antes de tudo determinados bens vitais da comunidade⁵⁵, os chamados bens jurídicos. Daí serem impostas consequências jurídicas à sua lesão, ou seja, o Direito penal está diretamente ligado ao princípio da lesividade, que no ensinamento de Juarez Cirino, tem por objeto o bem jurídico determinante da criminalização, em dupla dimensão: do ponto de vista qualitativo, tem por objeto a natureza do bem jurídico lesionado; do ponto de vista quantitativo, tem por objeto a extensão da lesão do bem jurídico⁵⁶.

Veloso, por sua vez, esclarece que, do ponto de vista qualitativo, o princípio da lesividade impede a criminalização primária ou secundária para reduzir ou limitar as liberdades constitucionais de pensamento, consciência, crença, convicções filosóficas e políticas ou de expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, enquanto que do ponto de vista quantitativo, o princípio da lesividade excluiria a criminalização primária ou secundária de lesões irrelevantes de bens jurídicos⁵⁷.

Leandro Paulsen, ao tratar dos crimes contra a ordem tributária, ensina que o bem jurídico tutelado é a “integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias”⁵⁸. De fato, os tipos penais tributários, alguns tutelam a redução ou a supressão do tributo, enquanto outros tutela normas de cunho eminentemente administrativo tributário, a exemplo da exigência de entrega de documentos aos agentes do Fisco, cuja recusa constitui crime⁵⁹, o que aproxima o direito penal tributário ao direito administrativo.

Hugo de Brito Machado, por sua vez, explica que a ordem tributária pode ser entendida como “o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do

⁵⁴ GOMES, Luiz Flávio. MOLINA, Antonio Garcia-Pablos de. BIANHINI Alice. **Direito Penal. Introdução e princípios fundamentais**. V. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2007. p. 399-400.

⁵⁵ WELZEL, Hans. **Derecho penal alemán: parte general**. Traducion Carlos Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Delpalmar Editor. 1956. p. 3.

⁵⁶ SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006, p. 25.

⁵⁷ VELOSO, Roberto Carvalho. Crimes Tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 68.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva. 2017. p. 329.

⁵⁹ Lei n. 8.137/90, art. 1º, 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.

poder de tributar”, afirmando ainda que “os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas”⁶⁰, ou seja, a lei penal, ao definir os crimes contra a ordem tributária, não está protegendo a pretensão de arrecadar, mas a eficácia das normas jurídicas concernentes à tributação.

Neste raciocínio, seria possível afirmar que a supressão ou a redução de tributos das Fazendas públicas federal, estadual ou municipal em um único contexto fático, deveria ser tratado como crime único e não concurso de crimes, no entanto, não foi esse o entendimento fixado na jurisprudência, a exemplo do TRF4 no julgamento do HC 97.04.40045-4/RS que reconheceu a existência de dois crimes com uma só ação, levando em consideração a supressão de IPI e ICMS, sendo que no voto do relator, foi expressamente mencionada a existência de três níveis de governo, cada qual com sua competência para tributar (federal, estadual e municipal), ou seja, três ordens tributárias.⁶¹

No caso do IPI e ICMS, objeto do julgado, há uma justificativa para o entendimento firmado, quando se tem a apuração de dois impostos em procedimentos fiscais autônomos e em unidades tributantes diversas, no entanto, a situação se agrava quando os valores dos tributos suprimidos forem apurados em um mesmo procedimento fiscal, de competência de um único ente tributante, a exemplo das representações fiscais para fins penais que envolvem imposto Federais, tais como imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ), contribuição social sobre lucro líquido (CSLL), contribuição do programa de integração social (PIS) e a contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), muito comum em uma única representação fiscal para fins penais, havendo quem entenda pela aplicação do concurso formal, considerando a prática de 4 crimes em uma única ação⁶², enquanto que outros entendem tratar-se de crime único, a exemplo da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no REsp 1552955/PE, de relatoria do Ministro Felix Ficher, que confirmou ou entendimento consolidado na Quinta Turma

⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p. 328.

⁶¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4 - HABEAS CORPUS : HC 40045 RS 97.04.40045-4.

⁶² A exemplo da sentença condenatória nos autos da ação penal n. 0006737-27.2014.4.01.3504, da 1ª Vara de Aparecida de Goiânia. Subseção Judiciária Federal de Aparecida de Goiânia. Disponível em: < <https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00067372720144013504&secao=ACG&pg=1&enviar=Pesquisar> >. Acesso em 02 set. 2018.

no julgamento do REsp 1294687/PE, de relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura ⁶³.

Como será visto adiante, o art. 1º, da Lei n. 8.137/90, traz como elementar do delito a redução ou supressão de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, mediante qualquer das condutas indicadas nos seus incisos⁶⁴. Neste contexto, há quem diga que “reduzir ou suprimir” seria uma tutela penal caracterizadora de crime impossível, somente praticável pela mão do legislador. É o que afirma José Alves Paulino:

O objeto do tipo previsto no caput do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, ou os atos ou fins do agente ativo, é "suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório". No entanto, o que está previsto na ordem tributária, no sistema tributário nacional - art. 150, § 6º da Constituição -, é que somente lei específica pode "suprimir" ou "reduzir" tributo, daí essa supressão ou redução ser um ato impossível de ser praticado pelo contribuinte - é o crime impossível.

65

No entanto, no caso dos crimes tributários, a análise do bem jurídico tutelado deve partir do conceito legal de “tributo”, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, uma vez que os dispositivos constitucionais indicados por Paulino, apesar de se encontrarem dentro do capítulo que trata do sistema tributário nacional, se referem à limitação ao poder de tributar, ou seja, seria estranho usar o direito penal para tutelar a limitação do poder de tributar.

Ainda sobre o bem jurídico tutelado, Edmar Oliveira Andrade Filho ensina que a “ordem tributária” deve ser entendida como uma abstração relacionada à instituição, a arrecadação e fiscalização de tributos ou contribuições sociais, mas o bem jurídico que a

⁶³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1552955/PE**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 21/02/2018.

⁶⁴ 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.

⁶⁵ PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária: Comentários à Lei na 8.137/90**, Brasília Jurídica, Brasília-DF, 1999, p. 17.

lei tutelou seria o direito do Estado em instituir e cobrar impostos e contribuições, ou seja, “o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, eis que da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal exsurge para o ente tributante um direito que consiste em receber determinada quantia”⁶⁶.

Luiz Regis Prado⁶⁷ sustenta que o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária é o erário, sinônimo de patrimônio da Fazenda Pública, ponderando, contudo, que o bem jurídico não deve ser entendido no sentido simplesmente patrimonialista, ou individualista, mas sim, como sendo um bem jurídico supraindividual, de cunho institucional, ou seja, sua concepção também é patrimonialista.

Galvão, por sua vez, enfatiza que a divergência doutrinária acerca do bem jurídico tutelado, decorre do fato de que a Lei n. 8.137/90 ao tipificar os crimes tributários, materializou “ofensas a diversos valores que compõe um conjunto que se pode chamar de ordem tributária”, afirmando ainda que essa “diversidade de entendimentos sobre o que seja a ordem tributária revela a fragilidade da função limitadora da intervenção punitiva estatal”⁶⁸, ou seja, destaca a função limitadora do direito penal. Em seguida afirma uma predominância na corrente patrimonialista na doutrina e jurisprudência alemã, italiana, francesa e espanhola, no sentido de que o bem jurídico tutelado seria a ofensa direta e imediata ao patrimônio da Fazenda Pública que se compõem dos valores decorrentes da arrecadação tributária⁶⁹.

Borsio, ao tratar sobre os crimes previdenciários e sua ofensa aos bens jurídicos tutelados, cujas características se assemelham aos crimes tributários, tendo como parâmetro as modernas teorias do delito, dentre elas o pensamento funcionalista de Roxin (*ultima ratio*), os ensinamentos de Zaffaroni (contenção do Estado de polícia), bem como a teoria constitucionalista do delito de Luiz Flávio Gomes (culpabilidade fora do conceito de crime), afirma que:

[...] cada um dos delitos previdenciários mencionados anteriormente (apropriação indébita previdenciária, sonegação previdenciária, falsidade previdenciária, estelionato previdenciário) atinge e afeta cada qual seu bem

⁶⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p. 82.

⁶⁷ PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais. São Paulo. 2004. p. 407-408.

⁶⁸ GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015. p. 170.

⁶⁹ Op. Cit. p.171.

jurídico protegido. Quando um empresário omite nomes e dados de empregadores da folha de pagamento, visando à supressão de contribuições previdenciárias, ele atinge em cheio o bem jurídico tutelado, que é o patrimônio da Previdência Social, ou seja, não há que falar que não houve tipicidade material do fato delituoso praticado⁷⁰. (Sem enxerto no original)

Sanctis defende que o bem jurídico tutelado não seria diretamente o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária (União, Estados e Municípios), mas os valores a receber e sua regularidade e a capacidade da máquina para fomentar políticas públicas, na medida em que o Estado intervém na economia não para concorrer, mas para assegurar uma redistribuição de riqueza por meio de uma política fiscal que possa obter recursos para o atendimento das necessidades sociais⁷¹. No entanto, tal entendimento se mostra altamente abstrato, o que é perigoso na esfera penal. Além disso, como justificar a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, se o bem jurídico vai além do patrimônio estatal?

A ampliação do entendimento do bem jurídico tutelado para os crimes fiscais, fez surgir a corrente funcionalista, em que segundo Martínez-Perez, seria: a) a função tributária, concebida como atividade administrativa da gestão dos tributos por meio de procedimento próprio; b) a efetiva realização das previsões de arrecadação tributária, de acordo com a norma regulamentadora de cada espécie de tributo integrante do sistema tributário⁷², enquanto Germano Marques entende, nesta perspectiva funcionalista, que a tutela penal tributária seria proteger o poder tributário; o sistema econômico; o sistema fiscal; os deveres de colaboração, de verdade e transparência; a função social dos impostos e o dever de obediência., ou seja, o sistema tributário, como sendo um conjunto de atividades atribuídas ao Estado e a outros entes públicos para obtenção dos recursos financeiros e a aplicação dos mesmos para consecução dos objetivos públicos que lhes cabe realizar⁷³.

Andreas Eisele, ao tratar do artigo 1º, da Lei n. 8.137/90, entende que "o bem ou interesse protegido pela norma - objeto jurídico mediato - é a regularidade das operações fiscais", acrescentando que, sob o "prisma imediato, o objeto jurídico é o patrimônio público, consubstanciado na receita fiscal"⁷⁴. Posteriormente, ao tratar sobre o mesmo

⁷⁰ BORSIO, Marcelo. **Direito Penal Previdenciário. Teoria e Prática**. Salvador: Juspodivm. 2015. p. 120.

⁷¹ SANCTIS, Fausto Martin de. **Direito penal tributário: aspectos relevantes**. São Paulo: Bookseller, 2005, p. 34.

⁷² MARTÍNEZ-PERES, Carlos Buján. **Direito Penal Económico**. 4 ed. Valencia: Tirant lo Blanch. 2014. p. 370-371

⁷³ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica, 2009. p. 92.

⁷⁴ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 114.

tema, procurou desvincular o bem jurídico do objeto material, afirmando que primeiro seria a relação de disponibilidade do sujeito passivo imediato do crime e a receita tributária (patrimônio público) e o segundo, o valor financeiro que configura substancialmente o tributo (ou contribuição social) ⁷⁵.

Partindo-se da ideia de que tributo é uma expressão do poder estatal de receber determinada quantia em moeda ou valor que nela possa exprimir, pelas pessoas jurídicas de direito público (União, os Estados e Municípios), Veloso entende que o bem jurídico no direito penal tributário é de natureza supraindividual, pois “trata-se do patrimônio das entidades públicas beneficiárias do recolhimento dos tributos, cujos valores, em tese, reverteriam em proveito do conjunto da sociedade, em especial, no que se refere à saúde, educação e segurança” ⁷⁶. Tal entendimento, parece ampliar a objetividade jurídica da tutela penal, para alcançar também as consequências do crime, que são exógenas aos tipos penais, os quais devem ser valorados no momento da dosimetria da pena.

Baltazar Junior afirma que, nos crimes tributários, o bem jurídico protegido é a integridade do erário ou a ordem tributária, entendida esta como o interesse estatal na arrecadação de tributos. Proteger-se-ia, secundariamente, a administração e fé públicas e a livre concorrência, o que tornaria os crimes tributários pluriofensivos, pois tutelariam diversos bens jurídicos⁷⁷. No entanto, dizer que o bem jurídico é a “ordem tributária”, apesar de ser essa a designação prevista na ementa da Lei, uma conduta isolada que reduziu ou suprimiu tributo, não teria o condão de afetar a ordem tributária como um todo, portanto, tal conceito amplia demasiadamente o bem jurídico.

O fato é que não existe um consenso doutrinário sobre o bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário, pois, além da ordem tributária, elegeu-se a Fazenda Pública, o patrimônio público, a fé pública, o poder tributário, a função tributária do Estado, o princípio da justiça distributiva fiscal, o dever de lealdade do contribuinte para com as obrigações com o Fisco⁷⁸, a verdade tributária⁷⁹, havendo, ainda, quem diga que não existe

⁷⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 48.

⁷⁶ VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 70.

⁷⁷ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro**. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 417.

⁷⁸ BACIGALUPO, Enrique. **De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social**, WAA, CP, Doctrina y Jurisprudência, Madrid, Trivium, 1997. p.16.

⁷⁹ PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários - Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004, p. 145.

bem jurídico a ser protegido pelo direito penal tributário⁸⁰, especialmente pela característica odiosa do tributo⁸¹, uma vez que ninguém gosta de pagar tributo. Sendo que para alguns, o tributo representaria uma opressão estatal, contribuindo para o sentimento de que a fraude contra o sistema tributário não fosse sentida como uma falta moral⁸² ou com repulsa social, no entanto, os posicionamentos direcionam para um entendimento majoritariamente patrimonialista.

1.2.3 Adoção da concepção patrimonialista sob o ponto de vista da extinção da punibilidade pelo pagamento e o princípio da insignificância em face do valor do tributo

Partindo-se do conceito legal de tributo (art. 3º, CTN) parece óbvio que não há como desvincular a tutela penal tributária do valor que nele possa exprimir (o objeto material), com a cautela de não vincular a tutela penal com a cobrança de dívida, em virtude da vedação constitucional da prisão por dívida (art. 5º, LXVII). Significa dizer que, o tipo penal tributário teria como escopo evitar que o sujeito ativo do delito, por meio de condutas catalogadas nos incisos do art. 1º, da Lei n. 8.137/90, reduza ou suprima o valor do tributo a ser aferido pela Fazenda Pública e, nos casos do artigo 2º da Lei⁸³, condutas formais, traga perigo de lesão à supressão ou redução do tributo, uma vez que não exigem resultado naturalístico.

Neste sentido, reduzir ou suprimir é deixar de pagar parte do tributo (reduzir) ou não pagar nada (suprimir), ou seja, os crimes contra a ordem tributária tutelam o patrimônio público, o patrimônio estatal, na perspectiva do crédito tributário⁸⁴, o que é

⁸⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal**. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011, p. 348.

⁸¹ LÓPEZ, Pedro Rodriguez. **Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social**. Madrid: Bosch, 2008, p. 51.

⁸² DE SOUSA, Susana Aires. **Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários** -Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais. Coimbra, p. 294.

⁸³ 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.

⁸⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 62.

corroborado pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando registra que na extinção de punibilidade pelo pagamento, o Estado “adota a política que visa a garantir a higidez do patrimônio público, somente. A sanção penal é invocada pela norma tributária como forma de fortalecer a ideia de cumprimento da obrigação fiscal”⁸⁵.

Em uma perspectiva garantista, não se pode admitir um direito penal sem que se pretenda tutelar um bem da vida, que no caso dos crimes tributários ou previdenciários, segundo a maioria dos doutrinadores, seria a receita tributária, o crédito tributário ou previdenciário, o tributo ou a contribuição devidos, ou seja, uma característica patrimonial, sem reduzi-lo a um mero número, como uma simples cifra, reduzido à expressão de quantia em dinheiro devida ao Estado na condição de pessoa jurídica, mas sim, “um valor consubstanciado em um título executivo extrajudicial, como uma finalidade de todas as receitas públicas”⁸⁶, de modo que o fundamento do dever de pagar tributos ou contribuição social aparece identificado com uma das funções que um Estado Social e Democrático de Direito deve cumprir, ou seja, uma contribuição da pessoa física ou jurídica, para que o Estado possa prover as políticas públicas destinadas à todo corpo social⁸⁷.

Por outro lado, deve ser observado que quem pratica crime contra a ordem tributária tem como finalidade manter o patrimônio, adquirido de forma lícita, intacto, ou seja, não pagar ou pagar menos tributo e as multas acessórias, mediante diversas condutas (comissiva ou omissivas), normalmente mediante elisão⁸⁸ fiscal ou, até mesmo, a sonegação fiscal, por meio da prática de alguma fraude. Ninguém sonega tributo com o *animus* de afetar a ordem tributária, o patrimônio do Fisco, a receita pública, a verdade, a transparência, as necessidades sociais, o dever de obediência. Portanto, quando o legislador elegeu a conduta de sonegação fiscal como crime, o fez, certamente levando em consideração o escopo arrecadatório do Estado e, conseqüentemente, prevenir a prática

⁸⁵ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1427350/RJ**, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 20/02/2018, DJe 14/03/2018. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201304209292&dt_publicacao=14/03/2018>. Acesso em: 01 jul. 2018.

⁸⁶ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 66.

⁸⁷ SOUSA, Susana Aires de. **Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários -Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora. 2009, p. 294.

⁸⁸ Prática contábil lícita que permite adequar uma empresa ao formato mais vantajoso de pagamento de impostos, sem incorrer em sonegação.

do contribuinte em não pagar ou pagar menos tributo e seus acessórios mediante condutas fraudulentas, equipadas ao estelionato.

E nem se diga que o direito penal não teria a função arrecadatória, pois, apesar da sua função principal ser a de punir aquele que praticou um fato típico e ilícito (prevenção geral e prevenção especial), a utilização do direito penal pelo Estado na seara tributária, tem reflexo direto e imediato na arrecadação, peculiaridade esta somente perceptível aos olhos de quem lida diretamente com a arrecadação tributária, a exemplo da percepção do Auditor Fiscal Araújo, quando expõe:

Neste diapasão, vislumbra-se ter ficado evidenciado com nívea clareza que a denúncia de crime contra a ordem tributária tem sim, repercussão direta no recolhimento do ICMS e é uma arma eficiente e concreta para diminuição do grande índice de sonegação nos Estados, já que a condição *sine qua non* para não ser denunciado por crime contra ordem tributária se reporta ao imediato recolhimento do ICMS devido, procedimento este que tem o condão de aumentar a receita tributária estadual diante da possibilidade real do contribuinte se eximir da ação penal relativa a crime contra a ordem tributária, cabendo a cada unidade da Federação lançar mão desta eficaz arma com o fim de diminuir o montante do crédito tributário inscrito em dívida ativa⁸⁹.

A função arrecadatória do tributo pelo direito penal é tão evidente que no HC 399.109/SC, em julgamento conjunto com o Recurso Especial n. 1.598.005/SC, afetado à 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relatoria do Ministro Rogério Schiett, as Procuradorias dos Estados, pelo Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal, ingressaram como *amici curiae*, fazendo coro com o Ministério Público, sustentando a tese de que tributo declarado e não pago constitui crime, o que foi reconhecido pela referida 3ª Seção, concluindo que o ICMS declarado e não pago caracteriza o crime do art. 2º, inc. I da Lei n. 8.137/90⁹⁰. Ora, a finalidade não poderia ser outra, senão a de aumentar as receitas tributárias estaduais e combater a inadimplência contumaz, pois não há lógica de o Estado querer ver o seu empresário recolhido à prisão, já que este contribui com o sistema econômico como um todo.

A utilização do direito penal para compelir o contribuinte a recolher o tributo declarado e não pago ou mesmo sonegado mediante fraude é facilmente comprovado nos

⁸⁹ ARAÚJO, Rodrigo Antônio Alves. **A denúncia de crime contra a ordem tributária e a comprovada repercussão na arrecadação do ICMS**. Disponível em: < <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/4lxp/a-denuncia-de-crime-contra-a-ordem-tributaria-e-a-comprovada-repercussao-na-arrecadacao-do-icms-rodriigo-antonio-alves-araujo> >. Acesso em 12 abr. 2018.

⁹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**, em julgamento conjunto com o Recurso Especial n. 1.598.005/SC, afetado à 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relatoria do Ministro Rogério Schiett.

autos das ações penais tributárias em curso, quando se constata a juntada de ofícios enviados pelo Ministério Público ao contribuinte devedor ou sonegador, advertindo-o da existência da representação fiscal para fins penais nos referidos órgãos, alertando-o de que “nos termos do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430, a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação ao crime previsto [...] na Lei n. 8.137/90 somente ocorrerá se o pedido de parcelamento do débito for formalizado perante o fisco antes do recebimento da denúncia criminal”⁹¹. Ora, para bom entendedor, o recado foi dado: pague ou parcele o tributo ou vai responder por uma ação penal⁹².

Neste contexto, o Estado vem adotando uma política fiscal dando maior importância à arrecadação em detrimento do direito penal, na medida em que contempla a extinção de punibilidade pelo pagamento integral ou a suspensão do processo penal em caso de adesão aos infundáveis parcelamentos, o que reforça a concepção patrimonialista dos crimes fiscais e ao mesmo tempo demonstra que a legislação penal tributária possui uma dupla característica, na medida em que, de um lado indica aspectos de direito penal máximo, quando, por exemplo, considera como crime a redução de IPVA⁹³, mediante declaração falsa de residência e, de outro, um afrouxamento da tutela penal, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, ou mesmo, com será visto adiante, considerar insignificante o valor de tributo federal de até vinte mil reais, indicando, *a priori*, uma política criminal arrecadadora controvertida, o que coloca em dúvida a legitimidade da tutela penal tributária.

⁹¹ BRASIL. Ministério Público de Santa Catarina. **Ofício n. 1073/2012/11PJ/JOI**. Assinado pelo Promotor de Justiça. Assis Marciel Kretzer. Extraído do ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017.

⁹² Basta ver a informação técnico-jurídica n. 03/2015 do CAO CRIM – MP/GO, que, ao argumento de um Ministério Público resolutivo, orientam seus membros a notificarem extrajudicialmente os contribuintes sujeitos à ação penal, da possibilidade de parcelamento ou pagamento do tributo, para evitar a ação penal. O que de certo ponto é até louvável, pois reflete a ideia de um direito penal como *ultima ratio*, pelo menos do ponto de vista da cobrança do tributo. BRASIL. MPMGO. Informação Técnico-Jurídica nº 03/2015. Disponível em: <http://www.mpmgo.mp.br/portal/arquivos/2015/11/13/13_58_16_405_Informa%C3%A7%C3%A3o_Vin%C3%ADcius_13_11_15.pdf>. Acesso em 04 abr. 2018.

⁹³ [...] 1. O propósito do fato investigado é a frustração do recolhimento do tributo (IPVA). Para a consecução do fim almejado, imprescindível o crime de falso, uma vez que só por ele é possível o registro do veículo no órgão de policiamento de trânsito de Unidade da Federação diferente daquela em que o investigado tem domicílio. 2. Diante desse quadro, fica absorvido o falso pelo fato praticado em detrimento da ordem tributária. 3. Para a apuração de eventual delito fiscal (art. 1o. da Lei 8.137/90), a orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior é quanto a competir ao Juízo do local onde verificado o prejuízo fiscal, haja vista ser crime material a exigir resultado previsto na norma para a consumação, de acordo, ainda, com o lançamento administrativo concluído nessa mesma localidade. 4. Conflito conhecido para declarar competente o Juízo de Direito da 2a. Vara Criminal de Campinas/SP, o suscitado, em consonância com o parecer ministerial. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. CC 96.888/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 05/12/2008, DJe 19/12/2008.

A extinção de punibilidade pelo pagamento é matéria que vem desde a Lei n. 4.729/65, trazendo controvérsia entre duas correntes de pensamento jurídico penal. “Uma, a sustentar que pena há de ter sempre um fundamento ético” e a extinção de punibilidade pelo pagamento seria estabelecer privilégio em favor de determinado seguimento social, “os quais poderiam sempre escapar da punição e diante dessa possibilidade apostariam na hipótese de não serem apanhados”⁹⁴. Por outro lado, a outra sustenta o caráter utilitarista da pena, na medida que teria como função coagir o contribuinte ao pagamento do tributo.

Atualmente a Lei n. 10.684/2003 contempla a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, sendo que no seu art. 9º tratou da suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento da dívida tributária, para os crimes do art. 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e art. 168-A e 337-A do Código Penal, bem como a suspensão do prazo da prescrição penal, extinguindo-se a punibilidade com o pagamento integral do débito tributário e acessórios⁹⁵, ficando pacificado na jurisprudência que o pagamento do tributo e seus acessórios, a qualquer tempo, constitui causa de extinção de punibilidade (STF, HC 81929)⁹⁶

Ressalte-se que, em 25 de fevereiro de 2011, sobreveio a Lei n. 12.382 que alterou a redação do art. 83 da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com o claro objetivo de acabar com o benefício da suspensão da ação penal pelo parcelamento da dívida tributária, bem como da extinção da punibilidade pelo pagamento, quando ocorridos após o recebimento da denúncia. No entanto, a alteração legislativa não foi suficiente para alcançar o objetivo, na medida em que no RHC n. 128.245/SP, de relatoria do Ministro Dias Toffoli⁹⁷ ao fazer o cotejo do conflito intertemporal das Leis 10.684/2003 e 12.382/11, concluiu-se que o art. 34 da Lei nº 9.249/95 já havia sido revogado pelo § 2º

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2015. p. 383.

⁹⁵ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. BRASIL. Lei n. 10.684/2003.

⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 81929**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780.

⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 128245**, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

do art. 9º da Lei nº 10.684/03, o qual, por sua vez, não foi revogado pela Lei nº 12.382/11, portanto, o §6º⁹⁸ do art. 6º da Lei n. 12.382/11, se tornou inaplicável, já que se reporta a um artigo revogado da Lei n. 9.249/95, pela Lei n. 10.684/2003, portanto, continua prevalecendo o entendimento segundo o qual o pagamento integral do tributo, seja decorrente de parcelamento ou não, gera a extinção de punibilidade, a qualquer tempo.

Por outro lado, a natureza patrimonial dos crimes contra a ordem tributária no Brasil, também pode ser extraída da interpretação jurisprudencial, no tocante à fixação de um valor mínimo para desencadeamento da ação penal, com base em normas tributárias que fixam um valor mínimo para fins de execução fiscal, que, no direito penal, passou a ser designado como princípio da insignificância tributária, que gera a atipicidade penal.

Em outros países, este valor mínimo para desencadeamento da ação penal é fixado em lei, a exemplo da Espanha cujo Código Penal (Lei Orgânica n. 10, de 23 de janeiro de 1995)⁹⁹, alterado pela Lei Orgânica n. 7 de 27 de dezembro de 2012¹⁰⁰, em seu art. 305, exige para caracterização do crime fiscal que o valor do tributo não pago ou não repassado em razão das retenções tributárias, exceda a 120.000 euros, ou seja, aproximadamente R\$ 499.404,00. Em Portugal, também é assim, pois somente se pune criminalmente se a fraude for superior a 15.000 euros (art. 103, n. 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias – Lei n. 15, de 05 de junho de 2001)¹⁰¹, com a redação alterada pela Lei n. 60-A, de 30 de dezembro de 2005, ou seja, aproximadamente R\$ 62.000,00.

Ao tratar da expansão do direito penal, no âmbito tributário, levando-se em consideração o valor sonegado, Silva Sanches expõe que:

Uma única fraude tributária, ainda que seja de mais de 15 milhões de pesetas (caso espanhol) - que é o que se julga no âmbito penal¹⁰² - não põe realmente em perigo relevante o bem jurídico, já se entenda este no sentido do patrimônio da

⁹⁸ § 6º, do art. 6º da Lei n. 12.282/11: “As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz”

⁹⁹ ESPANHA. BOE. **Código Penal y legislación complementaria**. Disponível em:

<https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20%20modo=1>. Acesso em 22 out.2018.

¹⁰⁰ ESPANHA. BOE. **Lei Orgânica n. 7, de 27 de dezembro de 2012**. Modifica a Lei Orgânica n. 10, de 23 de novembro de 1995, do Código Penal em matéria de transparência e luta contra a fraude fiscal e na Seguridad Social. Disponível em: <<http://goo.gl/0qgdNx>>. Acesso em: 11 out. 2014.

¹⁰¹ PORTUGAL. **Lei n.º 15/2001, de 05 de junho**. Regime geral das infrações tributárias. Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?ficha=101&artigo_id=&nid=259&pagina=2&tabela=leis&nv_ersao=&so_miolo=S>. Acesso em 22 out. 2018.

¹⁰² No Brasil, no âmbito federal, somente acima de 20 mil reais.

Fazenda Pública, já no das funções sociais dos tributos. O perigoso seria aqui o efeito acumulativo. Logo, não é a conduta individual a lesiva, senão sua acumulação e globalização. Sob perspectivas de lesividade concreta, não há base para a intervenção penal, ainda que o significado global, setorial do "gênero" de condutas, possa justificar claramente a intervenção do Direito Administrativo (e isso a partir de uma fraude de pouca monta que, multiplicada pelo número de contribuintes, poderia já começar a ter um enorme significado: assim, uma fraude por contribuinte de dez mil pesetas - equivalente a R\$100,00, multiplicada por uns 25 milhões de contribuintes, daria a enorme cifra global de 250 bilhões de pesetas (ou 2,5 bilhões de reais). O que implica que, obviamente, a fraude de somente 10.000 pesetas deva ser considerada ilícito administrativo e sancionada¹⁰³.

No Brasil, como dito, apesar de não haver a previsão legal, atualmente, somente sonegações acima de vinte mil reais, nos tributos federais, serão consideradas para fins de acionamento do direito penal, ou seja, abaixo deste valor, o fato é atípico, caracterizando-se ilícito administrativo.

Tal entendimento partiu da interpretação dada à Medida Provisória n. 1.561, de 19 de dezembro de 1996, que fixou a não propositura de execuções fiscais para as causas de valores igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais). Após reiteradas reedições, foi convertida na Lei n. 9.469, de 10 de julho de 1997, mantendo-se o mesmo valor. Posteriormente a Medida Provisória n. 2.176-79, de 23 de agosto de 2001, fixou o valor em R\$ 2.500,00, sendo convertida na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002, valor este que foi ampliado para R\$ 10.000,00 pela Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, que deu nova redação ao art. 20 da Lei n. 10.522/2002.

Com esses valores fixados para fins de execução fiscal, na esfera penal, passou-se a considerar referidos valores para fins de insignificância dos crimes tributários, pois se o valor é insignificante para a esfera administrativa-fiscal, com maior razão será para o direito penal que é a *ultima ratio*. Referido princípio opera no campo da tipicidade material, pois se a lesão ao bem jurídico tutelado pela norma penal é extremamente diminuta, não há justificativa de punição penal, mesmo sendo a conduta formalmente típica. Isso porque a tipicidade penal se desmembra em tipicidade formal (correspondência entre a conduta e o tipo legal) e a tipicidade material (ofensa ao bem jurídico protegido), de modo que, faltando uma delas, não há tipicidade penal e, conseqüentemente, não há crime.

¹⁰³ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A Expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. p. 154.

Assim, na esfera dos crimes tributários de competência da União, acabou-se por fixar a tese de que o valor de até R\$10.000,00 (dez mil reais) seria princípio da insignificância, para persecução penal nos crimes da Lei n. 8.137/90, (STF, HC 92438)¹⁰⁴, entendimento este que foi ampliado para alcançar o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP), sonegação previdenciária (art. 337, CP) e descaminho do art. 344 do Código Penal (RE 536486 - RS)¹⁰⁵.

Ocorre que a Portaria 75 do Ministério da Fazenda, de 22 de março de 2012 estabeleceu um novo patamar de R\$ 20.000 (vinte mil reais) para o art. 20, da Lei 10.522/02, passando este, a ser o valor do princípio da insignificância nos crimes tributários, conforme julgou o STF, pelas decisões da Primeira Turma (HC 120617) e da Segunda Turma (HC 118000) do STF, bem como o HC 121655, julgado em março de 2014 e o HC n. 126746 AgR, Relator(a): min. Roberto Barroso¹⁰⁶, sendo que a resistência que havia no Superior Tribunal de Justiça, em reconhecer este patamar de vinte mil reais como princípio da insignificância, acabou sendo superada na Terceira Seção daquele tribunal, no julgamento dos Recursos Especiais n. 1.709.029 e n. 1.688.878 ¹⁰⁷.

Ressalte-se que não será surpresa eventual alteração no entendimento jurisprudencial, quanto a este valor de 20 mil reais, já que o art. 20 da Portaria PGFN 396/2016, que instituiu o Regime Diferenciado de Cobrança de Créditos, permite a suspensão da execução fiscal para os débitos de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais)¹⁰⁸, valor este que equivale ao dobro do valor adotado na Espanha (120.000 euros) para caracterização dos crimes fiscais.

Note-se que os valores acima, somente se aplicam aos crimes tributários de competência da União, ou seja, no caso de crimes de competência dos Estados e

¹⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 92438**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-04 PP-00925 RTJ VOL-00207-03 PP-01163.

¹⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 536486**, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, DJe-177 DIVULG 18-09-2008 PUBLIC 19-09-2008 EMENT VOL-02333-05 PP-01083 RMDPPP v. 5, n. 26, 2008, p. 100-105.

¹⁰⁶ O reconhecimento da insignificância penal da conduta, com relação ao crime de descaminho, pressupõe a demonstração inequívoca de que o montante dos tributos suprimidos não ultrapassa o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 126746** AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 14/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2015 PUBLIC 07-05-2015.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1709029/MG**, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/02/2018, DJe 04/04/2018.

