



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito / Relações Internacionais

DANIEL MARTINS DE ALMEIDA E SOUZA FERREIRA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO
PAGAMENTO E A SONEGAÇÃO**

**BRASÍLIA
2020**

DANIEL MARTINS DE ALMEIDA E SOUZA FERREIRA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO
PAGAMENTO E A SONEGAÇÃO**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais (FAJS) do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

**BRASÍLIA
2020**

DANIEL MARTINS DE ALMEIDA E SOUZA FERREIRA

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO
PAGAMENTO E A SONEGAÇÃO**

Artigo científico apresentado como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais (FAJS) do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA, 2020

BANCA AVALIADORA

Professor Orientador José Hable

Professor Avaliador

Resumo

O trabalho tem por objeto a análise do regime brasileiro de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo. O objetivo inicial é compreender os crimes tributários de forma geral, bem como as motivações dos agentes que cometem esses crimes, para, em seguida, analisar a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer momento e a consequência disso no que se refere à sonegação fiscal. Na sequência, o regime de extinção da punibilidade brasileiro será cotejado com o regime de outros países e ao final, o trabalho buscará demonstrar que o atual sistema brasileiro de extinção de punibilidade pelo pagamento incentiva a sonegação fiscal e deve ser reformulado.

Palavras-chave: Crimes Tributários. Extinção da Punibilidade. Pagamento. Sonegação Fiscal.

Sumário:

INTRODUÇÃO. 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE OS CRIMES TRIBUTÁRIOS. 2. REGIME DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NO BRASIL. 3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E O INCENTIVO À SONEGAÇÃO FISCAL. 3.1 REGIME DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DE CRIMES TRIBUTÁRIOS EM OUTROS PAÍSES. 3.2 O RESPEITO AOS PRINCÍPIOS E ÀS GARANTIAS TRIBUTÁRIAS E PENAS, EM FACE DA PRETENSÃO DE PUNIBILIDADE E DA ARRECADAÇÃO ESTATAL. CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

INTRODUÇÃO

O presente artigo tem por objeto analisar o regime de extinção de punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo a qualquer momento e as consequências que poderão levar ao incentivo à sonegação fiscal.

Escolheu-se tal tema por se tratar de assunto pouco debatido, mas potencialmente capaz de gerar repercussões incomensuráveis à sociedade brasileira.

A análise em tela está consubstanciada em pesquisa realizada no tripé do bom direito: a doutrina, a lei e a jurisprudência.

Os crimes contra a ordem tributária se inserem no gênero dos delitos econômicos. São caracterizados pela prática de meio fraudulento, com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo devido. Tais crimes estão tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 1990.

Se o agente incorrer em algum dos tipos penais tributários, surge a pretensão punitiva do Estado. Entretanto, segundo a atual legislação regente e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), com o pagamento integral a qualquer momento da dívida, incluindo encargos acessórios, extingue-se a punibilidade dos crimes tributários.

Os adeptos da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo entendem que o bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária, sem existir qualquer outra tutela abrangida pelos crimes contra a ordem tributária. Destarte, após o pagamento, não haveria mais motivo para apenar o delinquente, pois este restabeleceu a isonomia com os demais contribuintes.

De outra banda, ao que tudo indica, a extinção da pretensão punitiva pelo pagamento do tributo a qualquer momento produz o efeito oposto, ao estimular a sonegação fiscal, haja vista que há a certeza de impunidade para os agentes infratores. Assim, em vez de aumentar a arrecadação tributária, a extinção da punibilidade pelo pagamento acarretaria a queda do recolhimento tributário.

Diante disso, o presente estudo busca também apresentar uma solução para a problemática causada pelo incentivo à sonegação materializado na extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer momento.

Para isso, no primeiro capítulo, trataremos das considerações iniciais sobre os crimes tributários. Já no segundo capítulo, discorreremos sobre o regime de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Brasil. No terceiro capítulo, abordaremos a repercussão desse regime de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo na sonegação fiscal.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Em muitos aspectos, não há Direito Tributário sem Direito Penal, sendo este o necessário palco daquele em diversas questões jurídicas que atraem a interdisciplinaridade. De forma paradoxal, percebe-se que, para os operadores de direito, o estudo de um costuma provocar repulsa ao estudo do outro.

Segundo Hugo de Brito Machado¹, “os penalistas geralmente pouco conhecem do Direito Tributário, e os tributaristas quase nada sabem do direito penal.”

Não obstante essa tendência paradoxal, no contexto normativo regulador do sistema econômico, surge o Direito Penal Econômico para tutelar o funcionamento de produção, de distribuição e de comercialização de bens que conformam o Direito Econômico.

Conforme Flávio Vilela Campos² preceitua “cuida o Direito Econômico de disciplinar a atividade reguladora do Estado na economia, utilizando-se do Direito Penal Econômico para tutelar e penalizar aquelas condutas de maior lesividade à sociedade.”

Desde já, vale lembrar que os crimes tributários se inserem no gênero dos crimes econômicos.

A doutrina diferencia os delitos econômicos dos crimes comuns, de forma a sistematizá-los para melhor caracterizar tais delitos.

Nos crimes convencionais, existe o estereótipo de que o agente do crime é pobre, feio e mal vestido. Há também o estereótipo de que a vítima possui elevado *status* socioeconômico. Contudo, nos crimes econômicos, há a inversão desse estereótipo, o criminoso normalmente possui *status* social elevado.

O fato de o agente possuir elevado *status* o torna pessoa costumeiramente admirada na sociedade, dificultando sua caracterização como criminoso.

Os elementos utilizados pela criminologia tradicional, más condições econômicas, instabilidade emocional, má formação biológica etc, não explicam a criminalidade do colarinho branco.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

² CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

Ao que parece, a causa da sonegação fiscal é a cultura enraizada no mercado, aí incluídos seus agentes econômicos, de que quem não paga imposto obtém melhores custos de produção, torna-se mais competitivo e conquista melhores resultados. Dessa forma, pressiona-se o concorrente a também sonegar para se manter competitivo.

Nos crimes econômicos, há alta qualificação técnica dos criminosos, sendo, normalmente, analisados o risco representado pela conduta ilícita e a vantagem econômica a ser auferida.

Os crimes são cometidos no exercício da atividade profissional do sujeito ativo, incorrendo em desvio de conduta com o objetivo de levar vantagem indevida.

Os crimes econômicos possuem grande complexidade, e não se trata de agressões simples de um indivíduo contra outro. O agente pratica o delito por intermédio de recursos tecnológicos avançados. Vale-se, ainda, do fato de as leis que regulam tais crimes serem complexas.

