

## **Crimes tributários em contextos de normalidade e de calamidade pública no Brasil: a necessidade de sistematização constitucional do Direito Penal Tributário em prol das garantias individuais**

Tax crimes in contexts of normality and public calamity in Brazil: the need for constitutional systematization of Tax Criminal Law in favor of individual guarantees

**Victor Augusto Estevam Valente**<sup>1</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de Campinas*

**Sumário:** 1. Introdução. 2. Bem-jurício penal tributário na perspectiva constitucional. 3. Crimes tributários: classificações e bases dogmáticas. 3.1. Art. 1º da Lei nº 8137/90. 3.1.1. Acordo de não persecução penal (ANPP) e extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário: diferenças e a reparação do dano no contexto de crise econômica. 3.2. Art. 2º. 3.2.1. Interpretações judiciais e inconsistências na sistematização constitucional do direito penal tributário. 3.3. Contrabando e descaminho. 4. Das denúncias genéricas e da insuficiência de provas: o melhor interesse do réu (*in dubio pro reo*) em tempos de calamidade e no pós-pandemia. 5. Sistema tributário nacional e garantias individuais em períodos de normalidade, de calamidade pública e no pós-pandemia. 5.1. Dosimetria da pena em tempos de calamidade. 6. Conclusões. Bibliografia.

**Resumo:** O presente artigo analisa os crimes tributários em tempos de normalidade e de calamidade pública no Brasil, com a finalidade de demonstrar que os efeitos econômicos e financeiros provocados pela pandemia da COVID-19 (SARS-CoV-2 ou “Novo Coronavírus”) demandam uma reinterpretação das decisões judiciais no âmbito do direito penal tributário em prol das garantias individuais dos contribuintes e dos responsáveis tributários. Avalia-se a importância do bem jurídico-penal como limite crítico à intervenção criminal no sistema tributário nacional, tanto em tempos de normalidade como nos contextos de calamidade e de crises econômicas. Discorre-se sobre a necessidade de sistematização constitucional do direito penal tributário no âmbito das interpretações judiciais, no intento de assegurar o respeito à dignidade humana e à intervenção mínima. Para tanto, utiliza-se na presente perquirição de referências bibliográficas tanto em nível nacional, como no âmbito estrangeiro, além dos métodos multidimensional, dialético e silogístico.

**Palavras chave:** Crimes tributários; sistematização constitucional; garantias liberais; calamidade pública.

---

<sup>1</sup> Doutorando e Mestre em Direito Penal pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Coordenador do curso de Especialização de Criminologia, Direito Penal e Processual Penal e dos Cursos de Extensão em *Compliance Digital* da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-CAMPINAS). Especialista em Direito Penal Econômico pela Universidade de Coimbra. Professor de Direito Penal e Processual Penal da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-CAMPINAS). Advogado, parecerista e consultor jurídico.

**Abstract:** This article analyzes tax crimes in times of normality and public calamity in Brazil, in order to demonstrate that the economic and financial effects caused by the COVID-19 pandemic (SARS-CoV-2 or "New Coronavirus") demand a reinterpretation of judicial decisions within the scope of criminal tax law in favor of the individual guarantees of taxpayers and those responsible for tax. The importance of the legal-criminal is evaluated as a critical limit to criminal intervention in the national tax system, both in times of normality and in the contexts of calamity and economic crises. The need for constitutional systematization of criminal tax law is discussed in the context of judicial interpretations, in an attempt to ensure respect for human dignity and minimal intervention. To this end, it is used in the present investigation of bibliographic references both at national level and abroad, in addition to multidimensional, dialectical and syllogistic methods.

**Keywords:** Tax crimes; constitutional systematization; liberal guarantees; public calamity.

## 1. Introdução

Esse artigo tem por objeto a análise dos crimes tributários em tempos de normalidade e de calamidade pública no Brasil, com o escopo de avaliar até em que medida as decisões judiciais sobre os ilícitos penais tributários deverão ser objeto de reinterpretação constitucional, máxime em tempos de pandemia e pós-pandemia da COVID-19, tendo por causa a SARS-CoV-2 ou "Novo Coronavírus".

A necessidade de realizar estudo desse cariz diz respeito aos impactos econômicos desencadeados pela pandemia da COVID-19, sugerindo a compreensão do sistema tributário nacional a partir de três perspectivas distintas: (i) em estado de normalidade; (ii) no contexto de calamidade; e (iii) em tempos de pós-pandemia, cuja expectativa é de reequilíbrio da ordem econômica, conquanto seja indispensável a reavaliação das interpretações judiciais sobre crimes tributários em prol das garantias individuais dos contribuintes.

A título de exemplo, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 163.334/SC<sup>2</sup>, entendeu pela criminalização do tributo declarado e não pago ("criminalização do recolhimento não intencional de ICMS"). Em período antecedente à pandemia do "Novo Coronavírus", decretou a Suprema Corte que o contribuinte que deixar de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) cobrado de adquirente de mercadoria, produto ou serviço, incidirá no tipo penal de apropriação indébita tributária (artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90), antes concebido meramente ilícito administrativo.

Observa-se, destarte, que os julgados e posicionamentos jurisprudenciais dessa natureza causam drásticos impactos nas liberdades públicas dos contribuintes e dos responsáveis tributários, valendo-se do direito penal tributário como subterfúgio para a arrecadação tributária em detrimento das garantias liberais, tais como a intervenção mínima, a fragmentariedade, a responsabilidade subjetiva (não-culpabilidade), a capacidade contributiva e a isonomia tributária.

Urge ponderar, criticamente, sobre a *ratio decidendi* incutida nas interpretações judiciais sob o viés da concepção metodológica<sup>3</sup> do bem jurídico-

<sup>2</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC nº 163.334/SC. Min. Rel. Luiz Roberto Barroso. Plenário. Julgado em: 18 dez. de 2019.

<sup>3</sup> A concepção metodológica do bem jurídico não se confunde com a *ratio* da norma incriminadora, eis que, conforme apregoado por Estellita, a última "[...] subtrai as possibilidades de operar com função limitadora do 'ius puniendi' e crítica do Direito posto". Assim, a concepção metodológica facilita o trabalho hermenêutico na limitação do preceito incriminador do tipo penal (ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 205-206).

penal tributário, sejam nos fatos cometidos mediante fraude, sejam nos desprovidos de tal elemento como meio de execução, com o objetivo de limitar, sob uma linha sistemicamente constitucional, o âmbito de incidência do poder punitivo (*ius puniendi*) na área tributária.

Visando a alcançar os resultados esperados, a presente pesquisa é consubstanciada no método multidimensional, ou seja, em consulta criteriosa a referências bibliográficas e a decisões judiciais que versam sobre os crimes tributários tanto no cenário nacional, como no estrangeiro, permitindo o conhecimento dos diversos entendimentos acerca da temática em comento.

Busca-se, ao final, um posicionamento a partir da análise de dados opostos, sendo que os métodos dialético e silogístico têm o condão de conduzir a caminhos apropriados para o alcance dos resultados esperados, quais sejam, a leitura dos crimes tributários a partir de uma sistematização constitucional e em conformidade com os direitos e garantias individuais, quer em tempos de normalidade, quer nos contextos de calamidade pública e de pós-pandemia.

## 2. Bem jurídico-penal tributário na perspectiva constitucional

Na presente incursão, cabe a análise das principais correntes que se voltam à fundamentação do bem jurídico-penal na perspectiva dos crimes tributários, com o escopo de conferir ao bem jurídico uma linha crítica ao poder punitivo no sistema tributário nacional. Essencialmente, esses entendimentos não giram em torno só do bem jurídico, senão também do objeto jurídico dos delitos fiscais, exurgindo, de um lado, a corrente patrimonialista e, de outro, a funcionalista<sup>4</sup>.

A primeira corrente, que é predominante na doutrina e na jurisprudência tanto da Espanha como da Alemanha, perfilha que o bem jurídico penalmente tutelado é o patrimônio público. Cabe dizer, o objeto jurídico é o patrimônio da Fazenda Pública, compreendendo a sua atividade e a arrecadação tributária<sup>5</sup>.

Sob o ângulo do Direito português, o mesmo entendimento é defendido por Susana Aires de Sousa, para a qual os crimes fiscais têm como objeto de tutela o patrimônio fiscal do Estado, isto é, o complexo das receitas fiscais que é de titularidade estatal. Por conseguinte, o bem jurídico-penal é a obtenção das receitas fiscais, sendo que tais, embora sejam administradas pelo Estado, pertencem a todos os indivíduos em sociedade e se destinam ao atendimento dos objetivos econômicos e sociais constitucionalmente consagrados<sup>6</sup>.

Em igual sentido, preleciona Manoel Pedro Pimentel que o direito penal tributário se dedica à salvaguarda dos interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, sobretudo se houver ofensa a tais interesses, constituindo-se em um ramo do direito penal financeiro<sup>7</sup>.

Da mesma sorte, Heloisa Estellita tece críticas à vagueza conceitual da ordem tributária, havendo dificuldades na definição sobre os limites do poder punitivo nesse viés. Assim, o objeto jurídico digno de proteção penal é a arrecadação

---

<sup>4</sup> Análise metódica sobre as diversas correntes é feita por MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998, p. 55-56. Já no Brasil: BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 679.

<sup>5</sup> O crime de fraude fiscal é previsto no § 370 da *Abgabenordnung*, sendo que a doutrina alemã reconhece que, além do patrimônio público, tutela-se o interesse do Estado no ingresso integral e tempestivo do imposto. Há quem sustente, ainda, que, além da arrecadação integral dos tributos, protege-se o patrimônio dos contribuintes honestos. Cf. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998, p. 56; ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 111.

<sup>6</sup> Cf. SOUSA, S.A. *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 288-300.

<sup>7</sup> PIMENTEL, M.P. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 17-18.

tributária, consistente em instrumento de formação da receita pública mediante a obtenção dos tributos criados e cobrados segundo os valores constitucionais e que têm por finalidade o atendimento das metas socioeconômicas contempladas na Lei Fundamental. Trata-se de valor dotado de relevância constitucional e “[...] indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento de pena”<sup>8</sup>.