¹⁰⁸ BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN 396/2016**. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf >. Acesso em 17 abr. 2018.

Municípios, tais valores devem ser buscados nas normas dos referidos entes tributantes (STJ, HC 307791-SP)¹⁰⁹.

A título de exemplo, no Distrito Federal a Lei Complementar n. 781/2008, previu no seu art. 12 a dispensa de ajuizamento de ações de execução fiscal dos débitos inferiores a R\$1.000,00 (mil reais)¹¹⁰, sendo que posteriormente foi publicada a Lei Complementar n. 904, de 28 de dezembro de 2015,¹¹¹ prevendo no seu art. 1º, a dispensa do ajuizamento da execução fiscal para cobrança dos créditos tributários e não tributários quando os valores consolidados, por devedor, sejam iguais ou inferiores a R\$ 15.000,00 para dívida de ICMS e R\$ 5.000,00, para todos os demais créditos tributários, o ISS por exemplo, e os não tributários, portanto, tais valores passaram a serem considerados para aferição do princípio da insignificância, conforme entendimento fixado na Primeira ¹¹² e Segunda Turma Criminal do TJDF¹¹³.

Assim, não há como deixar de adotar a concepção patrimonialista quanto ao bem jurídico tutelado nos crimes fiscais, pois de um lado, fixou-se um limite mínimo para persecução penal e, de outro, declara-se a extinção de punibilidade pelo pagamento integral do tributo, independentemente de o crime ser material ou formal, o que leva à necessidade de analisar, mesmo que superficialmente os crimes em espécie.

1.2.4 Alguns apontamentos quanto aos crimes tributários em espécie e a apropriação indébita e sonegação previdenciária.

É sabido que todo delito tem que ter fundamento na Constituição Federal, sendo que no caso dos crimes tributários não há dúvida que encontra respaldo constitucional (art. 145 a 162), onde o legislador constituinte tratou do Sistema Tributário Nacional,

¹⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 307.791/SP**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 17/03/2015.

¹¹⁰ BRASIL. Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. **Lei Complementar n. 781**, de 1º de outubro de 2018. Disponível em <

[>. Acesso em 08 jul. 2018.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=781&txtAno=2008&txtTipo=4&txtParte=.)

¹¹¹ BRASIL. Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. **Lei Complementar n. 904**, de 28 de dezembro de 2015. Disponível em <

[>. Acesso em: 08 jul. 2018.](http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=.)

¹¹² BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1090768, 20150910075736APR**, Relator: JAIR SOARES, Revisor: MARIA IVATÔNIA, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 19/04/2018, Publicado no DJE: 24/04/2018. Pág.: 132/141.

¹¹³ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1028948, 20121110015617APR**, Relator: ANA MARIA AMARANTE, Revisor: GEORGE LOPES, 1ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 29/06/2017, publicado no DJE: 06/07/2017. Pág.: 118/127

dando ênfase à arrecadação de receitas, para garantir o cumprimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º, ou seja, referidos dispositivos dão suporte à criação de tipos penais voltados à proteção da arrecadação tributária e previdenciária.

No Brasil, atualmente os crimes fiscais estão tipificados nos três primeiros artigos da Lei n. 8.137/90, sendo que os crimes do art. 1º e 2º são eminentemente fiscais praticados pelo contribuinte em geral, enquanto que os crimes do art. 3º, são crimes funcionais, praticados por agentes públicos. Além disso, o Código Penal também conta com o crime de apropriação indébita previdenciária no seu art. 168-A, e no art. 337-A, tipifica o crime de sonegação de contribuição previdenciária, ambos punidos com pena de reclusão de dois a cinco anos e multa, os quais, segundo entendimento jurisprudencial, também somente se tipificam com o lançamento definitivo do tributo.

Ressalte-se que a Lei n. 8.137/90, que revogou a Lei n. 4.729/65, além tipificar os crimes tributários, contempla, ainda, crimes contra a ordem econômica (art. 4º) e contra as relações de consumo (art. 7º), que não serão objeto deste trabalho, mas que demonstra a natureza econômica dos tipos penais nela catalogados.

O tratamento jurisprudencial e doutrinário dado aos crimes do art. 1º da Lei n. 8.137/90 e do art. 168 – A e 337-A, do Código Penal é praticamente idêntico, com exceção do parágrafo único, do art. 1º da Lei n. 8.137/90, que dispõe de uma espécie de crime de desobediência, equiparado ao crime do art. 330 do Código Penal, com pena mais alta, na medida em que remete à pena do *caput* do art. 1º, revelando um descompasso com o Código Penal, na medida em que prevê um delito de desobediência, de natureza formal, com a pena muito mais alta que a do art. 330 do CP, equiparado à conduta da sonegação, que exige resultado material.

Neste sentido, o crimes fiscais (tributários e previdenciários), o sujeito ativo, em regra é o sujeito passivo da obrigação tributária, enquanto pessoa física, no entanto, não se trata de crime próprio, na medida em que pode ser praticado por terceiro que tenha alguma relação jurídica tributária, por exemplo, o contador, o gestor empresarial, o preposto, entre outros, ressaltando-se ainda, que o art. 11, da Lei n. 8.137/90, prevê a figura do partícipe, na medida em que contempla que: “quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade”.

No caso das pessoas jurídicas, uma vez que não há a previsão legal para sua responsabilização penal (STJ, HC 15.051/SP)¹¹⁴, a exemplo dos crimes ambientais, em princípio o sujeito ativo deve ser aquele que figura no contrato social como sócio administrador ou tenha o poder de comando ou o domínio do fato (sócio-gerente, presidente, diretor, administrador financeiro), autorizando o recebimento da denúncia, devendo as provas indicar a sua responsabilidade subjetiva durante a instrução, conforme já assentou o Supremo Tribunal Federal, no HC 84402¹¹⁵.

Sócio minoritário que não detém poder de comando, participando da gestão empresarial, e que não atua na área de responsabilidade fiscal, não pode ser responsabilizado criminalmente, não restando outras provas para incriminá-lo¹¹⁶. Assim, no momento do oferecimento da denúncia a condição de sócio, gerente, diretor ou administrador é apenas um indício da culpabilidade do acusado, porém, se ao final da instrução criminal, não tiver sido comprovada a prática de atos gerenciais, o acusado deve ser absolvido., Entendimento contrário implica em responsabilidade penal objetiva.

No caso o artigo 1º *caput*, da Lei n. 8.137/90, o elemento objetivo do tipo é a supressão ou redução do tributo, contribuição social ou qualquer acessório, mediante uma das condutas indicadas nos seus incisos. A despeito da discussão sobre a divergência em relação à previsão da “contribuição social” ao lado de tributo¹¹⁷, neste trabalho considerar-se-á tudo como tributo, uma vez que este é gênero de que constituem espécie os impostos, as taxas e as contribuições¹¹⁸.

Tributo conta com o seu conceito legal no art. 3º do Código Tributário Nacional como sendo “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada

¹¹⁴ “Desprovida de vontade real, nos casos de crimes em que figure como sujeito ativo da conduta típica, a responsabilidade penal somente pode ser atribuída ao HOMEM, pessoa física, que, como órgão da pessoa jurídica, a presentifique na ação qualificada como criminosa ou concorra para a sua prática”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 15.051/SP**, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, julgado em 06/03/2001, DJ 13/08/2001, p. 287. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200001281135&dt_publicacao=13/08/2001. Acesso em: 25 jan. 2018.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 84402**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/08/2004, DJ 27-08-2004 PP-00071 EMENT VOL-02161-02 PP-00297 RTJ VOL-00194-03 PP-00943).

¹¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 73590**, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 06/08/1996, DJ 13-12-1996 PP-50162 EMENT VOL-01854-03 PP-00591.

¹¹⁷ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 80-82

¹¹⁸ COSTA JR. Paulo José. DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo. Saraiva, 2000. p. 115.

mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, ou seja, tributo, diz respeito ao valor quantificado que deve ser recolhido aos cofres públicos, que será representado por um título executivo extrajudicial, denominado de “certidão de dívida ativa”, cujo valor deverá ser demonstrado na ação penal.

Já em relação a “qualquer acessório”, segundo Andreas Eisele¹¹⁹, abrange a sanção pecuniária, a exemplo da multa¹²⁰, dos juros (de toda a espécie) e a correção monetária (os quais podem incidir no caso de inadimplência da prestação da obrigação tributária). No entanto, tal afirmação não é pacífica na doutrina a exemplo de Baltazar Junior que afirma que “as multas, os juros e a correção monetária não são, a rigor, objeto do crime, que é constituído apenas pelo principal”, afirmando ainda que não configura crime “o descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que se converta em principal em razão do descumprimento (CTN, art. 113, §3º)”¹²¹.

Neste sentido, se um contribuinte sonegar determinado tributo, mediante uma das condutas dos incisos do art. 1º da Lei n. 8.0137/90, além do valor principal do tributo que não ingressou nos cofres públicos, será sancionado com uma multa fiscal, normalmente um percentual fixado em lei (100%, 200%), tudo dependerá do tributo e da legislação do ente tributante. Essa multa sofrerá acréscimos legais e a certidão de dívida ativa, incorporará os valores principais (do tributo ou da contribuição social), somados com o valor acessório.

A título de exemplificação, no Distrito Federal, o valor de crédito tributário (tributo + multa + multa acessória + juros de mora) em um auto de infração, documento equivalente a uma representação fiscal para fins penais, ficou assim representado:

¹¹⁹ EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p.70

¹²⁰ cuja incidência é uma consequência jurídica decorrente do descumprimento de um dever instrumental legalmente denominado como obrigação tributária acessória, ou da não satisfação da prestação da obrigação tributária em si, denominada como "principal".

¹²¹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017. p. 800.

05 - VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
Principal:		R\$ 2.277.357,59
Correcção monetária:		R\$ 158.996,14
Multa sobre o principal:	FOLHA 01	R\$ 2.436.353,73
Juros de mora:	PROC: 00040002892/2010	R\$ 379.811,93
Multa acessória:	MAT. 33858	R\$ 704,95
Total:	RUB	R\$ 5.253.224,34
(cinco milhões, duzentos e cinquenta e três mil, duzentos e vinte e quatro reais e trinta e quatro centavos)		

Figura 03. *Print screen* extraído do AI n. 9259/2010 do processo n. 00040002892/2010 da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

No exemplo acima, houve aplicação de multa de 100%, além de multas em valores fixos, para a conduta do contribuinte que deixou de recolher ICMS referente à operação de saída ou prestação não escriturada nos livros fiscais próprios, cujo documento fiscal foi emitido corretamente, correspondente ao período de nove meses de uma empresa relacionada ao comércio de alimentos. No entanto, a legislação tributária do Distrito Federal prevê, para os casos de fraude, multa de até 200%, conforme o exemplo abaixo, em que o contribuinte supostamente teria se creditado do ICMS em valores de notas fiscais declaradas inidôneas:

05 - VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
Principal:		R\$ 1.356.699,05
Correcção monetária:	FOLHA 000001	R\$ 118.118,55
Multa sobre o principal:	PRQC 040005834 /2010	R\$ 2.949.635,20
Juros de mora:	RUB	R\$ 319.835,92
Multa acessória:	MAT: 44531-2	R\$ 1.174,92
Total:		R\$ 4.745.463,64
(quatro milhões, setecentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e sessenta e três reais e sessenta e quatro centavos)		

Figura 04. *Print screen* extraído do AI n. 14950/2010 do processo n. 040005834/2010 da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal.

No Estado do Rio Grande do Sul a representação fiscal para fins penais que é encaminhada ao Ministério Público por ICMS declarado e não pago discrimina o valor principal do tributo e a multa pelo atraso de pagamento no percentual de 50%, conforme segue:

Informações Gerais ao Notificado		Valor do Crédito Tributário	
Prazo de 30 dias, a contar da data de ciência, para pagamento integral, pedido de parcelamento ou apresentação de reclamação ao Conselho Estadual de Contribuintes, a ser protocolada em quaisquer das unidades da Secretaria da Fazenda. O pagamento, exceto IPVA, efetuado no prazo citado, dará direito a redução de 50% da multa. A APRESENTAÇÃO DE RECLAMAÇÃO NÃO ESTÁ CONDICIONADA A QUALQUER DESEMBOLSO PRÉVIO DO CONTRIBUINTE, RESSALVADO O RECOLHIMENTO DA TAXA DE SERVIÇOS GERAIS.		Valor em Reais	
		Imposto	39.474,19
		Multa	19.737,10
		Juros	2.432,89
		TOTAL	61.644,18

Figura 05. *Print screen* extraído da Representação Fiscal n. 1260000034492 que deu causa a ação penal pelo art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, que culminou com o ARE 999425 junto ao STF julgado em repercussão geral.

No Estado de Goiás, a representação fiscal para fins penais apresenta o crédito de forma diferenciada do auto de infração no Distrito Federal e Rio Grande do Sul, apesar de se tratar do mesmo tributo (ICMS), senão vejamos:

Nº Ordem	Processo Administrativo Tributário – PAT	Período dos Fatos	Valor do Crédito Tributário - R\$
01	4011003088763	01 a 04/2006	3.439.008,50
02	4011002050665	05 a 12/2006	1.350.305,97
03	4011001497780	01/2007 e 03 a 12/2007	1.199.304,75
04	4011001497356	01/2007 e 03 a 12/2007	904.228,96
05	4011003959306	01 a 04/2007 e 06 a 11/2007	256.268,72
06	4011002049063	05 a 12/2006	235.856,23
07	4010800742043	05 a 10/2006 e 12/2006	382.716,32
VALOR TOTAL – R\$			7.767.689,25

Figura 06. *Print screen* extraído da Representação Fiscal Para Fins Penais nº365/2013 DRFLUZ/NJ da Secretaria de Fazenda do Estado de Goiás, extraída dos autos da ação penal n. 392117-67.2015.809.0168, da 2ª Vara Criminal da Comarca de Águas Lindas-GO, que imputa o crime do art. 1º, inc. II, da Lei n. 8.137/90.

Veja que a representação fiscal para fins penais, no Estado de Goiás, não indica o percentual de multa, juros e acessórios. Do mesmo modo, algumas representações fiscais para fins penais, na área Federal, apenas indica o valor do crédito tributário, no entanto, descreve qual a espécie de tributo ou contribuição sonegados, a exemplo:

PROCESSO(S) ADMINISTRATIVO(S) FISCAL(IS) VINCULADO(S)	CRÉDITO TRIBUTÁRIO REPRESENTADO (R\$)
PROCESSO TRIBUTO	
10120.008827/2010-39 PIS - Contribuição para o Programa	1.353.433,80
10120.008827/2010-39 IRPJ - Imposto de Renda Pessoas Jurídicas	4.842.307,64
10120.008827/2010-39 CSLL - Contribuição Social sobre Lucro Líquido	2.241.083,85
10120.008827/2010-39 Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social	6.246.619,14
	TOTAL: 14.683.444,43

Figura 07. *Print screen* extraído da Representação Fiscal Para Fins Penais nº 120100.2010.000054-5 da Secretaria de Fazenda Nacional, extraído da Ação Penal n. 6737.27.2014.4.01.3504, distribuído à Vara Única Federal da Subseção Judiciária de Aparecida de Goiânia.

Apesar do quadro acima não discriminar os valores referente aos acessórios, tal informação poderá ser encontrada dentro do processo administrativo fiscal que deu causa à representação fiscal para fins penais, de acesso restrito às partes e ao Fisco, em virtude do sigilo fiscal.

Ainda na área federal, sobre os mesmos tributos federais, identificou-se um outro formato de apresentação dos créditos tributários supostamente sonegados:

Por todo o exposto neste termo, foram lavrados Autos de Infração referentes ao IRPJ e seus REFLEXOS (CSLL, PIS e COFINS), formalizados pelo Processo Administrativo: 10166-721.458/2009-11, nos montantes abaixo:

TRIBUTO	PRINCIPAL	JUROS	MULTA	TOTAL
IRPJ	R\$ 3.239.178,94	R\$ 1.399.585,44	R\$ 4.858.768,38	R\$ 9.497.532,76
CSLL	R\$ 1.479.230,50	R\$ 639.053,37	R\$ 2.218.845,74	R\$ 4.337.129,61
PIS	R\$ 890.277,53	R\$ 396.410,32	R\$ 1.335.416,22	R\$ 2.622.104,07
COFINS	R\$ 4.108.973,63	R\$ 1.829.586,67	R\$ 6.163.460,40	R\$ 12.102.020,70
TOTAL	R\$ 9.717.660,60	R\$ 4.264.635,80	R\$ 14.576.490,74	R\$ 28.558.787,14

Figura 08. *Print screen* extraído da Representação Fiscal Para Fins Penais n. 14041.000646/2009-61 da Secretaria de Fazenda Nacional, extraído do IPL 1611.2017.

Perceba que no quadro de créditos acima facilita a visualização do montante do crédito principal, três vezes menor que o valor total, quando somados aos acessórios, que também é elementar do crime tributário.

Já em relação aos créditos previdenciários, foi encontrado o seguinte demonstrativo:

IV - CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS				
Em consequência dos fatos anteriormente descritos, foram apurados os seguintes débitos, através de Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD.				
NFLD	DATA	PERÍODO	VALOR	TIPO CONTRIBUIÇÃO
35.529.713-2	11/04/2003	05/00 a 08/02	19.560,83	Empregados
35.550.998-9	11/04/2003	05/00a 0902	39.817,54	Empregados
35.529.714-0	11/04/2003	03/00 a 08/02	73.214,52	Patronal, terceiros e contribuinte individual
35.551.000-6	11/04/2003	04/01 a 08/02	11.792,61	Patronal, empregado e terceiros
35.502.188-9	11/04/2003	04/01 a 05/02	10.542,12	Patronal, empregado e terceiros
35.550.999-7	11/04/2003	04/00 a 09/02	540.278,13	Comercialização da produção rural.

Figura 09. Print screen extraído da representação fiscal para fins penais nº 1.18.000.005123/2003-06, da Secretaria de Fazenda Nacional, extraída da Apelação Criminal n. 0002681-70.2008.4.01.3500/GO, junto à 3ª Turma do TRF1.

Os demonstrativos acima são exemplos reais de exibição dos créditos constituídos definitivamente e objeto de ações penais em curso, sendo que, normalmente, já se encontram em fase de execução fiscal, ou seja, é possível que o contribuinte pela mesma conduta responda em duas searas do direito (tributário e penal), sem que isso constitua *bis in idem*, em virtude da independência das instâncias, sendo possível a persecução penal nas instâncias estadual e federal ao mesmo tempo, quando se tratar de conduta que alcançar tributos de entes diferentes.

A comparação dos quadros dos créditos tributários demonstra que as Fazendas Públicas (Nacional, Estadual e Municipal) não possuem um padrão procedimental no tocante à exibição dos Auto de Infração ou da Representação Fiscal para Fins Penais. O ideal seria um padrão único, exibindo-se o valor principal do tributo, sua espécie, o valor da correção monetária, o valor da multa sobre o principal, os juros de mora e a multa acessória.

Outra observação interessante é que o valor do crédito tributário e seus acessórios, uma vez definido pelo agente fiscal, antes mesmo de sua constituição definitiva, será atualizado mês a mês, havendo ou não impugnação do contribuinte. Com o lançamento definitivo, o valor atualizado será inscrito na dívida ativa do ente federado, que providenciará a execução fiscal perante o Judiciário, nos termos da Lei n. 6.830/85,

período esse, que também será atualizado até a satisfação da dívida tributária. Tal informação é relevante, na medida em que a demora entre o momento em que o agente fiscal aponta o valor do crédito tributário e o seu lançamento definitivo, o que pode levar anos, não ocorre por culpa exclusiva do contribuinte, mas sim, em grande parte, da burocracia da Administração Fiscal, no entanto, o valor atualizado (acessórios), integrará o *quantum* do crédito tributário da ação penal e poderá ser considerado no momento da dosimetria da pena em prejuízo do acusado.

Note-se que, entre os crimes fiscais apontados é possível fazer uma separação sob o aspecto do dano material (o valor do tributo sonegado), de forma que as condutas tipificadas no art. 1º, inc. I a V, e a do art. 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90, teriam natureza material, o mesmo ocorrendo com a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP), ou seja, os processos crimes estarão, em regra, instruídos com as representações fiscais para fins penais, apontando o valor do crédito, supostamente sonegado.

Já os crimes formais (art. 1º, inc. V e seu parágrafo único, da Lei n. 8.137/90 e art. 2º e seus incisos, com a exceção do inc. II), não exigem resultado naturalístico, de forma que poderão ou não exibir os créditos fiscais. Por consequência, no dia a dia forense, assim como na pesquisa, não foi possível identificar ações penais tributárias que não trouxesse uma representação fiscal para fins penais, sem a exibição do valor do crédito tributário, supostamente sonegado.

Todos os crimes fiscais tem como elemento subjetivo, o dolo de reduzir (pagar menos) ou suprimir (não pagar) o valor do tributo ou da contribuição, havendo discussão no meio forense se o dolo seria específico, posto que, os tipos penais não trazem a finalidade expressa da motivação, sendo certo que ninguém reduz ou suprime tributo ou contribuição, se não for “para si”. No entanto, não foi esse o entendimento consolidado na jurisprudência, que exige apenas o dolo genérico¹²².

¹²² BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Acórdão n.451696**, 20080410097120APR, Relator: ROMÃO C. OLIVEIRA, Revisor: LEILA ARLANCH, 1ª Turma Criminal, Data de Julgamento: 13/09/2010, Publicado no DJE: 27/10/2010. Pág.: 156. O STJ também segue o mesmo entendimento. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP 480.395/SC, Ministro José Arnaldo da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 11/03/2003. DJ 07/04/2013, p. 332

Já em relação ao parágrafo único¹²³ do art. 1º, da Lei n. 8.137/90, há divergência quanto ao elemento anímico do delito, pois alguns entendem que a recusa em prestar informações somente seria punível se tiver como objetivo a redução ou supressão do tributo, enquanto outros, entendem tratar-se de crime de desobediência, portanto, irrelevante a redução ou supressão do tributo, especialmente por se tratar de delito formal, mas, também só é punível a título de dolo¹²⁴.

Interessante notar que as normas tributárias também contemplam a exigência de dolo para fins de imposição de multas acessórias, a exemplo do que dispõe o art. 71 da Lei n. 4.502/64, que regula o imposto federal sobre produtos industrializados (IPI), dispondo ainda sobre a definição de sonegação, fraude e conluio:

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

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

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

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

Art . 73. **Conluio** é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72. (sem negrito no original)

Referida lei contempla multa acessória de até 75% (art.80), sendo de aplicação restrita ao IPI, tributo federal. No entanto, cada ente federativo poderá legislar sobre referidos percentuais, a exemplo do Distrito Federal que no Decreto 18.955/97, Regulamento do ICMS/97, prevê no seu art. 362, § 1º, a multa no percentual de 200%, quando ocorrer a sonegação, fraude ou conluio apurados na ação fiscal. O referido Decreto define no seu art. 353 que *“implicará sonegação do imposto a falta de registro de documentos referentes à entrada de mercadoria na escrita fiscal e na comercial, se for o caso”*, sendo que na redação original, também definia conluio, sonegação e fraude.

¹²³ Art. 1º. [...] 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. BRASIL. Lei n. 8.137/90.

¹²⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 339-341.

Ocorre que, o fato de a legislação tributária explicitar o conceito de dolo, fraude, conluio ou ajuste, não implica em dizer que a norma penal esteja subordinada à norma tributária, pois em verdade, seria apenas um indício, demandando melhor apuração na seara penal, conforme, expõe Andrade Filho:

[...] parece claro que a incidência da norma penal não depende exclusivamente da ocorrência do fato típico enunciado no texto normativo. A demonstração da ocorrência em concreto do fato típico é o primeiro estágio da interpretação da norma penal, e, por essa razão, ainda não é bastante em si para caracterizar a sua incidência e nem para fazer emergir as consequências que nela estão previstas. É dever da autoridade fiscal reunir provas sobre a ocorrência do dolo, ou seja, deve, com base no acervo probatório, indicar quais os elementos que - a seu juízo - caracterizam a sonegação, fraude ou conluio. Ademais, é indispensável realizar a imputação, isto é, a atribuição de responsabilidade penal a alguém, de modo individualizado para que possa permitir ao acusado uma defesa proficiente, que é uma exigência natural do princípio constitucional que consagra a ampla defesa e o devido processo legal¹²⁵.

Assim, a busca do dolo e a individualização do autor da conduta para fins de responsabilização criminal deve ser realizada desde a fiscalização tributária à persecução penal em juízo. Sem a comprovação do elemento anímico dos crimes fiscais, não há crime, portanto, inviável a condenação.

Note-se que a imputação penal deve combinar o *caput* do art. 1º, da Lei, com um ou mais de seus incisos, ou seja, deve-se comprovar a redução ou supressão, mediante uma ou mais condutas descritas nos incisos, portanto, trata-se de crime de dano¹²⁶ que demanda resultado naturalístico, motivo pelo qual o Supremo Tribunal Federal editou o enunciado de sua Súmula Vinculante n. 24, que dispõe “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”¹²⁷ e que será objeto de maior análise no item 2.1.

Decomain afirma que o objeto material dos crimes fiscais seria o valor devido a título de tributo, cujo pagamento deixa de ser realizado (supressão de tributo) ou é efetuado apenas em parte (redução de tributo)¹²⁸. Eisele ensina que o objeto material sobre o qual recai a conduta é o numerário correspondente ao tributo ou à contribuição

¹²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p.73

¹²⁶ Op. cit. 88.

¹²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 24. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> >. Acesso em: 12 ago. 2018.

¹²⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 94.

social evadidos¹²⁹, ressaltando-se que o objeto material não pode ser confundido com o objeto ou bem jurídico tutelado, conforme explica de Aurora Tomazine, segundo a qual, o montante pecuniário seria o “objeto material”, ao passo que a objeto jurídico seria o direito da fazenda pública receber este montante pecuniário.¹³⁰

Ação penal é pública incondicionada, conforme expressamente previsto no art. 15 da Lei n. 8.137/90. Também será de ação penal pública nos crimes previdenciários previsto no Código Penal, em virtude da omissão quanto à ação penal, aplicando-se a regra do art. 100 do CP.

No tocante à competência para julgamento, faz-se necessário identificar a espécie de tributo sonegado e conseqüentemente o sujeito passivo do delito. Tratando-se de tributo da União, é competente a Justiça Federal. Se o tributo for estadual ou municipal, a competência será da Justiça Estadual. A Súmula 122 do STJ, estabelece que: “compete a Justiça Federal o processo e julgamento unificado dos crimes conexos de competência federal e estadual, não se aplicando a regra do artigo 78, II, a, do CPP”, sendo que na determinação da competência por conexão ou continência, leva-se em consideração o lugar do crime com pena mais grave, e se as penas forem idênticas, o local que ocorreu o maior número de crimes e nos outros casos, pela prevenção (art. 78, II, do CPP)¹³¹.

Já o crime do art. 2º da Lei n. 8.137/90, também doloso, cujas condutas estão nos seus incisos, tem natureza formal e independe de resultado naturalístico (redução ou supressão de tributo), que poderá ou não ocorrer, possuindo pena de detenção de 6 meses a 2 anos, portanto, infração de menor potencial ofensivo (Lei n. 9.099/95), muito menos grave do que as condutas do art. 1º da Lei n. 8.137/90 ou do art. 168 -A e 337-A, ambos do Código Penal.

Dentre as condutas do art. 2º, destaca-se a do inciso I, “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se,

¹²⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 93.

¹³⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudência!)** - São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 149.

¹³¹ Interessante notar que no caso do IPVA, pode ocorrer de o proprietário, na busca de pagar um tributo mais em conta, registrar o veículo em outro Estado que não aquele que reside, tendo o STJ firmado o entendimento de que a competência para julgar eventual crime tributário, neste caso, seria do Estado lesado pelo não recolhimento do tributo (STJ, CC 96888/PR). BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **CC 96.888/PR**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 05/12/2008, DJe 19/12/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801389943&dt_publicacao=19/12/2008>. Acesso em 12 abr. 2018.

total ou parcialmente, de pagamento de tributo”, havendo quem entenda, que possui identidade com a conduta do inc. I do art. 1º da Lei “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”, denominado de crime de “sonegação fiscal”, cuja diferença estaria no fato de que no inc. I do art. 1º, faz-se necessário a ocorrência da redução ou supressão do tributo, enquanto que no inc. I, do art. 2º, não se exige o resultado naturalístico, por se tratar de crime formal, ou seja, inc. I, do art. 2º seria subsidiário em relação do ao art. 1º, figurando como fase de execução deste¹³², de forma que, se o contribuinte sonegador não conseguir reduzir ou suprimir o tributo, responderá pelo art. 2º, inc. I, da Lei n. 8.137/90, como uma espécie de crime tentado em relação ao art. 1º, do inc. I da Lei.

Ressalte-se que apesar do tipo penal não exigir o resultado naturalístico (redução ou supressão do tributo) é necessário que a conduta omitir informações seja suficiente para lesar o bem jurídico tutelado, pois em casos de isenção ou alíquota zero, se o contribuinte manter toda a sua escrituração fiscal regular, emitindo documentos os exigidos pela lei fiscal, mas deixar de apresentar uma declaração à Administração Tributária, estar-se-ia diante de uma omissão que não teria o condão de suprimir ou reduzir o tributo¹³³, ou seja, o fato seria atípico em virtude da impossibilidade de lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico tutelado, especialmente no tocante à “ordem tributária”.

Destaca-se, ainda, o recente entendimento firmado na Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, de que ICMS declarado e não pago caracterizaria o tipo penal do art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90 (HC 399.109/SC)¹³⁴, o que foi objeto do RHC n. 163.334, junto ao Supremo Tribunal Federal¹³⁵, cuja liminar foi indeferida pelo Ministro Luis Roberto Barroso, sendo certo que, se no mérito prevalecer o entendimento firmado no STJ, toda e qualquer execução fiscal de ICMS declarado e não pago, será possível instaurar uma ação penal, incursionando o contribuinte no inc. II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, ou seja, seria a concretização da utilização do direito penal para cobrança de dívida fiscal.

¹³² EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 169.

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas. 2015, p. 393.

¹³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**, em julgamento conjunto com o Recurso Especial n. 1.598.005/SC, afetado à 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relatoria do Ministro Rogério Schiett.

¹³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC n. 163.334**. Relator Ministro Luis Barroso. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955> > Acesso em: 19 dez. 2018.

Já em relação aos crimes do art. 3º da Lei n. 8.137/90¹³⁶, são delitos próprios praticados por agentes relacionados à apuração do crédito fiscal, os quais, não esgotam o rol de crimes praticados por funcionários públicos contra a Administração Pública, porquanto, o Código Penal elenca um rol tipos penais que abarcaria as condutas do art. 3º, que seria dispensável a sua existência, destacando-se a ausência de cominação de pena ao delito do inciso I, que se equipara à conduta prevista no art. 314 do CP.

No tocante ao crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168 -A, do CP) assim como a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337 - A, do CP), ambos incluído pela Lei nº 9.983, de 2000, visam a proteção do patrimônio da seguridade social, de atribuição da Previdência Social e a Assistência Social. A inserção do art. 168-A no Código Penal, no capítulo dos crimes contra o patrimônio sofreu algumas críticas por parte da doutrina. Porquanto, o tratamento doutrinário e jurisprudencial é praticamente o mesmo dado aos crimes tributários tipificados no art. 1º, inc. I a IV, da Lei n. 8.137/90, ou seja, é crime doloso¹³⁷ e material¹³⁸ que exige resultado naturalístico (redução ou supressão), inclusive tendo o mesmo tratamento legal, no tocante à representação fiscal para fins penais, regulada no art. 83, da Lei n. 9.430/96¹³⁹, bem como exigindo o lançamento definitivo, consoante Súmula Vinculante n. 24, do STF¹⁴⁰.

Segundo Decomain, a contribuição reportada no art. 168-A são aquelas reguladas pelo art. 195, inc. II, da Constituição Federal, vinculadas ao Regime Geral da Previdência

¹³⁶ 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.

¹³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1477691/DF**, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 11/10/2016, DJe 28/10/2016. Ver ainda AgRg no AREsp 493.584/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 08/06/2016).

¹³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 270.027/RS**, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Rel. p/ Acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 28/08/2014

¹³⁹ [...] Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. BRASIL. Lei n. 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.

¹⁴⁰ BRASIL, Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Apelação Criminal n. 0006686-87.2005.404.7015/PR**. Apelante: Antonio Felizardo Da Silva. Apelado: Ministério Público Federal. Relator: Des. Federal Élcio Pinheiro De Castro. Data da Publicação: 26.08.2011.

Social, além daquelas descontadas dos servidores da União e ainda aquelas instituídas pelos Estados, Distrito Federal ou Municípios cobradas dos seus servidores com vistas ao custeio de seus regimes próprios de Previdência Social¹⁴¹, ou seja, é necessário que para a ocorrência do delito de apropriação indébita previdenciária, que o valor seja descontado de terceiros e não repassado à Previdência. No caso das contribuições devidas pela própria empresa, que sejam declaradas e não pagas e que não forem recolhidas à Previdência, não incide o art. 168-A, podendo incidir o art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90.

Note-se, então, que o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) encontra correspondência com a apropriação indébita tributária, conduta tipificada no inc. II, do art. 2º, da Lei n. 8.137/90, no entanto, há uma nítida desproporcionalidade, na medida em que a pena do primeiro é de 2 a 5 anos de reclusão, enquanto que a do segundo é de 6 meses a 2 anos de detenção. Além disso, a pena do art. 168-A, conduta sem fraude, é a mesma das condutas previstas no art. 1º, da Lei n. 8.137/90, assim como a do art. 337-A, do CP, ambas praticadas mediante fraude, ou seja, o legislador não utilizou os mesmos critérios de diferenciação de gravidade, pois é óbvio que as condutas praticadas mediante fraude devem ser punidas de forma mais grave, a exemplo do critério diferenciador adotado entre o art. 1º e o art. 2º da Lei n. 8.137/90.