Segundo Miguel Reale:

[...] Caracterizam a delinquência econômica a versatilidade dos meios, com a utilização de dados tecnológicos qualificados, constituindo delitos de inteligência em oposição aos de violência, não só por utilizar de recursos tecnológicos, como por se valer de pessoas altamente qualificadas.³

Outra peculiaridade dos delitos econômicos é que costumam ser praticados por intermédio de pessoa jurídica (PJ). Portanto, torna-se difusa a responsabilidade, dificultando-se ainda mais a identificação do autor do crime e sua responsabilização pelo princípio da responsabilidade pessoal.

Rogério Sanches Cunha explica o princípio da responsabilidade pessoal:

Através deste princípio, proíbe-se o castigo penal pelo fato de outrem. Inexiste, em se tratando de Direito Penal, responsabilidade coletiva. São desdobramentos deste princípio: (A) A obrigatoriedade da individualização da acusação, ficando proibida a denúncia genérica (vaga ou evasiva). No âmbito do processo penal, a denúncia deve imputar de forma específica a conduta tida como criminosa, sendo inepta a acusação que não individualiza agente e seu

³ REALE JÚNIOR, Miguel. Crime organizado e crime econômico, pág 188. São Paulo. Revista dos Tribunais, ano 4, n. 13.

comportamento. (B) A obrigatoriedade da individualização da pena, considerando a gravidade do fato e as condições do seu autor. ⁴

Além disso, também não há a percepção do agente como delinquente pela sociedade, não o segregando ou desalvorando, ou seja, os crimes econômicos possuem baixa repulsa social.

Segundo Flávio Viela Campos:

O crime contra a ordem tributária é espécie de crime econômico caracterizado pela prática de falsidade material ou ideológica (dentre outras condutas) com a finalidade de reduzir ou suprimir o tributo devido, apropriando-se assim, o criminoso, de dinheiro público, que deixa de ser aplicado no cumprimento da missão estatal para satisfazer interesse pessoal do agente. ⁵

Os crimes contra a ordem tributária são espécie de crime econômico. Logo, os crimes tributários são a conversão do Direito Tributário com o Direito Penal. Tal ponto de encontro entre as disciplinas é o que a doutrina classifica como Direito Penal Tributário.

Os crimes tributários se pertencem ao gênero dos delitos econômicos, sendo caracterizados pela prática de meio fraudulento, com o objetivo de reduzir ou suprimir tributo devido.

A arrecadação tributária não se limita a mero valor arrecadado; trata-se, em verdade, de instrumento útil para se alcançar o princípio da dignidade da pessoa humana, por meio de uma sociedade justa, livre e solidária. Portanto deve ser tutelado pelo Direito Penal.

O bem jurídico penal tributário não foi definido pela Lei nº 8.137, de 1990, que tipifica os crimes contra a ordem tributária. Assim, a doutrina diverge. Alguns entendem que o bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária; outros, o patrimônio público.

Para Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro o bem jurídico tutelado é a ordem tributária:

Diante desse entendimento, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas

⁴ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8º edição, pág 117. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

⁵ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributário, pág. 44. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico de sua proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos. Essa compreensão não implica, contudo, negar a importância das funções desempenhadas pelos tributos nas sociedades modernas; apenas evidencia que, apesar de sua inegável transcendência para a coletividade, as funções dos tributos não podem ser identificadas como objeto de proteção imediata pelas normas instituidoras dos crimes tributários, inclusive porque ditas funções não possuem relevância direta sobre o tipo objetivo e o tipo subjetivo dos delitos fiscais, tais como se apresentam tipificados nas distintas legislações.⁶

Sem prejuízo da discussão doutrinária de qual é o bem jurídico tutelado, a Lei nº 8.137, de 1990, elevou a ordem tributária a bem jurídico essencial, logo, tutelada pelo Direito Penal.

Nos seguintes termos, a Lei nº 8.137, de 1990, tipificou os crimes contra a ordem tributária:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo

⁶ BITENCOURT, Carlos Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 1º Edição, 2º tiragem, pág. 36. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

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.⁷

Dessa forma, o Direito Penal Tributário contempla as condutas em que o agente, para se esquivar do pagamento do tributo devido, utiliza-se de artifício fraudulento. Incurrendo o agente nos tipos do Direito Penal Tributário, sujeitar-se-ia, portanto, à pena privativa de liberdade e multa.

Vale destacar que o mero descumprimento de obrigação tributária não acarreta sanção penal ao inadimplente, sendo o descumprimento suprido com sanções tributárias. A criminalização da mera dívida se equipara a prisão civil, portanto, completamente inconstitucional.

Há sanção penal apenas para o descumprimento mediante meio fraudulento, induzindo a autoridade tributária ao desconhecimento da obrigação tributária.

É necessário que a conduta seja dolosa, haja vista que o crime tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, não traz a exceção à regra do Código Penal de que ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

Nesse sentido:

Art. 18 - Diz-se o crime: I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente⁸.

Portanto, não basta o dolo genérico, muito menos a culpa, para configuração do crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990; é necessário, pois, o dolo específico de intencionalmente reduzir ou suprimir tributo, contribuição social ou respectivos acessórios.

⁷ BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 15.jul.2020.

⁸ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em 10.ago.2020.

Ressalte-se que os crimes fiscais, enquanto regulamentados pela Lei nº 4.729, de 1965, eram delitos formais, considerando-se consumados independentemente do resultado. Contudo, nas condutas vazadas no art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, o crime é material, ou seja, só se consuma com o resultado. Assim, as condutas de falsidade ideológica ou material são consideradas como meio de atingir o resultado de redução ou supressão do tributo.

Nesse sentido, entende o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Note-se, *in verbis*:

CRIMINAL. RESP. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. APLICAÇÃO DA SÚMULA 83 DESTA CORTE. RECURSO NÃO CONHECIDO. I. Hipótese na qual o Tribunal a quo determinou o trancamento de inquérito policial instaurado contra os recorridos, em razão da pendência de processos administrativos fiscais. II. Entendimento do STJ sentido de que, sendo o lançamento definitivo do crédito tributário condição objetiva de punibilidade em casos de crimes contra a ordem tributária, o não encerramento do procedimento administrativo fiscal é óbice também à instauração do inquérito policial. Precedentes da Seção e da Turma. III. Não se conhece de recurso especial interposto com fundamento na divergência jurisprudencial, se o acórdão recorrido firmou-se no mesmo entendimento mantido por este Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Súmula n.º 83 desta Corte. IV. Recurso não conhecido.⁹

De outro modo, as condutas vazadas no art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990, são consideradas crimes formais, pois não exigem o resultado de supressão ou de redução de tributo, de contribuição social e de acessórios para se consumar, basta que o agente incorra na mera conduta descrita no tipo penal. Trata-se de crimes de mera conduta.