Complementa Estellita que, a partir desse entendimento, assegura-se a concretude e o melhor contorno existencial do bem jurídico-penal, sendo que a arrecadação tributária é apta a exercer as funções de limite do poder punitivo (*ius puniendi*), justificando o merecimento da pena. Paralelamente, essa tutela penal também tem sua legitimidade na necessidade da pena, haja vista que, pela danosidade social da conduta – ou seja, a gravidade do ataque ao bem jurídico-penal –, outras espécies de sanção são insuficientes para a salvaguarda da arrecadação tributária enquanto bem jurídico-penal<sup>9</sup>.

A hipótese de incidência do fato gerador (fato típico) é descrita na lei, vinculando o credor ao devedor com vista à arrecadação tributária<sup>10</sup>. Exsurtem, assim, as obrigações principais e acessórias, que guardam relação umbilical com a arrecadação tributária e devem ser tomadas em conta para definir o âmbito de incidência do direito penal nas relações tributárias.

Cabe a análise, em um primeiro momento, acerca das obrigações tributárias principais, que contam como objeto o pagamento de tributo e surgem com a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico. A obrigação principal implica na exigibilidade do crédito tributário correspondente, que depende de apuração a ser realizada, na maior parte das vezes, a partir de elementos de informação fornecidos pelo contribuinte mediante o cumprimento das obrigações acessórias<sup>11</sup>.

Essa obrigação tributária é indispensável para a arrecadação tributária, motivo pelo qual não pode ser objeto de ofensas e de ameaças desde o seu nascimento, principalmente pelo fato de seu perecimento prescindir da vontade do sujeito passivo da relação tributária. Logo, essa obrigação é pressuposto para a ocorrência da ofensa ao bem jurídico arrecadação tributária<sup>12</sup>.

A exigibilidade do crédito tributário é indispensável para se aferir a ocorrência de lesão ou não ao bem jurídico-penal, servindo de parâmetro para a danosidade social. Por esse motivo, a construção dos tipos penais tributários compreende “[...] a inserção de elementos que impliquem juízos normativos acerca da existência da obrigação principal de pagar tributo, sem os quais não se poderá dizer que se está diante de um tipo penal orientado à tutela daquele bem [...]”<sup>13</sup>.

Contudo, as seguintes hipóteses são desprovidas de relevância penal, a saber: (i) as obrigações tributárias principais que têm por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, vez que esta é uma sanção em decorrência de ato ilícito e não assume as mesmas características constitucionais do tributo, não se confundindo com este; e (ii) antes da apuração do crédito tributário, estar-se-á no campo das obrigações acessórias e, via de consequência, em estados de

---

<sup>8</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 187-188.

<sup>9</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188-189.

<sup>10</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 191.

<sup>11</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 191.

<sup>12</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 191.

<sup>13</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 192.

periculosidade para a arrecadação tributária, não havendo que se falar em dignidade penal<sup>14</sup>.

Por outro lado, as obrigações tributárias acessórias, que também são instituídas legalmente, têm por objeto prestações, positivas ou negativas, que visam a garantir o controle de fiscalização e o interesse de arrecadação dos tributos, envolvendo a escrituração de livros, emissão de notas fiscais, manutenção de registros e informações, aceitação de fiscalização, prestação de informações, entre outros. Para Estellita: “[...] Trata-se de obrigações, como se vê, destinadas a permitir ao contribuinte e ao ente tributante o conhecimento, determinação e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributos”<sup>15</sup>.

Contudo, a corrente patrimonialista é objeto de controvérsias, mormente para fundamentar a criminalização do excesso de exação. Por exemplo, sustenta essa corrente que o dever de pagar tributo é pressuposto fático do crime tributário, embora, a nosso ver, tal dever não seja encontrado no crime de excesso de exação.

Com efeito, o excesso de exação é um crime contra a ordem tributária e, ao mesmo tempo, praticado contra funcionário público contra a Administração em geral, a despeito de a sua conduta ser diferente em relação às demais tipologias dos crimes tributários<sup>16</sup>.

Trata-se de proteção penal ao contribuinte para que este não pague o tributo indevido, tampouco sofra cobrança vexatória ou gravosa para o pagamento do tributo, mesmo que este seja devido. Caso fosse admitida a arrecadação tributária como bem jurídico, haveria um contrassenso intrassistêmico na tipologia do excesso de exação, qual seja: ao mesmo tempo em que seria tutelado o direito de o contribuinte pagar somente aquilo que é devido, haveria uma violação à arrecadação tributária.

Para Hugo de Brito Machado, essa distinção entre o excesso de exação e os demais delitos tributários é essencial para evidenciar certos descompassos da corrente patrimonialista na definição do bem jurídico-penal tributário<sup>17</sup>. E, segundo Rodrigo Ziembowicz, na concepção puramente patrimonialista o Estado assume uma relação predominantemente contratual com o cidadão, isto é, “[...] um direito de crédito perante o contribuinte inadimplente, sem levar em conta outros deveres jurídico-tributários, como o dever de apresentar declarações e dados, submeter-se a fiscalizações e prestar informações”<sup>18</sup>. Assim, a relação entre Estado Fiscal e contribuinte seria meramente contratualista e, conseqüentemente, de natureza civil, sem a capacidade de justificar a gravidade, o alcance e os fundamentos das incriminações correspondentes, que transcendem aos prejuízos patrimoniais.

Noutro viés, as teses funcionalistas rechaçam a concepção patrimonialista, sob a alegação de que os delitos fiscais não atingem o patrimônio da Administração

---

<sup>14</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 192.

<sup>15</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 193.

<sup>16</sup> Nos termos do artigo 316, §1º, do Código Penal, pune-se a seguinte conduta: “Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza [...]” (BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm) >. Acesso em: 24 fev. 2021).

<sup>17</sup> Segundo Hugo de Brito Machado: “Nota-se que a lei penal, ao definir o crime de excesso de exação, protege tanto o direito do contribuinte de não pagar o tributo indevido como o direito de não sofrer cobrança de tributo, mesmo sendo este devido, por meio vexatório ou gravoso que a lei não autoriza. Resta claro, portanto, que a lei penal protege, isto sim, a ordem jurídica tributária e não o interesse na arrecadação” (MACHADO, H.B. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 22).

<sup>18</sup> ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 112.

Pública, mas, acima de tudo, as funções que o tributo deve cumprir dentro de dada sociedade<sup>19</sup>. A corrente funcionalista se divide em diversas vertentes, conquanto todas elas tenham como nota característica em comum a desconsideração do patrimônio como objeto jurídico dos crimes tributários, defendendo uma noção de bem jurídico vinculada às funções dos tributos<sup>20</sup>.

Tendo em vista que parcela expressiva dos Estados assume objetivos sociais, o tributo desempenha a função de atendimento aos direitos sociais constitucionalmente consagrados – v.g., alimentação, trabalho, educação, moradia, entre outros –, e, acima de tudo, ao mínimo existencial, com baluarte na dignidade humana<sup>21</sup>. O objeto jurídico se relaciona a interesses concretos, motivo pelo qual a função social do tributo seria a forma funcionalista de se chegar ao bem jurídico tutelado nesses crimes.

Adepto a essa corrente, afirma Klaus Tiedemann que os delitos econômicos tutelam, primordialmente, a ordem econômica estatal em seu conjunto e, conseqüentemente, o fluxo da economia nacional. Assim, o direito penal econômico se distingue do direito penal patrimonial à medida que aquele se volta à salvaguarda de bens jurídicos supraindividuais<sup>22</sup>.

Por consequência, os crimes tributários geram impactos no próprio sistema econômico, atingindo a finalidade extrafiscal ou regulatória. É dizer, a política fiscal do Estado não abrange somente a função arrecadatória, senão também a finalidade extrafiscal, estimulando a produção, a circulação e o desenvolvimento, além de controlar a inflação e promover a redistribuição de renda e de assistência social<sup>23</sup>.

Também defensor da corrente funcionalista, assinala Hugo de Brito Machado que o bem jurídico consiste nas funções que o tributo deve exercer em conformidade com a Constituição, sobretudo para garantir a existência do Estado, dando azo à ordem tributária. Para o predito autor, a ordem tributária não se confunde com a arrecadação ou interesse da Fazenda Pública, eis que consiste no “[...] conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte das relações de tributação”<sup>24</sup>. Apenas em plano secundário é que se tutela a arrecadação tributária, cujo interesse é da Fazenda Pública.

Dentro da corrente funcionalista, há entendimentos de que os crimes fiscais envolvem tão somente a tutela do dever de obediência, isto é, o dever formal de obediência às regras estatais de arrecadação tributária, sem qualquer conteúdo material e, com isso, inexistindo outros bens jurídico-penais. Ocorre que esse posicionamento é próprio de Estados autoritários, nos quais o dever de obediência significa a vontade estatal de regular, em demasia, comportamentos e atitudes internas, tal como se verificou no regime nacional-socialista alemão<sup>25</sup>.

---

<sup>19</sup> Bitencourt é adepto à corrente patrimonialista, sob o fundamento de que ela é mais coerente e compatível com os princípios regentes do direito penal mínimo, ao passo que a corrente funcional se caracteriza por sua abstração e generalidade, colocando em risco as bases garantistas. Cf. BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 680.

<sup>20</sup> Cf. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. “El delito de defraudación tributaria”. *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998, p. 56.

<sup>21</sup> Cf. ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 112.

<sup>22</sup> TIEDEMANN, K. “El concepto de delito económico y de derecho penal económico”. *Nuevo pensamiento penal: revista de derecho y ciencias penales: revista de derecho y ciencias penales*, Buenos Aires, v. 4, 5/8, p. 461-475, 1975, p. 471.

<sup>23</sup> TIEDEMANN, 2010 *apud* ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 113.

<sup>24</sup> MACHADO, H.B. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 23.

<sup>25</sup> Bem assim, “[...] atualmente esta corrente não encontra legitimidade jurídica, pois qualquer incriminação penal deve ser respaldada pelas previsões constitucionais e pelos valores mais caros de uma sociedade em um Estado Democrático de Direito, e não pelo puro arbítrio do Estado”. (ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 114).