O sujeito ativo do crime de apropriação indébita previdenciária será o contribuinte obrigado legalmente ou contratualmente a fazer o repasse das contribuições previdenciárias cobradas de terceiros ou, ainda, o gestor, a qualquer título, da pessoa jurídica que decida por não efetuar o recolhimento dos valores retidos à Previdência Social, podendo ainda ser o agente público, administrador da pessoa jurídica obrigada a fazer o repasse dos descontos realizados de seus servidores¹⁴².

Já o sujeito passivo será, além da coletividade como um todo, o ente previdenciário prejudicado com a falta do repasse, o que também, definirá a competência criminal. No caso de contribuições referentes ao Regime Geral da Previdência Social, o sujeito passivo será o INSS, portanto a competência será da Justiça Federal. No caso de apropriação de

¹⁴¹ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 408.

¹⁴² DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 417.

contribuição referente à previdência Estadual ou do Distrito Federal, será competência da justiça comum.

Assim, apesar dos pontos críticos apresentados aos crimes fiscais, conclui-se que são crimes de grande relevância para o Estado, na medida em que tem por objeto jurídico os créditos tributários ou previdenciários, que seriam destinados atender as demandas sociais de todos os setores.

Por outro lado, poderia o Estado reunir referidos tipos penais em um único documento legal, para trazer maior segurança jurídica à sociedade como um todo, enxugando a redação dos tipos penais, para evitar divergência, a exemplo dos questionamentos sobre a imputação penal em relação ao ICMS declarado e não pago, o que otimizaria, a atuação estatal na persecução criminal, evitando-se o desencadeamento de ações penais fadadas ao insucesso. Porquanto, passa-se à análise dos arranjos institucionais da política fiscal e a projeção do processo administrativo e judicial tributário na persecução criminal.

CAPÍTULO 2

A PROJEÇÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO NA PERSECUÇÃO PENAL

Em se tratando de crimes fiscais, incluindo os previdenciários, não são poucas as manifestações doutrinária e jurisprudencial que preconizam a independência das instâncias penal e tributária¹⁴³, de forma que em sede penal, argumenta-se que não mais se discute questões relativas à matéria exclusivamente tributária, ao fundamento de que, uma vez constituído definitivamente o tributo, tal ato goza de presunção de legitimidade, liquidez e certeza, não podendo ser mais discutido no âmbito penal.

Significa dizer que mesmo havendo irregularidades no processo administrativo tributário, mesmo que o contribuinte esteja convencido de que o tributo não é devido, a defesa terá dificuldade em fazer prevalecer tais argumentos na seara criminal, pois o juízo criminal não irá decidir se o tributo é devido ou não, até porque, em sede penal, o Fisco não figura como parte para contraditar os argumentos contrários ao se interesse.

Neste sentido, torna-se bastante relevante a análise da projeção do processo administrativo fiscal na persecução criminal, pois é nele que se consolida o valor do tributo “suprimido” ou “reduzido”. É nele que se buscará os indícios da fraude fiscal praticada pelo contribuinte, em caso de sonegação. Tanto é verdade que no âmbito dos tributos federais, a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, estabelece o encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público com a decisão final administrativa, não só para os crimes fiscais da Lei n. 8.137/90, mas também para os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e sonegação previdenciária (art. 337-A, CP)¹⁴⁴.

Assim, na prática, quando o contribuinte não paga o tributo e havendo indícios de conduta fraudulenta, ou ainda, quando o contribuinte figura como agente de retenção e não repassa ao Fisco o valor do tributo ou da contribuição previdenciária, ao final do

¹⁴³ [...] "O fato de o crédito tributário estar sendo discutido judicialmente, estando garantido por meio de carta de fiança, não impede a apuração criminal dos fatos, ante a independência entre as esferas cível, administrativa e penal." BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 55.100/PE**, Rel. Ministro LEOPOLDO DE ARRUDA RAPOSO (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJPE), QUINTA TURMA, julgado em 1/10/2015, DJe 4/11/2015.

¹⁴⁴ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

processo administrativo tributário, será lavrada a representação fiscal para fins penais (RFPPF) e encaminhada ao Ministério Público, o qual, poderá ou não ofertar a denúncia com base na documentação que a acompanha, podendo ainda requisitar a abertura de inquérito policial ou abrir procedimento investigatório próprio para concluir quanto a autoria, uma vez que a materialidade já estará formada com a representação, indicando o valor do tributo ou contribuição previdenciária sonegada ou apropriada.

Neste sentido, faz se necessário que o processo administrativo fiscal ocorra obedecendo os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LV, CF), sob pena de nulidade, pois assim, o Estado disponibiliza ao contribuinte, nesta fase administrativa, a possibilidade de discutir eventual irregularidade ocorrida na apuração do crédito fiscal, o que poderá afastar o dolo do contribuinte e, conseqüentemente, ilidir uma futura ação penal, que exige a demonstração de conduta dolosa.

Há casos em que o processo administrativo fiscal é tão completo e tão bem elaborado que, por si só, será suficiente para subsidiar o Ministério Público com todos os elementos de prova, materialidade e autoria da sonegação fiscal, dispensando-se novas diligências para subsidiar a ação penal. Por outro lado, a depender do arranjo institucional do ente fiscalizador na apuração do crédito fiscal, o auto de infração ou a representação fiscal para fins penais, muitas vezes não traz os elementos de prova quanto a autoria e, quiçá, quanto ao elemento subjetivo do tipo penal, exigindo-se a realização de investigação para apura-lo, sob pena de a persecução penal estar fadada ao insucesso. Assim, o processo administrativo tributário que irá se encerrar com a constituição definitiva do tributo terá reflexo de suma importância na persecução criminal.

Em regra, o processo penal tributário estará subsidiado com peças do processo administrativo fiscal. Normalmente, na área federal, o Ministério Público Federal receberá a representação fiscal para fins penais (RFPPF) instruída com documentos sobre a sonegação e sua autoria, o mesmo ocorrendo área estadual, sendo que em alguns Estados utiliza-se o denominado Auto de Infração (AI), extraído de um processo administrativo fiscal, após a constituição definitiva do tributo.

Atualmente, prevalece o entendimento de que sem a constituição definitiva do tributo, não é possível desencadear a ação penal nos casos dos crimes tributários de natureza material, a exemplo do art. 1º, inc. I a IV da Lei n. 8.137/90 e também os crimes

de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e sonegação de contribuição de contribuição previdenciária (art. 337 –A, CP). No entanto, até recentemente, era possível o Ministério Público manejar a ação penal tributária, antes da constituição definitiva do tributo, ao argumento da independência das instancias penal e tributária, ou seja, não havia um entendimento pacífico sobre a exigência da constituição definitiva para autorizar a ação penal. Havia divergência jurisprudencial, inclusive no próprio Supremo Tribunal Federal¹⁴⁵, mesmo antes da Lei n. 8.137/90.¹⁴⁶

Essa divergência decorreu da interpretação do art. 83 da Lei n. 9.430/96, que acabou por obrigar o Supremo Tribunal Federal a cunhar o enunciado vinculante n. 24, fixando a tese de que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Tal entendimento também se estendeu aos crimes de sonegação previdenciária (art. 337-A) e a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A), ambos do Código Penal, em que a jurisprudência passou a exigir a constituição definitiva do crédito¹⁴⁷.

Antes da Lei n. 9.430/96, vigia o Decreto nº 982/93, que determinava a imediata comunicação de crime pela autoridade administrativa, sem exigir o término do procedimento extrapenal, consoante os seus §§ 1º e 2º do seu art. 1º¹⁴⁸, sendo que mesmo antes do art. 83 da Lei n. 9.430/96, segundo Sanctis, existiam duas correntes acerca da exigência ou não do exaurimento do processo administrativo para se desencadear a persecução penal¹⁴⁹.

O fato é que, com o enunciado n. 24 da súmula vinculante do STF, acabou-se por solidificar o entendimento de que o crime tributário, do art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº

¹⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 55934**, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Primeira Turma, julgado em 04/04/1978, DJ 25-04-1978 PP-02625 EMENT VOL-01092-01 PP-00194

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 57427**, Relator(a): Min. RAFAEL MAYER, Primeira Turma, julgado em 23/10/1979, DJ 19-11-1979 PP-08617 EMENT VOL-01153-01 PP-00324.

¹⁴⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Inq 3102**, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 25.4.2013, Dje de 19.9.2013

¹⁴⁸ Art. 1º, Decreto 982/93. §1º Quando o crime for praticado ou constatado no curso de processo administrativo-fiscal, de atividade de cobrança, diligência ou outro procedimento administrativo, o servidor que dele tomar conhecimento comunicará o fato, imediatamente, ao chefe da respectiva unidade administrativa, que formalizará representação criminal.

§2º. Se a falta se der a fase de apreciação do recurso administrativo voluntário, o Conselheiro relator ou o Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, registrará o fato destacadamente, em seu voto, cabendo ao Procurador da Fazenda Nacional junto à Câmara do Conselho de Contribuintes formalizar, imediatamente, a representação de que trata o parágrafo anterior.

¹⁴⁹ SANCTIS, Fausto Marin de. **Direito Penal Tributário: Aspectos relevante**. Campinas: Bookseller, 2005, p. 88.

8.137/90, somente se tipifica com a constituição definitiva do tributo. Ou seja, o lançamento faz parte da tipicidade e sem ele não existe o tipo penal referido.¹⁵⁰

Analisando a discussão quando da votação da Súmula vinculante n. 24 do STF, Sessão Plenária de 02/12/2009, é possível constatar que foi aprovada por maioria, sendo que os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio, foram votos vencidos. O referido enunciado teve sua origem na Proposta de Súmula Vinculante n. 29 DF e como precedentes diversos julgados¹⁵¹, com destaque para o HC n. 81.611-8/DF, considerado como o *leading case* entre os penalistas tributário.

Na discussão do enunciado vinculante n. 24, percebe-se que a Ministra Ellen Gracie chama a atenção dos seus pares, alertando que a súmula não resume a jurisprudência por ter omitido a questão da prescrição, alegando que é uma matéria que estava em aberto e que poderia ser discutido, vindo o Ministro Cesar Peluso a insistir na aprovação da súmula, por entender que já estava insustentável a instauração de ação penal sem a constituição definitiva do tributo, e que não estava em discussão os fundamentos quanto a natureza jurídica da constituição definitiva, se condição de procedibilidade, condição objetiva de punibilidade ou se elemento normativo do tipo.

Por outro lado, houve discussão sobre a redação do verbete sumular, no tocante à utilização das expressões “não se aplica crime material”, “não se constitui ou não se configura, não tipifica”, tendo o Ministro Joaquim Barbosa sugerido “não será instaurada ação penal”, apoiado pelo Ministro Eros Grau. No entanto o Ministro Celso de Melo elogiou a redação proposta pelo ministro Cesar Peluso “não se tipifica crime contra a ordem tributária [...]”, rememorando que por ocasião do *leading case*, HC n. 81.611, alertou-se para o art. 151 do CTN que expressamente prevê que “as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito”, não se podendo considerar criminosa atividade de uma suposta imputação de sonegação, quando o CTN prevê que esse crédito é ainda inexigível.

¹⁵⁰ Em que pese esse entendimento, convém destacar que mesmo após a SV n. 24 do STF, os tribunais ainda divergem quanto à natureza jurídica da constituição definitiva do tributo (se elementar do tipo penal tributário, se condição objetiva de punibilidade, se condição de procedibilidade, se condição de prejudicialidade).

¹⁵¹ HC 85185, publicação: DJ de 01/09/2006; HC 85463, publicação: DJ de 10/02/2006; HC 83353, publicação: DJ de 16/12/2005; HC 86120, publicação: DJ de 26/08/2005; HC 85428, publicação: DJ de 10/06/2005; HC 81611, publicação: DJ de 13/05/2005.

Ocorre que, a segurança jurídica que é o substrato para criação da súmula vinculante, na prática não ocorreu, especialmente quando há conflito quanto à aplicação da lei penal no tempo. Além disso, ao utilizar a expressão “não se tipifica” (é atípico) também parece não ter sido uma boa escolha da Corte Suprema, pois o lançamento definitivo do tributo, em regra, é um ato exógeno à ação do sonegador, atividade privativa da autoridade fiscal (art. 142, CTN)¹⁵², sendo que, com a redação do enunciado vinculante n. 24, a jurisprudência acabou por consolidar o entendimento de que a constituição definitiva do tributo, caracterizaria o momento consumativo do crime fiscal, portanto, este passou a ser o termo inicial da prescrição, motivo pelo qual, faz-se necessário analisar a natureza jurídica da constituição definitiva do tributo, para aferir se este entendimento está ou não correto.

2.1. NATUREZA JURÍDICA DA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO TRIBUTO

Como dito, na ocasião da criação do enunciado vinculante n. 24, o Ministro Joaquim Barbosa foi um dos que votou contra a proposta de sua aprovação, afirmando que a matéria penal não seria vocacionada à sumulação em caráter vinculante, aduzindo que “haverá, sem dúvida, uma tendência inevitável à obsolescência da súmula e à consequente necessidade, para esta Corte, de revoga-la ou de proceder às sucessivas clarificações”, dizendo ainda que quando do julgamento do *leading case* HC 81.611 restou consignado que durante o período ocorrido entre a conduta e o lançamento definitivo do tributo a prescrição penal ficaria suspensa e que a proposta não aborta esta questão. Segundo ele, para se falar em prescrição penal “é necessário que o delito já tenha se consumado, portanto, não se suspende o que ainda não se iniciou”.

Nos argumentos trazidos pela Ministra Ellen Gracie, que também foi contra a aprovação do enunciado, destaca-se:

No entanto, concordo, sim, com o Ministro Joaquim Barbosa, e agora com a manifestação do Ministro Dias Toffoli, que matéria penal não é a matéria de preferência para que haja sumulação. E nem a súmula pode surgir com a avocação de ser alterada. Se o seu objetivo é justamente a segurança jurídica, ela deve, na medida do possível, ser escrita em mármore para ser permanente, perene, para demonstrar rumos para o futuro.

¹⁵² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Afirmou ainda que o tema não estava maduro para ser votado como súmula vinculante, alegando que a redação das duas propostas parece vaga “não se tipifica, não autoriza a proposição de ação penal, não autoriza o início da investigação processual”, alertando, ainda que a questão da prescrição estaria ausente, apesar de constar dos precedentes.

O Ministro Joaquim Barbosa complementa seu voto, trazendo o trecho do *leading case*, HC n. 81.611: “enquanto dure por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo”. Por este entendimento, ao se afirmar pela suspensão da prescrição, deve ser concluído que o crime ocorreu e se consumou, pois do contrário, não poderia falar em prescrição e muito menos suspensão da prescrição.

Após os debates, o Presidente Ministro Gilmar Mendes votou favorável à súmula e no tocante à prescrição alertou que somente se iniciaria com a constituição definitiva do tributo, pois antes disso não haveria crime, fundamentando seus argumentos no HC n. 86.032, de relatoria do Ministro Celso de Mello, no sentido de que “enquanto não se constituir definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90”, e, conseqüentemente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I)

Assim, da análise do julgamento da proposta da súmula, não resta dúvida de que a partir dela, o crime tributário previsto no art. 1º, inc. I a IV da Lei n. 8.137/90, somente se consuma com o lançamento definitivo do tributo, o que, conseqüentemente, gera o termo inicial da prescrição penal, conforme preconiza o art. 111, I, do Código Penal, ou seja, não autoriza o desencadeamento da ação penal sem a devida constituição definitiva do tributo, conforme entendimento consolidado no STF¹⁵³ e STJ¹⁵⁴ e na maioria dos tribunais de apelação.

Significa dizer que nos crimes tipificados no art. 1º, inc. I a IV, de natureza material, somente após o lançamento definitivo, os agentes do Fisco encaminharão ao Ministério

¹⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC n. 105.197**, Min. Aires Brito. Segunda Turma, DJe 18/6/2012.

¹⁵⁴BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 63.450/SP**, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 26/04/2016, DJe 02/05/2016

Público a representação fiscal para fins penais (RFPPF) para a promoção de ação penal ou requisição de instauração de inquérito policial¹⁵⁵, portanto, para fins de incidência da norma penal, é imprescindível que ocorra o lançamento definitivo do crédito tributário, caracterizado com o término do procedimento administrativo-tributário, quando o contribuinte deverá ser formalmente notificado da decisão de última instância na esfera administrativa, indicando o montante exato do tributo devido, cuja ocorrência de redução ou supressão tenha ocorrido por uma das condutas indicadas nos incisos do art. 1º, da Lei 8.137/90.

Havendo questionamento do contribuinte quanto ao lançamento provisório do tributo, ainda não seria possível a apuração na esfera penal, pois exige a súmula vinculante que esteja definitivamente constituído, pois o lançamento tributário pode ser alterado ou desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal, representado pela “supressão” ou a “redução” ilegal do tributo ou contribuição social¹⁵⁶.

Assim, pode-se concluir que após a súmula vinculante n. 24 do STF a natureza jurídica da constituição definitiva do tributo seria a consumação do crime tributário, haja vista, o teor da tese fixada, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”, entendimento este que foi replicado para os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e sonegação previdenciária (art. 337-A, CP).

2.2 CONTROVÉRSIAS QUE SE PERPETUAM APÓS A SÚMULA VINCULANTE N. 24 – PROPOSTA DE ALTERAÇÃO

Ocorre que, ainda hoje, há entendimento contrário à conclusão da tese fixada na Súmula Vinculante n. 24 pelo STF, pois para uns, a constituição definitiva seria condição de procedibilidade, enquanto para outros, seria condição objetiva de punibilidade, sendo este inclusive o entendimento firmado no *leading case* HC 81.611-8/DF¹⁵⁷, enquanto que

¹⁵⁵ Consoante previsão no art. 83, da Lei n. 9.430/96.

¹⁵⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. p. 120.

¹⁵⁷ A título de exemplo, cita-se os seguintes julgados que decidiram que a constituição definitiva do tributo constitui condição objetiva de punibilidade: **STF**, HC 85000, Rel. Min. GILMAR MENDES, Segunda Turma, julgado em 13/03/2012, DJe-063 28-03-2012; HC 122755, Rel. Min. LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014, DJe-171 04-09-2014; **STJ**, AgRg no AREsp 553.296/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 26/04/2016, DJe 02/05/2016; RHC 28.621/CE, Rel. Min. SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 18/02/2016, DJe 08/03/2016; **TRF 1ª Região**, ACR 00325763520114013900, DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA SIFUENTES, TERCEIRA TURMA, e-DJF1 12/12/2016; HC 00529612520154010000, DESEMBARGADOR FEDERAL ITALO FIORAVANTI SABO MENDES, QUARTA TURMA, e-DJF1 11/02/2016 P. 668.

a súmula fixou a tese da tipicidade, entendimento estes que acabou trazendo insegurança jurídica, na prática forense penal.

Inclusive, recentemente, na Reclamação nº 16.087/SP (eletrônica) ¹⁵⁸ o Procurador-Geral da República defendeu a revisão do enunciado vinculante n. 24, do STF¹⁵⁹, apontando oito fundamentos, dentre eles: a) a tese da consumação do crime somente após o lançamento definitivo do tributo; b) o termo inicial da prescrição penal; c) a impossibilidade de decretação de medidas cautelares penais antes da constituição definitiva do tributo; d) a vinculação do Judiciário a uma decisão administrativa; e) a impossibilidade de apuração de fato criminoso previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90, mediante inquérito ou outro meio específico de investigação; f) a desproteção do bem jurídico tutelado e; g) a diminuição da arrecadação esperada, entre outros.

O argumento mais forte no parecer do Procurador-Geral da República, diz respeito à tese da consumação do crime somente após o lançamento definitivo do tributo, pois além de violar frontalmente a teoria da atividade, expressa no art. 4º do Código Penal, pelo qual a qual, considera-se “praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”, desencadeia consequências nefastas, inclusive para o réu, a exemplo da contagem do prazo prescricional que somente se inicia, após a constituição definitiva e não da data do flexionamento da conduta, conforme já debatido anterior.

Dentre os argumentos apresentados, a manutenção da tese fixada na SV. N. 24 do STF, tem o condão de subordinar toda uma instância penal à instância administrativa, pois, como visto anteriormente, pacificou-se o entendimento da impossibilidade da instauração de inquérito policial, assim como da ação penal, inclusive a própria existência do crime, pois se o Fisco, por questões de política fiscal, não apurar determinado tributo, mesmo tendo ocorrido o fato gerador e alguma conduta criminosa, a prescrição tributária ocorrerá em 05 anos e, uma vez ocorrida, impede a constituição definitiva do tributo, conseqüentemente o próprio tipo penal.

¹⁵⁸ Acesso livre no site do Supremo Tribunal Federal.

¹⁵⁹ BRASIL. Procuradoria-Geral da República. **PGR defende revisão da Súmula Vinculante 24 do STF sobre crimes tributários**. Disponível em: < <http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-defende-revisao-da-sumula-vinculante-24-do-stf-sobre-crimes-tributarios> >. Acesso em 03 jun. 2018.

Além dos argumentos apontados pelo Procurador-Geral da República na Reclamação nº 16.087/SP, pode ser agregada a influência na fixação da competência, pois sabendo que o lançamento definitivo do tributo caracteriza a consumação do delito, e que, em regra, somente ocorre em momento posterior ao flexionamento das condutas tipificadas como criminosas, em muitos casos, a competência criminal será deslocada para outra circunscrição judiciária do local da ação (atividade criminosa), pois consoante art. 70 do CPP, a competência para julgar a ação penal é determinada pelo lugar em que se consumar a infração penal, ou seja, no caso dos crimes tributários e previdenciários de natureza material, do lugar em que ocorrer o lançamento definitivo do tributo. Por outro lado, o crime considera-se consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal (art. 14, I, do CP). Significa dizer que, se uma conduta fraudulenta, caracterizadora de sonegação de ICMS, vier a ocorrer no município de Águas Lindas de Goiás e o auto de infração for lavrado na cidade de Goiânia, local em que será lançado definitivamente, a competência criminal será de um dos juízos criminais de Goiânia. Este é o entendimento que vem sendo adotado no Superior Tribunal de Justiça (CC 120.850/BA¹⁶⁰, RHC 5.912/PR¹⁶¹).

Sendo assim, as incontáveis controvérsias que se perpetuam após a criação do enunciado vinculante n. 24, justifica a rediscussão do tema, com vistas à busca de segurança jurídica, quanto à constituição definitiva do tributo. Se se trata de elemento normativo do tipo (tipicidade material do crime tributário), se condição objetiva de punibilidade ou se condição de procedibilidade da ação penal, uma vez que os reflexos incidirão na possibilidade ou não da persecução penal (judicial e extrajudicial), possibilidade de decretação de medidas cautelares penais, na definição do termo inicial da prescrição, na aplicação da lei penal no tempo, na análise do lugar do crime e a fixação da competência, bem como a suspensão da prescrição entre a conduta e a constituição

¹⁶⁰ [...]1. Tratando-se de crime material contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/1990), a competência para processar e julgar o delito é do local onde houver ocorrido a sua consumação, por meio da constituição definitiva do crédito tributário, sendo irrelevante a mudança de domicílio fiscal do contribuinte. 2. Aplica-se a regra prevista no art. 70 do Código de Processo Penal, que determina a competência do Juízo do lugar em que se consumou o delito ou, na hipótese de tentativa, do lugar em que foi praticado o último ato de execução. [...]. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **CC 120.850/BA**, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 30/08/2012.

¹⁶¹ Tendo em vista que a sonegação fiscal não é infração formal mas material, sua consumação se verifica no momento da efetiva vantagem auferida ou prejuízo causado, nunca no instante em que se positivou a fraude. – [...] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 5.912/PR, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezini, DJ 03.12.1997.

definitiva do tributo, além da aplicação ou não de forma retroativa da súmula vinculante n. 24, no tocante à prescrição penal ou institutos relacionados ao tempo do crime.

Andreas Eisele reconhecendo a polêmica existente no âmbito teórico, explica que o “lançamento do crédito tributário é um procedimento administrativo no qual um agente da fiscalização, após identificar a ocorrência de uma evasão, declara a realização de um fato imponível e a configuração da obrigação respectiva, assim como o inadimplemento de sua prestação, e liquida o objeto desta”¹⁶².

Após o lançamento, deve o agente do Fisco notificar o contribuinte, sujeito passivo da obrigação tributária, que deixou de pagar o tributo no prazo legal, fixando um prazo para que recolha o valor do tributo devido ou impugnar o respectivo lançamento, ou seja, trata-se de uma segunda oportunidade de pagamento do crédito, que estará cumulado com uma sanção administrativa (multa), além de juros e correção monetária (acessórios), sendo que eventual impugnação não ilidirá a conduta fraudulenta que culminou com a sonegação. Apenas retardará a cobrança, podendo durar vários anos, em virtude dos vários recursos cabíveis, cujo julgamento final, se procedente, poderá dar ensejo à desconstituição do crédito tributário, afastando-se a imputação penal.

Por outro lado, sendo a impugnação julgada improcedente na esfera administrativa, será o crédito tributário inscrito em dívida ativa da União, do Estados/Distrito Federal ou municípios, a depender da espécie de tributo que se esteja tratando, cujo passo seguinte será a execução fiscal, nos termos da Lei n. 6.830/80 e, ainda, o encaminhamento da representação fiscal para fins penais ou o auto de infração ao Ministério Público para fins de promover a ação penal.

As impugnações administrativas podem versar sobre questões materiais ou formais do lançamento do crédito tributário apresentado pelo Fisco, de forma que o conteúdo destas impugnações poderá abordar a (in)existência da obrigação (ou a dimensão do objeto de sua prestação) ou a (ir)regularidade da constituição da exigibilidade do crédito, do qual a prestação é objeto¹⁶³.

¹⁶² EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**. Blumenau: Academia, 2007. p. 105.

¹⁶³ EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**. Blumenau: Academia, 2007. p. 111.

Na primeira hipótese, quanto à existência ou dimensionamento do objeto da prestação, se for julgada favorável, a consequência será a anulação da declaração de existência da obrigação tributária, o que, conseqüentemente, anulará o auto de infração ou a representação fiscal para fins penais, tornando atípico a conduta eventualmente praticada, uma vez que o crime tributário do art. 1º da Lei n. 8.137/90, dependerá da comprovação da redução ou supressão do tributo.

Já na segunda hipótese (regularidade da constituição da exigibilidade do crédito tributário) pode a impugnação demonstrar irregularidades formais que impliquem a nulidade do procedimento administrativo fiscal, a exemplo do lançamento de créditos fiscais decaídos, ou seja, se o crédito está decaído, uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, prevista no art. 156 do Código Tributário Nacional, não seria possível o lançamento definitivo do tributo, que deixou de existir, afastando, assim a incidência da norma penal.

Pode ocorrer de a impugnação versar apenas sobre questões formais que não afetariam o crédito apontado pelo agente do Fisco, tendo o condão de apenas retardar o lançamento definitivo do tributo, ou seja, cujo valor já foi devidamente calculado anteriormente. Nesta última hipótese, não haveria, a princípio, impeditivo de se promover a ação penal, uma vez que a impugnação não iria afastar o montante do crédito consolidado, uma vez que não está em discussão a dívida, mas apenas questões formais, ou seja, conforme ensina Eisele, “embora o juiz criminal não possa constituir a exigibilidade do crédito tributário no contexto de um processo penal, pode reconhecer a ocorrência da evasão tributária, que corresponde a um elemento do tipo criminal, quando tal reconhecimento for de fácil constatação”¹⁶⁴.

No entanto, o art. 83 da Lei n. Lei n. 9.430/96 determina que a representação fiscal para fins penais somente deve ser encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente ¹⁶⁵. Além disso, fixou-se o entendimento de que a exigência da constituição definitiva afasta a persecução penal, mesmo nas hipóteses em que a impugnação administrativa versar sobre apenas questões formais, pois faz-se necessário

¹⁶⁴ EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**. Blumenau: Academia, 2007. p. 115.

¹⁶⁵ Interessante notar que o art. 83 da referida lei foi alterado recentemente pela Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011 e manteve a exigência da constituição definitiva, sem a qual, não há persecução penal.

que a dívida seja certa, líquida e exigível. Sem lançamento definitivo, a dívida não é exigível, portanto, não é certa para se comprovar a exata “supressão” ou “redução” do crédito tributário.

Vale notar que, quando o contribuinte é notificado da decisão administrativa anulando o processo administrativo por questões formais, poderá reconhecer a dívida e pagá-la com desconto fixado em lei, normalmente em percentuais de 50%, a depender da legislação do ente tributante.

Além disso, no âmbito tributário várias intercorrências podem surgir ao longo do processo administrativo, que poderá de algum modo ilidir ou extinguir o crédito tributário, a exemplo do próprio pagamento, que, como visto no item 1.2.3, tem o condão de extinguir a punibilidade, podendo, ainda, ocorrer uma alteração na política fiscal ao longo do processo administrativo, a exemplo de uma norma mais benéfica e até mesmo descontos em percentuais que estimulam o contribuinte acertar suas contas com o Fisco. Portanto, melhor razão seria aguardar o lançamento definitivo do tributo, para a instauração da persecução criminal.

Curiosamente, se prevalecer a tese de que a ação penal possa ser desencadeada sem a necessidade do lançamento definitivo do tributo, seria possível a seguinte incoerência: a) lançamento confirmado antes do recebimento da denúncia, o sonegador pode pagar o débito e livrar-se da ação penal, pois o pagamento extingue a punibilidade. b) lançamento não confirmado, ou seja, o tributo não é devido, não há crédito tributário a ser pago, não há como pagar o que não é devido mesmo se o contribuinte quisesse, portanto, não há que se falar em extinção de punibilidade pelo pagamento. Perceba que na segunda hipótese, o contribuinte que nada deve ao Fisco, corre o risco de responder a uma ação penal e ser condenado criminalmente, enquanto que o devedor que teve o tributo constituído definitivamente, pode se livrar do processo crime, simplesmente pagando a dívida.

O fato é que, o flexionamento da conduta fraudulenta praticada pelo responsável pela obrigação tributária vai ocorrer bem antes da constituição definitiva do tributo, ato privativo da autoridade fiscal¹⁶⁶ e estranha à conduta criminoso, ou seja, para fins de

¹⁶⁶ Ver Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

consideração do tempo do crime, deve ser considerado o momento da fraude praticada (tempo do crime) e não o momento em que houve o lançamento definitivo do tributo (consumação), até porque, a atividade da autoridade fiscal não irá ilidir a conduta fraudulenta praticada anteriormente, cuja imputação penal estará dependente da constituição definitiva. Assim, com a súmula vinculante n. 24, tem-se a impressão de que o Estado, por meio dos seus agentes, participa da consumação do delito tributário. Ressalta-se que a consumação do crime no tempo depende da conduta do autor e nunca da vítima.

Portanto, parece atraente a tese de que o lançamento definitivo do tributo deveria ser considerado uma situação de prejudicialidade da ação penal, o que, em tese, seria hipótese de suspensão do processo penal e da prescrição penal. Neste caso, poderia o Ministério Público oferecer a denúncia, após o lançamento do crédito (provisório), cabendo a defesa demonstrar que existe impugnação administrativa tributária, cujos argumentos ilidem o crédito supostamente sonegado, o que afetaria o mérito do delito fiscal, demandando a suspensão do processo penal (art. 93, CPP), com a consequente suspensão da prescrição penal (art. 116, I, CP), até a constituição definitiva do tributo. Se a impugnação for procedente para desconstituir o tributo, seria causa arquivamento do processo penal, pela sua atipicidade. Se a impugnação for julgada improcedente, a ação penal prossegue até decisão final, pela condenação em delito fiscal consumado ou absolvição.

Por outro lado, poder-se-ia se cogitar de que o lapso temporal ocorrido entre a conduta praticada (a fraude) e o lançamento definitivo do tributo, deveria ser considerado como *iter criminis*, o que não impediria a propositura de ação por crime tributário tentado, cuja consumação poderá ocorrer no curso da ação penal, quando surgir o lançamento definitivo do tributo na esfera administrativa-fiscal, ocasião em que restará confirmado a redução ou supressão do tributo, elementar do tipo penal. Neste caso, a prescrição correria desde o momento da constituição do crédito, ainda de forma provisória, já que se está falando em crime tentado.

correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 01 jul. 2018.

A fórmula dada no enunciado vinculante n. 24, de que o lançamento definitivo do tributo tipifica o crime tributário de natureza material, dificulta a compreensão de como imputar um crime tributário a uma pessoa, cuja conduta fraudulenta ocorreu ainda quando contava com 17 anos (menor empresário) e a constituição definitiva ocorreu após ele completar 22 anos, quando já desvinculado da empresa. Haveria imputação por ato infracional? haveria imputação por crime fiscal, já que o crime se consumou quando ele já se tornou imputável? E se houver, faz jus à atenuante pela conduta ter sido praticada antes dos 21 anos? O prazo prescricional é reduzido à metade? São indagações de difícil soluções, quando se considera que a constituição definitiva do tributo gera a tipicidade material, conseqüentemente a consumação do delito, nos termos do enunciado vinculante n. 24 do STF.

A título de exemplo, em um caso concreto em que houve a extinção de punibilidade por aplicar o prazo prescricional pela metade, em virtude da acusada à época da conduta possuir menos de 21 anos, o Superior Tribunal de Justiça trilhando a tese fixada no enunciado vinculante n. 24 do STF, reformou a decisão, concluindo que para análise de prazo prescricional pela metade (art. 115, CP), deve ser considerado a data do lançamento definitivo do tributo e não a data do flexionamento da conduta (AgRg nos EDcl no REsp 1275760 / RS)¹⁶⁷

E mais, ocorrendo a superveniência de lei penal mais grave entre a conduta fraudulenta praticada após o fato gerador do tributo e o seu lançamento definitivo, qual seria a lei aplicada? A resposta só pode ser uma, a primeira, pois no conflito de leis penais no tempo, a lei a ser aplicada é a mais benéfica, ou seja, aquela vigente ao tempo do crime, da conduta fraudulenta (teoria da atividade) e não a da consumação do delito, salvo se a lei nova for mais favorável. Portanto, tais problemas, apenas confirmam a insegurança jurídica decorrentes da tese fixada na Súmula Vinculante n. 24 do STF.