Percebe-se, portanto, que a classificação dos crimes tributários como de resultado ou de mera conduta não oferece maiores problemas. A figura típica do art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990, é de crime de resultado, enquanto as figuras típicas do art. 2º da mesma lei são de mera conduta.

⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp/848.021/SP. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilson Dipp. Brasília, DF, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9054854/recurso-especial-resp-848021-sp-2006-0095948-0/inteiro-teor-14233606/amp>. Acesso em: 03 jun 2020.

Parte da doutrina entende que não é a natureza da pena que caracteriza o crime tributário, mas, sim, a natureza da infração cometida, caracterizando-se crime tributário pelo dolo demonstrado na utilização de meio fraudulento ou na apropriação de tributo não recolhido.

Flávio Vilela Campos compreende nesse sentido:

[...] os ilícitos tributários recebem tutela administrativa e penal. As primeiras, utilizadas quando do simples inadimplemento da obrigação tributária, caracterizam-se principalmente pela aplicação de penalidades pecuniárias e independem da culpabilidade do agente. As segundas decorrem da utilização de meios fraudulentos (falsidade ideológica ou material) ou da apropriação do que não lhe pertence, como condutas para o não cumprimento da obrigação tributária, sendo a responsabilidade penal imputada conforme regras da culpabilidade subjetiva e constituindo-se em penas privativas de liberdade e multa.¹⁰

A melhor doutrina entende que, como a Lei nº 8.137, de 1990, regulou toda a matéria de Direito Penal Tributário, as leis anteriores que regulavam os crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita tributária foram revogadas.

2. REGIME DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NO BRASIL

Nesse contexto, ocorrendo o amoldamento dos fatos com algum dos tipos penais tributários, surge a pretensão punitiva do Estado. Isto é, surge a punibilidade.

A punibilidade é o direito de o Estado aplicar sanção penal prevista na norma incriminadora, contra quem praticou infração penal.

Rogério Sanches Cunha¹¹ complementa que “a punibilidade, como se percebe, não integra o conceito analítico de crime, sendo sua consequência jurídica (efeito do crime). Extinta a punibilidade, não desaparece o crime, somente seu efeito.”

¹⁰ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributário, pág. 69. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

¹¹ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8º edição, pág 383. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

Contudo, Rogério Sanches Cunha¹² explica que “o direito de punir não é absoluto. Praticado o injusto penal por um agente culpável, é possível dizer que, ‘*in casus*’, incida alguma causa de extinção da punibilidade, fazendo com que o Estado não possa aplicar sanção cominada no tipo penal.”

Com a entrada em vigência do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995, que regulamenta a extinção de punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 1990, quando o agente promover o pagamento do tributo ou da contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, extingue-se a pretensão de punibilidade do Estado.

Nesses termos:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.¹³

A Lei nº 9.964, de 2000, que instituiu o programa de recuperação fiscal (REFIS), estabelece norma de suspensão da pretensão punitiva. Nota-se, pois, *in verbis*:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de

¹² CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8ª edição, pág 384. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

¹³ BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249. Acesso em 14 jul 2020.

concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.¹⁴

Assim, enquanto a PJ estiver incluída no REFIS, desde que antes da denúncia, a pretensão punitiva do Estado fica suspensa. Ainda, extingue-se a punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

A Lei nº 10.684, de 2003, que dispõe sobre o parcelamento de débitos, também estabelece hipótese de suspensão e extinção de punibilidade dos crimes tributários. Veja-se, *in verbis*:

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.¹⁵

Portanto, qualquer parcelamento, não só o previsto no dispositivo supracitado, suspende a pretensão punitiva. Tal suspensão cessa com o inadimplemento das prestações, restabelecendo a pretensão punitiva estatal. A pretensão também se extingue com o pagamento de todas as prestações do parcelamento e com a consequente quitação integral do crédito tributário. Ou seja, há o mesmo efeito do art. 34 da Lei nº 9.249, de 1995.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964. Acesso em 21 jul 2020.

¹⁵ BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684. Acesso em 11 jul 2020.

Como é sabido, a prescrição é outra causa de extinção de punibilidade. Conforme explica Rogério Sanches Cunha¹⁶, “a prescrição é a perda, em face do decurso do tempo, do direito de o Estado punir (prescrição da pretensão punitiva) ou executar uma punição já imposta (prescrição da pretensão executória).”

Diante disso, para evitar que ocorra a prescrição do crime tributário durante o parcelamento e que o agente não conclua com a quitação pactuada, não ocorrerá a prescrição durante a suspensão da pretensão punitiva.

O art. 6º da Lei nº 12.382, de 2011, estabeleceu que a suspensão da pretensão punitiva dos crimes tributários só ocorre se o pedido de parcelamento tiver sido efetivado antes do recebimento da denúncia criminal.

Nesse contexto, o STF estabeleceu que a Lei nº 12.382, de 2011, que regrou a extinção da punibilidade em relação ao parcelamento do débito tributário, não alterou o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684, de 2003, que prevê a extinção de punibilidade pelo pagamento do débito tributário a qualquer tempo. Verifica-se, pois:

EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência. 2. Não se conhece do habeas corpus. 3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da

¹⁶ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8º edição, pág 394. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente.¹⁷

Portanto, em que pese a Lei nº 12.382, de 2011, ser posterior, ela não afeta a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer momento, pois, segundo o STF, não alterou o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684, de 2003.

Vale ressaltar que a Lei n.º 10.684, de 2003, inovou em relação à legislação anterior, pois passou a permitir o parcelamento do débito ou a quitação mesmo após o recebimento da denúncia. Esse dispositivo legal manifesta-se mais benéfico para o réu, portanto, deve retroagir, nos termos do princípio *novatio legis in melius*.

Rogério Sanches da Cunha explica esse princípio:

Trata-se da nova lei que de qualquer modo beneficia o réu, também conhecida com *lex mitior*. Esta lei retroagirá, atendendo à regra prevista também no art. 2º, parágrafo único, do Código Penal: “A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.¹⁸

A jurisprudência do STF também entende que a Lei n.º 10.684, de 2003, deve retroagir e que a quitação de débito a qualquer momento implica extinção da punibilidade. *In verbis*:

[...] Diz o artigo 34 da Lei nº 9.249/95: “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Por sua vez, o artigo 9º da Lei nº 10.684/03 consigna: “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. 168-A e 337-A 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

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 116828. Tribunal de Justiça de São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 13 de agosto de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4681853>. Acesso em: 03 ago 2020.