Regis Prado também é profícuo da corrente funcionalista, sustentando que a ordem tributária é bem jurídico supraindividual, sendo que os recursos, que são obtidos das receitas tributárias, se destinam à realização das atividades que se voltam ao atendimento das necessidades sociais, cuja proteção constitucional é a mesma decorrente da ordem econômica (art. 170, CF)<sup>26</sup>.

Posicionando-se contra a corrente funcionalista, obtempera Bitencourt que a concepção patrimonialista é mais coerente e compatível com os princípios regentes do direito penal mínimo, ao passo que a corrente funcionalista se caracteriza por sua abstração e generalidade, colocando em risco as bases garantistas<sup>27</sup>.

Invocando o entendimento de Susana Aires de Sousa, preconiza Ziembowicz que a corrente funcionalista é a que melhor se coaduna com o Estado Social e Democrático de Direito, embora o critério por ela utilizado para definir o bem jurídico seja vago e impreciso. Ademais, a conduta individual não é suficiente de causar lesão às funções do tributo no Estado Social, “[...] o que somente poderia ser caracterizado se o montante global de sonegações alcançasse valores tão altos que pudessem limitar a capacidade financeira do Estado [...]”<sup>28</sup>.

A nosso ver, a corrente funcionalista também apresenta pontuais inconsistências, pois é dificultoso de se estabelecer uma relação direta entre tributo a ser recolhido e a afetação de obras ou serviços públicos, por exemplo. É problemática a definição dessa relação de forma concreta, razão qual o objeto jurídico sugerido por essa corrente é demasiadamente amplo e genérico. Ilustrativamente, as funções desempenhadas pelo tributo num contexto de normalidade econômica devem se inclinar, em grande parte, ao atendimento das funções constitucionalmente consagradas, envolvendo os direitos sociais e os benefícios assistenciais, ao passo que, em situações de calamidade, é possível o inverso, geralmente destinando-se a incentivos fiscais, auxílio emergencial, programas de suporte ao emprego, entre outros<sup>29</sup>.

Assim, entendemos que o tributo pode exercer as mais diversas funções a depender do contexto econômico e social, tornando o objeto da corrente funcionalista nebuloso e indeterminado.

A nosso sentir, prospera o entendimento de que os crimes tributários são caracterizados por sua pluriofensividade, pois nem sempre o bem jurídico-penal terá a mesma roupagem entre as mais diversas espécies delitivas, sugerindo a conjugação entre a arrecadação fiscal e as funções desempenhadas pelo próprio tributo no Estado de Direito. Corroborando do entendimento de Ziembowicz, “[...] os crimes tributários são pluriofensivos, tendo como bem jurídico imediatamente protegido o Erário Público e, como bem mediatamente tutelado, as funções cumpridas através dos recursos arrecadados”<sup>30</sup>.

<sup>26</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 346.

<sup>27</sup> Segundo Bitencourt: “Com esse ponto de partida, os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade; atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico supraindividual.” (BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 679).

<sup>28</sup> SOUSA, 2009 *apud* ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 115.

<sup>29</sup> Por exemplo, a necessidade de incentivos fiscais às empresas e de auxílio emergencial aos empregados demandou a adoção de um regime tributário especial em função pandemia causada pela COVID-19.

<sup>30</sup> Cf. ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 116.

Por exemplo, os crimes contra a ordem tributária preceituados no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, salvaguardam bens jurídicos com certas distinções em cotejo com as hipóteses previstas no artigo 2º da lei de regência e, até mesmo, ao descaminho e ao contrabando.

No que toca ao crime de descaminho, o artigo 334 do Código Penal outorga proteção penal não só ao erário e às ordens econômica e financeira, mas também ao controle das importações e das exportações, pois, a despeito de os tributos internos serem objeto de exação no momento da importação para impedir a discriminação inversa – como nos casos do IPI-Importação, ICMS-Importação, PIS/COFINS-Importação –, “[...] o Imposto Importação tem finalidade marcadamente extrafiscal, funcionando como instrumento para induzir ou inibir o comércio internacional, conforme razões de política econômica e monetária”<sup>31</sup>.

Sob as perspectivas constitucional e dinâmica, a fiscalidade é indissociável da extrafiscalidade, pois a Constituição prevê a incidência de cada um dos tributos de acordo com certas finalidades nela disciplinadas.

O patrimônio público deve ser compreendido sob o prisma da fiscalidade, sendo que a sua acepção dinâmica não é suficiente para abranger toda a dimensão da arrecadação tributária disciplinada constitucionalmente. Quer dizer, o patrimônio público não é composto somente por receita pública, mas também é formado por outros elementos indispensáveis ao desenvolvimento da personalidade da sociedade.

Insta salientar que a nota característica dos crimes tributários em geral é ordem tributária, ou seja, um bem jurídico supraindividual, cuja matiz também é onipresente nos crimes econômicos em geral. Cabe dizer, a ordem tributária é o conjunto de normas que limita o poder estatal de tributar, cujas condutas delituosas recaem sobre os seguintes objetos jurídicos: (i) interesse e expectativas da Fazenda Pública na arrecadação e no ingresso do tributo; e (ii) proteção das funções que o tributo deve exercer de acordo com os dispositivos constitucionais e a depender das peculiaridades do contexto econômico, servindo de atendimento às finalidades do Estado, personificado pela Fazenda Pública nos níveis da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios<sup>32</sup>.

Dentro desse bem jurídico-penal (“ordem tributária”), as receitas tributárias servem de base para a consecução das necessidades sociais, daí justificando que o objeto jurídico é a proteção das funções que o tributo deve exercer em conformidade com a Constituição e as necessidades de dado contexto econômico<sup>33</sup>.

Essa sistemática pressupõe a seguinte divisão do bem jurídico-penal: (i) imediato ou tecnicamente protegido, que é objeto de lesão ou exposição a perigo por meio de conduta dolosa individual; e (ii) mediato, imaterial ou genericamente protegido, ou seja, um bem que, em função do seu grau de generalidade e

---

<sup>31</sup> PAULSEN, L. *Crimes Federais*. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 354.

<sup>32</sup> Diante das controvérsias envolvendo o bem jurídico-penal, entendemos que é mais apropriado, tecnicamente, o emprego da nomenclatura (*nomen iuris*) crimes tributários, que melhor designa tanto a arrecadação fiscal como as funções desenvolvidas pelo tributo, em detrimento de “crimes contra a ordem tributária”.

<sup>33</sup> Com efeito, os princípios gerais da ordem tributária, consagrados no Título VI (“Da Tributação e do Orçamento”), Capítulo I (“Do Sistema Tributário Nacional”), Seção I (“Dos Princípios Gerais”) e Seção II (“Das Limitações do Poder de Tributar”), regem a atividade tributária do Estado, possibilitando, por meio da exação de tributos – leia-se, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais –, a obtenção de recursos necessários para suprir seus gastos, além de atender às necessidades sociais e arcar com o orçamento público. Ao mesmo tempo, busca-se a proteção do patrimônio da Fazenda Pública em um sentido dinâmico, envolvendo desde o controle até a arrecadação tributárias. Há, destarte, uma conjugação entre os distintos objetos jurídicos, tendo em vista que a arrecadação fiscal, consubstanciada na obrigação tributária principal, é necessária e constitucionalmente legítima para atender aos interesses coletivos e aos direitos sociais, no intento de assegurar uma vida digna a todos.



abstração, não é violado pelo comportamento delituoso individual, mas é exposto (abstratamente) em perigo devido à reiteração das condutas individuais<sup>34</sup>.

Em sentido semelhante, Martínez-Bujan Pérez sustenta que o bem jurídico imediato ou em sentido técnico é o patrimônio da Fazenda Pública, concretizada na arrecadação tributária, enquanto que o bem jurídico mediato ou imaterial é representado pelas funções do tributo em sociedade<sup>35</sup>.

Para José Paulo Baltazar Júnior, o bem jurídico imediato penalmente tutelado é a integridade do erário, a arrecadação ou a ordem tributária, consistente no interesse do Estado de arrecadação dos tributos para a consecução dos seus fins. De forma mediata, destina-se à proteção da Administração Pública, fé pública, trabalho e livre concorrência, que são consagrados como princípios da ordem econômica (art. 170, inc. IV, da CF)<sup>36</sup>.

Certo é que a natureza coletiva dos bens jurídicos afetos aos delitos fiscais requer uma política criminal criteriosa, tanto sob o viés da atividade legislativa, como da dogmática jurídica (atividade científica), a fim de que seja delineado minuciosamente o objeto jurídico a ser salvaguardado. Em atenção à necessidade de um padrão de política criminal, preleciona Anabela Rodrigues que os crimes fiscais envolvem como bem coletivo a arrecadação fiscal, compreendendo não só o pagamento de imposto, como também a punição de declarações fraudulentas dos impostos e que atingem a coletividade. A exemplo da legislação portuguesa, justifica-se, sob a perspectiva constitucional, o princípio da necessidade ou da intervenção mínima em matéria penal, sob o fundamento de que sacrificam direitos fundamentais com o objetivo de proteger outros bens jurídicos de índole constitucional<sup>37</sup>.

Essa é a lógica do artigo 18, n. 2, da Constituição portuguesa, sendo que a doutrina penal aponta que, nesse dispositivo constitucional, consagra-se, implicitamente, o princípio constitucional do bem jurídico-penal, que tem o condão de determinar a extensão e os limites da intervenção criminal. Em miúdos, trata-se do princípio da necessidade em matéria penal, no sentido de que os bens devem possuir uma dimensão constitucional para que sejam reputados bens jurídico-penais<sup>38</sup>.

Nesse prisma, a política criminal deve ser lastreada na conjugação dos princípios da legalidade e da exclusiva proteção de bem jurídico, a fim de afastar qualquer direito penal de índoles puramente simbólica, eticizante e de satisfação a necessidades de psicologia social<sup>39</sup>.

---

<sup>34</sup> Cf. ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 115.

<sup>35</sup> Cf. MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998, p. 56.

<sup>36</sup> Analisando o merecimento e a necessidade na tutela penal da ordem tributária: BALTAZAR JUNIOR, J.P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799.