¹⁶⁷ [...] 2. Conforme a jurisprudência consolidada por este Superior Tribunal de Justiça, em consonância com o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal, os crimes previstos no art. 1.º da Lei n.º 8.137/90 se consumam com a constituição definitiva do crédito tributário. Portanto, é nesse momento que deve ser aferida a idade do Acusado para o fim de aplicação do disposto no art. 115 do Código Penal. 3. No caso, o lançamento definitivo do débito ocorreu em 16/03/2007, data em que a Acusada, nascida em 18/07/1984, possuía 22 (vinte e dois) anos. Dessa forma, não se aplica a redução do prazo prescricional e, por conseguinte, não se verifica a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva em nenhuma de suas modalidades. 4. Decisão agravada que se mantém por seus próprios fundamentos. 5. Agravo regimental desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg nos EDcl no REsp 1275760/RS**, 5ª Turma, julgado em 26.11.2013, publicado no DJ em 9 dez. 2013.

Além disso, vale notar que entre o lapso temporal ocorrido após a notificação do contribuinte para pagar ou impugnar o crédito apontado pelo agente fiscal e a constituição definitiva do tributo, os valores do tributo e da multa aplicada, serão atualizados, até o lançamento definitivo, ou seja, todo o lapso temporal percorrido com a respectiva atualização do crédito tributário incrementará o valor do tributo, sendo estranho (ou injusto?) que esse lapso temporal não seja computado para fins de prescrição, na medida em que será, ou poderá ser, objeto de análise nas circunstâncias judiciais desfavoráveis ou causa de aumento de pena, nos termos do art. 12 da Lei n. 8.137/90.

Por outro lado, o entendimento de que a constituição definitiva do tributo seria condição objetiva de punibilidade, conforme o *leading case*, HC n. 81.611, apesar de aparentemente melhor, também encontra restrição, pois as condições objetivas de punibilidade “é efetivamente algo que transcendem o tipo penal”¹⁶⁸ e devem ser previstas em lei, a exemplo dos crimes falimentares da Lei n. 11.101/2005, em que o legislador previu no seu art. 180 que a sentença que decreta a falência, concede a recuperação judicial ou concede a recuperação extrajudicial seria condição objetiva de punibilidade das infrações penais falimentares, tendo ainda, tratado sobre a prescrição no art. 182, cujo termo inicial somente ocorreria a partir da condição objetiva de punibilidade¹⁶⁹.

Damásio faz a distinção entre condição objetiva de punibilidade de condição de procedibilidade, explicando que:

[...] A distinção entre ambas e de relevante interesse: a ausência da condição de procedibilidade não permite seja julgado o mérito; a falta da condição objetiva de punibilidade permite o seu julgamento. Assim, quando da sentença, ausente a condição de procedibilidade, a ação penal deve ser anulada; ausente a condição objetiva de punibilidade, a pretensão punitiva deve ser julgada improcedente, absolvendo-se o acusado.

[...]

Tratando-se de crime condicionado, i.e., subordinado a uma condição objetiva de punibilidade, a prescrição começa a correr do dia da verificação da condição. Isso

¹⁶⁸ DECOMAIN. Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5ª ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Forum. 2010. p. 571.

¹⁶⁹ Art. 182. A prescrição dos crimes previstos nesta Lei rege-se-á pelas disposições do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, começando a correr do dia da decretação da falência, da concessão da recuperação judicial ou da homologação do plano de recuperação extrajudicial. BRASIL. Lei n. 11.101 de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária.

porque a pretensão punitiva depende de tal requisito. Daí não poder prescrever antes de sua ocorrência. Nesse sentido, o CP italiano é expresso (art. 158)¹⁷⁰.

NUCCI, por sua vez, ao discorrer sobre as condições objetivas de punibilidade, afirma que:

[...] são as condições exteriores à conduta delituosa, não abrangidas pelo elemento subjetivo, que, como regra, estão fora do tipo penal, tornando-se condições para punir. São causas extrínsecas ao fato delituoso, não cobertas pelo dolo do agente. Ex.: sentença declaratória de falência em relação a alguns casos de crimes falimentares (art. 180, Lei 11.101/2005). São chamadas, também, de anexos do tipo ou suplementos do tipo. Nada impede, no entanto, que estejam inseridas no tipo penal, embora mantenham o seu caráter refratário ao dolo do agente, isto é, não precisam por este estar envolvidas. [...]. No sentido que defendemos estão também as lições de JUAREZ TAVARES (Teoria do injusto penal, p. 199-204) e AMÉRICO CARVALHO (A legítima defesa, p. 143-144)¹⁷¹.

Manzini ao formular o conceito de condição objetiva de punibilidade, o faz nos seguintes termos: "condições de punibilidade do fato são aqueles elementos objetivos, extrínsecos à ação ou à omissão, concomitantes ou sucessivos à execução do fato em si, sem o concurso das quais este não é punível porque não constitui crime" (trad. do autor)¹⁷².

Por outro lado, há quem entenda que o enunciado vinculante n. 24 do STF não se trata de elemento normativo do tipo, mas condição de procedibilidade da ação penal, a exemplo do juiz federal Leão Aparecido Alves, convocado a officiar no TRF1, que ao decidir sobre o conflito de lei penal no tempo, envolvendo o enunciado vinculante n. 24, assim se pronunciou:

[...] A definição de crime consumado está na lei, e, não, na SV 24. "Diz-se o crime" "consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal". CP, Art. 14, I. Não cabe ao Poder Judiciário a definição dos elementos legais dos tipos penais. "[N]ão há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal". CR, Art. 5º, XXXIX; CP, Art. 1º. Como decidido, há quase dois séculos, pela Suprema Corte Americana, incumbe ao legislador, e, não, ao Judiciário, definir os crimes e as penas. Além disso, não se deve suprir a lei penal com o que ela omite, nem negar o que ela, à vista do senso comum, obviamente significa. Portanto, o STF, ao editar a SV 24, não pretendeu acrescentar aos crimes contra a ordem tributária mais um elemento "de sua definição legal" (CP, Art. 14,

¹⁷⁰ JESUS, Damásio E. de. **Prescrição Penal**. 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 54

¹⁷¹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado: estudo integrado com processo e execução penal: apresentação esquemática da matéria: jurisprudência atualizada**. 14. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014. (versão epub)

¹⁷² MANZINI, Vincenzo. **Tratato di Diritto Penale Italiano**. vol. I. 4. ed. Torino: UnioneTipografico-Editrice Torinese, s/data. p. 604.

I), porquanto essa definição é exclusiva do Poder Legislativo, mas, apenas, **instituir uma condição de procedibilidade**. [...] ¹⁷³ (sem negrito)

Porquanto, se se considera o lançamento definitivo do tributo como condição de procedibilidade da ação penal, não há como negar a existência de crime consumado, o que não impediria o transcurso da prescrição penal. Ademais, a condição de procedibilidade da ação penal deve ser criada pelo legislador e não por interpretação judicial.

Interessante notar que quando da criação do enunciado vinculante n. 24 do STF não fora debatido ou argumentado de se considerar o lançamento definitivo do tributo como um meio de prova da fraude ou sonegação fiscal, argumento que afastaria qualquer uma das teses já discutidas (elementar do tipo penal, condição objetiva de punibilidade, condição de procedibilidade. e etc). Isso porque a autoridade fiscal para concluir pelo lançamento do tributo terá que examinar declarações fiscais, livros, registros, extratos, movimentação financeira, contrato social da empresa, identificação dos gestores, entre outros elementos necessários, informações essas que constarão da representação fiscal para fins penais, resultado apuratório que não vincula o Ministério Público ou o juízo criminal, pois equiparado ao inquérito policial, no tocante à comprovação dos fatos.

Se um inquérito policial pode ser dispensável para desencadeamento de ação penal, uma vez que o Ministério Público pode promovê-la com base em outros elementos de prova, o mesmo raciocínio vale para a representação fiscal para fins penais, procedimento este que, nos termos do art. 83 da Lei n. 9430/96, somente deve ser encaminhado ao Ministério Público após o lançamento definitivo, mas isso não implica que é indispensável a ação penal tributária, visto que o Ministério Público pode dispor de outros meios de provas para promover a denúncia, ou seja, o lançamento definitivo do tributo que compõe a representação fiscal para fins penais seria mais um elemento de prova da fraude fiscal, quando for o caso, portanto, seria o caso de se analisar eventual revisitação do enunciado n. 24 do STF, que seja discutido esse argumento.

Assim, a divergência dos institutos apontados (condição de procedibilidade, condição objetiva de punibilidade ou elementar do tipo penal), reclama uma alteração legislativa de urgência ou a revisão do enunciado vinculante n. 24, para se estabelecer

¹⁷³ BRASIL. Tribunal Regional da Primeira Região. **RSE n. 0025868-92.2017.4.01.3500/GO**. Disponível em: <<https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00258689220174013500&pA=&pN=258689220174013500>>. Acesso em: 18 jan. 2019.

uma tese que pudesse trazer segurança jurídica ao corpo social, sugerindo-se, como exemplo as seguintes propostas:

- a) Nos crimes materiais contra a ordem tributária e previdenciários, o lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade, sem o qual, não se pode promover a ação penal, ficando suspenso o prazo da prescrição penal no período entre a impugnação e o lançamento definitivo do tributo. Os valores acrescidos ao crédito tributário decorrentes de multas, juros e correção monetária, durante a suspensão da prescrição, não serão computados na aferição das circunstâncias judiciais desfavoráveis ou causa de aumento de pena.
- b) Fica suspensa a ação penal e a prescrição nos crimes tributários e previdenciários de natureza material, enquanto não ocorrer lançamento definitivo do tributo, salvo se o Ministério Público optar por desencadear a ação penal, pela conduta tentada. Os valores acrescidos durante o período da suspensão, não serão computados na aferição das circunstâncias judiciais desfavoráveis ou causa de aumento de pena.
- c) O lançamento definitivo do tributo é prova no processo penal tributário, podendo o Ministério Público propor a ação penal independentemente da sua ocorrência, desde que traga elementos de prova do valor do tributo reduzido ou suprimido, portanto a prescrição penal se inicia desde o flexionamento da conduta tipificada em lei penal. A prova de inexistência do crédito definida pelo Fisco vincula o Ministério Público e o juízo criminal, para fins de arquivamento da ação penal.

As soluções apresentadas, obviamente, sofreriam críticas uma vez que os institutos como condição objetiva de punibilidade, suspensão da prescrição penal, circunstâncias de aumento de pena, somente devem ser regulados por meio de lei ordinária, no entanto, aparentemente, traria maior segurança jurídica ao jurisdicionado, o que não ocorreu com a tese fixada na Súmula Vinculante n. 24 do STF.

No caso da última proposta, também haveria críticas por vincular o Ministério Público ou o juízo criminal à decisão administrativa, especialmente pelo argumento da independência das instâncias, o que também não é observado com o enunciado vinculante n. 24 do STF. Além disso, o certo seria que a instância penal prevalecesse sobre a instância administrativa, consoante previsão do art. 935 do Código Civil¹⁷⁴, no entanto, o juízo criminal, como dito anteriormente, não adentra nas questões estritamente tributárias, nem pode determinar o lançamento do crédito tributários, que é atividade exclusiva da autoridade fiscal.

¹⁷⁴ Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. BRASIL. **Código Civil. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm >. Acesso em: 12 jul. 2018

CAPÍTULO 3

OS ARRANJOS INSTITUCIONAIS NA PERSECUÇÃO DOS DELITOS FISCAIS

A persecução criminal, em regra, ocorre em dois momentos. Uma fase extrajudicial, que seria o momento da coleta da prova da materialidade, indicação de autoria e suas circunstâncias, para, em um segundo momento, desencadear a fase judicial, por meio da ação penal, cuja legitimidade, em regra¹⁷⁵, é do Ministério Público (art. 129, I, CF)¹⁷⁶, a exemplo dos crimes fiscais que são todos de ação penal pública incondicionada.

A fase da investigação, normalmente, é realizada por meio do inquérito policial, local em que serão carreadas a prova da materialidade, as circunstâncias em que o crime ocorreu, bem como identificada a autoria do delito, mas pode o Ministério Público, ofertar a denúncia, subsidiado em outros meios de provas que lhe chegar às mãos ou até mesmo realizar diligências para complementar eventual *notitia criminis* que tenha tomado conhecimento, por meio de um procedimento de investigação criminal próprio.

Há quem entenda que o Ministério Público não poderia realizar investigação por contra própria, por figurar como parte na ação penal, no entanto, após diversos embates, o Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário com repercussão geral, acabou superando essa divergência, consolidando a tese de que:

O Ministério Público dispõe de competência para promover, por autoridade própria, e por prazo razoável, investigações de natureza penal, desde que respeitados os direitos e garantias que assistem a qualquer indiciado ou a qualquer pessoa sob investigação do Estado, observadas, sempre, por seus agentes, as hipóteses de reserva constitucional de jurisdição e, também, as prerrogativas profissionais de que se acham investidos, em nosso País, os Advogados (Lei 8.906/94, artigo 7º, notadamente os incisos I, II, III, XI, XIII, XIV e XIX), sem prejuízo da possibilidade – sempre presente no Estado democrático de Direito – do permanente controle jurisdicional dos atos, necessariamente documentados (Súmula Vinculante 14), praticados pelos membros dessa instituição¹⁷⁷.

¹⁷⁵ A exceção é a ação penal privada movida pelo querelante (vítima) ou seu representante legal.

¹⁷⁶ BRASIL. Constituição Federal. Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; [...]

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 593727**, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-175 DIVULG 04-09-2015 PUBLIC 08-09-2015. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000283774&base=baseAcordaos> >. Acesso em 12.04.2018.

No caso dos crimes tributários, a questão não é tão simples, pois a elementar do crime tributário é a “supressão ou redução do tributo”, *quantum* este, cuja apuração é de responsabilidade exclusiva de uma autoridade fiscal, ou seja, não cabe à autoridade policial ou ao Ministério Público a definição do valor do tributo, mas sim, outra esfera do direito.

Por outro lado, conforme já mencionado anteriormente, apesar de nas representações fiscais para fins penais, os agentes do Fisco tenderem a apontar a incidência penal, assim como as pessoas constantes no contrato social, quando se tratar de pessoa jurídica, o fazem, em regra, sem um mínimo de lastro probatório de indicação do elemento subjetivo do tipo (o dolo), bem assim, o nexos de causalidade entre a redução ou supressão do tributo à pessoa física apontada como autor do delito tributário, o que, *in tesi*, constitui verdadeira tentativa de responsabilização penal objetiva.

Sendo assim, será objeto deste último capítulo, discorrer sobre o inquérito policial, especialmente se é possível a sua instauração antes da constituição definitiva do tributo, bem como estudar a representação fiscal para fins penais, além do o arranjo institucional da persecução criminal com a combinação dos crimes fiscais e o delito de lavagem de dinheiro, tendo em vista a recente alteração da Lei n. 9.613, de 03 de março de 1998, pela lei n. 12.683, de 09 de julho de 2012, excluindo o rol de delitos antecedentes previstos no art. 1º da lei alterada, que dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

3.1 O INQUÉRITO POLICIAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

A apuração do crime fiscal, por meio do inquérito policial, demandará da autoridade policial conhecimentos que vão além daqueles rotineiros exigidos nos tipos penais tradicionais. Isso porque o crime fiscal envolve matéria tributária, demandando o entendimento de como funciona uma estrutura empresarial e a dinâmica de contabilidade fiscal, pois, no cotidiano, autores de crimes tributários pode ser o empresário de direito, aquele que figura no contrato social da empresa, pode ser um empresário de fato, que não figura no contrato social, utilizando-se de terceiros, os chamados “laranjas”. Pode ser que o autor seja um terceiro que tenha alguma relação com o contribuinte, a exemplo de contadores, gerentes, administradores, etc., que poderão agir em nome do empresário ou

por conta própria, sem o conhecimento do empresário proprietário, que, as vezes, se torna vítima de seus próprios funcionários.

Dependendo do caso concreto, será necessário a quebra de sigilo fiscal, bancário, busca e apreensão, interceptação telefônica, medidas cautelares a serem representadas ao juízo competente, pois se tratam de matérias reservadas à jurisdição. No entanto, sabendo-se que o inquérito policial somente deve ser instaurado quando houver crime ou indícios de sua ocorrência, questão interessante é concluir pela possibilidade ou não de sua instauração, antes da conclusão do processo administrativo-fiscal, pois, como visto, a tese fixada na SV. n. 24 do STF somente se constitui crime material do art. 1º, da Lei n. 8.137/90, se houver o lançamento definitivo do tributo.

Por outro lado, sabe-se que após a constituição do crédito pelo agente fiscal, o contribuinte é notificado para pagar ou impugná-lo e, havendo impugnação, certamente haverá um lapso temporal, que muitas vezes poderá durar anos, até o lançamento definitivo do tributo, que poderá ocorrer ou não. Daí a relevância da análise de ser possível ou não a abertura ou a continuidade do inquérito policial para apurar o crime tributário, na medida em que em processo penal, quando mais rápida for a apuração dos fatos, melhor será a colheita da prova.

Eisele¹⁷⁸, afirma que “o simples fato de o sujeito passivo da obrigação tributária impugnar administrativa ou judicialmente o lançamento do crédito, não deve acarretar o trancamento do inquérito policial”, pois segundo ele, “o objeto da investigação não é o crédito tributário, mas o fato típico que possui, entre suas elementares, o tributo”. De fato, a autoridade policial não irá apurar a matéria estritamente tributária, mas sim, a autoria e as circunstâncias do delito, uma vez que a constituição do tributo já foi, mesmo que provisoriamente, indicada pelos agentes do Fisco.

Significa dizer que caberá a autoridade policial determinar a realização de diligências com vistas a identificar o gestor empresarial (o contribuinte responsável pela suposta sonegação), ouvir pessoas para materializar as informações colhidas, fazer levantamento do contrato social da empresa contribuinte, identificar o administrador, assim como reduzir a termo suas declarações, identificar os contadores responsáveis pela

¹⁷⁸ ANDREAS, Eisele. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Dialética, 2002. p. 228

apuração do tributo ou responsável pela omissão na sua declaração, representar, quando necessário pela quebra do sigilo fiscal ou bancário, uma vez que não lhe cabe requisitar tais informações diretamente, sem autorização judicial. Realizar investigações sobre empresas de fachada, criadas apenas ficticiamente para burlar o sistema de creditamento fiscal, a exemplo do ICMS. Realizar busca e apreensão de mercadorias, notas fiscais ou outros documentos que possam comprovar a fraude fiscal, desde que devidamente autorizado pela Justiça. Enfim, são várias as providências que podem ser realizadas na persecução criminal extrajudicial, providências estas que não são realizadas pelo Fisco quando da apuração do crédito fiscal.

Pedro Decomain entende que na pendência do processo administrativo-tributário não haveria impedimento para instauração do inquérito policial¹⁷⁹, pois, segundo ele, “o inquérito policial [...] não imputa nada a ninguém. Destina-se apenas a produzir informes preliminares sobre a ocorrência de infração penal, de sorte a que o titular da ação penal possa, à vista do exame de tais informes, decidir responsabilmente sobre a respectiva propositura”. Segundo o autor, a lavratura do lançamento tributário, embora possa ser alterado por força da impugnação administrativa, já seria indícios suficientes da prática de crime a justificar a instauração de inquérito policial.

Já comungou deste entendimento alguns julgados do Superior Tribunal de Justiça que recusou a necessidade de exaurimento da via administrativa para instauração de inquérito policial, conforme se expõe:

[...] O exaurimento de recursos no âmbito administrativo, para os crimes tributários materiais, é apenas um óbice para a ação penal (quando do oferecimento da denúncia) - posto que a decisão definitiva no plano fiscal é uma condição objetiva de punibilidade (HC 81.611/DF do STF). Destarte, **não configura em obstáculo para se proceder à investigação criminal** (para o inquérito policial), mesmo porque os fatos ainda estão sendo apurados, de tal sorte que poderão ser encontrados, também, indícios da prática de outros crimes não-tributários, como é o caso dos autos. - Recurso desprovido. (sem negrito)¹⁸⁰

[...] A conclusão do procedimento administrativo-fiscal não é condição de procedibilidade para a instauração de inquérito policial visando à apuração de delito contra a ordem tributária, em face da independência das esferas administrativa e penal. 4. Inexiste constrangimento ilegal quando a decisão judicial que decreta a quebra do sigilo bancário e fiscal se revela

¹⁷⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a ordem tributária. 5 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2010. p. 622.

¹⁸⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 14.718/ES**, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, QUINTA TURMA, julgado em 03/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 421.

devidamente fundamentada, como na hipótese dos autos. [...] (sem negrito no original)¹⁸¹

O entendimento acima firmado é anterior à súmula vinculante n. 24 do STF, quando havia divergência sobre a natureza jurídica do lançamento definitivo do tributo, quando prevalecia o entendimento de ser condição objetiva de punibilidade e não fato típico. Por conseguinte, após a tese fixada no enunciado vinculante n. 24 do STF, de que o crime tributário somente se consuma com a constituição definitiva do tributo, firmou-se o entendimento de que não seria possível o desencadeamento da persecução criminal extrajudicial ou judicial, salvo na hipótese em que o crime tributário tenha sido praticado em concurso com outros delitos, a exemplo da organização criminosa ou associação criminosa.

Dáí que o Supremo Tribunal Federal se posicionou pela impossibilidade de instauração de inquérito policial, antes do lançamento definitivo do tributo, conforme se extrai das decisões abaixo:

[...] Pendente processo administrativo, descabe adentrar o campo penal quer considerada a ação propriamente dita, quer inquérito policial - inteligência do artigo 34 da Lei nº 9.249/95. Precedente: Habeas Corpus nº 81.611-8/DF, relator ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10 de dezembro de 2003, Plenário¹⁸²

[...]. Em curso processo administrativo visando a elucidar existência de obrigação tributária, descabe formalizar-se inquérito policial, normal embrião de ação que não se mostra passível de ser ajuizada - precedentes: Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 83.717-4/ES e Habeas Corpus nº 84.105-8/SP, ambos por mim relatados perante a Primeira Turma e cujos acórdãos restaram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 30 de abril de 2004 e 13 de agosto de 2004.¹⁸³

[...] Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeat") e determinado o respectivo valor ("quantum debeat"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária, definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. - Consequente impossibilidade de se ordenar o mero sobrestamento dos atos de investigação, para que se aguarde a ulterior e definitiva constituição do crédito tributário. Não-acolhimento, no ponto,

¹⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 28.005/ES**, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 439.

¹⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 84105**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 15/06/2004, DJ 13-08-2004 PP-00275 EMENT VOL-02159-01 PP-00024.

¹⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 88994**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 28/11/2006, DJ 19-12-2006 PP-00041 EMENT VOL-02261-05 PP-01076.

da proposta formulada pelo Ministério Público Federal. - Se o Ministério Público, no entanto, independentemente da "representação fiscal para fins penais" a que se refere o art. 83 da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá, então, de modo legítimo, fazer instaurar os pertinentes atos de persecução penal por delitos contra a ordem tributária. - A questão do início da prescrição penal nos delitos contra a ordem tributária. Precedentes. ¹⁸⁴

Sendo assim, nos casos de apuração de crime estritamente tributários, sem conexão com outros delitos, pacificou-se o entendimento da inviabilidade de instauração de inquérito policial ou procedimento de investigação próprio do Ministério Público, antes do lançamento definitivo do tributo, ato privativo da autoridade fiscal. Havendo outros delitos em concursos, de natureza não tributária, firmou-se o entendimento pelo trancamento do inquérito policial apenas em relação ao delito tributário¹⁸⁵.

A instauração de inquérito policial, antes da constituição definitiva do tributo, além de se tratar de persecução criminal, traz consequências ao contribuinte investigado, mormente quando a dívida tributária ainda está em discussão na esfera administrativa, podendo ser reconhecida pelo próprio contribuinte e ser paga antes da finalização do processo administrativo-tributário, o que geraria a extinção de punibilidade. Daí a previsão legal do encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, somente após proferida decisão final na esfera administrativa (art. 83, da Lei n. 9.430/96)¹⁸⁶.

Ademais, a se entender pela viabilidade de instauração de inquérito policial durante o processo administrativo-tributário, ter-se-ia o dispêndio de duas forças estatais (polícia e fisco) apurando o mesmo fato, contrariando, assim, o princípio da eficiência, especialmente, quando se sabe, que os agentes do Fisco estão mais capacitados para

¹⁸⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Pet 3593 QO**, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2007, DJ 02-03-2007 PP-00028 EMENT VOL-02266-02 PP-00435 RTJ VOL-00201-02 PP-00534 RT v. 96, n. 863, 2007, p. 493-499 LEXSTF v. 29, n. 340, 2007, p. 510-523 RDDT n. 140, 2007, p. 205-206 Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091952&base=baseAcordaos> >. Acesso em: 22 abr. 2018.

¹⁸⁵ [...] 2. Analisados os fatos narrados e os documentos colacionados aos autos, não se verifica ilegalidade ou abuso de poder na instauração e na condução do Inquérito Policial no qual o recorrido encontra-se indiciado, exceto no tocante aos crimes materiais contra a ordem tributária. 3. Se não há informação oficial a respeito da constituição definitiva do débito tributário, nem sobre uma possível pendência de recurso na esfera administrativa, inexistente condição de procedibilidade. 4. Recurso em sentido estrito parcialmente provido no sentido de se determinar exclusivamente o trancamento do inquérito referente aos fatos relacionados aos crimes previstos no artigo 1º, inciso I a IV da Lei 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária). No tocante aos demais fatos, deve-se dar prosseguimento às investigações. A Turma deu parcial provimento ao recurso em sentido estrito, à unanimidade. BRASIL. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **RSE 0030391-19.2014.4.01.3900**, DESEMBARGADOR FEDERAL HILTON QUEIROZ, TRF1 - QUARTA TURMA, e-DJF1 DATA:15/07/2015 PAGINA:174.

¹⁸⁶ BRASIL. **Lei n. 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.

apurar questões de natureza tributária, bem como, possuem autorização para acessar informações fiscais, bancárias e movimentação de cartão de crédito e débito, sem autorização judicial, ressalvado, é claro, o dever de sigilo (art. 198, do CTN)¹⁸⁷. Por outro lado, a instauração de inquérito policial para cada devedor suspeito de sonegação no país, sem a conclusão do processo administrativo-fiscal, certamente iria emperrar a prestação do serviço público das delegacias policiais em relação aos crimes tradicionais ou aqueles violentos que mais afligem a sociedade.

Assim, há de se concluir que, nos crimes fiscais, deve-se aguardar o lançamento definitivo do tributo para se instaurar inquérito policial ou procedimento de investigação próprio do Ministério Público, restando confirmar a real necessidade de sua instauração, uma vez que a prova material do crime tributário estará reproduzida nos autos da representação fiscal para fins penais.

3.2 A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS E O SIGILO FISCAL E BANCÁRIO.

Na apuração do crédito fiscal, constantemente os auditores do Fisco se deparam com a prática de condutas tipificadas na lei penal como crime contra a ordem tributária ou previdenciários, os quais, ao término da apuração, encaminharão o resultado dos trabalhos ao Ministério Público para as providências que entender pertinentes, nos termos do art. 83, da Lei n. 9.430/96, aplicada no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios¹⁸⁸.

À época houve questionamento sobre a inconstitucionalidade da representação fiscal para fins penais, ao principal argumento de que conferia a outros órgãos públicos a participação decisiva no exercício da ação penal pública, afigurando-se como “condição de procedibilidade”, mitigando as atribuições constitucionais conferidas ao *Parquet*,

¹⁸⁷ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 12 abr. 2018. BRASIL. **Código Tributário Nacional**.

¹⁸⁸ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 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

dentre elas, a do art. 129, I, da Constituição Federal, que dispõe que a ação penal é privativa do Ministério Público¹⁸⁹.

Neste contexto, o art. 83 da Lei n. 9.430/96 foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade, por meio d ADI n. 1.571, cuja liminar de suspensão da sua vigência foi indeferida e a decisão final da ação foi pela sua improcedência, concluindo que tal representação fiscal para fins penais, não constituiria condição de procedibilidade da ação penal, portanto, em nada afetando a atuação do Ministério Público, mas estabelecendo a obrigatoriedade de a autoridade fiscal encaminhar a *notitia criminis* ao Ministério Público, tendo ainda, registrado no acordão que aquela decisão não afetaria a orientação fixada no HC n. 81.611, de que antes de constituído definitivamente o crédito tributário não haveria justa causa para ação penal.¹⁹⁰

A decisão acima acabou por ser contraditória, pois afastou a característica de “condição de procedibilidade da ação penal”, no entanto, ao manter a tese firmada no HC n. 81.611 do STF, acabou mitigando a atuação do Ministério Público, uma vez que, conforme já se viu, anteriormente, o Supremo concluiu que sem o lançamento definitivo do tributo, não cabe a instauração de inquérito policial ou ação penal, no crime do artigo 1º da Lei n. 8.137/90 e nos crimes do art. 168-A e 337-A do CP, haja vista o entendimento firmado na SV. n. 24 do STF, de que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária [...] antes do lançamento definitivo do tributo”, atividade exclusiva da autoridade fiscal, ou seja, conclui-se que há uma mitigação da atuação do Ministério Público, uma vez que fica dependendo do desfecho de um processo administrativo tributário, cuja conduta penal já tenha sido praticada.

¹⁸⁹ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 557-565

¹⁹⁰ [...] Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1571**, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00027 EMENT VOL-02149-02 PP-00265. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096896&base=baseAcordaos> >. Acesso em 20 jun. 2018.

Exaurida essa questão, é de se indagar qual o conteúdo da representação fiscal para fins penais? Os elementos nela produzidos seria suficiente para o Ministério Público ofertar a ação penal? Podem os agentes do Fisco se valerem de informações sigilosas fiscais e movimentação financeira para chegarem ao cálculo do tributo? E como fica a reserva de jurisdição para o sigilo fiscal e bancário?

No âmbito federal, a recente Portaria da RFB n. 1.750, de 14 de novembro de 2018¹⁹¹, regulamentando o art. 83 da Lei nº 9.430, dispõe sobre representação fiscal para fins penais referente a crimes contra a ordem tributária, contra a Previdência Social, e de contrabando ou descaminho, assim como os crimes contra a Administração Pública Federal, entre outros delitos de competência da Justiça Federal¹⁹².

O art. 5º da referida Portaria da RFB n. 1.750/2018, prevê que a representação fiscal para fins penais, deverá conter:

I - a identificação das pessoas físicas a quem se atribua a prática do delito penal, da pessoa jurídica autuada e, quando couber:

a) das pessoas que possam ter concorrido ou contribuído para a prática do ilícito, mesmo que por intermédio de pessoa jurídica; e

b) dos gerentes ou administradores de instituição financeira que possam ter concorrido para abertura de conta ou movimentação de recursos sob nome falso, em nome de pessoa física ou jurídica inexistente ou de pessoa jurídica liquidada de fato ou sem representação regular;

II - a descrição dos fatos caracterizadores do ilícito penal e o seu enquadramento legal; e

III - a identificação das pessoas que possam ser arroladas como testemunhas, assim consideradas aquelas que tenham conhecimento do fato ou que, em razão de circunstâncias a ele relacionadas, deveriam tê-lo.

Além disso prevê no parágrafo único do art. 5º a existência de no mínimo:

I - o auto de infração ou a notificação de lançamento;

II - cópia atualizada do contrato social ou do estatuto social da pessoa jurídica autuada;

III - declarações ou escriturações apresentadas à RFB relacionadas ao lançamento;

IV - termos lavrados na ação fiscal de que resultou o lançamento, especialmente referentes a depoimentos, declarações, diligências e perícias; e

V - documentos com indícios de irregularidades apreendidos no curso da ação fiscal.

¹⁹¹ Referida Portaria revogou a Portaria n. 2.439/2010 RFB.

¹⁹² BRASIL. Receita Federal. Portaria **RFB nº 2439**, de 21 de dezembro de 2010. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/acoes-e-programas/operacao-deflagrada/port-rfb-no-1750-representacao-para-fins-penais-2018.pdf>>. Acesso em 12 jan. 2019.

Note-se que, se a representação fiscal para fins penais for instruída com todos itens constantes no art. 5º da Portaria RFB n. 1.750/2018, não haveria, em regra, a necessidade de instauração de inquérito policial ou investigação própria do Ministério Público, pois já estaria elucidada a materialidade (o tributo ou contribuição social) reduzida ou suprimida, a autoria e suas circunstâncias, incluindo a prova testemunhal, se houvesse a coleta de depoimentos, declarações e perícias. Ou seja, o Ministério Público já poderia ofertar ação penal, sem a necessidade de abrir investigação por meio de procedimento próprio ou requisitar a instauração de inquérito policial.

Ademais a individualização dos responsáveis pela sonegação tributária evitaria as eventuais denúncias genéricas, muito comum em crimes societários, uma vez que a representação fiscal para fins penais prevê a existência de termos lavrados de depoimentos, declarações, perícias e outras informações obtidas de terceiros, o que não ocorre na prática, pois é comum que os auditores apenas relacionam os sócios e administradores exibidos no contrato social das empresas, acreditando que para a esfera penal já seria suficiente, o que não é verdade, pois a responsabilidade penal é subjetiva, exigindo-se a comprovação do dolo, bem como a demonstração de que o responsável tributário tinha o domínio do fato caracterizador de crime fiscal ou tenha realizado as condutas criminosas.