¹⁸ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8º edição, pág 137. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.” Como se observa, a Lei n.º 10.684/03, inovando em relação à legislação anterior, passou a permitir o parcelamento do débito ou a sua quitação mesmo após o recebimento da denúncia, sendo que no primeiro caso tem-se a suspensão da pretensão punitiva estatal e, no segundo, a extinção da punibilidade. A partir da edição desse diploma legal, o Supremo Tribunal Federal vem consagrando o entendimento segundo o qual pouco importa o momento em que ocorra o pagamento integral do tributo, se antes ou depois do recebimento da denúncia, em qualquer dos casos ter-se-á a extinção da punibilidade. Na orientação jurisprudencial do Pretório Excelso, ressalta-se ainda que o referido diploma, por ser mais benéfico, deverá retroagir, nos termos do artigo 5º, inciso XL, da Constituição Federal[...].¹⁹

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também entende que o pagamento do débito tributário acarreta extinção da punibilidade. Veja-se:

[...] É entendimento desta Corte de Justiça que o parcelamento do débito tributário implica tão-somente a suspensão da pretensão punitiva, não ensejando a extinção da punibilidade, que se dá somente com o adimplemento de todo o valor do débito ou, se houver o parcelamento, com o pagamento de todas as parcelas devidas, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.684/03. 4. Ordem denegada. ²⁰

[...] No que diz respeito à alegada extinção da punibilidade, haja vista o parcelamento do débito fiscal, nos termos da Lei n. 9.249/1995, verifico que o recorrente não aderiu ao parcelamento especial previsto na mencionada lei, mas sim ao previsto na Lei n. 10.684/2003, vigente à época da adesão, o qual dispõe que o parcelamento apenas suspende a pretensão punitiva estatal, a qual se extingue somente pelo pagamento integral dos débitos[...].²¹

Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro acompanham o entendimento jurisprudencial de que o pagamento a qualquer tempo extingue a punibilidade dos crimes tributários:

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processo n. 0003538-91.2015.4.03.6127.1ª Vara Federal de São José da Boa Vista. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 26 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?12850755>. Acesso em 03 ago 2020.

²⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 118.736. Tribunal do Estado da Bahia. Relator: Ministro Jorge Mussi. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%AAncia%20em%20teses%2036%20-%20Habeas%20Corpus.pdf. Acesso em 04 jun 2020.

²¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 112.264. Tribunal do Estado de Pernambuco. Relator: Ministro Reynaldo Soares Fonseca. Brasília, DF, 19 de novembro de 2019. Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%EAnncia%20em%20teses%20Crimes%20Contra%20a%20Honra.pdf. Acesso em 22 mar 2020.

No que diz respeito ao momento em que o pagamento deve ser efetuado para efeito de extinção de punibilidade, tanto o art. 34 da Lei n. 9.249/95 como o § 3º, do art. 15, da Lei 9.664/2000 estabelecem que o pagamento deve ser realizado antes do recebimento da denúncia. Enquanto o § 2º, do art. 9º, da Lei n. 10.684/2003, e o art. 69, da Lei n. 11.941/2009, não fixam nenhum prazo. Nesse outro aspecto, a legislação mais recente é mais benéfica ao acusado, permitindo que a extinção de punibilidade beneficie o imputado em qualquer momento.²²

No que se refere à representação fiscal para fins penais, esta somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento (inclusão do § 1.º no art. 83 da Lei n.º 9.430/1996), conforme ressalta Hable.²³

Cumprido informar que em 14/11/2018, a Receita Federal do Brasil publicou a Portaria n.º 1.750/2018, que trata do procedimento adotado para a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP ao Ministério Público Federal – MPF, diante de indícios de crimes identificados no curso das fiscalizações, unificando as regras sobre o tema, com algumas inovações.²⁴

Percebe-se, assim, que, no Brasil, a jurisprudência e a doutrina entendem que é extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do débito a qualquer tempo. Isto é, extingue-se o direito de o Estado aplicar sanção penal prevista na norma incriminadora tributária, contra quem praticou infração penal, se ocorrer o pagamento integral do tributo, antes ou depois do recebimento da denúncia.

3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E O INCENTIVO À SONEGAÇÃO FISCAL

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo gera vários posicionamentos doutrinários quanto à sua utilização. Alguns a criticam; outros, justificam-na.

²² BITENCOURT, Carlos Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 1º Edição, 2º tiragem, pág. 87. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

²³ HABLE. José. Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020. pp. 151/152.

²⁴ HABLE. José. Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020. p. 151.

Dílio Procópio de Alvarenga entende que:

Eis porque dissemos que o legislador deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tributário), minimizando o imediatamente protegido (fé pública, administração pública). Eis porque, também, dissemos que o direito penal foi transformado em mero 'cobrador de tributos'. Parece-nos pouco moralizante essa causa de extinção da punibilidade, haja vista que, afinal, só o remisso incorrerá em sanção. Quem paga, livra-se da pena; quem não paga, sofre imposição da pena.²⁵

Flávio Vilela Campos é crítico:

(...) ao cometer crime contra a ordem tributária, o agente o pratica mediante dolo, conduta fraudulenta (em geral falsidade ideológica ou material), ou apropria-se de bem outorgado pela lei em confiança (apropriação indébita), e não ocorre apenas o simples inadimplemento de tributo devido. Se a lei penal entendeu por punir condutas semelhantes quando causarem dano ao particular, maior deverá ser o fundamento para se proteger a coletividade, quanto mais ao pensar que, pela função de justiça distributiva, o tributo é o principal instrumento da sociedade para o cumprimento dos princípios constitucionais modificadores da realidade social. Ora, relegar ao Direito Penal a tarefa de simples instrumento de arrecadação imediata, é dar-lhe conotação extremamente utilitarista, subtraindo-se da tutela penal tributária bens jurídicos como a proteção da ordem tributária em sua verdade, assim como a proteção do patrimônio previsto pelo legislador para financiar a construção do Estado Social e Democrático de Direito previsto pela Constituição, o qual propicie a dignidade da pessoa humana a todos seus cidadãos.²⁶

Note-se que os defensores da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo entendem que o bem jurídico tutelado é a arrecadação tributária, sem vislumbrar qualquer outra tutela abrangida pelo crime contra a ordem tributária. Após o pagamento, não haveria mais motivo para aplicação da lei penal ao delinquente que restabeleceu a isonomia com os demais contribuintes.

Os que são contrários à extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo entendem que o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, não a

²⁵ ALVARENGA, Dílio Procópio. Sonegação fiscal. Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais. Minas Gerais, n. 1, p. 32-33, fev-abr./91, apud STOCO, Rui. Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 81, v. 675, p. 351, jan./1992.

²⁶ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 97-98. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

simples arrecadação. Como em crimes similares, por exemplo, no furto, não há previsão de extinção de punibilidade pela restituição do dano ao particular, não se poderia ter a extinção da pretensão punitiva pela restituição do dano à coletividade.