<sup>37</sup> Discorrendo com precisão sobre a política criminal e a importância do princípio da necessidade na criação dos crimes econômicos: RODRIGUES, A.M. "Direito penal económico: é legítimo? é necessário?". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 25, n. 127, p. 15-38, jan.. 2017, p. 18 – destaques do original. No mesmo sentido: RODRIGUES, A.M. *Direito penal económico: uma política criminal na era do compliance*. Coimbra: Quarteto, 2003, p. 24-29

<sup>38</sup> Assim, "[...] em matéria de válida restrição de direitos, liberdades e garantias, deve esta restrição subordinar-se à exigência de 'limitar-se ao necessário para salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos'" (RODRIGUES, A.M. "Direito penal económico: é legítimo? é necessário?". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 25, n. 127, p. 15-38, jan.. 2017, p. 18-19, nota de rodapé, item 20).

<sup>39</sup> Nesse diapasão: SILVA SÁNCHEZ, J.M. *Aproximação do direito penal contemporâneo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 450-463. E a propósito da função simbólica nos crimes econômicos: VALENTE, V.A.E. *Direito Penal de empresa & criminalidade econômica organizada: responsabilidade penal da pessoa jurídica e de seus representantes face aos crimes corporativos*. Curitiba: Juruá, 2015, p. 101.

Comungando dos entendimentos de Walker Júnior e Fragoso, a atividade legiferante lança mão, na maior parte das vezes, da coercitividade da intervenção criminal para uma política arrecadatória de tributos, privilegiando os tipos penais abertos e os crimes de perigo na criação dos delitos tributários; enfim, confirma-se a ideia de que os mecanismos do Estado Fiscal são insuficientes para satisfazer às obrigações tributárias. *In pari passu*, as normas penais em branco possibilitam uma ampla interpretação judicial das normas penais tributárias, geralmente em contrassenso às garantias constitucionais do contribuinte<sup>40</sup>.

É necessário que seja garantida a legitimidade do direito penal tributário a partir desse equilíbrio, máxime entre a limitação dos direitos fundamentais e a proteção ou garantia de direitos fundamentais. Os direitos fundamentais e o direito constitucional devem justificar a criminalização no âmbito do direito penal tributário, conferindo-lhe legitimidade sob a égide da Constituição, tanto em tempos de normalidade, quanto nos contextos de calamidade e pós-pandemia.

### **3. Crimes tributários: classificações e bases dogmáticas**

O crime tributário tem como pressuposto o dever de pagar tributo, ou seja, é necessário que, antes de se cogitar acerca da tipicidade penal, seja constatado se houve ou não uma infração fiscal.

Nesse prisma, o direito penal tributário se encarrega dos crimes tributários, isto é, infrações engendradas por pessoas físicas contra a ordem tributária e que sujeitam seus infratores a uma sanção penal. Esses delitos são preceituados tanto no Código Penal como em legislações penais esparsas.

Com efeito, o Código Penal prevê os crimes de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), sonegação de contribuições previdenciárias (CP, art. 337-A), de contrabando (CP, art. 334-A), descaminho (CP, art. 334) e excesso de exação (art. 316, §1º e 2º, CP)<sup>41</sup>, ao passo que os crimes contra a ordem tributária em geral são disciplinados na Lei n. 8.137/90.

Ao direito penal tributário são aplicados os mesmos princípios regentes do direito material e processual nucleares, incluindo a legalidade, a irretroatividade, a responsabilidade subjetiva e a vedação à dupla punição pelo mesmo fato (*ne bis in idem*), bem como o contraditório e a ampla defesa e a possibilidade de impetração de *habeas corpus* seja para o indiciamento ilegal ou a revogação ou relaxamento de prisões cautelares, seja para o trancamento do inquérito policial ou do processo criminal por ausência de justa causa<sup>42</sup>.

O artigo 1º da Lei n. 8.137/90, em todos os seus incisos, prevê modalidade na forma de crime próprio, pois somente o sujeito passivo da obrigação tributária pode figurar como autor do crime, ou seja: (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou (ii) o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, nos termos do artigo 121, parágrafo único, do CTN.

Ademais, os crimes tributários são classificados em dois grupos, quais sejam: (i) aqueles que envolvem a fraude como elementar do crime, geralmente perpetrados mediante a escrituração incorreta ou sua falta, o uso de documentos falsos, entre outros meios, com a conseqüente supressão ou redução do valor do tributo – leia-se, lesão às expectativas de incorporação do tributo à Administração

<sup>40</sup> WALKER JR., J.; FRAGOSO, A. *Direito Penal Tributário: Uma visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. 2 Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 431.

<sup>41</sup> Mesmo que o dever de pagar tributo seja pressuposto fático do crime contra a ordem tributária, tal dever não é encontrado no crime de excesso de exação. Essa distinção entre o excesso de exação e os demais delitos tributários é essencial para explicar qual é a corrente que se revela apta a melhor fundamental o bem jurídico-penal tributário, conforme será analisado oportunamente.

<sup>42</sup> PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Comentado*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 521.

Fiscal; e (ii) os que têm por injusto penal o desconto do contribuinte e o não pagamento dos valores tributários correspondentes ao Fisco, tais como a contribuição previdenciária e o imposto de renda retido na fonte.

Na primeira categoria, o contribuinte oculta do Fisco, mediante fraude, o fato gerador com a intenção de não recolher o tributo ou pagá-lo a menor, cujo comportamento pode caracterizar os seguintes crimes: (i) artigo 1º da Lei nº 8.137/90, em todas as suas modalidades; (ii) artigo 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90; e (iii) artigo 334-A do Código Penal, que preceitua o crime de descaminho.

Esses crimes tributários não se confundem com o mero inadimplemento no pagamento de tributo, haja vista que a diferença entre ambos radica na fraude<sup>43</sup>. Ou seja, o ilícito penal fiscal pressupõe, em regra, o meio fraudulento com a finalidade de reduzir ou suprimir o valor do tributo, como nos casos de uso de documento falso, omissão de receitas, entre outros. Em razão disso, prevalece o entendimento de que os crimes tributários não envolvem a criminalização de débitos, mas a criminalização das fraudes empregadas para o não pagamento ou recolhimento à menor do tributo.

Caracterizam-se, assim, pela evasão (economia ilegal)<sup>44</sup>, pressupondo o emprego de fraude com a finalidade de reduzir ou omitir o pagamento de tributos, diferentemente da elisão (economia lícita)<sup>45</sup>, que confere ao contribuinte o direito de, nos limites legais, evitar ou reduzir a tributação que lhe implica maior gravame.

Em regra, os crimes tributários são materiais, eis que dependem da efetiva ocorrência do resultado, é dizer, a frustração na expectativa de recolhimento do tributo ao Fisco, com o conseqüente lançamento definitivo do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 14 do STF) tal como nas espécies delitivas previstas nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Em caráter excepcional, o artigo 2º da aludida legislação preceitua crimes formais, sujeitando seus infratores à pena de detenção de seis meses a dois anos e multa, cujos patamares são inferiores às sanções cominadas aos crimes materiais e comportam, a depender das circunstâncias, suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei nº 9.099/95), transação penal (art. 76 da Lei nº 9.099/95) ou acordo de não persecução penal (art. 28-A, CPP)<sup>46</sup>.

Corroborando do entendimento de Estellita, o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 possui redação com imprecisão técnica, cujos elementos devem ser alçados a uma leitura constitucional, em particular à luz do princípio de determinação-taxatividade, a fim de que não haja o risco de ampliação em demasia da *fattispecie* legal<sup>47</sup>.

---

<sup>43</sup> Porém, críticas são endereçadas ao parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.137/90, no sentido de que é criminalizado o mero inadimplemento: ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 209.

<sup>44</sup> FÜHRER, M.R.E. *Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 91.

<sup>45</sup> ANDRADE FILHO, E.O. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 105.

<sup>46</sup> PAULSEN, L. *Crimes Federais*. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 366.

<sup>47</sup> "Já a obrigação tributária (que, à mingua de qualquer rigor terminológico, poderia se ver chamada de 'tributo') também não se suprime ou reduz pelas condutas elencadas nos incisos do art. 1º. É que, nascendo do fato imponible, só a não ocorrência deste poderia suprimir aquela, ou a ocorrência de fato imponible diverso poderia reduzi-la. No entanto, fazer com que o fato imponible não aconteça é direito sagrado do cidadão. A segunda conclusão, pois, é no sentido de que a norma em exame não se referir nem a 'tributo' sentido técnico, nem com essa palavra quis significar 'obrigação tributária'. O mesmo se poderá dizer, ainda, quanto ao emprego do termo 'tributo' no sentido de 'crédito tributário', onde se dá o mesmo fenômeno [...] Parece fora de dúvida – e não só por exclusão – que ao utilizar a palavra 'tributo' no 'caput' do art. 1º, a Lei nº 8.137/90 quis se referir ao valor do crédito tributário constituído pelo lançamento. Porém, na prática, o dispositivo se torna inaplicável, além de ter sua exclusão determinada pelo inc. I do art. 2º,

Com relação à segunda categoria de delitos tributários, o autor é, a rigor, o responsável que não pratica o fato tributário – leia-se, não tem capacidade contributiva –, mas é legalmente responsável de recolher o valor do tributo junto ao contribuinte e de repassá-lo ao Estado Fiscal. Quer dizer, há duas etapas: (i) na primeira, o responsável desconta do contribuinte – seja este empregado, seja qualquer outro contribuinte de ICMS – o valor a ser pago a título de tributo; (ii) o responsável, na posse do valor, deixa de recolher aos cofres públicos.

Nesse ponto, a tipologia do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 se difere daquela do artigo 1º da mesma legislação, porquanto naquela as condutas são descritas de forma individualizada em cada um dos incisos respectivos, enquanto que, na última (artigo 1º da Lei nº 8.137/90), as condutas estão situadas no *caput*. Isto reforça que os crimes previstos no artigo 1º são, a rigor, crimes materiais – exceto a figura do inc. V –, ao passo que os crimes previstos no artigo 2º são crimes formais.

Uma vez analisadas as características tipológicas dos crimes preceituados na Lei nº 8.137/98, cabe o estudo minucioso sobre os delitos tributários de maior incidência e que geralmente são submetidos a dissensões jurisprudenciais, com destaque para as hipóteses previstas nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, além dos crimes de contrabando e descaminho.