Ressalta-se ainda que os Auditores Fiscais, além de terem acesso às informações fiscais de natureza sigilosa à sua disposição, podem, ainda, ter acesso à movimentação financeira do contribuinte para identificar o valor do crédito fiscal devido, sem a necessidade de ordem judicial, o que fazem através de requisição de informação de movimentação financeira (RMF), instituída pelo Decreto¹⁹³ nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001 que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, que por sua vez, foi regulamentada pela Portaria RFB n. 2.047 de 26 de novembro de 2014¹⁹⁴.

¹⁹³ BRASIL. Presidência da República. **Decreto nº 3.724**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm >. Acesso em 22 jun. 2018.

¹⁹⁴ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2047**, de 26 de novembro de 2014. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58657> > . Acesso em: 22 jun. 2018.

Referida RMF será expedida pelas autoridades fiscais elencadas no art. 4º da Portaria RFB¹⁹⁵ n. 2.047/2014, sendo vedada a delegação de competência para sua emissão, cabendo ao auditor responsável pelo procedimento de fiscalização, solicitar a sua expedição, ou seja, se o auditor não estiver no rol do art. 4º, não poderá expedir a RMF.

Além disso, a RMF somente poderá ser expedida se existir procedimento de fiscalização instaurado, sendo ainda condicionada à intimação do sujeito passivo da obrigação tributária para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do procedimento fiscal (art. 4º, §2º do Decreto n. 3.724/2001), que terá o prazo de 20 dias para apresentar a movimentação financeira, admitida prorrogação em virtude de justificção fundamentada, a critério da autoridade que expediu a intimação ou a requisição (art. 7º, da Portaria RFB n. 2.047/2014)

Referidas normas, apenas regulam o teor do art. 6º da Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, autorizando os agentes do Fisco, na esfera da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios a examinar a movimentação financeira¹⁹⁶.

Ocorre que com a publicação da Lei complementar n. 105/2001, passou se a questionar a constitucionalidade do seu art. 6º, tendo em vista a garantia constitucional prevista no art. 5º, X e XII, CF¹⁹⁷, além do sigilo garantido no art. 198 do CTN¹⁹⁸, recepcionado pela Constituição Federal.

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal concluiu no RE 389808 de relatoria do Ministro Marco Aurélio, pelo afastamento da possibilidade de quebra de sigilo bancário

¹⁹⁵ Art. 4º A RMF poderá ser expedida pelos seguintes detentores de função: I - Coordenador-Geral de Fiscalização; II - Coordenador-Geral de Administração Aduaneira; III - Superintendentes da Receita Federal do Brasil; IV - Delegados da Receita Federal do Brasil; V - Inspetores de Alfândegas e de Inspetorias da Receita Federal do Brasil de Classe Especial e de Classe A. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2047**, de 26 de novembro de 2014.

¹⁹⁶ Art. 6º As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente.

¹⁹⁷ CF. Art. 5º, X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação; XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;

¹⁹⁸ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

por agentes do Fisco, sem a competente autorização judicial.¹⁹⁹ Naquela ocasião, na Suprema Corte, era pacífico a impossibilidade de instauração de ação penal fundada em Representação Fiscal para Fins Penais lastreada em extratos bancários requisitados diretamente pelo Fisco, sem autorização judicial²⁰⁰.

Posteriormente, em 24/02/2016, a Corte Suprema revisitou o tema na ADI n. 2.859²⁰¹, em julgamento conjunto com as ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397, e considerou constitucional as disposições legais impugnadas, arts. 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, fixando-se a tese de que os artigos 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, não seria inconstitucional, na medida em que prevê a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas pelo Fisco, o qual não tem autorização para expor ou circular os dados bancários, ou seja, seria apenas a transferência de dados sigilosos de um órgão para outro, os quais mantêm-se na obrigação da preservação do sigilo. No caso dos Estados e municípios, aplica-se a mesma regra, no entanto, somente possível, quando a matéria estiver devidamente regulamentada, pela lei local, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, que regulamentou o art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001, antes mencionado.

No mesmo dia, foi julgado o RE 601314, em Repercussão Geral, de relatoria do Ministro Edson Fachin, ocasião em que fixou a tese de que:

[...] o art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal.²⁰²

¹⁹⁹ Sigilo De Dados – Afastamento. Conforme disposto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal, a regra é a privacidade quanto à correspondência, às comunicações telegráficas, aos dados e às comunicações, ficando a exceção – a quebra do sigilo – submetida ao crivo de órgão equidistante – o Judiciário – e, mesmo assim, para efeito de investigação criminal ou instrução processual penal. Sigilo De Dados Bancários – Receita Federal. Conflita com a Carta da República norma legal atribuindo à Receita Federal – parte na relação jurídico-tributária – o afastamento do sigilo de dados relativos ao contribuinte. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 389808**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540.

²⁰⁰ No julgamento do **RE 389808**, os Ministros do Supremo fizeram referência aos seguintes julgados daquela Corte: AC 33, Pet 577 QO, Inq 897 AgR, ADI 1063, ADI 1158, Pet 3898, MS 21729, MS 22801 - Tribunal Pleno, MS 23452, MS 23851, HC 70814, HC 93050, RE 219780, RE 331303 AgR, RE 418416, RE 461366, AI 655298 AgR; RTJ 148/366, RTJ 162/3, RTJ 172/302, RTJ 185/237, RTJ 197/174, RDA 197/174, bem como das decisões monocráticas: Pet 1466, MS 23669 MC, AI 528539.

²⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2859**, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

²⁰² [...]. 1. O litígio constitucional posto se traduz em um confronto entre o direito ao sigilo bancário e o dever de pagar tributos, ambos referidos a um mesmo cidadão e de caráter constituinte no que se refere à comunidade política, à luz da finalidade precípua da tributação de realizar a igualdade em seu duplo compromisso, a autonomia individual e o autogoverno coletivo. 2. Do ponto de vista da autonomia individual, o sigilo bancário é uma das expressões do direito de personalidade que se traduz em ter suas atividades e informações bancárias livres de ingerências ou ofensas,

Em uma leitura desatenta, poderia se chegar à conclusão de que a quebra de sigilo bancário pelos agentes do fisco foi autorizada pelo Supremo para além da finalidade da apuração do crédito tributário, a exemplo da persecução penal, o que não é verdade, pois a decisão do RE n. 601314 foi tomada em um processo de natureza estritamente tributária, não implicando em reconhecimento de utilização destes dados na esfera penal, sem a competente autorização judicial, ou seja, trata-se de mera possibilidade de compartilhamento do sigilo, entre o Fisco e as instituições financeiras, cujo sigilo é resguardado pela própria Lei Complementar n. 105/2001.

Portanto, em que pese a possibilidade de acesso da movimentação financeira pelos agentes do fisco, cumprindo os requisitos objetivos contemplado na lei, deve os mesmos resguardar o dever de sigilo, nos termos do Decreto n. 3.724/2001, que elenca a responsabilidade dos agentes fiscais, no tocante ao dever de sigilo relacionado à movimentação financeira do contribuinte, conforme segue, *in verbis*:

Art. 8º O servidor que utilizar ou viabilizar a utilização de qualquer informação obtida nos termos deste Decreto, em finalidade ou hipótese diversa da prevista em lei, regulamento ou ato administrativo, será responsabilizado administrativamente por descumprimento do dever funcional de observar normas legais ou regulamentares, de que trata o art. 116, inciso III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, se o fato não configurar infração mais grave, sem prejuízo de sua responsabilização em ação regressiva própria e da responsabilidade penal cabível.

Art. 9º O servidor que divulgar, revelar ou facilitar a divulgação ou revelação de qualquer informação de que trata este Decreto, constante de sistemas informatizados, arquivos de documentos ou autos de processos protegidos por sigilo fiscal, com infração ao disposto no art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), ou no art. 116, inciso VIII, da Lei nº 8.112, de 1990, ficará sujeito à penalidade de demissão, prevista no art. 132, inciso IX, da citada Lei nº 8.112, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

Art. 10. O servidor que permitir ou facilitar, mediante atribuição, fornecimento ou empréstimo de senha ou qualquer outra forma, o acesso de pessoas não autorizadas a sistemas de informações, banco de dados, arquivos ou a autos de processos que contenham informações mencionadas neste Decreto, será responsabilizado administrativamente, nos termos da legislação específica, sem prejuízo das sanções civis e penais cabíveis.

qualificadas como arbitrárias ou ilegais, de quem quer que seja, inclusive do Estado ou da própria instituição financeira. 3. Entende-se que a igualdade é satisfeita no plano do autogoverno coletivo por meio do pagamento de tributos, na medida da capacidade contributiva do contribuinte, por sua vez vinculado a um Estado soberano comprometido com a satisfação das necessidades coletivas de seu Povo. 4. Verifica-se que o Poder Legislativo não desbordou dos parâmetros constitucionais, ao exercer sua relativa liberdade de conformação da ordem jurídica, na medida em que estabeleceu requisitos objetivos para a requisição de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras, assim como manteve o sigilo dos dados a respeito das transações financeiras do contribuinte, observando-se um traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal. 5. [...] 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 601314**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

Do mesmo modo, o Código Tributário Nacional, também, resguarda o dever de sigilo, *in verbis*:

Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – Requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – Solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

§ 2º O intercâmbio de informação sigilosa, no âmbito da Administração Pública, será realizado mediante processo regularmente instaurado, e a entrega será feita pessoalmente à autoridade solicitante, mediante recibo, que formalize a transferência e assegure a preservação do sigilo.

No §3º do art. 198 do Código Tributário Nacional, há uma flexibilização quanto à divulgação de informações relativas a:

I – Representações fiscais para fins penais;

II – Inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;

III – parcelamento ou moratória.

De Santi, ao elencar o rol da blindagem quanto ao sigilo bancário, analisado à luz dos Decretos n. 3.724/2001 e 4.489/2002, indica o rigoroso trâmite da movimentação financeira restrita aos agentes do Fisco, sob pena de responsabilidade funcional, civil e criminal, conforme segue:

- I. Não é o caso de simples conhecimento dos dados bancários: ao contrário, a LC 105 garante a proteção dos dados bancários, prescrevendo o dever de sigilo às instituições financeiras e ao Banco Central (art. 1º e 2º).
- II. O acesso aos dados bancários também não é simples: exige processo administrativo ou procedimento fiscal em curso (art. 6º da LC 105) e o início do procedimento exige Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), privativo de coordenador-geral, superintendente, delegado ou inspetor (parágrafo 1º, 2º, e inc. V do parágrafo 3º do art. 2º do Decreto n. 3.724/2001).
- III. Sendo pressuposto do ato de Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira, a prévia intimação ao sujeito passivo para apresentação de suas informações financeiras, necessária a execução

de Mandado de Procedimento Fiscal (parágrafo 2º, do art. 4º, do Decreto n. 3.724/2001).

- IV. O parágrafo 2º do art. 5º da LC 105 não permite possibilidade jurídica de “deixar ao desabrigo a intimidade das pessoas”, pois determina que as informações transferidas à Administração Tributária da União “restringir-se-ão a informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou natureza dos gastos a partir deles efetuados”.
- V. Impõe-se, ainda, que tais informações sejam conservadas sob sigilo (parágrafo 5º, do art. 5º e parágrafo único do art. 6º da LC 105, com o controle de acesso registrado e tramitação estritamente regulada mediante envelopes lacrados (parágrafos 1º e 2º do artigo 7º, do Decreto nº 3.724/2001).
- VI. E todo esse regime rigoroso impõe-se sob pena de responsabilidade funcional do servidor público (artigo 10 do Decreto nº 4.489/2002) e responsabilidade material e moral pessoal do servidor por eventuais danos decorrentes (artigo 11 da LC 105).
- VII. Além disso, o acesso às informações bancárias fora das estritas hipóteses autorizadas na LC 105, *ex vi* do seu artigo 10, constitui crime sujeito à pena de reclusão, de um a quatro anos, sem prejuízo de outras sanções.²⁰³

Sendo assim, o sigilo das informações fiscais inerente ao próprio Fisco e as informações da movimentação financeira do contribuinte, levadas ao conhecimento dos agentes fiscais em decorrência da RMF, poderá instruir a representação fiscal para fins penais, no entanto, deve o Ministério Público ou a autoridade policial, zelar por este sigilo, cuja quebra para fins penais, somente é admissível com autorização judicial, conforme explica Pedro Decomain:

Registre-se que os representantes do Ministério Público também devem guardar sigilo acerca de informes bancários de qualquer pessoa, dos quais tenham conhecimento no exercício de suas funções. Este dever é imposto aos integrantes do Ministério Público da União em seus diversos ramos pelo art. 7º, §2º, da LC n. 75, de 20 de maio de 1993 (Lei Orgânica Nacional do Ministério Público) e aos integrantes dos Ministérios Públicos dos Estados, ao menos indiretamente, pelo art. 26, §2º, combinado com art. 80, ambos da Lei nº 8.625, de 12 de fevereiro de 1993, que também pode ser designada como Lei Orgânica Nacional dos Ministérios Públicos Estaduais²⁰⁴.

Neste sentido, com base nos dispositivos indicados, bem como os apontados por Decomain, somados ao entendimento firmado no STF no RE 601314 e na ADI n. 2.859 é possível chegar à conclusão que, desde que preenchidos os requisitos objetivos previsto

²⁰³ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **A prova no processo tributário**. Coordenadores Marcos Vinicius Neder. Eurico Marcos Diniz de Santi. Maria Rita Ferrauto. São Paulo: Dialética, 2010. p.59.

²⁰⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.659

em lei, os agentes do fisco poderão ter acesso à movimentação financeira dos contribuintes, para apurar o valor do crédito fiscal, sem que isso caracterize quebra de sigilo bancário.

No entanto, referidos agentes tem a obrigação de manter esse sigilo, que poderá ser transferido à autoridade judiciária, quando requisitado para o interesse da justiça ou às demais autoridades administrativas do fisco (Estadual, Distrital ou Municipal), desde que haja lei local regulamentando a matéria, bem como exista processo administrativo instaurado, para fins de apuração de crédito tributário, devendo ser assegurada a preservação do sigilo quanto às informações intercambiadas, sob pena de responsabilização civil, administrativa e penal.

Tal conclusão foi a mesma adotada por Pedro Decomain, ainda em 2010, portanto, antes mesmo da decisão do RE 601314, conforme segue:

Reunindo todas essas disposições chega-se a algumas conclusões simples: 1. O fisco federal pode, em procedimento administrativo regularmente instaurado e previamente notificado o sujeito passivo a apresentá-las, e desde que este não as apresente, requisitar informes bancários, que pode inclusive utilizar para lançamento de tributos; 2. Os agentes do fisco federal devem guardar sigilo acerca dos negócios daqueles cujas atividades são objeto da fiscalização; 3. Os agentes do fisco federal devem colaborar com os agentes das Fazendas Públicas dos Estados, Distrito Federal e Municípios, o que pode ser disciplinado inclusive por convênio; 4. A comunicação de informações obtidas por agentes do fisco federal, ainda que sigilosas, aos agentes da Fazenda Pública de Estado, do Distrito Federal ou de Município, não configura quebra de sigilo fiscal; 5. Conclusão derradeira: as informações bancárias obtidas por agentes da Receita Federal no exercício de suas funções e mediante regular quebra de sigilo bancário podem ser comunicadas à Fazenda Pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e podem ser utilizadas para lançamento de tributos²⁰⁵.

Veja que, apesar da obrigação de informação da autoridade fiscal ao Ministério Público, este, também, tem o dever de sigilo, somente podendo utilizar-se dos documentos (fiscais ou bancários) lhe enviados em uma ação penal, se devidamente autorizado judicialmente, conforme decidiu o STJ (RHC 20329/PR) ²⁰⁶ , bem como nas recentes

²⁰⁵ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p.688.

²⁰⁶ [...] A requisição de cópias das declarações de imposto de renda do investigado, feita de forma unilateral pelo Ministério Público, se constitui em inequívoca quebra de seu sigilo fiscal, situação diversa daquela em que a autoridade fazendária, no exercício de suas atribuições, remete cópias de documentos ao parquet para a averiguação de possível ilícito penal. II. A quebra do sigilo fiscal do investigado deve preceder da competente autorização judicial, pois atenta diretamente contra os direitos e garantias constitucionais da intimidade e da vida privada dos cidadãos. [...]. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC: 20329 PR 2006/0225618-9**, Relator: Ministra JANE SILVA (Desembargadora convocada do TJ/MG), Data de Julgamento: 04/10/2007, T5 - Quinta Turma, Data de Publicação: DJ 22/10/2007 p. 312.

decisões após o RE 601314, da Quinta Turma STJ, no AgRg no REsp 1371042/SP²⁰⁷, que manteve o mesmo entendimento, bem como na Sexta Turma, a exemplo do REsp 1373498/SE²⁰⁸ e RHC 46.571/SP²⁰⁹, ou seja, a quebra de sigilo bancário ou fiscal para fins penais é reserva de jurisdição ²¹⁰, de forma que as informações fiscais e bancárias, disponíveis aos agentes do Fisco, não poderiam ser divulgadas, apenas servem para fins de apuração do crédito tributário, portanto, trata-se de verdadeiro compartilhamento sigiloso, motivo pelo qual não há falar em quebra de sigilo, mas transferência desse sigilo, cuja violação acarreta sanção penal ao responsável, nos termos do art. 10 da Lei Complementar n. 105/2001, que pune com pena de um a quatro anos de reclusão e multa, a quebra de sigilo bancário, fora das hipóteses nela regradada.

Por outro lado, se o *Parquet* não tem autorização legal ou constitucional para determinar a quebra do sigilo bancário, resta óbvio que a transferência da movimentação financeira pelos agentes do Fisco ao Ministério Público, constitui forma transversa de quebra de sigilo. Portanto, faz-se necessário encontrar um meio termo para preservar

²⁰⁷ [...] É possível a requisição de informações bancárias pela autoridade fiscal sem a necessidade de prévia autorização judicial, quando houver processo administrativo ou procedimento fiscal em curso, a teor do art. 6º da LC 105/01, matéria que, inclusive, teve a repercussão geral reconhecida pelo eg. STF (RE n. 601.314 RG, Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, DJe de 20/11/2009). No mesmo sentido, julgado desta Corte Superior, em sede de recurso repetitivo (REsp n. 1.134.665/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 18/12/2009). II - Por outro lado, o entendimento firmado se aplica para a constituição do crédito tributário, e não para a deflagração da ação penal. Por se tratar de garantia protegida constitucionalmente (art. 5º, inciso XII, da CF), a jurisprudência dos Tribunais Superiores firmou-se no sentido de que a quebra do sigilo bancário para fins penais exige autorização judicial mediante decisão devidamente fundamentada, a teor do art. 93, inciso IX, da CF, e diante da excepcionalidade da medida extrema (precedentes do c. STF e do STJ). Agravo regimental desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1371042/SP**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 25/10/2016, DJe 23/11/2016

²⁰⁸ [...] O Pretório Excelso, apreciando matéria de direito financeiro e tributário, no RE nº 601.314/SP, afirmou a constitucionalidade do artigo 6º da LC 105/01 que autoriza a requisição direta de informação pela Administração Tributária às instituições financeiras dentro do processo administrativo fiscal, para fins de apuração de créditos tributários. E tal compreensão não discrepa do entendimento também consolidado nesta Corte de Justiça no Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.134.665/SP. 2. No âmbito da matéria criminal, por outro lado, resulta incontroverso do constructo normativo, doutrinário e jurisprudencial pátrio que é peremptoriamente vedada a utilização no processo penal de prova emprestada - do procedimento fiscal - sem autorização judicial. 3. Tratando-se de questões jurídicas distintas, não há divergência que requisite o juízo de retratação. 4. Acórdão mantido com fulcro no artigo 1.041 do CPC. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1373498/SE**, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 14/02/2017, DJe 22/02/2017.

²⁰⁹ [...] Este Tribunal Superior não admite que os dados sigilosos obtidos diretamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil sejam por ela repassados ao Ministério Público ou autoridade policial, para uso em ação penal, pois não precedida de autorização judicial a sua obtenção. 2. Restando incontroverso que da quebra ilegal dos sigilos decorreu diretamente a denúncia e ação penal, a nulidade da prova inicial acaba por contaminar a toda ação penal. 3. Recurso ordinário em habeas corpus provido para declarar a nulidade da quebra de sigilo bancário, com o trancamento da ação penal decorrente. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 46.571/SP**, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 20/09/2016, DJe 03/10/2016.

²¹⁰ No mesmo sentido: O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento firmado no sentido de que, nos termos da Lei n. 8.021/1990, é possível a quebra do sigilo bancário sem prévia autorização judicial para fins de constituição do crédito tributário, no entanto, essa possibilidade não se estende ao processo penal, sendo vedada a utilização desses dados colhidos em âmbito de processo administrativo, sobretudo para subsidiar a ação penal. 2. Agravo regimental improvido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1491423/PR**, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 16/08/2016, DJe 01/09/2016

essa prova, pois do contrário poderá ser declarada ilícita, com a anulação do processo ou a determinação de retirada nos autos, conforme recentemente decidiu na 5ª Turma do STJ no AgRg no REsp 1584813/SP²¹¹ e em diversos outros julgados nas duas turmas do tribunal de legalidade²¹², bem como nos tribunais de apelação, a exemplo do TRF 1, que, em recentíssima decisão manteve a anulação de processo penal, em face de denúncia lastreada em representação fiscal para fins penais instruída com informações bancárias obtidas diretamente pela Secretaria da Receita Federal junto às instituições bancárias, sem a necessária autorização judicial.^{213 214}

Ocorre que, no Supremo Tribunal Federal, após o julgamento do RE 601.314 em Repercussão Geral, assentando a constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/2001, que autoriza o fornecimento de informações sobre movimentações financeiras diretamente ao Fisco, sem a necessidade de autorização judicial prévia, surgiram decisões que passaram a entender pela aplicação da tese fixada no RE 601.314, também, na esfera penal, o que confirma que naquele RE, a matéria tratada era de natureza administrativa-fiscal, não tendo se aprofundado quanto ao envio das informações bancárias para a esfera penal, o que, *in tesi*, caracteriza violação do sigilo garantido pelo art. 5º, XII, da Constituição Federal.

Neste contexto, em 12 de abril de 2018, no RE n. 1055941 de relatoria do Ministro Dias Tófoli, tramitando em segredo de justiça, foi proferida decisão de Repercussão Geral, tendo assim se manifestado o relator:

²¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 72.074/MG**, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 19/10/2016. E ainda, pode ser citado: Não cabe à Receita Federal, órgão interessado no processo administrativo tributário e sem competência constitucional específica, fornecer dados obtidos mediante requisição direta às instituições bancárias, sem prévia autorização do juízo criminal, para fins penais. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1584813/SP**, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 01/06/2016.

²¹² Confira: RHC 66.520/RJ, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 02/02/2016, DJe 15/02/2016; RHC 34.952/SP, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 15/09/2014, do HC 317.049/SP, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 24/08/2016. No mesmo sentido foi decidido no HC 350.569/SP, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 28/06/2016, DJe 01/08/2016. O AgRg no RHC 63.057/SP, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 07/06/2016, DJe 21/06/2016. O AgRg no REsp 1342524/SC, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 17/12/2015, DJe 03/02/2016. AgRg no REsp 1348076/PR, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 03/12/2015, DJe 10/12/2015 e o HC 316.870/ES, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, QUINTA TURMA, julgado em 08/09/2015, DJe 24/09/2015.

²¹³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **RSE 0000093-76.2017.4.01.3823**, DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA SIFUENTES, TRF1 - TERCEIRA TURMA, e-DJF1 22/06/2018

²¹⁴ No mesmo sentido cita-se os seguintes julgados: ACR 0042621-73.2012.4.01.3800, Desembargador Federal Olindo Menezes, TRF1 - QUARTA TURMA, e-DJF1 17/05/2018; HC 0024005-28.2017.4.01.0000, Desembargador Federal Néviton Guedes, TRF1 - QUARTA TURMA, e-DJF1 15/03/2018; ACR 0020951-92.2010.4.01.3300, Desembargadora Federal Monica Sifuentes, TRF1 - TERCEIRA TURMA, e-DJF1 14/03/2018.

Não obstante esse raciocínio, destaco que o julgamento dos precedentes nos quais se assentou a constitucionalidade do art. 6º da LC nº 105/2001, ao passo que apenas tangenciou, ao longo dos debates, a possibilidade do compartilhamento das informações globais obtidas pelo Fisco para fins penais, não tratou efetivamente do tema, sobressaindo, portanto, a necessidade de o Supremo Tribunal Federal se pronunciar sobre a matéria, seja para reafirmar o entendimento já existente, a exemplo dos julgados citados, ou não.

É extremamente relevante, ainda, se se reafirmar a jurisprudência, debater sobre os limites objetivos que os órgãos administrativos de fiscalização fazendária deverão observar ao transferir automaticamente para o Ministério Público informações sobre movimentação bancária e fiscal dos contribuintes em geral, sem comprometer a higidez constitucional da intimidade e do sigilo de dados (art. 5º, incisos X e XII, da CF). O tema, a meu ver, apresenta densidade constitucional elevada e extrapola o interesse subjetivo das partes, dada sua extrema relevância, não se podendo olvidar a inegável oportunidade e conveniência de se consolidar a orientação da Corte sobre essas questões, que, uma vez julgadas sob a égide da repercussão geral, possibilitarão a fruição de todos os benefícios daí decorrentes.²¹⁵

Após reconhecer a repercussão geral no referido Recurso Extraordinário, a Ministra Carmém Lúcia sobrestou o julgamento do ARE 1132826²¹⁶ e, da mesma forma, a Ministra Rosa Weber determinou a devolução do ARE 1103812 AgR/SC²¹⁷ ao tribunal de origem, para aguardar a decisão do RE em repercussão geral, enquanto, que o Ministro Edson Fachin, no HC 160963 / CE²¹⁸, reconhecendo a inocorrência de posição consolidada naquela Corte, justamente pela existência de RE em repercussão geral, denegou a ordem em Habeas Corpus por entender que não haveria ilegalidade na decisão da autoridade coatora, que optou por uma das correntes de discussão²¹⁹.

Assim, as teses até então fixadas no STF, autorizam a transferência do sigilo bancário para o Fisco, o qual, também deve manter este sigilo transladado²²⁰, sendo que ao conferir interpretação conforme ao art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001, o STF estabeleceu requisitos mínimos, condicionando aos Estados e municípios a previsão de legislação própria, nos mesmos moldes da Lei n. 9.784/99 e do Decreto n. 3.724/2001²²¹,

²¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 1055941 RG**, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 12/04/2018, DJe-083. Public 30-04-2018.

²¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1132826**, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 04/10/2018, publicado em Processo Eletrônico. Public 18/10/2018.

²¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1103812 AgR**, Relator(a): Min. ROSA WEBER, julgado em 12/04/2018, publicado em Processo Eletrônico DJe-073, divulg 16/04/2018, public 17/04/2018.

²¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 160963**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 16/11/2018, publicado em Processo Eletrônico DJe-247, divulg, 20/11/2018, public: 21/11/2018.

²¹⁹ No mesmo sentido, o Ministro Edson Fachin julgou o RHC 159491, em 01/10/2018.

²²⁰ [...] Fixação de tese em relação ao item 'a' do Tema 225 da sistemática da repercussão geral: 'O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, **bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal**' (...) (RE 601314, Relator Min. EDSON FACHIN)

²²¹ [...] Ação direta de inconstitucionalidade nº 2.859/DF conhecida parcialmente e, na parte conhecida, julgada improcedente. Ações diretas de inconstitucionalidade nº 2390, 2397, e 2386 conhecidas e julgadas improcedentes. Ressalva em relação aos **Estados e Municípios, que somente poderão obter as informações de que trata o art. 6º**

fixando-se as seguintes garantias mínimas: a) notificação do contribuinte quanto à instauração do processo e a todos os demais atos; b) sujeição do pedido de acesso a um superior hierárquico do requerente; c) existência de sistemas eletrônicos de segurança que sejam certificados e com registro de acesso; d) estabelecimento de mecanismos efetivos de apuração e correção de desvio.

Vale registrar que com a edição da Lei Complementar n. 105/2001, autorizando o acesso do Fisco à movimentação financeira, nos termos do seu art. 6º, os entes federados passaram a legislar sobre o acesso à movimentação financeira pelo Fisco, com vista à maior efetividade na apuração de créditos fiscais de sua competência. Alguns legislando dentro dos parâmetros fixados nos arts. 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, prevendo a necessidade de preservação do sigilo, como por exemplo o município de Niterói/RJ, que por meio do Decreto n. 12.616/2017²²² fixou as bases da RMF, nos mesmos moldes do Fisco Nacional, observando os requisitos mínimos fixados pelo STF, outros contrariando o disposto no RE 601.314 e ADI 2859.

A título de exemplo, no Distrito Federal, por força do art. 1º, da Lei Complementar Distrital n. 772/2008²²³, foi estabelecido a obrigatoriedade de as administradoras de cartão de crédito, débito e similares, fornecerem mensalmente ao Fisco Distrital, informações relativas às operações mercantis e prestação de serviço realizadas pelos contribuintes inscritos no cadastro fiscal do DF. No entanto, referida lei não conferiu a obrigatoriedade de preservação do sigilo, nos moldes do §5º da Lei Complementar n. 105/2001. Da mesma forma, não previu que a transferência das informações bancárias sejam restrita à informes relacionados com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados, com a vedação da inserção de

da Lei Complementar nº 105/2001 quando a matéria estiver devidamente regulamentada, de maneira análoga ao Decreto federal nº 3.724/2001, de modo a resguardar as garantias processuais do contribuinte, na forma preconizada pela Lei nº 9.784/99, e o sigilo dos seus dados bancários. (...) (ADI 2859, Relator Min. DIAS TOFFOLI)
²²² BRASIL. Rio de Janeiro. Município de Niterói. Decreto n. 12.616/2017. Disponível em: <
<http://www.fiscosoft.com.br/g/7i2r/decreto-do-municipio-de-niteroirj-n-12616-de-03042017> >. Acesso em: 18 jan. 2019.

²²³ Art. 1º As administradoras de cartões de crédito, de débito ou similares ficam obrigadas a fornecer, mensalmente, à Subsecretaria da Receita da Secretaria de Estado de Fazenda do Distrito Federal, mediante arquivo digital, informações pertinentes às operações mercantis e prestações de serviços realizadas por contribuintes inscritos no Cadastro Fiscal do Distrito Federal – CF/DF, conforme leiautes, procedimentos e prazos estabelecidos em ato da Secretaria de Estado de Fazenda. BRASIL. Distrito Federal. Fazenda DF. **Lei Complementar n. 772, de 17 de julho de 2008.** Disponível em: <
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=772&txtAno=2008&txtTipo=4&txtParte=>> >. Acesso em 12 jul. 2018.

qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos, conforme §2º do art. 5º da Lei Complementar n. 105/2001.

Tais informações são utilizados pelos agentes do Fisco para calcular os créditos de ICMS, de forma sistêmica, o que contraria o exigido no art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001, que somente admite a transferência do sigilo bancário, com a instauração prévia e mediante requisição de movimentação financeira (RMF) e, da mesma forma, contraria as disposições do art. 5º da mesma lei complementar, haja vista a vedação de identificação da origem e a natureza dos gastos consubstanciados na movimentação financeira, além do sigilo determinado no §5º do seu art. 5º.

Portanto, quando os auditores fiscais do DF encaminham os autos de infração ao Ministério Público, sem a observância dos requisitos exigidos nos art. 5º e 6º da LC n. 105/2001, o qual, por sua vez, propõe a respectiva ação penal, sem se atentar pela necessidade de requerer a quebra do sigilo bancário, realiza a quebra do sigilo bancário, garantido na LC n. 105/2001, garantia esta que motivou o STF a julgar pela constitucionalidade dos referidos dispositivos legais (ADI 2859)²²⁴. Neste sentido, as duas Turmas Criminais do TJDFT, mesmo após o Recurso Extraordinário n. 601314 do STF, vem decidindo pela impossibilidade de que tais informações sobre movimentação financeira do contribuinte sejam repassadas ao Ministério Público²²⁵, para dar início a ação penal, sob pena de nulidade absoluta ²²⁶, pois o *Parquet* não estaria autorizado a ter acesso à movimentação de cartão de crédito e débito por conta própria, sem autorização judicial²²⁷.

²²⁴ 4. Os artigos 5º e 6º da Lei Complementar nº 105/2001 e seus decretos regulamentares (Decretos nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, e nº 4.489, de 28 de novembro de 2009) consagram, de modo expresso, a permanência do sigilo das informações bancárias obtidas com espeque em seus comandos, não havendo neles autorização para a exposição ou circulação daqueles dados. Trata-se de uma transferência de dados sigilosos de um determinado portador, que tem o dever de sigilo, para outro, que mantém a obrigação de sigilo, permanecendo resguardadas a intimidade e a vida privada do correntista, exatamente como determina o art. 145, § 1º, da Constituição Federal. (...) (ADI 2859, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJE-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016

²²⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1055177, 20130710227500APR**, Relator: JAIR SOARES, Revisor: MARIA IVATÔNIA, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 19/10/2017, Publicado no DJE: 23/10/2017. Pág.: 177/186.

²²⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1030288, 20130710399289RSE**, Relator: JOÃO TIMÓTEO DE OLIVEIRA 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 06/07/2017, Publicado no DJE: 12/07/2017. Pág.: 116/138.