Para os não adeptos da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a perda do direito de punir mediante o pagamento privilegia o sonegador em face dos demais criminosos patrimoniais, beneficiando-se os que “furtam” recursos destinados à coletividade, sem a mesma previsão legal de extinção de punibilidade para quem “furta” o particular.

Segundo Flavio Vilela Campos, mesmo se o bem jurídico tutelado fosse a mera arrecadação, o argumento de que a extinção da punibilidade é benéfica, porque viabiliza a arrecadação aos cofres públicos, não se sustenta, pois:

Mesmo ao argumentar o “benefício” trazido pela arrecadação tributária, decorrente do pagamento do tributo, para fins de se obter a extinção da punibilidade, está a esquecer-se dos maléficos efeitos decorrentes do incentivo à sonegação, causados pela possibilidade de livrar-se da pena criminal pelo simples pagamento do tributo sonegado, estimulando-se assim o delito.²⁷

O autor vai além:

No Brasil, é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo evadido a qualquer tempo, nos termos da atual jurisprudência. O referido instituto de extinção da punibilidade, aliado aos constantes programas de parcelamento com anistia das penalidades tributárias, tem reduzidos os percentuais de pagamento espontâneo dos tributos, pois o contribuinte sabe que, mesmo que for objeto de lançamento tributário, denunciado e condenado pelo crime fiscal, poderá, no futuro, diante das benesses do parcelamento com anistia de multas, pagar o tributo e ver extinta a punibilidade do crime cometido. Esse contexto resulta efeito oposto aos argumentos utilitaristas da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pois, ao contrário de elevar a arrecadação tributária, provoca a queda da arrecadação pela certeza da impunidade e do pagamento dos valores devidos sem nenhum acréscimo.²⁸

²⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 98. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

²⁸ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 138. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

Percebe-se que o argumento de que há benefício trazido pela arrecadação, devido ao pagamento do tributo para extinguir a punibilidade, cai por terra, pois acaba por incentivar mais sonegação, a prejudicar a própria arrecadação.

É nítido, até para olhos desarmados, que a extinção da punibilidade pelo pagamento prejudica a arrecadação, pois ignora por completo os efeitos decorrentes do incentivo à sonegação, haja vista a possibilidade de se livrar da sanção penal pelo simples pagamento do tributo sonegado.

Os argumentos trazidos pelos não adeptos do regime de extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer momento são muito mais coerentes do que os argumentos dos defensores.

Ora, é sabido que, eventualmente, se for apurado crime, basta pagar o tributo e livrar-se de qualquer sanção penal.

Vale lembrar que, nos crimes tributários, há elevada qualificação técnica dos criminosos, sendo, corriqueiramente, analisados o risco representado pela conduta ilícita e a vantagem econômica a ser auferida.

Ademais, acredita-se que o sistema de extinção da punibilidade pelo pagamento privilegia o sonegador em face dos demais delinquentes de crimes contra o patrimônio, beneficiando-se, assim, aquele que furta da coletividade.

Entre as causas de sonegação fiscal, destaca-se a de que é cultura do mercado sonegar, pois quem não paga imposto obtém melhores custos de produção, torna-se mais competitivo e conquista melhores resultados. Dessa forma, uma empresa sonegadora pressiona também seus concorrentes a sonegar para que se mantenham competitivos.

Pode-se dizer que a prática reiterada de crimes contra a ordem tributária contribui para o aumento da carga tributária, punindo e onerando os empresários honestos, além da sociedade como um todo.

Nesse sentido entende Flávio Vilela campos:

Os agentes, como nos demais crimes econômicos, são pessoas bem situadas socialmente, com poder econômico e/ou político, cuja atividade é essencial à sociedade. Entretanto, ao perpetrarem a conduta delituosa, subtraem recursos essenciais ao cumprimento dos objetivos fundamentais do Estado, o que muitas vezes leva o governo a elevar a carga tributária,

punindo e onerando economicamente os empresários e cidadãos honestos.²⁹

Como a cultura de sonegar pode gerar o aumento da carga tributária e o aumento da carga pode levar as empresas a tentar sonegar ainda mais, incorre-se em ciclo vicioso. Trata-se de verdadeira bola de neve.

Nesse contexto, se parte da sociedade deixa de contribuir com arrimo na sonegação fiscal, cria-se situação de desigualdade. Tal cenário agrava-se diante da ineficácia de medidas para enfrentar a sonegação.

Como as normas tributárias possuem notória rejeição social, por implicarem a invasão do patrimônio particular por parte do Estado, só são cumpridas pela previsibilidade de sanções pelo descumprimento.

Nos termos da lei, o valor evadido não é considerado elemento do crime tributário. Para os críticos à norma penal tributária posta, deve-se incluir o valor evadido como elemento do crime, ensejando em qualificadora quando o valor evadido for elevado, de forma a impor penas mais severas nesses casos.

Assim entende Flávio Vilela Campos:

Entende-se que, na esteira de diversos países pesquisados, a legislação brasileira deveria incluir o valor “evadido” como elemento do crime, de forma que pequenos valores evadidos não sofram a tutela do Direito Penal. Ao contrário, valores de elevada monta, como os milhões e bilhões que se vê constantemente sonegados, demandam situação qualificadora, pois provocam elevado dano à sociedade, situação que claramente aflige o patrimônio público ou os recursos previstos para cumprimento da função social do tributo.³⁰

Também há quem defenda que o crime seja qualificado se praticado mediante fraude, com provas forjadas, com a utilização de pessoas físicas ou jurídicas em paraísos fiscais.

A ausência de positivação dessas qualificadoras acaba por incentivar a sonegação, haja vista que não se cumpre com a finalidade preventiva da pena.

Percebe-se que o modelo pátrio de extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento necessita ser aprimorado, pois só há fundamento para a utilização do instituto se houver como efeito o incremento da

²⁹ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 44-45. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

³⁰ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 113. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

arrecadação tributária. Verifica-se, no entanto, justamente o efeito contrário, pois a arrecadação é evadida diante da certeza da impunidade penal e da ausência de penalidade pecuniária, haja vista o parcelamento com anistia de multas.

Considerando que as normas tributárias possuem sabida rejeição social, pois implicam necessariamente invasão do patrimônio particular por parte do Estado a título de tributo, só são cumpridas pela certeza de imposição de sanções severas pelo descumprimento. Logo, deve-se observar a finalidade preventiva da pena.

3.1 REGIME DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DE CRIMES TRIBUTÁRIOS EM OUTROS PAÍSES

Crítico do atual sistema pátrio de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, Flávio Vilela Campos deu importante contribuição para o tema com seu livro “Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários”.