Assinala-se, outrossim, que certas categorias jurídicas do Direito Constitucional Tributário podem influir diretamente na tipicidade penal, tais como a decadência, prescrição, anulação do pagamento, garantia do crédito em execução fiscal e impugnação do crédito na esfera cível.

Primeiramente, a decadência (art. 173, CTN) do crédito tributário afasta a tipicidade penal do fato, haja vista que o crédito não foi definitivamente constituído no prazo legal de 5 (cinco) anos. Isto porque a decadência consiste na perda do direito da Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal de constituir, mediante lançamento, o crédito tributário no prazo quinquenal, não havendo a incidência da interrupção ou suspensão.

Contudo, a prescrição tributária (art. 174, CTN) não afasta a tipicidade penal, pois, uma vez constituído o crédito tributário, a Fazenda Pública não ajuíza a ação de cobrança do crédito tributário no prazo de 5 (cinco) anos, sobre o qual incidem as causas de interruptivas e suspensivas.

A anulação do lançamento, por seu turno, afasta a tipicidade penal, vez que não haverá mais a constituição definitiva do crédito tributário.

A garantia do crédito em execução fiscal não se equipara ao pagamento do crédito tributário e, em razão disso, também não elide a tipicidade penal, tampouco tem o condão de suspender ou extinguir a ação penal.

A impugnação do crédito na esfera cível, via de regra, não gera reflexos no processo penal, exceto se houver decisão transitada em julgado de desconstituição do crédito tributário.

Porém, há entendimentos doutrinários e jurisprudenciais de que, em sede de liminares ou decisões ainda sem o trânsito em julgado, é possível a suspensão da ação penal até que seja resolvida a questão prejudicial heterogênea (art. 93, CPP).

Como se sabe, a questão prejudicial é o impedimento ao desenvolvimento regular do processo penal, eis que afeta a decisão da causa principal na esfera criminal. Vincula-se à causa principal e diz respeito ao direito material, ou seja, é questão que se liga ao mérito da causa principal e que merece ser decidida antes da própria causa.

As questões prejudiciais se dividem em homogêneas e heterogêneas, cabendo a análise da última categoria na presente incursão. As questões prejudiciais heterogêneas, também denominadas impróprias ou imperfeitas, são questões de

---

que é lei especial e, simultaneamente, lei mais benigna. É que o lançamento tributário pode ser revisto de ofício, constituindo, assim, o crédito tributário na medida arbitrada pelo Fisco.” (ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208-209).

natureza distinta em relação à causa criminal, malgrado sejam fundamentais para o julgamento desta causa.

Prevê o Código de Processo Penal unicamente as questões prejudiciais heterogêneas, que se dividem em obrigatórias e facultativas, embora seja importante observar que o referido *Codex* faça referência unicamente a questões heterogêneas de natureza civil. Por exemplo, o artigo 93 do CPP prevê disciplina acerca da questão prejudicial de competência do juízo cível, versando sobre questão diversa do estado civil das pessoas, não se referindo, ao menos explicitamente, à causa que ainda está sob pendência de julgamento na esfera administrativo-fiscal.

Entendemos, nada obstante, que é possível a suspensão da ação penal – particularmente em crimes tributários materiais –, que tenha por objeto a resolução de questão prejudicial heterogênea facultativa na área administrativo-fiscal, com a consequente suspensão do prazo prescricional na área criminal (art. 116, inc. I, CP), aplicando-se a analogia “*in bonam partem*”. Analisando essa questão, assinala Edmar Oliveira Andrade Filho:

Se existem dúvidas acerca da ocorrência do resultado, não há como levar adiante a ação penal, sob pena de haver castigo sem crime, em prejuízo da garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório. Assim, em tais circunstâncias, a solução a ser dada pelo juízo criminal é a suspensão do processo, de ofício ou a requerimento da parte na forma do art. 94 do Código de Processo Penal, a funda-se na analogia. E não se alegue que o julgamento da questão prejudicial antes da prejudicada, como quer o art. 93 do Código de Processo Penal, pode servir aos interesses dos criminosos que apostam na demora demasiada do julgamento para obter vantagem, porquanto a prescrição da pretensão punitiva não corre durante o tempo da suspensão, na forma do inciso I do art. 116 do Código Penal<sup>48</sup>.

Pretende-se, a partir da compreensão de cada uma dessas espécies delitivas e da interseção necessária entre o Direito Constitucional Tributário e o Direito Penal Tributário, sugerir uma sistematização constitucional dos tipos penais correspondentes, sobretudo em tempos de pandemia e pós-pandemia, a fim de que sejam resguardadas as garantias individuais e, acima de tudo, a determinação-taxatividade das condutas delituosas.

### 3.1. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90

Prevê o artigo 1º da Lei n. 8.137/1990 que 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 (inc. I); (ii) fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal (inc. II); (iii) falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável (inc. III); (iv) elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato (inc. IV); (v) negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

---

<sup>48</sup> ANDRADE FILHO, E.O. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 187.

A pena cominada a essa modalidade delitativa é de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa, comportando a concessão de acordo de não persecução penal se atendidos aos requisitos previstos no artigo 28-A do Código de Processo Penal, cuja redação foi inserida pela Lei nº 13.964/19 (“Lei Anticrime”).

A objetividade jurídica do artigo 1º é arrecadação tributária, frustrando os interesses e as expectativas da Fazenda Pública no ingresso do tributo e, ao mesmo tempo, as funções que este deve exercer de acordo com os preceitos constitucionais. Para Regis Prado, é erário, ou seja, o patrimônio da Fazenda Pública na perspectiva de bem jurídico supraindividual. Objetiva-se, assim, proteger a política socioeconômica do Estado e, via de consequência, assegurar a obtenção de recursos necessários à realização das atividades estatais<sup>49</sup>.

O objeto material é o tributo, a despeito da redação imprecisa do tipo penal, já que o adequado é a supressão ou redução do valor do tributo, pressupondo a exigibilidade do crédito tributário mediante o esgotamento da via administrativa.

Considerando que a doutrina majoritária perfilha da teoria pentapartite ou quinquipartite, sustentamos que a Constituição brasileira prevê, taxativamente, as seguintes espécies tributárias: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais<sup>50</sup>.

Salienta-se que os juros e a multa possuem natureza jurídica distinta do tributo e, por isso, não podem ser incluídos para tipificação de crime tributário, eis que constituem meramente consectários civis decorrentes do pagamento extemporâneo.

Cumprir destacar que o Superior Tribunal de Justiça entende que o valor a ser considerado como objeto material dos crimes contra a ordem tributária é aquele decorrente unicamente do tributo supostamente sonegado, e não o total do crédito tributário, que compreende o aquele montante acrescido de juros e multa<sup>51</sup>. No mesmo sentido, entende Baltazar Júnior que as multas e a correção monetária não são, a rigor, objeto do crime<sup>52</sup>.

Por outro lado, a doutrina diverge sobre o sentido e alcance da expressão “qualquer acessório”. Para Baltazar, não há de se falar de crime mediante o mero descumprimento de obrigação tributária acessória, ainda que se converta em principal em razão do descumprimento (art. 113, §3º, CTN)<sup>53</sup>.

Em entendimento semelhante, afirma Estellita que essa expressão deve ser divididamente delimitada, a ponto de envolver tão somente as quantias “as quantias

---

<sup>49</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 346.

<sup>50</sup> No mesmo sentido: ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 108. Porém, a Lei nº 8.137/90 não prevê expressamente os empréstimos compulsórios (art. 148, CF), havendo dissensões doutrinárias se tal espécie tributária poderia ser abarcada no tipo penal. Há quem defenda que não seria viável a incidência do crime em caso dos empréstimos compulsórios, sob o risco de “analogia in malam partem”. Ademais, importante salientar que o tipo penal pode abranger as contribuições sociais, que se dividem em previdenciárias (art. 195, CF), sociais gerais (arts. 212, §5º, e 240, CF) e especiais (art. 149, CF). Contudo, a supressão ou redução das contribuições previdenciárias caracteriza crimes previdenciários, tais como a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) ou a sonegação previdenciária (art. 337-A, CP), eis que tais modalidades são crimes especiais.

<sup>51</sup> **“PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. JUROS E MULTA. NÃO INCLUSÃO NO DÉBITO TRIBUTÁRIO PARA FINS DE CONSIDERAÇÃO DA ATIPICIDADE MATERIAL.** 1. O dolo do agente, conforme se extrai do art. 168-A do Código Penal, direciona-se à ausência de repasse ou de recolhimento das contribuições devidas à Previdência Social. E os juros e a multa não podem ser incluídos em tal conceito, para fins penais, pois constituem meros consectários civis decorrentes do pagamento extemporâneo. Precedentes. (...) 5. Recurso especial improvido.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1226719/RS, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, Julgado em: 5 mar. 2013, DJe 1º jul. 2014).

<sup>52</sup> BALTAZAR JUNIOR, J. P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 805.

<sup>53</sup> BALTAZAR JUNIOR, J. P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 805.

devidas a título de recomposição do valor de moeda, isto é, devidas a título de correção monetária do valor do tributo devido e dos juros.”<sup>54</sup>. Acrescenta a predita autora, no entanto, que não compreende nessa expressão as obrigações tributárias principais que têm por objeto a penalidade pecuniária, vez que esta é uma sanção em decorrência de ato ilícito e não assume as mesmas características constitucionais do tributo<sup>55</sup>. Já para Regis Prado:

*Acessório*, para os efeitos desse artigo, deve ser entendido o decorrente do não cumprimento de obrigação tributária acessória, ou seja, aquela que não possui conteúdo pecuniário e que se traduz em prestações de fazer ou não fazer algo, no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos. Em outros termos: é a obrigação oriunda do inadimplemento de deveres instrumentais ou formais estabelecidos em lei tributária, entendida esta última não apenas como lei em sentido formal, mas também a que emane de ato de autoridade, de modo a facilitar a fiscalização, o controle e o recolhimento de tributos. Descumprida uma obrigação tributária acessória, converte-se esta em principal no tocante à penalidade pecuniária<sup>56</sup>.