²²⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1005022, 20130111551176APR**, Relator: JOÃO TIMÓTEO DE OLIVEIRA, Revisor: JAIR SOARES, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 16/03/2017, Publicado no DJE: 24/03/2017. Pág.: 127/150. No mesmo sentido: Acórdão n.983254, 20120710053706RSE, Relator: SOUZA E AVILA 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 24/11/2016, Publicado no DJE: 29/11/2016. Pág.: 89-99. E, ainda: Acórdão n.934738, 20121110009908APR, Relator: JOÃO BATISTA TEIXEIRA,

Sendo assim, não será surpresa se o art. 1º, da Lei Complementar Distrital n. 772/2008, for declarado ilegal diante da exigência da LC n. 105/2001, a exemplo do que ocorreu com a Lei Paulista 12.186, de 5 de janeiro de 2006, em que o Superior Tribunal de Justiça não admitiu seguimento ao RE n. 285.894²²⁸, por entender que as instâncias inferiores acertaram nas suas decisões, conforme se extrai dos seguintes fundamentos:

[...] Ou seja, a Lei Estadual 12.186/2006 simplesmente inverteu a lógica do levantamento do sigilo das operações financeiras: o contribuinte renuncia obrigatoriamente, desde logo, ao sigilo de suas operações de crédito e débito, e, então, a Fazenda busca indícios de irregularidades. Em outras palavras, a exceção foi transformada em regra, com evidente inversão do ônus da prova: o contribuinte é tratado constantemente como investigado, ou culpado, e não como inocente. Ora, se a Lei Complementar 105/2001 determina a prévia existência de processo administrativo e a imprescindibilidade de tais informações, ilegal a busca indiscriminada por indícios de infrações tributárias com violação ostensiva do sigilo bancário. O processo, inclusive administrativo, deve investigar fatos, e não os procurar, como se estivesse pescando. [...] Enfim, como o desenquadramento da empresa iniciou-se e fundou-se única e exclusivamente em informações obtidas com base nesse dispositivo introduzido por essa Lei Paulista 12.186/2006 (fls. 34, 55/58 e 86), é patente a ilegalidade do processo administrativo e da consequente exclusão e ofício do recorrente do "Simples Paulista", por violação ao art. 6º, caput, da Lei Complementar 105/2001. [...] Não ficou comprovada, portanto, a existência de processo administrativo, tampouco a imprescindibilidade de tais informações, conforme estipula o art. 6º da Lei Complementar 105/2001. (...) Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 03 de maio de 2013. MINISTRO HERMAN BENJAMIN Relator

Assim, além da necessidade de o Supremo Tribunal Federal ter que pacificar a questão quanto a possibilidade de o Fisco encaminhar as informações sigilosas de natureza fiscal e bancária ao Ministério Público para promover ações penais, sem autorização judicial, o que ocorrerá no RE n. 1055941 em RG, já se avizinha um prospectivo de novos litígios, em face dos arranjos institucionais de alguns entes tributantes²²⁹, no tocante à legislar em desconformidade com os art. 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001 e das teses fixadas no RE 601.314 e ADI n. 2.859. Portanto, é preciso achar o ponto de equilíbrio entre o interesse fiscal e as garantias constitucionais do contribuinte.

Obviamente, se a decisão final no RE n. 1055941 em Repercussão Geral no STF, for pela necessidade de ordem judicial para que o Ministério Público possa utilizar as

Revisor: JESUINO RISSATO, 3ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 14/04/2016, Publicado no DJE: 20/04/2016. Pág.: 121/135.

²²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no ARESP Nº 285.894** Ministro HERMAN BENJAMIN, 17/05/2013.

²²⁹ A título de exemplo, no Estado do Acre, também a Lei estadual nº 2.527, de 29 de dezembro de 2011, está em desconformidade com os arts. 5º e 6º da Lei Complementar n. 105/2001, pois além de não contemplar o dever de sigilo, também não contempla a vedação da identificação da origem e a natureza dos gastos. O mesmo ocorre com o art. 189, VII, do Código Tributário do Estado do Rio de Janeiro.

informações sobre a movimentação financeira que instruiu a representação fiscal para fins penais, a conclusão será que a utilização destes dados sigilosos (fiscal e bancário) caracterizará prova ilícita, em face da ausência da autorização judicial, cuja consequência será a anulação do processo penal ou o seu desentranhamento dos autos²³⁰, nos casos que existirem outras provas que autorizam a persecução criminal ou sua continuidade.

Assim, é de se concluir que havendo interesse dos órgãos de persecução penal em utilizar referida movimentação financeira ou os dados fiscais para instruir autos de inquérito policial, procedimento investigativo próprio do Ministério Público ou denúncias criminais, deverá antes, providenciar a competente autorização judicial, não se podendo violar direitos constitucionais conquistados ao longo dos anos, pois “no final de tudo o que poderá restar será apenas o custo a ser pago pela violação dos direitos, quando da busca desenfreada e sem controle da prova de uma inatingível verdade real”²³¹.

3.3 A PERSECUÇÃO CRIMINAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E SUA COMBINAÇÃO COM O CRIME DE LAVAGEM DE DINHEIRO

Após discorrer sobre as diversas questões envolvendo a persecução criminal dos crimes contra a ordem tributária, visando encontrar um ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatário do Estado e o interesse do contribuinte, passa-se a analisar o incremento advindo da Lei n. 12.683, de 9 de julho de 2012, que alterou a Lei n. 9.613, de 3 de março de 1998, a chamada “lei de lavagem de dinheiro”, que permite, pelo menos, teoricamente, a combinação do crime fiscal como crime antecedente ao crime de lavagem de dinheiro, sendo certo que referida alteração legislativa têm nítida característica de expansão do direito penal.

Diante da alteração legislativa, não tem sido surpresa, no cotidiano forense, a constatação de denúncias penais combinando os crimes fiscais com o crime de lavagem de dinheiro, em concurso material, o que se mostra relevante, na medida em que, antes da Lei n. 12.683/2012, os crimes contra a ordem tributária não figuravam, no rol taxativo da lei²³², como delito antecedente ao de lavagem de dinheiro.

²³⁰ AVENA, Norberto. **Processo penal**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018. Versão epub.

²³¹ PACELLI, Eugênio. FISCHER, Douglas. **Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Versão epub.

²³² Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de crime:

Porquanto, no presente tópico será analisado a combinação destes dois delitos, buscando-se, como dito, encontrar um ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatório do Estado e o interesse do contribuinte, especialmente pela característica e complexidade dos institutos relacionados aos crimes tributários (momento consumativo, exigência de lançamento definitivo do tributo, princípio da insignificância, e etc), já discorridos anteriormente.

Com a Lei n. 12.683/2012, que eliminou o rol taxativo da Lei n. 9.613/98, a parte penal passou a ter a seguinte redação:

Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.

Pena: reclusão, de 3 (três) a 10 (dez) anos, e multa.

§ 1º Incorre na mesma pena quem, para ocultar ou dissimular a utilização de bens, direitos ou valores provenientes de infração penal:

I - os converte em ativos lícitos;

II - os adquire, recebe, troca, negocia, dá ou recebe em garantia, guarda, tem em depósito, movimenta ou transfere;

III - importa ou exporta bens com valores não correspondentes aos verdadeiros.

§ 2º Incorre, ainda, na mesma pena quem:

I - utiliza, na atividade econômica ou financeira, bens, direitos ou valores provenientes de infração penal;

II - participa de grupo, associação ou escritório tendo conhecimento de que sua atividade principal ou secundária é dirigida à prática de crimes previstos nesta Lei.

§ 3º A tentativa é punida nos termos do parágrafo único do art. 14 do Código Penal.

§ 4º A pena será aumentada de um a dois terços, se os crimes definidos nesta Lei forem cometidos de forma reiterada ou por intermédio de organização criminosa.

Em uma análise sintética, pode se afirmar que o bem jurídico tutelado no crime de lavagem de dinheiro seria de natureza pluriofensiva²³³, pois para alguns ofende ordem

I - de tráfico ilícito de substâncias entorpecentes ou drogas afins;

II - de terrorismo e seu financiamento;

III - de contrabando ou tráfico de armas, munições ou material destinado à sua produção;

IV - de extorsão mediante seqüestro;

V - contra a Administração Pública, inclusive a exigência, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, de qualquer vantagem, como condição ou preço para a prática ou omissão de atos administrativos;

VI - contra o sistema financeiro nacional;

VII - praticado por organização criminosa.

VIII - praticado por particular contra a administração pública estrangeira.

Pena: reclusão de três a dez anos e multa.

²³³ CALLEGARI, André Luís. Lavagem de Dinheiro. São Paulo: Editora Manole, 2004. p. 143.

socioeconômica do país²³⁴, na medida em que proporciona a evasão de divisas, com a finalidade de serem “lavados”²³⁵ em outro país e reintroduzido como produto lícito. Para outros, seria a Administração da justiça, por mascarar e ocultar a proveniência de bens e os sujeitos ativos de ilícitos penais, na medida em que as condutas previstas na Lei n. 9.613/98 afetam o regular funcionamento da Justiça e abala a importância e a sua confiança²³⁶.

Quanto ao objeto material, destaca-se o produto proveniente direta ou indiretamente de origem de infração penal (produto ilícito), ou seja, o crime de lavagem de dinheiro é um crime acessório, pois depende da existência de uma infração penal antecedente, cujo produto ilícito (bens, direitos ou valores) será o objeto material da lavagem de dinheiro²³⁷. Portanto, faz-se necessário que o produto do crime tenha passado por um processo de mascaramento ou dissimulatório, pois do contrário não se trata de lavagem, mas mera utilização do produto do crime ²³⁸.

Trata-se de crime comum que pode ser praticado por qualquer pessoa, inclusive o agente da infração penal antecedente²³⁹. Além disso, trata-se de crime doloso, havendo entendimento da possibilidade do dolo eventual, cuja discussão não será objeto de análise, por fugir ao objetivo do trabalho, sendo que, com a alteração legislativa, duas correntes se formaram acerca da possibilidade ou não do crime fiscal figurar como delito antecedente à lavagem de capitais, objeto de análise nos itens seguinte.

²³⁴ PITOMBO, Sérgio A. de Moraes. Lavagem de dinheiro. A tipicidade do crime antecedente. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 72-80.

²³⁵ “[...] lavagem é o método pelo qual uma ou mais pessoas, ou uma ou mais organizações criminosas, processam os ganhos financeiros ou patrimoniais obtidos com determinadas atividades ilícitas. Sendo assim, lavagem de capitais consiste na operação financeira ou transação comercial que visa ocultar ou dissimular a incorporação, transitória ou permanente, na economia ou no sistema financeiro do país, de bens, direitos ou valores que, direta ou indiretamente, são resultado de outros crimes, e a cujo produto ilícito se pretende dar lícita aparência”. BARROS, Marco Antônio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei nº 9.613/98**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 47.

²³⁶ MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro: anotações às disposições criminais da Lei n. 9.613/98**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 52-55.

²³⁷ BARROS, Marco Antônio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei nº 9.613/98**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 47.

²³⁸ VILARDI, Celso Sanchez. **A ciência da infração anterior e a utilização do objeto da lavagem**. Boletim IBCCRIM. São Paulo: n. 237, p. 17-18, ago. 2012.

²³⁹ O crime de lavagem de dinheiro não exige que o réu seja autor do crime antecedente. Precedentes desta Corte. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 39470**. Rei. Min. NEFI CORDEIRO, julgado em 10/06/2014.

3.3.1 Corrente favorável à possibilidade de o crime fiscal figurar como antecedente à lavagem de dinheiro.

A corrente favorável tem como ponto forte o argumento de que o produto do crime estaria caracterizado pela aparência de licitude em relação aos ativos que foram mantidos (indevidamente) no patrimônio do agente em razão do não recolhimento, mediante fraude, dos tributos devidos.

Esse argumento encontra sustentação na legislação estrangeira, como por exemplo Portugal que prevê no art. 368-A do seu Código Penal o crime de “branqueamento”, contando como delito antecedente a fraude fiscal²⁴⁰. Da mesma forma, no Código Penal da Alemanha (§261, StGB)²⁴¹. O mesmo ocorrendo no Código Penal francês (art. 341-1) que não tem restrição para considerar como delito antecedente da lavagem, o crime fiscal, inclusive com entendimento jurisprudencial que manteve condenação neste sentido²⁴².

Além disso, pode ser citado o Código Penal Italiano, que prevê o crime de *riciclaggio*, admitindo como antecedente qualquer *reato* (crime), desde que não seja culposos (art. 648 bis), sendo que na Itália, a Corte de Cassação reconheceu a possibilidade de o delito fiscal figurar como antecedente ao de *riciclaggio* (Penale Sent. Sez. 2 Num. 47436 Anno 2014).²⁴³

No mesmo sentido ocorre no Código Penal da Espanha (art. 301, do CPe), que faz referência à *cuota tributaria defraudada* como objeto material do *blanqueo de capitales*, de onde surgiu o embate doutrinário sobre o delito fiscal antecedente ao blanqueamento de capital, conforme coloca Cordero²⁴⁴.

Segundo Badaró e Bottini, os crimes tributários produzem resultado material e por isso geram produto. Para eles, “A sonegação pode se dar pelo recebimento de restituições de valores pelo fisco ou pela manutenção de recursos que deveriam ter sido pagos ou

²⁴⁰ PORTUGAL. **Código Penal. Lei 59/2007**. Disponível em: < <https://www.ieb-eib.org/nl/pdf/loi-portugal-euthanasie.pdf> >. Acesso em 10 nov. 2018.

²⁴¹ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Código Penal alemão: tradução, comparação e notas**. Porto Alegre, RS: Núria Fabris ed. 2014. p. 289-290.

²⁴² FRANÇA. Cour de Cassation. **Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de Cassation du 20 février 2008**: Cass. Crim., 20 févr. 2008, n. 07-82.977. Disponível em: Acesso em: 22 maio 2018.

²⁴³ ITÁLIA. Corte di Cassazione. **Penale Sent. Sez. 2 Num. 47436** Anno 2014. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpen&id=./20141119/snpen@s20@a2014@n47436@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 12 dez 2018.

²⁴⁴ BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 3. ed. Navarra: Arazandi, 2012. p.407.

transferidos, sempre por meio das condutas típicas de crimes tributários (Lei 8.137/1990 e similares)”²⁴⁵

Por óbvio que a alteração da Lei n. 9.613/98, pela Lei n. 12.683/2012, que excluiu o rol taxativo dos delitos antecedentes, permite que seja imputado o crime de lavagem de dinheiro, tendo por crime anterior o delito tributário, no entanto, deve ser indagado se se trata de uma política criminal eficaz, especialmente quando se percebe as constantes alterações legislativas, visando estimular a arrecadação tributária, como por exemplo, a extinção de punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo.

Sendo assim, para se firmar no entendimento da possibilidade de o crime fiscal ser delito antecedente à lavagem de dinheiro, faz-se necessário que sejam fixadas algumas premissas, levando-se em consideração os institutos já estudados anteriormente, em virtude da complexidade que envolve os crimes tributários, tais como:

a) a lavagem de dinheiro somente pode ser considerada possível a partir do momento em que houver a consumação do delito fiscal antecedente, em face da súmula vinculante n. 24 do STF²⁴⁶. Além disso as condutas do crime fiscal, que não se confunde com o lançamento definitivo do tributo, devem ser posteriores à alteração da Lei n. 9.613/98, pela Lei n. 12.683/2012, em face da garantia da irretroatividade da *novatio legis in pejus*;

b) faz-se necessário que a acusação demonstre a cota tributária considerada de origem ilícita criminal, dissimulada ou ocultada, separando-a do ativo financeiro de origem lícito²⁴⁷, já que a operação original é única, ou seja, deve ser indicado que os valores ocultos ou dissimulados são aqueles provenientes da cota tributária e que esse ato de mascaramento ou escamoteamento ocorra após a consumação do crime tributário (lançamento definitivo do tributo).

²⁴⁵ BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p.116.

²⁴⁶ BONFIM, Wellington Luís de Sousa. **Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro**. Disponível em: < https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-49-janeiro-junho-2017/os-delitos-fiscais-como-crimes-antecedentes-da-lavagem-de-dinheiro/at_download/file >. Acesso em 12 jan. 2019.

²⁴⁷ BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 71.

c) deve ser evitado a ocorrência do *bis in idem*, uma vez que a ocultação da operação tributável pode se confundir com a ocultação da lavagem de dinheiro, conforme ensina Cordero²⁴⁸, ou seja, a ocultação com vistas ao não pagamento ou repasse dos valores ao Fisco, não deve ser confundido com a ocultação visando mascarar o produto do delito anterior, para reinserção na economia. Em outras palavras, as estratégias de ocultação durante a prática do delito antecedente não se confundem com atos de lavagem de dinheiro. Por outro lado, quando o agente já tenha auferido o valor do produto do ilícito antecedente, a exemplo da retenção do valor da contribuição previdenciária, a conduta de omitir e prestar declaração falsa à fiscalização tributária, que serve como meio necessário para a lavagem de dinheiro é absorvida por essa, aplicando-se o princípio da consunção²⁴⁹, ou seja, se o único ato de ocultação ou dissimulação existente for aquele já contemplado pelo tipo penal antecedente, haverá consunção, que ocorre quando o fato previsto por um tipo penal está compreendido em outro de âmbito mais abrangente²⁵⁰.

d) A compra de produtos ou bens em nome da empresa ou do sonegador, devidamente registrado pelo Fisco ou demais órgãos de registro (Detran, Cartórios etc) não implica em ocultação. Além disso, o mero usufruir do produto da cota do tributo não constitui ocultação²⁵¹.

e) Nem todo crime fiscal poderia figurar como delito antecedente à lavagem de dinheiro, mas somente aqueles que ocorram a “redução” ou a “supressão” do tributo, a exemplo das condutas previstas nos inc. I a IV, do art. 1º e art. 2º, inc. II, ambos da Lei n. 8.137/90, assim como o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP), ou seja, os crimes que produzem resultado material.

²⁴⁸ CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito fiscal como actividad delictiva previa Del blanqueo de capitales**. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 2011, n.13-01, p. 01:1-01-46. Disponível em: <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2018.

²⁴⁹ BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1114.

²⁵⁰ BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p.124.

²⁵¹ "Nem seria razoável ou proporcional tomar típica a conduta de gastar o dinheiro do crime, porque consequência normal e objetivada desde o início pela conduta criminosa. (...). Não se pune o gastar o dinheiro do crime, pós-fato impunível e natural ao agir desde o início planejado pelo criminoso. Pune-se a conduta da lavagem, a transformação dissimulada do ilícito dinheiro em lícito. Daí porque penso que gastar despesas próprias não é ato de esconder ou dissimular dinheiro ilícito." BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal no TRF da 4ª Região, 1999.70.00.013518-3/PR, 7.ª Turma, Rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro, D.E 5. 7.2007.

f) É possível ainda que condutas ilícitas gerem tributos, como por exemplo o caso de simular compra de mercadoria de origem criminosa (carga roubada ou desviada), colocando-as em venda em um supermercado, falsificando documento fiscal para fazer gerar crédito tributário, ou seja, referida mercadoria foi dissimulada como produto lícito e circulou na economia gerando tributo (foi lavado).

g) O princípio da insignificância do delito tributário, considerado o valor de R\$ 20.000,00 nos tributos federais, impede a tipicidade do crime tributário, conseqüentemente não haveria o delito antecedente, impedindo a ocorrência do crime de lavagem de dinheiro²⁵². Por este raciocínio, pode-se conjecturar um princípio da insignificância para o crime de lavagem de dinheiro, quando o produto antecedente que, se objetiva a lavagem, for inferior à vinte mil reais e, conseqüentemente, for referente à crédito tributário.

h) A simples inadimplência tributária, sem fraude, não autorizaria a lavagem de dinheiro, posto que se trata de infração administrativa tributária, punida com multa por atraso, portanto, o produto não é de infração penal, mas sim de ilícito tributário²⁵³. Entendimento contrário, seria autorizar a transformação das varas de execuções fiscais existente no país em varas criminais para cobrar o valor do crédito tributário, bem como impor sanção penal por crime tributário e lavagem de dinheiro, ou seja, seria necessário transformar as unidades do Fisco em delegacias contra a ordem tributária e os auditores fiscais em policiais do Fisco.

i) A tese, anterior, sugere que somente seria possível o crime fiscal como antecedente ao crime de lavagem de dinheiro, nas hipóteses em que houver o acréscimo do patrimônio do agente, a exemplo da apropriação tributária ou apropriação indébita previdenciária. Ou seja, apenas quando a conduta do agente não visar manter o

²⁵² BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p.117.

²⁵³ MENDRONI explica: "Os crimes fiscais se configuram não porque o dinheiro advém da prática de algum crime, mas porque o agente, tendo dinheiro oriundo de sua atividade produtiva, legal – portanto, após ter o dever legal de cumprir alguma obrigação fiscal –, omite-se ou não a realiza nos termos legais. Então o valor "sonogado" não é "proveniente", nem direta e nem indiretamente, de infração penal. Ao contrário, os valores, nessa hipótese, são de procedência lícita, e a falta ou errônea atividade fiscal praticada por parte da pessoa obrigada é que pode ensejar a configuração da infração penal, que, aliás, pode, em geral, na atual sistemática jurídica vigente no Brasil, ser desconfigurada com o cumprimento da obrigação antes do recebimento da denúncia criminal. Se o dinheiro (ou bem ou valor) tem origem lícita – e não suja, não passa a ser "sujo" –, não se altera a sua origem, de limpa para suja, pelo fato de não ter realizado alguma obrigação fiscal. A origem continua a ser "limpa", já que não é proveniente de prática de algum crime". MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Versão epub.

patrimônio lícito adquirido com a atividade econômica. Neste contexto, um agente que presta serviços de advocacia à determinado cliente, deveria recolher ao Fisco o valor do ISS, no entanto, visando manter o patrimônio recebido, sonega este valor, mediante uma das condutas descritas nos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/90. Este valor não foi um valor adquirido de forma ilícita e também não se trata de valor que foi acrescido ao patrimônio do agente. Assim, neste caso, não caberia a lavagem de dinheiro, por faltar o produto de origem ilícita (infração penal). Em outro contexto, um empresário que desconta do salário dos seus empregados o valor da contribuição social que deveria repassar ao INSS, tem um acréscimo no seu patrimônio de um valor de origem ilícita, na medida em que é produto de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP), o que autorizaria que referido produto fosse considerado para fins de lavagem de dinheiro, desde que, posterior à apropriação fosse desencadeados atos de ocultação ou dissimulação, com vista à tornar lícito o produto oriundo da “infração penal”.

j) considerando que o crime de lavagem de dinheiro não contempla a sua extinção de punibilidade em face da extinção de punibilidade do delito antecedente, faz-se necessário, por questão de política criminal, que se considere o pagamento do tributo, como uma hipótese de descontaminação da cota tributária, para ampliar extinção de punibilidade para o crime de lavagem de dinheiro, sob pena de tornar inócua às disposições legais referentes à extinção de punibilidade do crime tributário pelo pagamento e desestímulo ao agente. Ora, se o Estado, por questão de política criminal cria o referido instituto, por meio de lei, com vistas à maior arrecadação fiscal, deve proporcionar a sua aplicação e eficácia, sendo certo que a combinação do crime fiscal com o de lavagem de dinheiro, seria uma política contrária à arrecadação, pois não haveria lógica em pagar um tributo se não obtivesse benefícios previstos na lei (a extinção de punibilidade). Ressalte-se que tal entendimento encontra aplicação analógica na extinção da punibilidade prevista na Lei n. 13.254/2016, que contempla a extinção de punibilidade para diversos crimes relacionados à evasão de dívidas, dentre eles os crimes fiscais e o crime de lavagem de dinheiro, entre outros, quando o agente aderir ao RERCT, até a prolação da sentença, quando se trata de patrimônio mantido indevidamente no exterior.

k) apesar de a Lei n. 9.613/98, com a redação nova, trazer a expressão “infrações penais”, o que em tese, comportaria até mesmo as contravenções penais como delito antecedente à lavagem de dinheiro, a pena cominada ao referido delito (reclusão de 3 a

10 anos), quando comparada com as contravenções penais (multa ou prisão simples) ou mesmo com as penas dos crimes fiscais (reclusão de 2 a 5 anos, para as condutas do art. 1º e detenção de 6 meses a 2 anos para as condutas do art. 2º, da Lei n. 8.137/90) se mostra desproporcional, especialmente quando aplicada em concurso material.

Fixadas as premissas acima, faz-se necessário que se demonstre as elementares do crime de lavagem de dinheiro (ocultação ou dissimulação). A ocultação deve integrar o processo de lavagem, sendo necessário que o agente oculte o dinheiro proveniente de infração penal, com o objetivo de reintroduzi-lo na economia legal, após alguma dissimulação que vai lhe conferir aparência de licitude²⁵⁴. Do contrário, tornar-se-á obrigatória a imputação do crime de lavagem de dinheiro a toda e qualquer denúncia de crimes tributários, como já vem ocorrendo, a partir da Lei n. 12.683/2012, pois na prática forense, tem-se observado uma tendência de crescimento de denúncias penais, combinando os crimes tributários em concurso com o crime de lavagem de dinheiro.

Em pesquisa no banco de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, utilizando os conectivos “crime e ordem e tributária e lavagem e dinheiro”, o sistema reportou a existência de 03 jurisprudência na área de informativos, sendo que nenhuma delas questionava a combinação do crime tributário como antecedente ao crime de lavagem de dinheiro. A mesma busca revelou a existência de 82 acórdãos (decisões colegiadas), sendo que a maioria em sede de *habeas corpus*, no entanto indicando a imputação da combinação dos dois delitos, juntamente com outros crimes, tais como associação criminosa, evasão de divisas, entre outros, estando ainda as ações em fase embrionária. Muitos julgados estão questionando as medidas cautelares implementadas, como prisão preventiva, interceptação telefônica, apreensão de bens, entre outros. Alguns discutem a competência jurisdicional, sendo que em muitos deles há a combinação do crime de lavagem de dinheiro com crime fiscal, entretanto, cumulados com outros delitos, a exemplo da corrupção passiva ou ativa, crimes contra o sistema financeiro (Lei 7.492/86), crime de associação criminosa, dentre outros, o que prejudica a análise quanto à possibilidade de combinação do crime tributário como delito antecedente ao crime de lavagem de dinheiro.

²⁵⁴ ROSA, Rodrigo Silveira da. Sonegação fiscal não consiste em infração antecedente da lavagem. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-nov-30/sonogacao-fiscal-nao-consiste-infracao-antecedente-lavagem#_ftn4>. Acesso em 09 nov. 2018.

Já as decisões singulares, resultaram em 781 julgados, que em virtude do seu volume não foi possível trazer para este trabalho uma análise acurada, no entanto, revela que o tema é corrente no Superior Tribunal de Justiça, com um prognóstico de aumento, haja vista que a alteração da Lei 9.613/98 é recente e, certamente, o seu reflexo será maior nas instâncias inferiores, sendo que no STJ e no STF, a maioria ocorrem em sede de *habeas corpus*.

A título de exemplo, no HC 137628/RJ, julgado pela 6ª Turma do STJ, deixou-se a entender que somente não foi trancada a ação penal em virtude da existência de outros crimes em concurso material com a lavagem de dinheiro, bem como não seria possível aprofundar no conjunto fático-probatório de que os valores de origem ilícita seriam oriundos única e exclusivamente do descaminho imputado na denúncia. Ocorre que referido julgado é anterior à alteração da Lei n. 9.613/98, portanto, o crime de descaminho, assim como o tributário não figuravam como antecedente à lavagem de dinheiro²⁵⁵.

Já no Supremo Tribunal Federal, foi encontrado o HC: 85949 MS, anterior a alteração da Lei 9.613/98²⁵⁶, cuja denúncia imputava o crime tributário e lavagem de dinheiro. A decisão foi por conceder parcialmente a ordem em relação ao crime tributário, haja vista a ausência de decisão definitiva no processo administrativo fiscal, no entanto, em relação ao crime de lavagem de dinheiro, a ordem foi indeferida, o que é preocupante, uma vez que sem crime antecedente (o tributário), não seria possível o crime de lavagem de dinheiro.

No banco de dados do Tribunal de Justiça do Distrito Federal a pesquisa resultou na identificação da sentença da Quinta Vara Criminal, nos autos da Ação Penal n. 2016.01.1.073322-2, em que o empresário de uma rede de supermercados foi condenado

²⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 137.628/RJ**, Rel. Ministro HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE), SEXTA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 17/12/2010.

²⁵⁶ [...] 1. Denúncia carente de justa causa quanto ao crime tributário, pois não precedeu da investigação fiscal administrativa definitiva a apurar a efetiva sonegação fiscal. Nesses crimes, por serem materiais, é necessária a comprovação do efetivo dano ao bem jurídico tutelado. A existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativo. Precedentes. 2. O crime de lavagem de dinheiro, por ser autônomo, não depende da instauração de processo administrativo-fiscal. Os fatos descritos na denúncia, se comprovados, podem tipificar o crime descrito na norma penal vigente, devendo, quanto a este, prosseguir a ação penal. Precedentes. 3. Habeas corpus parcialmente concedido. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 85949 MS**, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 22/08/2006, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 06-11-2006 PP-00038 EMENT VOL-02254-02 PP-00407 RTJ VOL-00199-03 PP-01132.

por crime tributário do art. 2º, inc. II do Código Penal (ICMS declarado e não pago) em concurso material com o crime de lavagem de dinheiro, em uma pena total de 7 anos e 2 meses de prisão, mais reparação de danos no montante de R\$ 3.022.347,13 (três milhões, vinte e dois mil e trezentos e quarenta e sete reais e treze centavos), sendo que, a pena fixada ao delito de lavagem de dinheiro foi de reclusão de 5 anos.

A sentença julgada em 08/10/2018, fundamentou o *decisum* quando ao crime de lavagem de dinheiro nos seguintes termos:

Quanto ao crime de lavagem de dinheiro, aponto que o não recolhimento dos tributos devidos aos cofres públicos consubstanciou-se em significativo valor que era utilizado pelo acusado [...], durante a gestão empresarial da rede de supermercados da qual ele pessoalmente gerenciava e administrava, a título de receita e faturamento de suas empresas, muito embora os referidos valores, na verdade, eram cobrados pelos contribuintes como valores de ICMS, todavia os valores eram incorporados ao balanço da empresa como faturamento das empresas, para que pudesse ser utilizado na atividade comercial exercida.

A apropriação dos valores de tais tributos possibilitou não apenas o fomento da atividade econômica das empresas do grupo econômico [...], como a realização de despesas pessoais, a exemplo de compra de joias pela esposa do denunciado, no significativo valor de R\$ 65.000,00 (sessenta e cinco mil reais), ainda que em tempos de crise financeira, conforme afirmado pelo próprio [...] (acusado).

O fato de incorporar os valores que deveriam ser repassados ao Fisco ao ativo lícito de suas empresas, possibilitou, em razão da "maquiagem" sobre a real situação financeira, a realização de inúmeros empréstimos e financiamentos bancários, bem como inequívoco prejuízo não apenas a toda sociedade, mas especialmente às demais empresas concorrentes de seu segmento comercial.

Vale rememorar que nos termos da redação do art. 1º, V, da Lei 9613/98, ainda que mantenha relação de acessoriedade com o crime antecedente, o delito de lavagem de dinheiro é consumado, mesmo quando desconhecido ou isento de pena o autor do crime antecedente, desde que presentes indícios suficientes da existência deste delito.

No caso dos autos, como dito, o dinheiro público desviado (relativo ao tributo de ICMS) restou incorporado ao ativo das empresas do grupo [...], possibilitando a abertura de novas lojas, empréstimos bancários, bem como a realização de despesas pessoais nada convencionais, a exemplo de compras de joias pela esposa do acusado²⁵⁷.

Os trechos da decisão acima, refutou a tese da defesa que arguiu atipicidade da conduta de lavagem de dinheiro em face da sonegação fiscal pela falta de produto de infração penal, pois segundo ela o valor do ICMS declarado e não pago não se trata de produto de infração penal, mas sim de origem lícita, pois proveniente de atividade

²⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2016.01.1.073322-2**. Quinta Vara Criminal de Brasília. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?MGWLPN=SERVIDOR1&NXTPGM=tjhtml122&ORIGEM=INTER&CIRCUN=1&SEQAND=539&CDNUPROC=20160110733222> >. Acesso em: 10 nov. 2018.

econômica devidamente autorizada pelo Estado. Alegou, ainda, mero usufruto do produto do suposto crime e ausência de provas de desvio de valores para fins diversos de pagamentos de salários, fornecedores e parcelamentos de dívidas fiscais, bem como violação do bis in idem. Da decisão houve apelação, distribuída à 1ª Turma Criminal, sob o número APR 2016 01 1 073322-2.

Portando, a Lei de lavagem de dinheiro com a nova redação, já vem surtindo efeitos no mundo jurídico, quanto à possibilidade ou não de sua combinação com o delito tributário com infração penal antecedente, sendo que no TJDF, em grau de apelação não há nenhuma decisão neste sentido, apenas uma decisão em Habeas Corpus, que não deferiu a ordem, por entender que seria matéria de mérito da ação penal²⁵⁸.

3.3.2 Corrente contrária à possibilidade de o crime fiscal figurar como antecedente à lavagem de dinheiro.

A corrente contrária à possibilidade de o delito fiscal figurar como infração penal antecedente à lavagem de dinheiro tem como maior relevância o argumento de que os valores decorrentes da sonegação fiscal já integrariam o patrimônio do agente, ou seja, não seria produto de “infração penal”, porque o contribuinte já detinha a posse ou a propriedade do dinheiro, que não é criado pelo delito consumado²⁵⁹.

Referida corrente ainda utiliza como subsídio o item 34 da exposição de motivos da Lei n. 9.613/98, subscrita pelo Ministro da Justiça Nelson Jobim, que para justificar a não inclusão dos crimes tributários no rol taxativo dos delitos antecedentes, deixou claro que a cota sonegada não poderia constituir objeto material do crime de lavagem de dinheiro, uma vez que não agregaria valores novos ao patrimônio do autor²⁶⁰.

²⁵⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Habeas Corpus. n.975358, 20160020387364HBC**, Relator: ROBERVAL CASEMIRO BELINATI 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 13/10/2016, Publicado no DJE: 25/10/2016. Pág.: 1484/1500.

²⁵⁹ BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p.116.