Referido autor corroborou suas críticas ao analisar resultado de pesquisa realizada em 38 países na qual se respondeu questionário com os seguintes quesitos:

1) Qual a legislação que regulamenta o crime de sonegação fiscal? 2) Quais as penas previstas na legislação penal tributária para o crime de sonegação fiscal? 3) Há possibilidade da extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal pelo pagamento do tributo? Caso positivo, em quais situações poderá ocorrer a extinção da punibilidade? 4) Existe outra possibilidade de extinção de punibilidade pelo crime de sonegação fiscal? 5) Quais outros instrumentos são utilizados para garantir a eficiência arrecadatória, bem como para reafirmar o caráter ilícito da sonegação? Há outros mecanismos, como bloqueio de bens ou qualquer outro tipo de constrição patrimonial, com a finalidade de garantir melhor eficiência arrecadatória?³¹

³¹ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

Os países pesquisados foram Canadá, Estados Unidos, México, Alemanha, Áustria, Bélgica, Espanha, Finlândia, França, Holanda, Hungria, Inglaterra, Irlanda, Itália, Noruega, Polônia, Portugal, República Tcheca, Rússia, Suécia, Suíça, Argentina, Chile, Colômbia, Paraguai, Uruguai, Panamá, China, Índia, Indonésia, Japão, Malásia, Singapura, Austrália, Nova Zelândia, África do Sul, Angola e Cabo Verde.

Flávio Vilela Campos³² relata que “em relação ao instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, 58% dos países ou são totalmente independentes ou apenas, em determinadas circunstâncias, permitem a autodenúncia liberadora da pena pela autorregularização antes de qualquer procedimento fiscal ou penal.”

Na sequência, afirma que “países socialmente desenvolvidos normalmente se encontram nesse grupo, não permitindo a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo, salvo se anterior ao procedimento fiscal.”³³

Em seguida, aponta que:

Em outros 24% dos países, há severa restrição para aplicação do instituto em função de condutas reiteradas, gravidade dos fatos, como a associação criminal, ou seja, permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo para evasão fiscal de menor gravidade e normalmente até a fase de instrução penal.³⁴

Também verificou o seguinte:

Destarte, em 82% dos países pesquisados há severas restrições para a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo evadido, sendo que o modelo penal tributário brasileiro não encontra paradigma em nenhum país, sendo todos os (38) países mais restritivos para a aplicação do instituto.³⁵

Conforme Flávio Vilela apurou:

³² CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 129. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

³³ Idem.

³⁴ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 129. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

³⁵ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 130. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

Verifica-se que em alguns países, além de ser espontânea e anterior ao procedimento fiscal ou penal, há restrições de aplicação do instituto para determinadas circunstâncias, como é demonstrado nos exemplos a seguir. Na Alemanha, quando o imposto sonegado exceder 25.000 euros por ato; caso exista um caso particularmente grave, como participação de funcionário público, prática reiterada usando documentos falsificados e prática de evasão por meio de organização criminosa.³⁶

Na Alemanha, há a possibilidade de extinção da punibilidade, desde que ocorra antes do início de procedimento fiscal ou penal (como a denúncia espontânea no Brasil). Também pode ocorrer a extinção da punibilidade pelo pagamento apenas em situações de sonegação não grave.³⁷

O quadro internacional deixa evidente que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, se existente, pode ser aplicado apenas em determinadas situações, de forma voluntária e antes de qualquer procedimento fiscal ou penal. Não se aplica a extinção da punibilidade pelo pagamento em casos de fraude, com a utilização de interpostas pessoas e outros subterfúgios fraudulentos.

É nítido que o atual sistema brasileiro de extinção da punibilidade dos crimes tributários mediante o pagamento integral da dívida a qualquer momento não encontra guarida nos ordenamentos jurídicos de outros países.

Percebe-se que o regime adotado no Brasil é discrepante em relação ao cenário internacional. A sistemática adotada é estranha aos ordenamentos jurídicos dos 38 países estudados por Flávio Vilela Campos.

Transparece claro que, para contornar a problemática de incentivo à sonegação, é necessário rever o instituto de extinção da penalidade pelo pagamento pátrio, de forma a transformar a certeza de impunidade em certeza de aplicação de sanções penais e pecuniárias.

3.2 O RESPEITO AOS PRINCÍPIOS E ÀS GARANTIAS TRIBUTÁRIAS E PENAI, EM FACE DA PRETENSÃO DE PUNIBILIDADE E DA ARRECADAÇÃO ESTATAL.

³⁶ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 118. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

³⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 212. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

Destaca-se que, apesar de no Estado Democrático de Direito ser necessária a proteção da ordem tributária, apenando-se eventuais infratores, é primordial não se ignorarem as garantias individuais para tanto.

Independentemente de serem coerentes as ponderadas críticas supracitadas, não se pode sobrepô-las às garantias individuais.

A Constituição Federal (CF) é o fundamento de todo o ordenamento jurídico, pois estabelece seus princípios norteadores, cria as garantias individuais e as reconhece. Todo o sistema tributário-penal se fundamenta na CF.

A CF estabelece limites ao poder de tributar, ou seja, impõe limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Tais limitações emanam, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias.

Vale ressaltar alguns princípios da limitação da invasão patrimonial privada a título de tributo: princípio da legalidade tributária, princípio da anterioridade tributária, princípio da irretroatividade tributária e princípio da vedação de confisco.

Em relação ao princípio da legalidade tributária, Eduardo Sabbag³⁸ entende que “prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei.”

José Eduardo Soares de Melo entende que:

O princípio da legalidade constitui uma das garantias do Estado de Direito, desempenhando uma função de proteção dos direitos dos cidadãos, insculpido como autêntico dogma jurídico pela circunstância especial de a Constituição Federal haver estabelecido, como direito e garantia individual, que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei” (art. 5º, II).³⁹

José Eduardo Soares de Melo vai além:

A constituição contém conceitos e diretrizes básicas que devem ser rigorosamente obedecidas por todos os seus destinatários e perseguidas até as últimas consequências,

³⁸ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 11ª Edição, pág. 60. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

³⁹ MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 9ª Edição, pág. 18. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

sendo inadmissível ao intérprete e aplicador do direito tomar como ponto de partida norma infraconstitucional (lei, ou regulamento), uma vez que esta deve sempre estar fundamentada em norma de escalão superior (como se caracteriza a Constituição).⁴⁰

Dessa forma, não basta que haja previsão infraconstitucional do tributo, é necessária estrita obediência aos superiores postulados da CF para que a cobrança do tributo seja legítima.

Assim, se o tributo sonegado não está de acordo com o princípio da legalidade tributária, não há crime, pois o tributo exigido é ilegítimo. Ora, a obrigação tributária nada mais é do que o Estado avançar em direção ao patrimônio do súdito, compulsoriamente, para recolher quantia, intitulada como “tributo”, direcionando-a aos cofres públicos. Tal invasão, para ser legítima, pressupõe vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo por intermédio de lei. Para Eduardo Sabbag⁴¹, “a invasão é inexorável, não havendo como dela se furtar, exceto se o tributo se apresentar ilegítimo.”