Entendemos, de todo caso, que o descumprimento de obrigação acessória melhor se amolda na figura do artigo 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90, que é considerado uma espécie de tentativa do delito previsto no inciso I do artigo 1º da mesma lei.

Em todos os incisos do artigo 1º, trata-se de crime próprio, pois somente o sujeito passivo da obrigação tributária pode figurar como autor do crime, ou seja: (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ou (ii) o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, nos termos do artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.

Admite-se, no entanto, concurso de pessoas, pois, conforme o disposto no artigo 11 da Lei n. 8.137/1990, quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nessa lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

Em regra, o autor que sonega tributos se utiliza da fraude ou falsidade ideológica, além de complexos expedientes que contam com a atuação de terceiras pessoas, tais como “testas de ferro” e “laranjas”.

Os sujeitos passivos são, diretamente, o Estado, compreendendo a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios, e, mediatamente, a coletividade, podendo, em alguns casos, a conduta também atingir o particular.

A supressão ou redução do tributo ou contribuição social e qualquer acessório é alcançada por meio das condutas fraudulentas descritas em cada um dos incisos, sem as quais não há a configuração delitiva.

“Suprimir” significa omitir, ou seja, não recolher o débito tributário, caracterizando evasão ou descumprimento total da obrigação fiscal. “Reduzir” é diminuir a quantia de tributo a ser recolhida, configurando descumprimento parcial ou incompleto da obrigação tributária<sup>57</sup>.

<sup>54</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 209.

<sup>55</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 209.

<sup>56</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 358, Grifo do original.

<sup>57</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 357.

Trata-se de crime de ação múltipla ou de conteúdo variado (tipo misto alternativo), pois, ainda que praticada mais de uma das condutas fraudulentas previstas em cada inciso, configura-se um único crime (crime autônomo)<sup>58</sup>.

Dessa forma, o artigo 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/1990, prevê como crime a supressão ou redução do tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante a conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação<sup>59</sup>.

“Negar” significa não fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, caracterizando-se como uma conduta comissiva. “Deixar de fornecer” é omitir-se à ordem, ou seja, abster-se de entregar nota fiscal ou documento, configurando conduta omissiva<sup>60</sup>.

Da expressão “quando obrigatório”, depreende-se que a obrigação decorre de uma imposição da lei destinada à autoridade fazendária ou ao consumidor direto, pois, em consonância com o princípio da legalidade, alguém só será obrigado a fazer algo por conta da lei.

A conduta de “fornecer” é comissiva, pois ocorre, de fato, a entrega, quando obrigatório, da nota fiscal ou documento equivalente, mas em desacordo com a legislação. Essa hipótese pode verificar-se de duas formas: (i) entrega de nota fiscal com preenchimento dos elementos materiais em discordância com a legislação, como alíquota, base de cálculo, entre outros; ou (ii) entrega da nota fiscal com elaboração e aspectos estruturais em desconformidade com a lei, como no caso de impressão de notas fiscais sem autorização da Fazenda municipal, estadual ou do Distrito Federal.

Em todas as modalidades previstas nos incisos, salvo a do inciso V - que constitui crime formal -, o crime é material, pois, para a consumação delitiva, o tipo penal exige a prática da conduta fraudulenta e, ao mesmo tempo, a efetiva ocorrência do resultado, qual seja, a supressão (evasão total) ou redução (evasão parcial) de tributo, contribuição social ou qualquer acessório, a teor da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Por fim, admite-se a tentativa.

A fraude do inciso I consiste na omissão de informações (conduta omissiva) ou na declaração de informações falsas (conduta comissiva) ao Fisco. “Omitir” significa silenciar informações que deveria prestar. Se ausente o dolo de suprimir ou reduzir tributo, configura-se, em caráter subsidiário, o crime de falsidade ideológica (art. 299, CP).

O objeto material é a declaração apresentada ao Fisco, enquanto que, no inciso II, é o documento ou livro de contabilidade fiscal. Bem assim, a fraude do inciso II consiste na inserção de informações falsas (conduta comissiva) ou na omissão de operações de qualquer natureza (conduta omissiva) em documento ou livro exigido pela lei fiscal. Trata-se de norma penal em branco, pois o conceito de livros fiscais é previsto em vários diplomas, ora se referindo a registro de entradas e de saídas de mercadorias, ora a livros de apuração do IPI e do ICMS ou livros do ISSQN. E, se ausente o dolo de supressão ou redução, configura-se falsidade ideológica.

Diferentemente das hipóteses anteriores, a fraude do inciso III envolve a falsidade documental ou material - e não ideológica -, consistente em falsificar ou alterar documento relativo a uma operação tributável. Há, com isso, uma contração do documento verdadeiro ou alteração em sua forma, tais como: (i) a “nota fiscal fria”, que não corresponde a qualquer venda ou serviço; (ii) fatura falsificada; (iii) “nota sanfona”, ou seja, mesma nota usada mais de uma vez; (iv) “nota fiscal calçada”, isto é, vias com valores diversos, sendo que a nota fiscal de posse da

<sup>58</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 358.

<sup>59</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 365.

<sup>60</sup> PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 365.



empresa é registrada com valor inferior à nota fiscal verdadeira entregue ao cliente. E, se ausente o dolo de supressão ou redução, aperfeiçoa-se o crime previsto no artigo 172 do Código Penal.

A fraude do inciso IV também se refere à documento falso ou inexato utilizado para suprimir ou reduzir tributo, responsabilizando quem elabora, distribui, fornece, emite ou utiliza aquele documento. Contudo, entendemos que os verbos “elaborar” e “emitir” são despiciendos, pois quem os pratica necessariamente “falsifica”. Admite-se o dolo, além do dolo eventual (“deva saber”).

Por fim, a fraude do inciso V consiste em recusar (conduta omissiva) ou deixar de fornecer (conduta comissiva) documento relativo à compra de mercadoria ou prestação de serviço, ou fornecê-lo da maneira incorreta. Exemplificativamente, entendemos que caracteriza esse crime a negativa de entrega da nota fiscal ao consumidor, eis que o agente atua com a intenção de suprimir ou reduzir o valor do tributo, e não de violar as relações de consumo.

Interessante questão diz respeito ao parágrafo único do artigo 1º, que responsabiliza criminalmente quem deixar de atender à exigência do Fisco, no em 10 (dez) dias, cujo prazo poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência. Por exemplo, incidirá no parágrafo único quem é regularmente intimado a atender a determinada exigência do Fisco, a exemplo da entrega de documentos, porém se mantém inerte. Porém, se ausente o dolo de suprimir ou reduzir tributo, caracteriza-se o crime de desobediência (art. 330, CP)<sup>61</sup>.

### 3.1.1. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL (ANPP) E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: DIFERENÇAS E A REPARAÇÃO DO DANO NO CONTEXTO DE CRISE ECONÔMICA

Na prática forense, tem prevalecido o entendimento acerca da possibilidade de concessão de acordo de não persecução penal (art. 28-A, do CPP) aos crimes tributários, eis que a maioria destes delitos não envolve o emprego de violência ou grave ameaça, além da pena mínima cominada ser inferior a 4 (quatro) anos de prisão, contanto que os agentes sejam primários<sup>62</sup>.

Como condições de cumprimento do ANPP em delitos dessa natureza, exige-se a confissão formal e circunstancial - sem significar assunção de culpa e

---

<sup>61</sup> Há discussões se parágrafo único do artigo 1º equipara-se ao crime do inciso V, ou seja, se aquele é tipo penal autônomo ou mero preveito relativo ao próprio inciso V. Prevalece que consiste em tipo penal autônomo, particularmente em crime de mera conduta, pois tem por objetivo proteger a dignidade da Administração e o respeito às ordens por esta emanadas. Logo, basta o desatendimento de uma exigência para a consumação, à semelhança do crime de desobediência (art. 330, CP).

<sup>62</sup> A propósito da possibilidade de ANPP em processos penais que estavam curso no advento da Lei nº 13.964/19, vide Enunciado nº 98 da Segunda Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal: “É cabível o oferecimento de acordo de não persecução penal no curso da ação penal, isto é, antes do trânsito em julgado, desde que preenchidos os requisitos legais, devendo o integrante do MPF oficiante assegurar seja oferecida ao acusado a oportunidade de confessar formal e circunstancialmente a prática da infração penal, nos termos do art. 28-A do CPP, quando se tratar de processos que estavam em curso quando da introdução da Lei nº 13.964/2019, conforme precedentes, podendo o membro oficiante analisar se eventual sentença ou acórdão proferido nos autos configura medida mais adequada e proporcional ao deslinde dos fatos do que a celebração do ANPP. Não é cabível o acordo para processos com sentença ou acórdão após a vigência da Lei nº 13.964/2019, uma vez oferecido o ANPP e recusado pela defesa, quando haverá preclusão.” (BRASIL. Ministério Público Federal. Enunciado nº 98 da Segunda Câmara de Coordenação e Revisão. Disponível em: < <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/enunciados> >. Acesso em 21 mar. 2021).

prescindível dos detalhes do fato penal<sup>63</sup> -, além de ser geralmente imposta a reparação do dano cumulada com o pagamento de prestação pecuniária, em salário mínimo, a entidade pública ou de interesse social ou prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas à razão de horas semanais.

Primeiramente, a confissão é meramente extrajudicial e desprovida de detalhes acerca do fato penal, atentando-se tão somente ao tipo penal do crime imputado e sem implicar assunção de culpa. Difere-se da confissão judicial espontânea (art. 65, inciso III, "d", do CP), esta sim considerada um meio de prova, nos termos do artigo 197 do Código de Processo Penal. Quer dizer, é um meio apto a servir, diretamente, no convencimento do juiz sobre a veracidade ou não de uma afirmação fática. Essa confissão possui as seguintes características: (i) espontaneidade, pois deve a confissão partir do próprio agente e ser livre de qualquer interferência externa; (ii) fornecimento perante a autoridade judicial, pois deve ser oferecida na presença do juiz.

Certo é que a confissão formal e circunstancial do ANPP não gerar reflexos em outros ramos jurídicos, tampouco se confundir com uma denúncia espontânea na área fiscal.