²⁶⁰ 34. Observe-se que a lavagem de dinheiro tem como característica a introdução, na economia, de bens, direitos ou valores oriundos de atividade ilícita e que representaram, no momento de seu resultado, um aumento do patrimônio do agente. Por isso que o projeto não inclui, nos crimes antecedentes, aqueles delitos que não representam agregação, ao patrimônio do agente, de novos bens, direitos ou valores, como é o caso da sonegação fiscal. Nesta, o núcleo do tipo constitui-se na conduta de deixar de satisfazer obrigação fiscal. Não há, em decorrência de sua prática, aumento de patrimônio com a agregação de valores novos. Há, isto sim, manutenção de patrimônio existente em decorrência do não pagamento de obrigação fiscal. Seria desarrazoado se o projeto viesse a incluir no novo tipo penal - lavagem de dinheiro - a compra, por quem não cumpriu obrigação fiscal, de títulos no mercado financeiro. É evidente que essa transação se constitui na utilização de recursos próprios que não têm origem em um ilícito. BRASIL. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos da Lei nº 9.613, de 1998**. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/orgaos/coaf/legislacao-e>

De fato, o argumento não parece frágil, na medida em que a atividade que gera o tributo é uma atividade lícita, pois representada por um fato econômico que gerou a obrigação frustrada por algumas das condutas insertas na Lei n. 8.137/90, com vista à manutenção no patrimônio do autor, do valor do crédito tributário (o produto é de origem lícita).

Ao se afirmar que a cota tributária seria produto de ilícito é dizer que o Estado seria sócio ou receptor deste produto, pois uma vez consolidado o crédito tributário (o produto de origem lícita), se devidamente pago, vai incorporar ao patrimônio do Estado. Se não pago, será inscrito em dívida ativa, gerando um título de crédito extrajudicial a favor do Estado, que será cobrado por meio de ação própria, ou seja, se o produto é ilícito, as execuções fiscais no Brasil estariam cobrando produto de infração penal.

Além disso, o crédito tributário ou o tributo (produto da atividade econômica), nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada”(original sem negrito), portanto, o só fato de o contribuinte ter, mediante uma das condutas indicadas como crime fiscal, sonegado este valor ao Estado, não transformaria este crédito tributário em produto de ilícito penal, mas sim, a sua conduta é que deve ser considerada crime e por isso, responderá por ela, como crime fiscal.

Nos crimes tributários a intenção do agente, depois de obter “licitamente” os recursos, é de “sonegar” o tributo, e não de “ocultar” ou “dissimular” a origem dos valores. Sendo assim, conforme ensinamento de MENDRONI;

[...] são dois os elementos que operam contra o reconhecimento, ou a configuração do crime de sonegação fiscal como precedente do crime de lavagem de dinheiro. Um de ordem subjetiva – o conhecimento (consciência) da origem por infração penal, com vontade (intenção de praticá-lo); e outro de ordem objetiva – a efetiva proveniência dos valores da prática de infração penal²⁶¹”

Note-se que o *caput* do art. 1º da Lei n. 8.137/90, tem como elementar “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e **qualquer acessório**” (original sem negrito),

normas/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-

9613.pdf/@download/file/Exposicao%20de%20Motivos%20Lei%209613.pdf >. Acesso em 05 nov. 2018

²⁶¹ MENDRONI, Marcelo Batlouni. Crime de lavagem de dinheiro. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Versão epub.

ou seja, além do crédito tributário principal que é decorrente de uma atividade lícita (o tributo), o acessório (multas, juros e correção monetária), também compõe a elementar do crime tributário, valores estes que não aumentam o patrimônio do devedor e que são definidos e determinados pelo Estado por meio de lei, pelo descumprimento de uma obrigação fiscal, caracterizando-se como sanção administrativa (multa).

Ora, se os acessórios fossem produto de ilícito, não poderiam ser sanção, além disso, não agregam nenhum valor ao patrimônio do agente, mas sim ao patrimônio do Estado, muitas vezes em valores superiores ao próprio tributo, conforme se verifica no exemplo a seguir extraído de um auto de infração:

05 - VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO		
Principal:		R\$ 2.277.357,59
Correção monetária:		R\$ 158.996,14
Multa sobre o principal:		R\$ 2.436.353,73
Juros de mora:		R\$ 379.811,93
Multa acessória:		R\$ 704,95
Total:		R\$ 5.253.224,34
(cinco milhões, duzentos e cinquenta e três mil, duzentos e vinte e quatro reais e trinta e quatro centavos)		

Figura 10: Print screen extraído Auto de Infração n. 9259/2010, processo administrativo fiscal da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal n. 0040-002892/2010, cujo crédito foi constituído definitivamente 14/10/2015, objeto de ação penal por crime tributário e lavagem de dinheiro²⁶².

O crédito tributário acima, no valor de R\$ 5.253.224,24 (cinco milhões e duzentos e cinquenta e três mil e duzentos e vinte e quatro reais e vinte e quatro centavos), é atualizado mensalmente e foi aplicado, segundo a descrição do auto de infração n. 9259/2010, pelos seguintes motivos:

1. Deixou de recolher o ICMS referente a operação de saída ou prestação não escriturada nos livros fiscais próprios, cujo documento fiscal foi emitido corretamente.

Valor original: R\$. 2.277.357,59

Período: 03/2007, 04/2007, 05/2007, 06/2008, 11/2008, 12/2008, 04/2009, 10/2009 e 03/2010.

²⁶² BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2013.09.010705-5**. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?NXTPGM=tjhtml105&SELECAO=1&ORIGEM=INTER&CIRCUN=9&CDNUPROC=20130910107055>.> acesso em: 12 set. 2018.

2. Deixou de escriturar documento (s) nos livros fiscais destinados aos registros das operações de saídas ou de prestações de serviço, sujeitando-se a multa por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor de R\$ 704,95.

Após a aplicação de atualização monetária, juros de mora e penalidades cabíveis, conforme demonstrativos em anexo, o crédito tributário totaliza: R\$ 5.253.224,24 (cinco milhões e duzentos e cinquenta e três mil e duzentos e vinte e quatro reais e vinte e quatro centavos)

A descrição fática da conduta diz respeito ao não recolhimento do ICMS e a não escrituração nos livros fiscais, apesar de o contribuinte ter emitido corretamente o documento fiscal. Pela conduta praticada foi aplicada a multa fiscal no percentual de 100% sobre o valor principal e multa acessória pela não escrituração, sendo que a ação penal imputa o crime do art. 1º, inc. I, da Lei n. 8.137/90 (por várias vezes) em concurso material com o crime de lavagem de dinheiro, Lei n. 9.613/98 (1º, § 2º, Inc. I, § 4º c/c art. 61, caput, Inc. II, alínea "b" (várias vezes).

Pelos dados apresentados no referido auto de infração é possível perceber que produto da lavagem de dinheiro supostamente ocultado ou dissimulado foi o valor do crédito principal (R\$. 2.277.357,59), que não decorre de atividade ilícita (circulação de mercadorias – ICMS), somados aos valores acessórios que também não são produto de atividade ilícita criminal (mas sanção administrativo-fiscal, decorrente de lei). Referido valor foi constituído definitivamente em 14/10/2015 e inscrito em dívida ativa, na CDA n. 5.017.498.503-7, que é cobrada pelo Distrito Federal em Execução Fiscal, processo n. 2016.01.1.029275-2, atualmente no valor total cobrado é de R\$ 11.679.428,57²⁶³, figurando como executado apenas a empresa devedora, uma vez que a dívida não foi redirecionada para as pessoas físicas, gestoras ou sócias no contrato social.

No caso concreto, o produto supostamente lavado não tem origem ilícita, pois o seu valor original (o valor do ICMS) foi gerado a partir de uma atividade econômica devidamente autorizado pelo Estado (circulação de mercadoria), enquanto que o valor dos acessórios decorrem de imposição legal, por descumprimento de obrigação tributária acessória, ou seja, o exemplo indicado, acaba por conferir convencimento à tese daqueles que entendem que o crime tributário não pode figurar como infração penal antecedente à lavagem de dinheiro, pois diversamente de delitos como o tráfico de drogas, gestão fraudulenta de instituição financeira e fraudes em geral, a sonegação fiscal não produz

²⁶³ O valor total da execução não decorre unicamente da CDA n. 5.017.498.503-7, pois está somado a outras duas CDA's.

recursos. Evita, sim, a diminuição com impostos de recursos provenientes da atividade da empresa sonegadora. Nessas condições, não pode haver lavagem do que não é produto de atividade criminosa²⁶⁴,.

Ademais, ainda no caso concreto, vale observar que as condutas tributárias imputadas se referem aos meses calendários ocorridos antes da Lei nº 12.683, de 2012, que excluiu o rol taxativo da Lei n. 9.613/98, para permitir a imputação da lavagem de dinheiro ao sonegador²⁶⁵, portanto não seria hipótese de aplicação da nova lei que constitui uma *novatio legis in pejus*, devendo ser garantido o princípio da irretroatividade da lei penal, devendo ser observado que o lançamento definitivo do crédito ocorreu em 14/10/2015, consumação do crime tributário, consoante a Súmula Vinculante n. 24 do STF, portanto, existe um conflito intertemporal da lei penal no tempo, a ser dirimido pelo juízo do feito, posto que a consumação do crime tributário se deu após a Lei n. 12.683/2012, enquanto que a atividade (a conduta), ocorreu em data anterior a referida Lei (2007 a 2010).

Por fim, note-se que, se a empresa ou os empresários resolvessem pagar a dívida total (tributo + acessórios), para obterem a extinção de punibilidade nos termos do §2º, do art. 9º da Lei n. 10.684/03, continuariam respondendo pelo crime de lavagem de dinheiro, pois, segundo o §1º do art. 2º da Lei n. 9.613/98, o delito de lavagem de dinheiro é punível independentemente de “ser isento de pena o autor, ou extinta a punibilidade da infração penal antecedente”, ou seja, prevalecendo a tese do Ministério Público com a procedência da ação penal, será inexorável a condenação à pena de prisão dos denunciados, no crime de lavagem de dinheiro, ou seja, não haveria estímulo ou motivação para o contribuinte quitar o débito tributário, cuja extinção de punibilidade não alcançaria o crime de lavagem de capitais. Em caso de condenação à pena privativa de liberdade, certamente, o reflexo seria o fechamento da empresa, com a demissão dos mais de 250 empregados.

²⁶⁴SALOMÃO NETO, Eduardo. **Sonegação fiscal e lavagem de dinheiro, um casal disfuncional**. Disponível em: < <http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/sonegacao-fiscal-e-lavagem-de-dinheiro-um-casal-disfuncional> >. Acesso em 07 out. 2018.

²⁶⁵ Pelo teor do Auto de Infração as condutas ocorreram nos meses calendários 03/2007, 04/2007, 05/2007, 06/2008, 11/2008, 12/2008, 04/2009, 10/2009 e 03/2010.

Outro exemplo prático é o fato de o contribuinte ter sido denunciado por crime tributário, art. 1º, inc. IV da Lei n. 8.137/90 e Lavagem de Dinheiro²⁶⁶, em virtude de as notas fiscais das mercadorias adquiridas ter sido declaradas inidôneas, após 1 ano de sua emissão, aplicando-se multa acessória de 200%, conforme crédito reproduzido abaixo:

05 - VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	
Principal:	R\$ 1.569.662,62
Correção monetária:	R\$ 230.276,74
Multa sobre o principal:	R\$ 3.599.878,72
Juros de mora:	R\$ 536.166,72
Multa acessória:	R\$ 1.246,35
Total:	R\$ 5.937.231,15
(cinco milhões, novecentos e trinta e sete mil, duzentos e trinta e um reais e quinze centavos)	

Figura 11: *Print screen* extraído Auto de Infração n. 1916/2011, processo administrativo fiscal da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal n. 0040-001887/2011, cujo crédito foi constituído definitivamente 05/05/2016.

O valor do crédito tributário, além de ser objeto da ação penal, é cobrado em Execução Fiscal perante uma das Varas da Fazenda Pública do Distrito Federal²⁶⁷, estando composto de um valor principal (R\$ 1.569.662,62), enquanto que mais de 250% correspondem a acessórios (multa, correção monetária e juros), portanto é mais um exemplo de que os valores imputados no crime tributário não aumentariam o patrimônio do contribuinte, ora denunciado, na medida em que mais de dois terços da dívida (R\$ 4.367.568,53) referem-se a valores aplicados pelo Estado em sanção administrativa fiscal, portanto, além de não se tratarem de produto de infração penal, não haveria como ocultar referido valor, que nunca ingressou nos cofres do contribuinte.

Por outro lado, a corrente contrária, deveria fazer a distinção em relação à determinadas condutas, para concluir que sua tese não se aplicaria aos casos de apropriação de crédito fiscal ou previdenciário, em que o agente não repassa ao Estado o valor retido de terceiro, por força da atividade econômica, agindo na condição de agente de retenção, pois tais créditos representam um aumento no patrimônio do agente, os

²⁶⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2013.09.010705-5**. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?NXTPGM=tjhtml105&SELECAO=1&ORIGEM=INTER&CIRCUN=9&CDNUPROC=20130910107055> >. Acesso em 06 set. 2018.

²⁶⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Processo n. 2017.87.07.125866-3**. Processo Judicial Eletrônico.

quais, se ocultados ou dissimulados, poderia, sim, caracterizar a conduta de lavagem de dinheiro.

No mesmo sentido, nas hipóteses de deduções ou créditos indevidos, mediante fraude, como ocorre na restituição do imposto de renda ou no creditamento indevido de ICMS, induzindo o Estado a reembolsar valores decorrente da obrigação tributária, tais condutas, caracteriza ilícito penal por si só, portanto, tais valores, se ocultados ou dissimulados, podem figurar como antecedente à lavagem de dinheiro, conforme ensina Cordero.²⁶⁸.

No Brasil, essa corrente contrária, ganhou reforço com a Lei n. 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT), para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, autorizando que tais recursos possam ser trazidos para o Brasil, com o recolhimento de imposto de renda em alíquota de 15% e multa de 100% do valor tributo, prevendo ainda a extinção de punibilidade para os crimes de sonegação fiscal ou previdenciária, entre outros.

Referida Lei, no seu artigo 2º, trouxe alguns conceitos, dentre eles, o do inc. II, que definiu como “**recurso ou patrimônio de origem lícita**: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º” (original sem negrito).

No referido § 1º, do art. 5º, foram catalogados em seus incisos, os crimes tributários da Lei n. 8.137/90, além da revogada Lei n. 4.729/95 (sonegação fiscal) e a sonegação de contribuição previdenciária (Art. 337-A, do CP), entre outros, inclusive o próprio crime de lavagem de dinheiro (Lei n. 9.613/98). Ressaltando-se que, ali não foi incluído o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), o que concilia com o argumento de que tal delito, por agregar um aumento no patrimônio do agente,

²⁶⁸ “quando o obtido são devoluções na quantia tipicamente indicada, estas constituem bens que ingressam no patrimônio do defraudador que têm sua origem no delito fiscal”, ou seja, seria possível serem “lavadas”. BLANCO CORDERO, Isidoro. El delito de blanqueo de capitales. 3. ed. Navarra: Aranzandi, 2012. p.407.

decorrente de uma conduta tipificada como crime, não poderia receber a definição de origem lícita.

Eventual argumento de que as definições do art. 2º somente teriam validade para a Lei 13.254/2016, por se tratar de lei especial, não pode prosperar, pois o sistema jurídico brasileiro é uno, não havendo lógica em considerar como patrimônio de origem lícita o produto ou proveito do crime de sonegação fiscal, quando tais valores se encontrarem no exterior e considerá-los como produto de origem ilícita quando se encontrarem no território nacional.

Em pesquisa no site do Superior Tribunal de Justiça utilizando-se como parâmetro de busca a expressão “RERCT e extinção e punibilidade”, foram encontrados 20 resultados, em 26/01/2019, todas em decisões monocráticas, analisando a extinção de punibilidade pela adesão ao RERCT, instituído pela Lei n. 13.254/2016. Dentre os crimes noticiados em alguns processos, objeto da pesquisa, identificou-se a prática de gestão fraudulenta de instituição financeira (art. 4º caput, da Lei 7.492/1986), crime de operação ilegal de instituição financeira (art. 16 da Lei 7.492/1986), crime de evasão de dívidas (art. 22 da Lei 7.492/1986), crime tributário (art. 1º da Lei n. 8.137/90) e crime de lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei 9.613/1998), os quais tiveram a extinção de punibilidade declarada, em virtude do cumprimento das condições previstas no programa de repatriação de recursos do exterior, nos termos do art. 5º, § 1º, II e § 2º, da Lei nº 13.254/16. Cita-se como exemplo: PET no REsp 1663780²⁶⁹; OF no RECURSO ESPECIAL Nº 1624243 – PR²⁷⁰; EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1470695 – RS²⁷¹, ver ainda o REsp 1624243 e REsp 1611931.

A título de informação quanto ao êxito do programa de repatriação de recursos do exterior (RERCT), em que muitos envolvidos encontram-se respondendo por tipos penais diversos (evasão de divisas, crime tributário, lavagem de dinheiro, etc), o programa gerou uma arrecadação no ano de 2016 no montante de R\$ 46,8 bilhões de reais, de um total de

²⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Pet no REsp 1663780**. Ministra Laurita Vaz. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201700744788>. Acesso em 07 nov. 2018.

²⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1624243**. Min. Felix Ficher. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201602340120>. Acesso em 07 nov. 2018.

²⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no Resp. 1470695**. Min. Maria Thereza. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201401890098> Acesso em 07 nov. 2018.

R\$ 50,9 bilhões declarados²⁷², o que demonstra a relevância do instituto, visto que o Estado prioriza a arrecadação em detrimento da prisão daqueles que preenche os requisitos legais.

Por fim, vale mencionar a sentença penal proferida nos autos da ação penal n. 2014.01.1.188586-8, da Sexta Vara Criminal do Distrito Federal, de 14/09/2018, em que os empresários denunciados por crime de lavagem de dinheiro em concurso material com o crime tributário foram absolvidos da lavagem e condenados pelo crime fiscal, merecendo transcrição de determinados trechos da decisão que fundamentou a absolvição do crime de lavagem de dinheiro, uma vez que reforça a tese aqui apresentada:

[...] No mais, para caracterização do crime de lavagem de dinheiro, exige-se, atualmente, a partir da redação dada pela Lei 12.683, de 09.07.2012, que os recursos lavados sejam provenientes de infrações penais.

E, no caso dos autos, para o oferecimento da denúncia e também quanto ao pedido de condenação, o Ministério Público se baseou no fato de que os réus teriam sonegado o recolhimento do ICMS (sonegação fiscal), ou seja, o ato de haver suprimido tributo, mediante a conduta descrita no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90, tendo, portanto, praticado infração penal.

Assim, como já dito, na hipótese dos autos, a abertura de novas unidades comerciais, remontam aos anos de 2003 a 2011 (fls.02-G), quando ainda não estava em vigor a alteração procedida pela Lei 12.683/2012. No mais, não se tem como estabelecer relação causal entre a ação omitida (não recolhimento do ICMS) e a aquisição das unidades que foram incorporadas ao patrimônio dos réus em virtude de uma ação positiva anterior à constituição do delito.

É certo, ainda, que o lucro da atividade comercial retratada nos autos foi lícito, não tornando ilícito pelo simples fato de não ter sido recolhido o ICMS devido (CORDERO, Isidoro Blanco. El delito fiscal como actividad delictiva previa Del blanqueo de capitales. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 2011, n.13-01, p. 01:1-01-46. Disponível em: <http://criminnet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>. Acesso em 20/10/2014, p. 01:18) (sem negrito no original)²⁷³.

[...]

Em suma, o fato ("LAVAGEM") denunciado é ATÍPICO e não há prova material quanto aos eventos posteriores à edição da Lei 12.683/2012

[...]

Nos termos do artigo 386, caput, incisos II e III, do Código de Processo Penal, ABSOLVO os acusados [...], todos qualificados nos autos, de haverem incorrido na prática do crime capitulado no artigo 1º, § 2º, inciso I, combinado com o artigo 1º, § 4º, ambos da Lei 9.613/1998.

²⁷² BRASIL. Receita Federal. **Receita fala sobre diferença entre valores declarados e arrecadados no Rerct**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/receita-fala-sobre-diferenca-entre-valores-declarados-e-arrecadados> >. Acesso em 07 nov. 2018.

²⁷³BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2014.01.1.188586-8**. Sexta Vara Criminal de Brasília. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?MGWLPN=SERVIDOR1&NXTPGM=tjhtml122&ORIGEM=INTER&CIRCUN=1&SEQAND=773&CDNUPROC=20140111885868> > Acesso em 12 nov. 2019.

Assim, considerando os argumentos favoráveis à imputação de crime de lavagem de dinheiro, tendo como antecedente o crime tributário, antes mencionado, bem como os argumentos contrários, aqui esposados, aliados à complexidade dos institutos envolvidos na relação crime tributário *versus* lavagem de dinheiro, além da inovação trazida pelo RERCT (Lei n. 13.254/16), definindo como de origem lícita o patrimônio decorrente do crime tributário e sonegação de contribuição previdenciária, para fins de repatriação de recursos do exterior, além dos casos concretos apresentados neste trabalho, melhor razão assiste à segunda corrente, no sentido de que o crime tributário não pode ser considerado infração penal antecedente à lavagem de dinheiro, especialmente, aqueles que não aumentam o patrimônio do agente, ressaltando-se os casos de apropriação tributária ou de contribuição previdenciária, cujos valores ingressam no patrimônio do agente, uma vez que são descontados de terceiros e não foram transferidos para o Estado, permanecendo com o agente, os quais, se ocultados ou dissimulados, poderão ser considerados como produto de ilícito antecedentes à lavagem de dinheiro.

CONCLUSÃO

Após discorrer sobre os vários institutos envolvendo os crimes tributários, cabe agora concluir com a retomada das hipóteses propostas inicialmente, com o escopo de encontrar o ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatório do Estado e o interesse do contribuinte: a) o direito penal tributário no Brasil, apesar de características de administrativização, apresenta-se como um expansionismo penal, no entanto, é de fundamental importância a sua existência; b) o direito penal tributário, apesar da sua legitimidade, há de ser aplicado de forma racional, não podendo ser utilizado como ferramenta de cobrança de dívida, devendo as instituições públicas dos vários setores do Estado (Fisco, Polícia Judiciária, Ministério Público e Judiciário) primar por sua utilização como *ultima ratio*, bem como, aprimorar a persecução criminal para que se tenha uma maior efetividade na redução da sonegação, causando o mínimo de prejuízos possíveis àqueles que movimentam a economia do país e que, constantemente, se veem envolvidos em processos criminais por terem infringido normas tributárias de alta complexidade, muitas vezes sem o dolo de fraude.

A primeira hipótese restou comprovada, na medida em que se demonstrou que, a partir dos anos 70, o direito penal no Brasil sofreu uma expansão com a tipificação de vários crimes na legislação penal especial, com especial destaque para os crimes tributários (Lei n. 8.137/90), de apropriação indébita tributária (art. 168-A, CP) e a sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP). No entanto, restou ainda diagnosticado que os crimes fiscais não são responsáveis pelo “estado de coisas inconstitucionais” do sistema prisional brasileiro, pois, sequer aparecem nas estatísticas oficiais que mensuram a população carcerária no Brasil.

Demonstrou-se, ainda, que o direito penal tributário está inserido em um contexto de expansionismo penal, o que é natural em virtude do surgimento de novos riscos, devendo o Estado moderno, na criação de novos delitos ou na exasperação daqueles já existentes, se acautelar para não administrativizar demasiadamente o direito penal, que deve ser visto sempre como *ultima ratio*, evitando-se a ampliação descomedida da persecução criminal, e viabilizando uma melhor resposta à criminalidade violenta, ou seja, deve-se buscar sempre um ponto de equilíbrio, para que a sociedade viva em harmonia, com índices de criminalidade sustentável, sem, contudo, temer ao Estado policialesco, especialmente, quando se tem como investigados aqueles que movimentam

a economia do Estado, criando postos de trabalho e gerando rendas para o próprio Estado cumprir os seus objetivos constitucionais, mas que em face da atividade desenvolvida e a complexidade que norteia o sistema fiscal, acabam por incorrer em ilícitos tributários, inclusive de natureza penal.

Ainda para confirmar a primeira hipótese, após analisar o bem jurídico tutelado nos crimes tributários, adotou-se a concepção patrimonialista, haja vista que tudo circunda sobre o valor do tributo suprimido ou reduzido, valor este a ser aferido pela Fazenda Pública (federal, estadual ou municipal), ou seja, o crédito tributário surgido a partir da constituição definitiva do tributo, cuja redução ou supressão venha a ocorrer por meio de uma das condutas previstas nos tipos penais. Além disso, a concepção patrimonialista quanto ao bem jurídico tutelado é reforçado com a interpretação jurisprudencial, fixando-se um limite mínimo para persecução penal, o que foi chamado de princípio da insignificância e, de outro lado, estabeleceu-se, por meio de lei, a extinção de punibilidade pelo pagamento integral do tributo, independentemente de o crime ser material ou formal.

Assim, conclui-se que os crimes fiscais encontram amparo constitucional, especialmente aqueles praticados mediante fraude ou apropriação, a exemplo da retenção dos valores descontados a título de imposto de renda do empregado e contribuição previdenciária, uma vez que o Estado necessita proteger o seu patrimônio. Por outro lado, o simples descumprimento de normas estritamente tributárias, já sancionadas com multas administrativas, que não tem o condão de reduzir ou suprimir o tributo, não deveria ser alcançado pelo direito penal tributário.

Da mesma forma, a simples inadimplência tributária não deve ser considerada crime, pois trata-se de uma garantia constitucional (art. 5º, inc. LXVII) e convencional (art. 7º, item 7, da Convenção Internacional de Direitos Humanos), que não admite a prisão por dívida, salvo a de alimentos, fazendo-se necessário que o Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça cheguem a um consenso sobre a interpretação constitucional e legal do art. 2º, inc. II, da Lei n. 8.137/90, para definir se o ICMS declarado e não pago deva ser considerado crime, ou seja, encontrar um ponto de equilíbrio. Do contrário, qualquer conduta de não pagar tributo declarado será considerada criminosa e,

consequentemente, toda e qualquer CDA gerada a partir de uma relação tributária, gerará uma execução fiscal e uma ação penal.

Enfim, conclui-se que os crimes fiscais são de grande relevância para o Estado, na medida em que tem por objeto jurídico os créditos tributários ou previdenciários, que seriam destinados a atender as demandas sociais de responsabilidade do Estado., Entretanto, seria produtora a redução do número de tributos e a simplificação das normas tributárias, o que desoneraria os contribuintes e, consequentemente, reduziria a evasão fiscal. Além disso, seria importante reunir todos os crimes fiscais em um único documento legal, para trazer maior segurança jurídica à sociedade como um todo, enxugando-se a redação dos tipos penais existentes, para evitar divergência, a exemplo dos questionamentos sobre a imputação penal em relação ao ICMS declarado e não pago, o que, otimizaria a atuação estatal na persecução criminal, evitando-se o desencadeamento de ações penais fadadas ao insucesso.

Quanto à segunda hipótese, no sentido de que as instituições públicas dos vários setores do Estado (Fisco, polícia judiciária, Ministério Público, Legislativo e Judiciário) devem primar pela aplicação do direito penal como *ultima ratio*, devendo ainda aprimorar a persecução criminal para que se tenha uma maior efetividade, causando o mínimo de prejuízos possíveis àqueles que movimentam a economia do país, reduzindo-se os arranjos institucionais, no sentido de evitar a utilização do direito penal para cobrança de dívidas, também restou confirmado, após o enfrentamento de diversos institutos relacionados aos crimes tributários.

O primeiro deles foi a análise da projeção do processo administrativo fiscal na persecução criminal, com a guinada jurisprudencial em face da criação do enunciado vinculante n. 24 do STF, que tem força de lei, portanto, se prejudicial ao acusado no caso concreto, não poderia retroagir para alcançar fatos passados. Por outro lado, apesar da intenção de resolver a divergência que existia quanto a possibilidade de desencadear a ação penal, antes da constituição definitiva do tributo, a referida Súmula acabou por gerar outros problemas relacionados à institutos penais analisados, o que demanda a sua revisão, para pacificar tais divergências e trazer maior segurança jurídica, não só aos atores da persecução penal, mas também àqueles sujeitos a ela.

Para tanto, são propostas as seguintes teses sumulares para a hipótese de persistir a omissão do legislador:

- a) nos crimes materiais contra a ordem tributária e previdenciários, o lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade, sem o qual, não se pode promover a ação penal, ficando suspenso o prazo da prescrição penal no período entre a impugnação e o lançamento definitivo do tributo. Os valores acrescidos ao crédito tributário decorrentes de multas, juros e correção monetária, durante a suspensão da prescrição, não serão computados na aferição das circunstâncias judiciais desfavoráveis ou causa de aumento de pena.
- b) fica suspensa a ação penal e a prescrição nos crimes tributários e previdenciários de natureza material, enquanto não ocorrer lançamento definitivo do tributo, salvo se o Ministério Público optar por desencadear a ação penal, pela conduta tentada. Os valores acrescidos durante o período da suspensão, não serão computados na aferição das circunstâncias judiciais desfavoráveis ou causa de aumento de pena.
- c) o lançamento definitivo do tributo é prova no processo penal tributário, podendo o Ministério Público propor a ação penal independentemente da sua ocorrência, desde que traga elementos de prova do valor do tributo reduzido ou suprimido, portanto a prescrição penal se inicia desde o flexionamento da conduta tipificada em lei penal. A prova de inexistência do crédito definida pelo Fisco vincula o Ministério Público e o juízo criminal, para fins de arquivamento da ação penal.

A solução apresentada, obviamente, sofreria críticas, uma vez que os institutos incluídos (condição objetiva de punibilidade, suspensão da prescrição penal, circunstâncias de aumento de pena) somente devem ser regulados por meio de lei ordinária. No entanto, tal providência poderia conferir maior segurança aos jurisdicionados, o que não ocorreu com a Súmula Vinculante n. 24 do STF, conforme restou demonstrado na pesquisa.

Ademais, a última sugestão também sofreria críticas por vincular o Ministério Público ou o juízo criminal à decisão administrativa, especialmente pelo argumento da independência das instâncias, o que também não é observado com aquele enunciado vinculante. Além disso, o certo seria que a instância penal prevalecesse sobre a instância administrativa, consoante previsão do art. 935 do Código Civil²⁷⁴. Contudo, o juízo criminal, como citado anteriormente, não adentra nas questões estritamente tributárias,

²⁷⁴ Art. 935. A responsabilidade civil é independente da criminal, não se podendo questionar mais sobre a existência do fato, ou sobre quem seja o seu autor, quando estas questões se acharem decididas no juízo criminal. BRASIL. **Código Civil. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm >. Acesso em: 12 jul. 2018

nem pode determinar o lançamento do crédito tributários, que é atividade exclusiva da autoridade fiscal. A conclusão, entretanto, é pela revisão da tese fixada na Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal.

Já no último capítulo, ao tratar da persecução criminal dos delitos fiscais, fora visto que os arranjos institucionais dos atores desta persecução acabam por gerar processos penais fadados ao insucesso, especialmente, quando não se preservam algumas garantias constitucionais, a exemplo da quebra dos sigilos fiscal e bancário sem autorização judicial. Certamente, essas irregularidades não decorrem de forma intencional, mas sim, do emaranhado de leis e regulamentos que acabam desorientando os atores envolvidos, especialmente os agentes fiscais.

Porquanto, apesar dos entendimentos contrários, concluiu-se que as informações sigilosas colhidas pelo Fisco, a exemplo da movimentação financeira, não devem ser repassadas ao Ministério Público, para instruir ação penal, sem autorização judicial, pois, em que pese a lei autorizar o intercâmbio daquelas informações, entre as instituições financeiras e o Fisco, não há na legislação espaço para concluir pela sua utilização em investigações e ações de natureza penal ou civil sem autorização judicial. A garantia do sigilo encontra amparo no art. 5º, X, da Constituição Federal, assim como no §5º do art. 5º e parágrafo único do art. 6º, ambos da Lei Complementar n. 105/2001.

Espera-se que o julgamento do RE n. 1055941, em repercussão geral no STF, possa encontrar um ponto de equilíbrio para preservar a prova consubstanciada na movimentação financeira daqueles envolvidos em fraude fiscal e, ao mesmo tempo, garantir ao contribuinte o direito constitucional e legal do sigilo de sua movimentação financeira, o que só pode ocorrer com a autorização judicial, exigindo-se do órgão acusador, maior cautela na preservação deste sigilo e sendo o caso requerer a sua quebra à autoridade judiciária competente.

No sentido de confirmar a última hipótese, conclui-se que o Estado deve se aprimorar no combate à sonegação fiscal, não somente pelo direito penal. Isso porque os recursos fiscais derivam das atividades desenvolvidas pelos contribuintes (particulares e empresas), que movimentam a economia do país, gerando emprego e renda, inclusive ao próprio Estado. Portanto, a ampliação da persecução penal contra esses atores, a exemplo da imputação do crime de lavagem de dinheiro, tendo por antecedente o crime tributário,

pode gerar um efeito negativo à política fiscal, que se mostrou norteadada pela concessão da extinção de punibilidade em troca do pagamento integral do crédito sonegado.

Nesse sentido, conclui-se que, apesar da alteração da Lei n. 9.613/98, admitindo teoricamente a imputação do crime de lavagem de dinheiro, apontando como infração antecedente o crime fiscal, tal medida deve ser avaliada em cada caso concreto, devendo prevalecer o entendimento, segundo o qual, se o crime tributário não apresentar incremento ao patrimônio do agente não deve ser considerado como produto ilícito, a exemplo do imposto próprio (ISS, ICMS próprio, a parcela do IR próprio, as multas isoladas, os acessórios), que não derivam infração penal, posto que não agregaram valor ao patrimônio do agente. Tal conclusão, não afasta, a possibilidade de imputação de lavagem de dinheiro, tendo como delito antecedente o crime fiscal, às hipóteses em que os valores ocultados ou escamoteados sejam decorrentes de infração penal tributárias, quando o contribuinte funciona como agente de retenção (apropriação indébita previdenciária, apropriação de créditos de imposto de renda de empregados) ou quando sua conduta fraudulenta dá causa à redução de valores do Fisco, a exemplo do creditamento na conta de ICMS de créditos falsos, tais como notas fiscais declaradas inidôneas.