Cobrar tributo indevido é o equivalente a não pagar tributo devido, logo, igualmente reprovável.

Da mesma forma, a CF limitou a pretensão punitiva às observâncias das leis penais, visando à garantia do valor supremo, a liberdade.

Para Cezar Bitencourt e Luciana Monteiro:

Tomando como referente o sistema político instituído através da Constituição Federal de 1998, podemos afirmar, sem sombra de dúvidas, que o Direito Penal no Brasil deve ser concebido e estruturado a partir de uma concepção democrática do Estado de Direito, respeitando os princípios e garantias reconhecidos na nossa Carta Magna.⁴²

De acordo com Flávio Vilela Campos:

[...] deverá, tanto o procedimento administrativo de lançamento tributário quanto de apuração de indícios da ocorrência de crimes relacionados à matéria tributária, respeitar as garantias constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, com respeito à intimidade, ao sigilo de

⁴⁰ MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 9ª Edição, pág. 10. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

⁴¹ SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 11ª Edição, pág. 34. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

⁴² BITENCOURT, Carlos Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 1º Edição, 2º tiragem, pág. 32. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

correspondência, telefônico, de dados etc., salvo nos casos previstos em lei, sendo inadmissíveis as provas obtidas por meios ilícitos.⁴³

São aplicados os mesmos princípios constitucionais dos “crimes comuns” positivados pelo Código Penal aos crimes contra a ordem tributária. Assim, os princípios constitucionais aplicados à criminalidade tributária são a legalidade, princípio da intervenção mínima, a tipicidade, a proibição do emprego de analogia, a irretroatividade (salvo em benefício do réu), *non bis in idem* e a garantia jurisdicional.

Bitencourt, explica o princípio da legalidade:

[...] nenhum fato pode ser considerado crime e nenhuma pena criminal pode ser aplicada sem que antes da ocorrência desse fato exista uma lei definindo-o como crime e combinando-lhe a sanção correspondente. A lei deve definir com precisão e de forma cristalina a conduta proibida.⁴⁴

A importância do princípio da legalidade para o Direito Penal evidencia-se quando Rogério Sanches Cunha leciona:

A evolução do Direito Penal é, destarte, marcada pela evolução de suas garantias, de modo que esse princípio se constitui no ponto básico para que se possa falar em criação de um Direito Penal racional e compatível com o Estado Democrático de Direito.⁴⁵

Rogério Sanches Cunha entende que, nos termos do princípio da intervenção mínima:

[...] o Direito Penal só deve ser aplicado quando estritamente necessário (*ultima ratio*), mantendo-se subsidiário. Deve servir como a derradeira trincheira no combate aos comportamentos indesejados, aplicando-se de forma subsidiária e racional à preservação daqueles bens de maior significação e relevo.⁴⁶

⁴³ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 49. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

⁴⁴ BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal: parte geral. Volume 1, 9ª edição, pág. 10. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

⁴⁵ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8ª edição, pág. 103. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

⁴⁶ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8ª edição, pág. 81. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

Em relação à irretroatividade, a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu, nos termos do art. 5º, XL, da CF.

Flávio Vilela Campos consagra que, no âmbito de crimes contra a ordem tributária:

[...] a lei tributária que cominar penalidade mais grave não se aplicará a infrações ocorridas antes de sua vigência, ou seja, são irretroativas. A contrário sensu, tratando-se de lei penal benéfica ao agente quanto à definição da infração tributária, bem como à cominação da respectiva penalidade pecuniária, a retroatividade é a regra[...].⁴⁷

Portanto, a lei sobre crimes econômicos não retroage, salvo em benefício do réu, em atenção às garantias individuais.

Outra garantia penal que deve ser observada é a do princípio do *non bis in idem*. Este informa que cada ofensa ao bem jurídico tutelado pela norma penal deve corresponder a uma sanção.

Rogério Sanches Cunha ensina que:

O princípio do non bis in idem tem três significados: (a) Processual: ninguém pode ser processado duas vezes pelo mesmo crime. (...) (b) Material: ninguém pode ser condenado pela segunda vez em razão do mesmo fato; (c) Execucional: ninguém pode ser executado duas vezes por condenações relacionadas ao mesmo fato⁴⁸.

Assim, para Patrícia Schoerp, não é cabível a duplicidade de sanção administrativo-penal em caso de identidade de sujeitos, fato e fundamento sobre a existência de uma relação de supremacia especial da Administração. Nesse caso, dever-se-ia preponderar a lei penal.

Patrícia Schoerp nesse sentido entende que:

[...] se pelo mesmo fato se tipificam um ilícito tributário e um crime fiscal há duplo apenamento: na execução fiscal, com o pagamento do valor principal devido e consectários legais, por ilícito tributário, e na ação penal, com o cumprimento de pena

⁴⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 52. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

⁴⁸ CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8º edição, pág. 128. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

privativa de liberdade e o pagamento de multa, por crime tributário.⁴⁹

Contudo, há divergência doutrinária. Outros entendem que podem incidir as duas sanções cumulativamente, pois as sanções administrativas e penais possuem natureza e finalidades diferentes.

A observância de todas as garantias individuais nos crimes contra a ordem tributária está em consonância com o devido processo legal.

Para Flávio Vilela Campos:

A cláusula do devido processo legal é destinada a tutelar direitos, ou seja, é o meio pelo qual devem ser reconhecidos, preservados ou cumpridos os direitos substantivos, que no processo administrativo tributário se confirmam se a participação do interessado se der o plano de posições jurídicas que a Administração quanto as faculdades, ônus e direitos.⁵⁰

Percebe-se que o devido processo legal objetiva garantir o direito de ação, a igualdade das partes e o respeito ao direito de defesa e ao contraditório.

Além disso, em atenção ao princípio da subsidiariedade do Direito Penal, no âmbito tributário, as sanções penais só incidem se as medidas administrativas demonstrarem ser insuficientes para combater as infrações fiscais. Assim, aplicam-se sanções penais apenas para condutas caracterizadas como crimes fiscais, como evasão e fraude tributária.

Nesse sentido estabelece Flávio Vilela de Campos:

No campo tributário, entende-se que as sanções de natureza penal só deverão ser estabelecidas quando as medidas administrativas se mostrarem insuficientes para o combate às infrações fiscais, reservando-se apenas a condutas de evasão e fraude tributárias caracterizadas como crime fiscais.⁵¹

Nota-se, portanto, que a pretensão punitiva do Estado não pode extrapolar as garantias individuais consagradas na CF.

⁴⁹ SHOERPF, Patrícia. Crimes Contra a Ordem Tributária - Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais. 2ª edição, pág. 33. Curitiba: Editora Juruá, 2010.