Embora seja um importante instituto em tempos de pandemia e pós-pandemia para melhor resguardar os contribuintes, a denúncia espontânea é instituto diferente à confissão do ANPP, eis que tem o condão de afastar a responsabilidade tributária, envolvendo o pagamento do tributo devido e dos juros de mora ou, a depender do caso, do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, se o montante do tributo ainda estiver sob apuração (art. 138, CTN). Porém, não será considerada a denúncia espontânea oferecida após o início do procedimento administrativo ou medida fiscalizatória que sejam relacionados com a infração tributária (art. 138, parágrafo único, CTN).

Ademais disso, a tendência na prática penal é a de inserir como reparação do dano somente o montante principal do tributo previsto no auto de infração, não incluindo os juros moratórios e a multa, que podem ser exigidos pela Receita Federal na órbita fiscal. Porém, antes de propor o ANPP, é salutar que o *Parquet* solicite ao juízo para que seja oficiado junto à Receita Federal se o acusado chegou a realizar o pagamento ou o parcelamento do crédito tributário.

Também sustentamos que o ANPP seja cabível independentemente de qualquer reparação do dano, visto que o Estado possui condições de alcançá-la mediante execução fiscal, não devendo atribuir plenamente esta função arrecadatória ao Ministério Público. Ademais, é possível a sua formalização mesmo que o acusado só tenha condições de parcelamento ou que não possa reparar integralmente o dano por dificuldades financeiras, tal como se verifica em tempos de pandemia e pós-pandemia, cujas causas não podem servir de óbice à celebração do acordo, principalmente nas situações em que ele se revelar mais benéfico ao acusado.

E, nos casos de questionamento quanto ao elevado valor do tributo fixado a título de reparação do dano, é salutar que, por prudência, seja solicitado ao juízo a fim de que se oficie a Receita Federal para o fornecimento do valor atualizado, posto que somente o Fisco teria legitimidade constitucional para exigir o pagamento do tributo.

Na maioria das vezes, o ANPP é, em regra, mais vantajoso ao acusado, pelos seguintes motivos: (i) extingue-se a punibilidade; (iii) não gera antecedentes criminais, sendo que as anotações permanecem registradas no sistema dos órgãos públicos tão somente para, em caso de necessidade, possa o Ministério Público analisar se o acusado fará jus a novo benefício dentro do prazo de 5 anos, se

---

<sup>63</sup> Acerca da necessidade de filtragem constituição da confissão extrajudicial em ANPP, sobretudo em crimes tributários, sem que implique em qualquer assunção de culpa, cf: VALENTE, V.A.E. "A Reparação do Dano e Os Reflexos da Confissão Pré-Processual no Acordo de Não Persecução Penal". *Acordo de Não Persecução Penal*. BEM, L. S. MARTINELLI, J.P. p. 405-447. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 415-417 e 425-426

envolver o cometimento de novo delito ou o descumprimento das condições estabelecidas no ANPP; (iii) põe fim à causa criminal, que provoca um desconforto e uma estigmatização do acusado ao longo do tempo, eis que, independentemente do valor da reparação do dano na área fiscal, livra-se de uma acusação criminal.

Consigna-se, outrossim, que o pagamento integral do crédito tributário ou o seu parcelamento não impedem a celebração de ANPP, sobretudo se este for mais benéfico ao acusado<sup>64</sup>.

Quanto aos crimes tributários que pressupõem a fraude, o ANPP será mais benéfico que o pagamento ou parcelamento do crédito tributário à medida que a reparação do dano seja fixada em patamar inferior àquele na área fiscal. Isto porque o pagamento integral do crédito tributário ou o seu parcelamento pressupõe a satisfação integral do crédito tributário, que se compõe da seguinte forma: (i) tributo devido; (ii) juros moratórios; e (iii) multa moratória e, eventualmente, multa qualificada que pode chegar até 150% (cento e cinquenta por cento).

Entendemos, entretanto, que nem sempre o ANPP será mais benéfico ao agente, eis que ele envolve a confissão, diferentemente da suspensão condicional do processo e do pagamento do crédito tributário com a consequente extinção da punibilidade. Em outros casos, pode ser que as desvantagens sejam as seguintes: (i) em *due diligence* seja identificado por um contratante a existência do ANPP em nome do acusado (contratado); e (ii) ante à possibilidade de sentença favorável ao acusado no final do processo, culminando na sua absolvição.

Asseveramos, outrossim, que o ANPP pode se revelar mais prejudicial à medida que o acusado encara a sua confissão formal e circunstancial como ainda mais constrangedora em seu ciclo social ou profissional e no mundo jurídico, optando por arcar com o pagamento a maior do tributo. Neste caso, a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário se revelará como uma das medidas mais benéficas ao infrator, eis que cabível em todos os crimes tributários, exceto no crime de descaminho em razão da sua pluriofensividade e por se tratar de um crime formal afeto à falsidade ideológica tributária, não podendo ser equiparado aos demais crimes tributários perpetrados mediante fraude<sup>65</sup>.

No decorrer do tempo, diversas legislações trataram acerca dos efeitos do pagamento e do parcelamento do crédito tributário sobre a ação penal, a saber: (i) artigo 14 da Lei n. 8.137/1990; (ii) Lei n. 8.383/1991, inserida pelo artigo 34 da Lei n. 9.249/1995; (iii) 1º Refis, instituído pela MP 2.004-05 de 11/02/2000, após o que foi convertida na Lei n. 9.964/2000; (iv) Lei n. 10.684/2003; (v) Lei nº 11.941/09; e (vi) Lei n. 12.382/2011, que alterou o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996.

De todo caso, o panorama atual é o seguinte: (i) o pagamento do crédito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade, com base na Lei n. 11.941/09; e (ii) o parcelamento do crédito tributário, se ocorrido até o recebimento da denúncia, suspende a pretensão punitiva e, uma vez quitado, extingue a punibilidade, nos termos do art. 6º da Lei n. 12.382/11.

Registra-se que o artigo 6º da Lei n 12.382/11 é nova norma mais gravosa - em relação à Lei n 11.941/09 -, eis que exige o parcelamento do crédito tributário até o recebimento da denúncia - não o viabilizando a qualquer tempo, tal como previsto para pagamento integral pela Lei n 11.941/09. Assim, esse dispositivo tem natureza penal e, em sendo prejudicial ao acusado, não deve retroagir para alcançar os créditos tributários constituídos antes da sua vigência, alocando-se exclusivamente aos créditos tributários constituídos após a sua vigência.

<sup>64</sup> SCALISSE SILVA, Amanda. "A Reparação do Dano e A Restituição da Coisa Como Condição Para a Celebração do Acordo de Não Persecução Penal Para Crimes de Natureza patrimonial e Tributária". *Acordo de Não Persecução Penal*. BEM, L. S. MARTINELLI, J.P. p. 405-447. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021, p. 415-417 e 425-426.

<sup>65</sup> Quanto à inviabilidade do pagamento ou parcelamento do crédito tributário em crime de descaminho: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. RHC 43.558-SP. Rel. Min. Jorge Mussi. Julgado em: 5 fev. 2015. Publicado no Informativo 555.

Caso o crédito tributário seja constituído antes da Lei n 12.382/11, segue-se a sistemática da legislação anterior – leia-se, Lei n 11.941/09 -, cujo parcelamento poderá ser realizado a qualquer tempo, ou seja, antes ou depois do recebimento da denúncia. Prevalece, assim, o seguinte espectro: (i) aos créditos tributários que sejam constituídos a partir da Lei n 12.382/11, incidirá o disposto no artigo 6º da mencionada legislação, sendo possível o o parcelamento do crédito tributário até o recebimento da denúncia; e (ii) aos Créditos tributários constituídos antes da Lei n 12.382/11, segue-se a Lei nº 11.941/09, cujo parcelamento poderá ser realizado a qualquer tempo – entende-se, antes e após ao recebimento da denúncia -, posto que a Lei nº 12.382/11 é mais prejudicial e, por ela possuir natureza penal, não poderá retroagir.

E, independentemente da modalidade de acordo na área criminal e com reflexos na esfera fiscal, é certo que o valor ou a reparação do dano devem ser fixados de forma proporcional e justa, observando a capacidade contributiva e a dignidade humana do contribuinte, mormente em razão da crise econômica então desencadeada pela pandemia do novo “Coronavírus”.

### 3.2. ART. 2º

Os crimes do artigo 2º consumam-se meramente com a prática da conduta típica, não se exigindo a efetiva produção do resultado, leia-se, o dano ao erário. Assim, basta a ocorrência da conduta, independentemente do exaurimento da via administrativa, ao contrário das hipóteses disciplinadas no artigo 1º, nas quais há um maior desvalor da ação em razão da fraude, além de exigirem, a rigor, o dano ao erário, justificando a cominação de patamar mais elevado da pena.

Entendemos, no entanto, que essa tipologia também possui a descrição imprecisa de elementos e, conseqüentemente, também deve ser alçada a uma filtragem constitucional. Segundo Estellita: “No que diz respeito ao art. 2º, cujo ‘caput’ foi igualmente mal redigido, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação delituosa do ‘caput’, a tutela penal do bem jurídico se fez de forma diferente em cada uma delas”<sup>66</sup>.

Os crimes capitulados no artigo 2º se destinam à proteção subsidiária da ordem tributária, entendida como atividade administrada pelo Estado e personificada na Fazenda Pública dos entes estatais, a saber, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Essa atividade se dirige à arrecadação de ingressos, bem como à gestão de gastos em benefícios da sociedade, razão pela qual ela se revela de suma importância para atendimento das finalidades do Estado (arts. 145 a 169, CF) e, portanto, assume a característica de bem jurídico supraindividual<sup>67</sup>.

Para Bitencourt, além da salvaguarda da ordem tributária, o tipo penal também tem por objeto a proteção específica e imediata do patrimônio administrado pela Fazenda Pública, eis que os crimes tributários atingem a administração do erário e, via de consequência, prejudicam a arrecadação dos tributos e a gestão dos gastos públicos<sup>68</sup>. Assim, a tutela penal concedida pelo artigo 2º é mais ampla e difusa que aquela do artigo 1º, eis que abarca a proteção

---

<sup>66</sup> Uma vez mais, no aporte de Estellita: “No que diz respeito ao art. 2º, cujo ‘caput’ foi igualmente mal redigido, é preciso analisar cada uma das hipóteses ali elencadas, já que, apesar da redação delituosa do ‘caput’, a tutela penal do bem jurídico se fez de forma diferente em cada uma delas” (ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 210).