Ademais, o caso concreto apresentado no item 3.3.2, demonstrando que o crédito tributário normalmente é a soma do valor real do tributo com o valor da multa, com valor superior a mais de dois terços do valor do tributo, dá amostras para se concluir que, dependendo do crime fiscal, não é possível considerar como infração penal antecedente à lavagem de dinheiro, especialmente, aqueles que não aumentam o patrimônio do agente e que derivam de atividade lícita, conclusão reforçada com subsídio na inovação trazida pelo RERCT (Lei n. 13.254/16), definindo como de origem lícita o patrimônio decorrente do crime tributário e sonegação de contribuição previdenciária, para fins de repatriação de recursos do exterior, sem incluir a apropriação indébita (previdenciária ou tributária). Portanto, deve os atores da persecução penal, analisar com critérios a imputação do crime de lavagem de dinheiro, tendo como delito antecedente o crime tributário, para evitar o abuso do direito penal, levando-se em consideração institutos advindos da política fiscal, tais como o pagamento do tributo como causa de extinção de punibilidade, o que poderia ser considerado como uma espécie de descontaminação do delito antecedente, bem como a aplicação do princípio da insignificância, nos casos de valores de até 20 mil reais, nos

tributos federais, que gera a atipicidade penal tributária e, conseqüentemente, a ausência de delito antecedente para fins de lavagem de dinheiro.

Enfim, no estado democrático de direito, verifica-se a natural e inevitável tensão entre o dever do Estado (arrecadar tributos e punir os sonegadores) e a preservação dos direitos individuais, ou seja, os princípios de proteção penal eficiente coexistem com os princípios garantidores contra o arbítrio. E os limites da atuação estatal são estabelecidos a partir da noção de dignidade da pessoa humana e dos princípios e garantias que dela decorrem. Assim, em que pese a superioridade do Estado, a arrecadação não pode ser obtida a qualquer preço, devendo ser observada a harmonia dos direitos e garantias do contribuinte com o dever do estado de arrecadar e de punir as condutas contrárias aos interesses fazendários.

Os limites estatais, portanto, são estabelecidos a partir da noção de dignidade da pessoa humana e dos princípios e garantias que dela decorrem. Assim, ainda que com respaldo na ordem jurídica, ainda que considerado legítimo, o uso do direito penal não deve ser a regra; deve representar medida de exceção, regradada pelo respeito aos direitos humanos, que delimitam os contornos da atuação estatal.

Por todo o exposto, embora a presente dissertação não tenha a pretensão de esgotar o assunto nela tratado, acredita-se que foi alcançado o objetivo proposto, de fomentar o debate sobre os temas relacionados à fiscalização tributária e à persecução penal tributária, e nortear a busca do ponto de equilíbrio entre o interesse arrecadatário do Estado e o interesse do particular, com a observância do cumprimento de garantias individuais e a utilização do direito penal como *ultima ratio* e de forma funcional.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 7. ed. - São Paulo: Atlas, 2015.

ANDREAS, Eisele. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. rev., atual., e ampl. São Paulo: Diatética, 2002.

ARAÚJO, Rodrigo Antônio Alves. **A denúncia de crime contra a ordem tributária e a comprovada repercussão na arrecadação do ICMS**. Disponível em: <
<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/4lxp/a-denuncia-de-crime-contra-a-ordem-tributaria-e-a-comprovada-repercussao-na-arrecadacao-do-icms-rodrigo-antonio-alves-araujo> >. Acesso em 12 abr. 2018.

AVENA, Norberto. **Processo penal** 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: MÉTODO, 2018. Versão epub.

BACIGALUPO, Enrique. **De los delitos contra la Hacienda pública y contra la seguridad social**, WAA, CP, Doctrina y Jurisprudência, Madrid, Trivium, 1997.

BADARÓ, Gustavo Henrique, BOTTINI, Pierpaolo Cruz. **Lavagem de dinheiro: aspectos penais e processuais penais: comentários à Lei 9.613/1998, com as alterações da Lei 12.683/2012**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11ª ed. - São Paulo: Saraiva, 2017.

BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais: contra a administração pública, a previdência social, a ordem tributária, o sistema financeiro nacional, as telecomunicações e as licitações, estelionato, quadrilha ou bando, moeda falsa, abuso de autoridade, tráfico transnacional de drogas, lavagem de dinheiro**. 3ª edição, ver. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

BARATTA, Alessandro. **Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. Lineamento de uma teoria do bem jurídico**. In: Revista Brasileira de Ciências Criminais. n. 5. São Paulo. janeiro/março de 1994.

BARETTA, Gilciane Allen. **Os crimes fiscais e previdenciários: a extinção de punibilidade**. Belo Horizonte: Mandamentos: 2004.

BARROS, Marco Antônio de. **Lavagem de capitais e obrigações civis correlatas: com comentários, artigo por artigo, à Lei nº 9.613/98**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

BLANCO CORDERO, Isidoro. **El delito de blanqueo de capitales**. 3. ed. Navarra: Arazandi, 2012.

BONFIM, Wellington Luís de Sousa. **Os delitos fiscais como crimes antecedentes da lavagem de dinheiro**. Disponível em: <

https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-49-janeiro-junho-2017/os-delitos-fiscais-como-crimes-antecedentes-da-lavagem-de-dinheiro/at_download/file >. Acesso em 12 jan. 2019.

BORSIO, Marcelo. **Direito Penal Previdenciário. Teoria e Prática**. Salvador: Juspodivm. 2015.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960**.

Disponível em: < <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-48959-a-19-setembro-1960-388618-publicacaooriginal-55563-pe.html> >. Acesso em 12 abr. 2018.

_____. Câmara dos Deputados. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964**. Disponível em: <

<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4357-16-julho-1964-376620-publicacaooriginal-1-pl.html> >. Acesso em 12 abr. 2018.

_____. Conselho Nacional de Justiça (CNJ). **Banco Nacional de Monitoramento de**

Prisões 2.0. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/sistema-carcerario-e-execucao-penal/cadastro-nacional-de-presos-bnmp-2-0>. Acesso em 16 dez. 2018.

_____. DEPEN. **Levantamento Nacional de Informações Penitenciárias**. Disponível

em: < <https://www.conjur.com.br/dl/infopen-levantamento.pdf> >. Acesso em 10 fev. 2018.

_____. Distrito Federal. Fazenda DF. **Lei Complementar n. 772 de 17 de julho de 2008**.

Disponível em: <

<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=772&txtAno=2008&txtTipo=4&txtParte=>>. Acesso em 12 jul. 2018.

_____. Justiça Federal. **Ação penal n. 0006737-27.2014.4.01.3504**, da 1ª Vara de

Aparecida de Goiânia. Subseção Judiciária Federal de Aparecida de Goiânia. Disponível em: <

<https://processual.trf1.jus.br/consultaProcessual/processo.php?proc=00067372720144013504&secao=ACG&pg=1&enviar=Pesquisar> >. Acesso em 02 set. 2018.

_____. Ministério da Fazenda. **Exposição de Motivos da Lei nº 9.613, de 1998**.

Disponível em: <http://fazenda.gov.br/orgaos/coaf/legislacao-e-normas/legislacao/exposicao-de-motivos-lei-9613.pdf/@@download/file/Exposicao%20de%20Motivos%20Lei%209613.pdf> >.

Acesso em 05 nov. 2018

_____. Ministério Público de Santa Catarina. **Ofício n. 1073/2012/11PJ/JOI**. Assinado

pelo Promotor de Justiça. Assis Marciel Kretzer. Extraído do ARE 999425 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 02/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-050 DIVULG 15-03-2017.

_____. MPGO. **Informação Técnico-Jurídica nº 03/2015**. Disponível em: < http://www.mpggo.mp.br/portal/arquivos/2015/11/13/13_58_16_405_Informa%C3%A7%C3%A3o_Vin%C3%ADcius_13_11_15.pdf >. Acesso em 04 abr. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei n. 11.101 de 09 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm >. Acesso em: 12 abr. 2018. BRASIL. Código Tributário Nacional.

_____. Presidência da República. **Código Civil. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406compilada.htm >. Acesso em: 12 jul. 2018

_____. Presidência da República. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Leis/L5172.htm >. Acesso em: 12 abr. 2018. BRASIL. Código Tributário Nacional.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm >. Acesso em 12 jan. 2018.

_____. Presidência da República. **Decreto 982, de 12 de novembro de 1983** (revogado). Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D982.htm >. Acesso em: 03 jan.2018.

_____. Presidência da República. **Decreto n. 2.730 de 10 de agosto de 1998**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D2730.htm#art5 >. Acesso em: 03 jan. 2018.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/d3724.htm >. Acesso em 22 jun. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei Complementar n. 105**, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp105.htm >. Acesso em 12 ago. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei n. 10.684, de 30 de maio 2003**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm > Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei n. 12.382, de 25 fevereiro de 2011**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm>. Acesso em: 24 abr. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei n. 8.137, de 27 dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm> Acesso em: 03 dez. 2018.

_____. Presidência da República. **Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>. Acesso em 12 jan. 2018.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN 396/2016**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/regime-diferenciado-de-cobranca-rdcc/portaria396_2016_1.pdf>. Acesso em 17 abr. 2018.

_____. Procuradoria-Geral da República. **PGR defende revisão da Súmula Vinculante 24 do STF sobre crimes tributários**. Disponível em: <<http://www.mpf.mp.br/pgr/noticias-pgr/pgr-defende-revisao-da-sumula-vinculante-24-do-stf-sobre-crimes-tributarios>>. Acesso em 03 jun. 2018.

_____. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil em 2015**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>. Acesso em 10 nov. 2016.

_____. Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 2.047, de 26 de novembro de 2014**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=58657>> . Acesso em: 22 jun. 2018.

_____. Receita Federal. **Portaria RFB nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010**. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/acoes-e-programas/operacao-deflagrada/port-rfb-no-1750-representacao-para-fins-penais-2018.pdf>>. Acesso em 12 jan. 2019.

_____. Receita Federal. **Receita fala sobre diferença entre valores declarados e arrecadados no RERCT**. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/novembro/receita-fala-sobre-diferenca-entre-valores-declarados-e-arrecadados>>. Acesso em 07 nov. 2018.

_____. Rio de Janeiro. Município de Niterói. **Decreto n. 12.616/2017**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/g/7i2r/decreto-do-municipio-de-niteroirj-n-12616-de-03042017>>. Acesso em: 18 jan. 2019.

_____. Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. **Lei Complementar n. 781, de 1º de outubro de 2018**. Disponível em <

<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=781&txtAno=2008&txtTipo=4&txtParte=>. Acesso em 08 jul. 2018.

_____. Secretaria de Fazenda do Distrito Federal. **Lei Complementar n. 904, de 28 de dezembro de 2015** Disponível em <
<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=904&txtAno=2015&txtTipo=4&txtParte=>>. Acesso em: 08 jul. 2018.

_____. Senado Federal. **Relatório do grupo de trabalho destinado a avaliar a funcionalidade do Sistema Tributário Nacional 2017**. Disponível em: <
<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7229607&disposition=inline>
>. Acesso em 20 jan. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **CC 120.850/BA**, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 08/08/2012, DJe 30/08/2012.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1371042/SP**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 25/10/2016, DJe 23/11/2016

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1427350/RJ**, Rel. Ministro JORGE MUSSI, Rel. p/ Acórdão Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 20/02/2018, DJe 14/03/2018. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201304209292&dt_publicacao=14/03/2018>. Acesso em: 01 jul. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1477691/DF**, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 11/10/2016, DJe 28/10/2016. Ver ainda AgRg no AREsp 493.584/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 08/06/2016).

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1491423/PR**, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 16/08/2016, DJe 01/09/2016

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1552955/PE**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 08/02/2018, DJe 21/02/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **AgRg no REsp 1584813/SP**, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 24/05/2016, DJe 01/06/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **CC 96.888/PR**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 05/12/2008, DJe 19/12/2008. Disponível em: <
https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200801389943&dt_publicacao=19/12/2008> . Acesso em 12 abr. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **CC 96.888/PR**, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 05/12/2008, DJe 19/12/2008.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no ARESP Nº 285.894**. Ministro HERMAN BENJAMIN, 17/05/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **EDcl no Resp. 1470695**. Min. Maria Thereza. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201401890098> Acesso em 07 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 137.628/RJ**, Rel. Ministro HAROLDO RODRIGUES (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/CE), SEXTA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 17/12/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 15.051/SP**, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, SEXTA TURMA, julgado em 06/03/2001, DJ 13/08/2001, p. 287.

Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200001281135&dt_publicacao=13/08/2001>. Acesso em: 25 jan. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 270.027/RS**, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, Rel. p/ Acórdão Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 28/08/2014

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 28.005/ES**, Rel. Ministra LAURITA VAZ, QUINTA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 439.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 307.791/SP**, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 05/03/2015, DJe 17/03/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **HC 399.109/SC**, em julgamento conjunto com o Recurso Especial n. 1.598.005/SC, afetado à 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, Relatoria do Ministro Rogério Schiett.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Pet no Resp 1663780**. Ministra Laurita Vaz.

Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201700744788>. Acesso em 07 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1373498/SE**, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, julgado em 14/02/2017, DJe 22/02/2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Resp 1624243**. Min. Felix Ficher. Disponível em:<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?src=1.1.3&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&num_registro=201602340120>. Acesso em 07 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1709029/MG**, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/02/2018, DJe 04/04/2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RESP 480.395/SC**, Ministro José Arnaldo da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 11/03/2003. DJ 07/04/2013, p. 332

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 14.718/ES**, Rel. Ministro JORGE SCARTEZZINI, QUINTA TURMA, julgado em 03/06/2004, DJ 02/08/2004, p. 421.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 39470**. Rei. Min. NEFI CORDEIRO, julgado em 10/06/2014.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 46.571/SP**, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 20/09/2016, DJe 03/10/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 5.912/PR**, Rel. Min. Cid Flaquer Scartezzini, DJ 03.12.1997.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 55.100/PE**, Rel. Ministro LEOPOLDO DE ARRUDA RAPOSO (Desembargador convocado do TJPE), Quinta Turma, julgado em 1/10/2015, DJe 4/11/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 57427**, Relator(a): Min. RAFAEL MAYER, Primeira Turma, julgado em 23/10/1979, DJ 19-11-1979 PP-08617 EMENT VOL-01153-01 PP-00324.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 63.450/SP**, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 26/04/2016, DJe 02/05/2016

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC 72.074/MG**, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 06/10/2016, DJe 19/10/2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **RHC: 20329 PR 2006/0225618-9**, Relator: Ministra JANE SILVA (Desembargadora convocada do TJ/MG), Data de Julgamento: 04/10/2007, T5 - Quinta Turma, Data de Publicação: DJ 22/10/2007 p. 312.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **STJ - Súmula 269**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 17 ago. 2007. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=237.2652&seo=1>>. Acesso em: 02 set. 2018.

_____. Supremo Tribuna Federal. **ADPF 347 MC**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/09/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-031 DIVULG 18-02-2016 PUBLIC 19-02-2016. Disponível em: <..<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000302725&base=baseAcordaos.>>. Acesso em: 10 fev. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 1571**, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00027 EMENT VOL-02149-02 PP-00265. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000096896&base=baseAcordaos> >. Acesso em 20 jun. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADI 2859**, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ADPF N. 347**. Disponível em:
<http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=10300665>. Acesso em 16 mar. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **AEP. 22 -DF**. Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-052 DIVULG 17-03-2015 PUBLIC 18-03-2018

_____. Supremo Tribunal Federal. **AI 727872** AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1103812** AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, julgado em 12/04/2018, publicado em Processo Eletrônico DJe-073, divulg 16/04/2018, public 17/04/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **ARE 1132826**, Relator(a): Min. Cármen Lúcia, julgado em 04/10/2018, publicado em Processo Eletrônico. Public 18/10/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 126746** AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 14/04/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 06-05-2015 PUBLIC 07-05-2015.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 160963**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, julgado em 16/11/2018, publicado em Processo Eletrônico DJe-247, divulg, 20/11/2018, public: 21/11/2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 73590**, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Primeira Turma, julgado em 06/08/1996, DJ 13-12-1996 PP-50162 EMENT VOL-01854-03 PP-00591.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 81929**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 84105**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 15/06/2004, DJ 13-08-2004 PP-00275 EMENT VOL-02159-01 PP-00024.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 84402**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 03/08/2004, DJ 27-08-2004 PP-00071 EMENT VOL-02161-02 PP-00297 RTJ VOL-00194-03 PP-00943).

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 85949 MS**, Relator: Min. CÁRMEN LÚCIA, Data de Julgamento: 22/08/2006, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 06-11-2006 PP-00038 EMENT VOL-02254-02 PP-00407 RTJ VOL-00199-03 PP-01132.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 88994**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 28/11/2006, DJ 19-12-2006 PP-00041 EMENT VOL-02261-05 PP-01076.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC 92438**, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 19/08/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-04 PP-00925 RTJ VOL-00207-03 PP-01163.

_____. Supremo Tribunal Federal. **HC n. 105.197**, Min. Aires Brito. Segunda Turma, DJe 18/6/2012.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Inq 3102**, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 25.4.2013, DJe de 19.9.2013

_____. Supremo Tribunal Federal. **Pet 3593 QO**, Relator (a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 02/02/2007, DJ 02-03-2007 PP-00028 EMENT VOL-02266-02 PP-00435 RTJ VOL-00201-02 PP-00534 RT v. 96, n. 863, 2007, p. 493-499 LEXSTF v. 29, n. 340, 2007, p. 510-523 RDDT n. 140, 2007, p. 205-206 Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000091952&base=baseAcordaos> >. Acesso em: 22 abr. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 1055941 RG**, Relator(a): Min. Dias Toffoli, julgado em 12/04/2018, DJe-083. Public 30-04-2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 389808**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2010, DJe-086 DIVULG 09-05-2011 PUBLIC 10-05-2011 EMENT VOL-02518-01 PP-00218 RTJ VOL-00220-01 PP-00540.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 536486**, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, DJe-177 DIVULG 18-09-2008 PUBLIC 19-09-2008 EMENT VOL-02333-05 PP-01083 RMDPPP v. 5, n. 26, 2008, p. 100-105.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 593727**, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 14/05/2015,

ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-175 DIVULG 04-09-2015 PUBLIC 08-09-2015. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000283774&base=baseAcordaos> >. Acesso em 12.04.2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 601314**, Relator(a): Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 24/02/2016, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-198 DIVULG 15-09-2016 PUBLIC 16-09-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RE 657372** AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 28/05/2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RHC 128245**, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **RHC 55934**, Relator(a): Min. XAVIER DE ALBUQUERQUE, Primeira Turma, julgado em 04/04/1978, DJ 25-04-1978 PP-02625 EMENT VOL-01092-01 PP-00194

_____. Supremo Tribunal Federal. **RHC n. 163.334**. Relator Ministro Luis Barroso. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955> > Acesso em: 19 dez. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 24**. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> >. Acesso em: 12 ago. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1090768, 20150910075736APR**, Relator: JAIR SOARES, Revisor: MARIA IVATÔNIA, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 19/04/2018, publicado no DJE: 24/04/2018. Pág.: 132/141.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1028948, 20121110015617APR**, Relator: ANA MARIA AMARANTE, Revisor: GEORGE LOPES, 1ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 29/06/2017, publicado no DJE: 06/07/2017. Pág.: 118/127

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1055177, 20130710227500APR**, Relator: JAIR SOARES, Revisor: MARIA IVATÔNIA, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 19/10/2017, publicado no DJE: 23/10/2017. Pág.: 177/186.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1030288, 20130710399289RSE**, Relator: JOÃO TIMÓTEO DE OLIVEIRA 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 06/07/2017, publicado no DJE: 12/07/2017. Pág.: 116/138.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e Territórios. **Acórdão n.1005022, 20130111551176APR**, Relator: JOÃO TIMÓTEO DE OLIVEIRA, Revisor: JAIR SOARES, 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 16/03/2017, publicado no DJE: 24/03/2017. Pág.: 127/150.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2013.09.010705-5**. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?NXTPGM=tjhtml105&SELECAO=1&ORIGEM=INTER&CIRCUN=9&CDNUPROC=20130910107055>> acesso em: 12 set. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2016.01.1.073322-2**. Quinta Vara Criminal de Brasília. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?MGWLPN=SERVIDOR1&NXTPGM=tjhtml122&ORIGEM=INTER&CIRCUN=1&SEQAND=539&CDNUPROC=20160110733222> >. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2013.09.010705-5**. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?NXTPGM=tjhtml105&SELECAO=1&ORIGEM=INTER&CIRCUN=9&CDNUPROC=20130910107055> >. Acesso em 06 set. 2018.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Ação penal n. 2014.01.1.188586-8**. Sexta Vara Criminal de Brasília. Disponível em: < <http://cache-internet.tjdft.jus.br/cgi-bin/tjcg1?MGWLPN=SERVIDOR1&NXTPGM=tjhtml122&ORIGEM=INTER&CIRCUN=1&SEQAND=773&CDNUPROC=20140111885868> > Acesso em 12 nov. 2019.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Acórdão n.451696, 20080410097120APR**, Relator: ROMÃO C. OLIVEIRA, Revisor: LEILA ARLANCH, 1ª Turma Criminal, Data de Julgamento: 13/09/2010, publicado no DJE: 27/10/2010. Pág.: 156.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Habeas Corpus. n.975358, 20160020387364HBC**, Relator: ROBERVAL CASEMIRO BELINATI 2ª TURMA CRIMINAL, Data de Julgamento: 13/10/2016, publicado no DJE: 25/10/2016. Pág.: 1484/1500.

_____. Tribunal de Justiça do Distrito Federal. **Processo n. 2017.87.07.125866-3**. Processo Judicial Eletrônico.

_____. Tribunal Regional da Primeira Região. **RSE n. 0025868-92.2017.4.01.3500/GO**. Disponível em: < <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=00258689220174013500&pA=&pN=258689220174013500> >. Acesso em: 18 jan. 2019.

_____. Tribunal Regional Federal (4ª Região). **Apelação Criminal n. 0006686-87.2005.404.7015/PR**. Relator: Des. Federal Élcio Pinheiro De Castro. Data da Publicação: 26.08.2011.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região TRF-4 - **HC 40045 RS 97.04.40045-4**. Disponível em: < <https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/8613803/habeas-corporus-hc-40045-rs-970440045-4-trf4> > . Acesso em 22 jul. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Criminal no TRF da 4ª Região, 1999.70.00.013518-3/PR**, 7.ª Turma, Rel. Des. Fed. Néfi Cordeiro, D.E 5. 7.2007:

_____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **RSE 0000093-76.2017.4.01.3823**, DESEMBARGADORA FEDERAL MONICA SIFUENTES, TRF1 - TERCEIRA TURMA, e-DJF1 22/06/2018

_____. Tribunal Regional Federal da Primeira Região. **RSE 0030391-19.2014.4.01.3900**, Desembargador Federal HILTON QUEIROZ, TRF1 - Quarta Turma, e-DJF1 DATA:15/07/2015 PAGINA:174.

BUERGO, Blanca Mendonza. **El derecho penal en la sociedad del riesgo**. Madrid: Civitas, 2001.

CALLEGARI, André Luís. **Lavagem de Dinheiro**. São Paulo: Editora Manole, 2004.

CAPEZ, Fernando. **Curso de processo penal**. 23. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016. versão epub.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)** - São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 149.

COLÔMBIA. Corte Constitucional. **Sentencia T-153/98**. Disponível em: <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/1998/t-153-98.htm>. Acesso em: 12 out. 2016.

CORDERO, Isidoro Blanco. **El delito fiscal como actividad delictiva previa Del blanqueo de capitales**. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología, 2011, n.13-01, p. 01:1-01-46. Disponível em: <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2018.

COSTA JR. Paulo José. DENARI, Zelmo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. São Paulo. Saraiva, 2000.

CRESTANI, Willian Roberto. **Os limites da multa devida por descumprimento de obrigação tributária acessória: proposta de solução para o tema 487 da lista de repercussões gerais do STF**. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/17247/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Mestrado%20Profissional%20-%20Limite%20das%20multas%20-%20vers%C3%A3o%20final%20biblioteca%20FGV.pdf> . Acesso em: 12 jan. 2019.

DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **A prova no processo tributário**. Coordenadores Marcos Vinicius Neder, Eurico Marcos Diniz de Santi, Maria Rita Ferrauto. São Paulo: Dialética, 2010.

DE SOUSA, Susana Aires. **Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários - Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais**. Coimbra.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Código Penal alemão: tradução, comparação e notas**. Porto Alegre, RS: Núria Fabris ed. 2014.

_____. Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Forum, 2010.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

EISELE, Andreas. **Crítica ao direito penal tributário brasileiro**. Blumenau: Academia, 2007.

EM.com.br. Economia. **Empresários trocam Brasil pelo Paraguai**. Disponível em: <https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2018/03/16/internas_economia,944512/empresarios-trocam-o-brasil-pelo-paraguai.shtml>. Acesso 07 jul. 2018.

ESPAÑA. BOE. **Código Penal y legislación complementaria**. Disponível em: <https://www.boe.es/legislacion/codigos/codigo.php?id=038_Codigo_Penal_y_legislacion_complementaria%20&%20modo=1>. Acesso em 22 out.2018.

ESPAÑA. BOE. **Lei Orgânica n. 7, de 27 de dezembro de 2012. Modifica a Lei Orgânica n. 10, de 23 de novembro de 1995, do Código Penal em matéria de transparência e luta contra a fraude fiscal e na Seguridad Social**. Disponível em: <<http://goo.gl/0qgdNx>>. Acesso em: 11 out. 2014.

ESTADÃO. **Sonegação de impostos chega a R\$ 420 bilhões no Brasil em 2015**. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149> . Acesso em 12 nov. 2016.

FOLHA DE SÃO PAULO. **Brasileiros abrem 7 de cada 10 indústrias do Paraguai**. Disponível em: http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/12/1947163-brasileiros-abrem-7-de-cada-10-industrias-do-paraguai.shtml?utm_source=newsletter&utm_medium=email&utm_campaign=newsfolha. Acesso em 30 dez. 2017.

FORUM DO EMPREENDEDOR. **Quadro de obrigações acessórias**. Disponível em: <<http://www.forumdoempreendedor.org.br/download/quadro-de-obrigacoes-acessorias.pdf>>. Acesso em 05 jul. 2018.

FRANÇA. Cour de Cassation. **Arrêt de la chambre criminelle de la Cour de Cassation du 20 février 2008: Cass. Crim., 20 févr. 2008, n. 07-82.977.** Disponível em: Acesso em: 22 maio 2018.

FUHER, Maximiliano Roberto Ernesto. **Curso de direito penal tributário brasileiro.** São Paulo: Malheiros Editores. 2010.

GALVÃO, Fernando. **Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária.** Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2015.

GOMES, Luiz Flávio. **Crimes previdenciários: apropriação indébita; sonegação; falsidade documental; estelionato; a questão do prévio exaurimento da via administrativa.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

GOMES, Luiz Flávio. MOLINA, Antonio Garcia-Pablos de. BIANHINI Alice. **Direito Penal. Introdução e princípios fundamentais.** V. 1. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2007.

GRECO. Luis. **Introdução à dogmática funcionalista do delito.** in Notícia do direito brasileiro. Nova série. N. 7. Brasília: UNB (?).

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. AMARAL, Gilberto Luiz do. OLENIKE, João Eloi, et. all. **Sonegação Fiscal das Empresas brasileiras. Estudos sobre Sonegação Fiscal, 2018.** Disponível em: <https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms/files/21658/1548270914SONEGAO_FISCAL_DAS_EMPRESAS_BRASILEIRAS.pdf>. Acesso em 04 fev. 2018.

_____. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 28 anos da Constituição Federal de 1988.** Disponível em: <https://ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2601/QuantidadeDeNormas201628AnosCF.pdf>. Acesso em 20 jan. 2018.

ITÁLIA. Corte di Cassazione. Penale **Sent. Sez. 2 Num. 47436** Anno 2014. Disponível em: <<http://www.italgiure.giustizia.it/xway/application/nif/clean/hc.dll?verbo=attach&db=snpn&id=/20141119/snpn@s20@a2014@n47436@tS.clean.pdf>>. Acesso em: 12 dez 2018.

JESUS, Damásio E. de. **Prescrição Penal.** 17ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

LÓPEZ, Pedro Rodriguez. **Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.** Madrid: Bosch, 2008.

LUIZI, Luiz. **O tipo penal, a teoria finalista e a nova legislação penal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1987.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Maira Rocha; MACHADO, Marta Rodrigues de Assis. **Política fiscal e política criminal: o direito penal nas estratégias arrecadatórias do estado brasileiro (1990-2006)**. Disponível em: <
<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2860> >. Acesso em 30 dez. 2017.

MAIA, Rodolfo Tigre. **Lavagem de Dinheiro: anotações às disposições criminais da Lei n. 9.613/98**. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MANZINI, Vincenzo. **Tratato di Diritto Penal Italiano**. vol. I. 4. ed. Torino: UnioneTipografico-Editrice Torinese, s/data.

MARTÍNEZ-PERES. Carlos Buján. **Direito Penal Econômico**. 4 ed. Valencia: Tirant lo Blanch. 2014.

MENDRONI, Marcelo Batlouni. **Crime de lavagem de dinheiro**. – 4. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Versão epub.

MONTEIRO, Marcelo Rocha. **Palestra sobre segurança no Brasil 200**. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=EzfEsAC7cTo> . Acesso em 12.03.2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado: estudo integrado com processo e execução penal: apresentação esquemática da matéria: jurisprudência atualizada**. 14. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro : Forense, 2014. (versão epub)

PACELLI, Eugênio. FISCHER, Douglas. **Comentários ao Código de Processo Penal e sua jurisprudência**. 10. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2018. Versão epub.

PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. **Crimes Tributários - Uma Visão Prospectiva de sua Despenalização**. Rio de Janeiro: Lumen Iuris, 2004.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a Ordem Tributária: Comentários à Lei na 8.137/90**, Brasília Jurídica, Brasília-DF, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Crimes Federais**. São Paulo: Saraiva. 2017.

PITOMBO, Sérgio A. de Moraes. **Lavagem de dinheiro. A tipicidade do crime antecedente**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os Tributos no Brasil**. Disponível em: <
<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm> >. Acesso em 05 jun. 2018.

PORTUGAL. **Código Penal. Lei 59/2007**. Disponível em: < <https://www.ieb-eib.org/nl/pdf/loi-portugal-euthanasie.pdf> >. Acesso em 10 nov. 2018.

_____. **Lei n.º 15/2001, de 05 de junho**. Regime geral das infracções tributárias. Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?ficha=101&artigo_id=&nid=259&pagina=2&tabela=leis&nversao=&so_miolo=S >. Acesso em 22 out. 2018.

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais. São Paulo. 2004.

PRITTWITZ, Cornelius. **El derecho penal alemán: Fragmentario? Subsidiario? Ultima Ratio? Reflexiones sobre la razón y límites de los principios limitadores del derecho penal**. In: **La insostenible situación del derecho penal**. Granada: Editorial Comares, 2000.

PWC. **Paying Taxes 2016: Ten years of in-depth analysis on tax systems in 189 economies. A look at recente developments and historical trends**. Disponível em: < <https://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes-2016/paying-taxes-2016.pdf> >. Acesso em: 05 jul. 2018.

QUANTO CUSTA O BRASIL. **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016**. Artigo disponibilizado em: < <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonogacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016> >. Acesso em 20 ago.2018.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal**. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (organizador). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola superior do Ministério Público da União, 2011.

ROSA. Rodrigo Silveira da. **Sonegação fiscal não consiste em infração antecedente da lavagem**. Disponível em: < https://www.conjur.com.br/2014-nov-30/sonogacao-fiscal-nao-consiste-infracao-antecedente-lavagem#_ftn4 >. Acesso em 09 nov. 2018.

ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal**. Organização e tradução de André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SALOMÃO NETO. Eduardo. **Sonegação fiscal e lavagem de dinheiro, um casal disfuncional**. Disponível em: < <http://www.levysalomao.com.br/publicacoes/Boletim/sonogacao-fiscal-e-lavagem-de-dinheiro-um-casal-disfuncional> >. Acesso em 07 out. 2018.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**, tradução Luiz Otávio de Oliveira Rocha. — 3. ed. rev. e atual. - São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2013.

SANCTIS, Fausto Marin de. **Direito Penal Tributário: Aspectos relevante**. Campinas: Bookseller, 2005.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito penal: parte geral**. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2006.

SEBRAE. **Sobrevivência das empresas Brasil**. Disponível em: < <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-102016.pdf> >. Acesso em 05 jun. 2018.

SENADORES DEMOCRATAS. **Alta carga tributária faz empresas fecharem as portas após três anos no mercado**. Disponível em: <http://senadores-democratas.org.br/alta-carga-tributaria-faz-empresas-fecharem-as-portas-apos-tres-anos-no-mercado/> . Acesso em 05.jul.2018.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A Expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica, 2009.

SOUSA, Susana Aires de. **Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários - Vol. III. O Bem Jurídico-Penal Protegido nas Incriminações Fiscais**. Coimbra: Coimbra Editora. 2009.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILARDI, Celso Sanchez. **A ciência da infração anterior e a utilização do objeto da lavagem**. Boletim IBCCRIM. São Paulo: n. 237, p. 17-18, ago. 2012.

WELZEL, Hans. **Derecho penal alemán: parte general**. Traducion Carlos Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Delpalmar Editor. 1956.