⁵⁰ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 55. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

⁵¹ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 57. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ex positis, percebe-se que, ao se cotejar o cenário internacional sobre a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo com a atual jurisprudência do STF, o sistema brasileiro aparenta inócuo, inusual e pouco recorrente.

Nem mesmo a finalidade meramente utilitarista do Direito Penal para a arrecadação do tributo é aproveitada, haja vista que, nos crimes tributários, há alta qualificação técnica dos criminosos, sendo normalmente analisados o risco representado pela conduta ilícita e a vantagem econômica a ser auferida. Caso seja apurado crime, basta pagar o tributo para livrar-se de qualquer sanção penal. Na perspectiva econômica do empresário, vale – e muito – sonegar.

Resta claro ao sonegador que sempre poderá ver a pena extinta pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, inclusive pelos corriqueiros programas de parcelamento, com anistia de multa, até mesmo para situações de dolo e fraude comprovadas. Incentiva-se, portanto, a prática de mercado de sonegar para obter melhores resultados. Pressiona-se, de igual forma, o concorrente a também sonegar para se manter competitivo. Trata-se de verdadeiro incentivo à sonegação.

As normas tributárias possuem notória rejeição social, pois implicam necessariamente invasão do patrimônio particular por parte do Estado, a título de tributo. Referidas normas só são cumpridas pela certeza de imposição de penalidades severas pela desobediência. Mas, em contrapartida, também não se deve colocar a pretensão arrecadatória e a pretensão punitiva do Estado acima dos direitos e garantias individuais. Afinal, cobrar tributo indevido é equivalente a não pagar tributo devido, sendo igualmente reprovável. Da mesma forma, apenar pessoas inocentes em prol da pretensão punitiva estatal é tal-qualmente repugnante.

Dessa forma, acredita-se que o Brasil deveria se filiar a sistema similar ao adotado na Alemanha, que permite a extinção da punibilidade do crime tributário, desde que a declaração voluntária e o pagamento ocorram

antes do procedimento fiscal ou penal e apenas para situações de sonegação não graves.

No sistema alemão, a extinção da punibilidade não é aplicada: i) caso já tenha se iniciado algum procedimento fiscal ou penal, ou mesmo que o contribuinte tenha conhecimento de que haveria algum procedimento fiscal ou penal; ii) caso o imposto sonegado exceda 25.000 euros por ato; e iii) se houver um caso particularmente grave.⁵²

A autodenúncia nesse regime deve ser espontânea e não decorrente de procedimento fiscal ou penal instaurado.

Também se deve incluir o valor evadido como elemento do crime, ensejando em qualificadora quando o valor evadido for elevado, de forma a impor penas mais severas nesses casos.

Da mesma forma, deve-se qualificar o crime se praticado mediante fraude, com provas forjadas, com a utilização de pessoas físicas ou jurídicas em paraísos fiscais.

Destaca-se, ainda, que, no Brasil, é necessário se aprimorarem os instrumentos que permitem diferenciar os contribuintes sonegadores e inadimplentes contumazes dos contribuintes que, apenas em determinado momento, por erro ou incapacidade de adimplência, deixam de forma eventual de quitar suas obrigações.

Conforme ensina Flávio Vilela Campos, “a gestão da cobrança, os mecanismos de parcelamento e as penalidades aplicadas deveriam ser distintos conforme o perfil de contribuintes.”⁵³

Tal distinção afigura-se de extrema importância, haja vista que a Fazenda, com anseio demasiado de arrecadar, recorrentemente comete exageros, viola o ordenamento tributário e a Constituição Federal. A atuação fora da legalidade por parte de órgãos fazendários é banalizada.

Portanto, acredita-se pertinente defender o resguardo do contribuinte comum, ao mesmo tempo em que se apene apenas os contribuintes

⁵² CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 118. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

⁵³ CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Pág 135. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

delinquentes, contumazes, de forma a viabilizar o caráter preventivo da pena, desincentivar a sonegação fiscal e aumentar a arrecadação.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVARENGA, Dílio Procópio. Sonegação fiscal. Revista jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais. Minas Gerais, n. 1, p. 32-33, fev-abr./91, apud STOCO, Rui. Sonegação fiscal e os crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, ano 81, v. 675, p. 351, jan./1992.

BITENCOURT, Carlos Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 1º Edição, 2º tiragem, pág. 36. São Paulo. Editora Saraiva, 2014.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de direito penal: parte geral. Volume 1, 9º edição, pág. 10. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em 10.ago.2020.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em 15.jul.2020.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249. Acesso em 14 jul 2020.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964. Acesso em 21 jul 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 118.736. Tribunal do Estado da Bahia. Relator: Ministro Jorge Mussi. Brasília, DF, 15 de dezembro de 2009. Disponível em: http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%C3%Aancia%20em%20teses%2036%20-%20Habeas%20Corpus.pdf. Acesso em 04 jun 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp/848.021/SP. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator: Ministro Gilson Dipp. Brasília, DF, 21 de setembro de 2006. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/9054854/recurso-especial-resp->

848021-sp-2006-0095948-0/inteiro-teor-14233606/amp. Acesso em: 03 jun 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RHC 112.264. Tribunal do Estado de Pernambuco. Relator: Ministro Reynaldo Soares Fonseca. Brasília, DF, 19 de novembro de 2019. Disponível em:http://www.stj.jus.br/internet_docs/jurisprudencia/jurisprudenciaemteses/Jurisprud%EAncia%20em%20Teses%%20Crimes%20Contra%20a%20Honra.pdf. Acesso em 22 mar 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 116828. Tribunal de Justiça de São Paulo. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 13 de agosto de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4681853>. Acesso em: 03 ago 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Processo n. 0003538-91.2015.4.03.6127.1ª Vara Federal de São José da Boa Vista. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 26 de setembro de 2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?12850755>. Acesso em: 03 ago 2020.

CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. São Paulo: Editora Padrão, 2020.

CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal. Volume Único. 8ª edição. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

HABLE, José. Curso de Processo Administrativo Fiscal: Teoria e Prática, com Ênfase nas Decisões do Tribunal Administrativo de Recursos Fiscais. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

MELO, José Eduardo Soares. Curso de Direito Tributário. 9ª Edição, pág. 18. São Paulo: Editora Dialética, 2010.

REALE JÚNIOR, Miguel. Crime organizado e crime econômico, pág 188. São Paulo. Revista dos Tribunais, ano 4, n. 13.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 11ª Edição, pág. 60. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

SHOERPF, Patrícia. Crimes Contra a Ordem Tributária - Aspectos Constitucionais, Tributários e Penais. 2ª edição, pág. 33. Curitiba: Editora Juruá, 2010.