<sup>67</sup> BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 749.

<sup>68</sup> Elucida Bitencourt: “[...] E isso porque, repetindo, o sentido da proteção da ordem tributária, enquanto bem jurídico, justifica-se, justamente, pelas funções que os tributos desempenham, para cujo efeito é necessário assegurar tanto o cumprimento das expectativas de ingresso quanto a boa gestão dos gastos” (BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 749).

imediate do patrimônio administrado pela Fazenda Pública e, mediatamente, a ordem tributária na perspectiva de atendimento às finalidades do Estado<sup>69</sup>.

Destarte, o artigo 1º da Lei nº 8.137/90 possui técnica de tipificação distinta em relação àquela do artigo 2º. Com efeito, os incisos I a IV do artigo 1º são da mesma natureza, porquanto exigem, em regra, a produção do resultado material para a consumação do crime, qual seja, a supressão ou redução do tributo. Quer dizer, a supressão ou redução do tributo é prevista no *caput* do artigo 1º e, por isso, constitui o núcleo essencial do tipo penal, estendendo-se às hipóteses elencadas nos incisos I a IV do mesmo artigo.

Por outro lado, o artigo 2º não descreve o núcleo essencial no *caput*, deixando para indicá-lo em cada um dos seus incisos. Logo, sustenta Bitencourt que cada um dos incisos constitui “[...] uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, independentemente, com a peculiaridade de que todos os incisos compartilham o mesmo preceito secundário, isto é, a mesma cominação de pena”<sup>70</sup>.

Assim, para Bitencourt as hipóteses elencadas no artigo 2º sequer consistem em crimes formais, mas em crimes de mera conduta, acrescentando que a norma penal correspondente abrange não só a proteção da legítima expectativa de arrecadação do Estado, mas também compreende a boa gestão dos gastos públicos. Ademais, essa tipificação, ao ampliar as possibilidades de punição, opera com a antecipação da tutela penal, caracterizando os crimes do artigo 2º como de mera conduta<sup>71</sup>.

E, se não bastasse a inconsistência da redação do artigo 2º, recentes julgados e entendimentos jurisprudências têm alargado a tipologia correspondente para viabilizar não só a arrecadação fiscal, mas também o caráter puramente simbólico e de prevenção geral do direito penal, distanciando-se da intervenção mínima e da taxatividade legal, como no caso da apropriação indébita tributária, figura prevista no artigo 2º, inciso II, da lei de regência. Contudo, antes de analisarmos minuciosamente o inciso II, é indispensável a compreensão das figuras previstas nos demais incisos.

O inciso I é uma espécie falsidade ideológica e, via de consequência, uma tentativa do delito previsto no inciso primeiro do artigo 1º da mesma lei, posto que se refere ao descumprimento de obrigações acessórias com o potencial de expor a risco a arrecadação tributária. Por exemplo, o inciso I do artigo 2º incidirá nas hipóteses de lançamento por declaração do contribuinte, como no caso do imposto de renda em que o contribuinte inclui falso dependente ou falsas despesas médicas.

Impende salientar que as obrigações acessórias não são previstas constitucionalmente, conquanto assumam caráter instrumental indispensável à arrecadação tributária. Bem assim, a modalidade do inciso é crime de perigo concreto e direto ao bem jurídico-penal, operando-se com a antecipação da tutela penal e, por isso, a cominação de pena privativa de liberdade em patamar inferior aos limites fixados para as modalidades do artigo 1º<sup>72</sup>.

O inciso III prevê conduta semelhante à corrupção, concussão e à extorsão, consistindo em exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário,

---

<sup>69</sup> BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 749.

<sup>70</sup> BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 749.

<sup>71</sup> Esclarece Bitencourt: “[...] para constatar o desvalor da ação não é necessário demonstrar a aptidão do comportamento do agente para a produção de um determinado resultado material, sendo suficiente constatar a idoneidade da conduta do agente para produzir um potencial resultado ofensivo à preservação do bem jurídico ordem tributária, visto sob a perspectiva genérica” (BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 750).

<sup>72</sup> A depender das circunstâncias, as condutas do inciso III do artigo 2º podem ser absorvidas pelo crime do artigo 1º se resultar na supressão ou redução do valor do tributo.

vantagem referente à percentagem sobre um incentivo fiscal. Essa modalidade consoma-se com a mera exigência, sendo que o recebimento do valor é mero exaurimento, por força do desdobramento natural dos fatos (*id quod plerumque accidit*)<sup>73</sup>.

As condutas de exigir, pagar ou receber não envolvem, em sua essência, o descumprimento de obrigações tributárias, deixando de se referir a qualquer ofensa à ordem tributária, sobretudo à arrecadação fiscal, tendo em vista que o contribuinte tem direito ao benefício concedido. Segundo Estellita, parece que essa figura típica melhor se enquadraria nos crimes contra a Administração Pública, não cabendo a sua análise no âmbito dos crimes tributários<sup>74</sup>.

O inciso IV consiste em deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estabelecido em lei, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento, cuja conduta coloca em risco a arrecadação tributária em seu sentido dinâmico, ou seja, a extrafiscalidade da exação tributária<sup>75</sup>.

Por exemplo, restará caracterizado esse crime se uma empresa receber isenção fiscal para instalar-se e gerar certa quantidade de empregos ou para investir em um determinado programa social, porém não gerar a quantidade de empregos ou não aplicar os recursos naquele programa social.

A obrigação de aplicar recursos pode advir de lei ou contrato, cujo descumprimento implica na responsabilidade criminal do contribuinte, substituto ou o responsável tributário que recebe o benefício e não o aplica ou o aplica em desacordo com o estatuído, perfazendo, assim, desvio de finalidade.

O incentivo fiscal significa a redução da carga tributária, na forma de isenção, desconto, compensação ou outros modelos, com o objetivo de atender a certa finalidade de relevância constitucional, máxime para estimular determinado setor ou atividade econômica. Por essa razão, a aplicação indevida do incentivo fiscal implica no inadimplemento da obrigação principal de pagamento do tributo, havendo merecimento de pena apto a justificar a criminalização dessa conduta. Complementa Estellita: "O mesmo se diga quando, gozando de capacidade para ser agente do cumprimento da finalidade, não a cumpre, lesando, da mesma forma, o bem jurídico da arrecadação tributária mediante o descumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo"<sup>76</sup>.

Para a caracterização dessa figura típica, não se exige o efetivo descumprimento da obrigação tributária acessória, tampouco a fraude, razão pela qual é menor o seu desvalor da ação em cotejo com a das hipóteses do artigo 1º da Lei nº 8.137/90. Já em caso de lesão por meio fraudulento, caracterizar-se-á uma das hipóteses preceituadas no artigo 1º, com a conseqüente cominação da pena em patamar superior.

O inciso V, por sua vez, compreende duas modalidades de conduta, ou seja, utilização ou divulgação de 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. Por exemplo, esse crime pode ser praticado nos casos de "contabilidade paralela" com uso de *software*, envolvendo tanto o responsável pela empresa ou contribuinte pessoa física, como também quem criou o programa e o divulgou ou o utilizou, como no caso do contador.

Entendemos, nessa linha, que é crime subsidiário ao capitulado no inciso I do artigo 1º, eis que, por meio do programa, o agente logra omitir informações ao Fisco, com a conseqüente redução ou supressão do tributo.

---

<sup>73</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 211.

<sup>74</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 211.

<sup>75</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 211.

<sup>76</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 211.

No que concerne à conduta de utilizar, trata-se de crime de perigo indireto e, por isso, revela-se excessiva a punição na área criminal e, por isso, desproporcional a pena privativa de liberdade, cabendo a incidência de penas não restritivas de liberdade ou sanção administrativa. E, “Quanto à hipótese de divulgação de tais programas, não há ofensa ao bem jurídico da arrecadação tributária e a norma incriminadora é, sob esse ângulo, inadmissível”<sup>77</sup>.

Por fim, o inciso II do artigo 2º prevê tipo penal especial de apropriação indébita, que consiste em deixar de recolher tributo ou contribuição social que tenha sido descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária<sup>78</sup>.

Não há a necessidade de fraude ou clandestinidade para a prática desse delito, vez que, ainda que o agente tenha feito declaração regular do tributo descontado ou cobrado, haverá a apropriação em caso de o próprio tributo não ser repassado ao sujeito ativo da relação tributária.

Exige-se o dolo, não havendo previsão para a modalidade culposa. O empresário que, por esquecimento ou circunstâncias alheias a sua vontade, deixa de recolher o tributo na data do vencimento, não incorrerá no crime em tela<sup>79</sup>.

Por “descontado”, entende-se como a conduta do responsável tributário por substituição que, nesta qualidade, retém o valor correspondente ao tributo da quantia repassada pelo contribuinte de direito. Exemplificativamente, caracteriza-se esse crime nas seguintes hipóteses: (i) se o gestor desconta o imposto de renda da remuneração do servidor, mas deixa de repassá-lo à Receita Federal; e (ii) se um empresário deduz o imposto de renda dos valores pagos a um prestador de serviços, porém também deixa de repassá-los à Receita Federal.

Nada obstante, há dissensões sobre o sentido e alcance da expressão “cobrado”, ou seja, se restará caracterizado o crime somente em caso de responsabilidade por substituição ou se, além desta situação, também alcançaria o contribuinte de direito – em tributo cobrado em operações próprias.

Para parte da doutrina e da jurisprudência, a expressão “cobrado”, apta a configurar o crime em questão, ocorre apenas na responsabilidade por substituição. Isto porque a apropriação indébita fiscal guarda relação umbilical com a chamada substituição tributária. É dizer, o substituto tributário (contribuinte substituto) é responsável, por determinação legal, pela retenção ou recolhimento do tributo devido próprio contribuinte (substituído<sup>80</sup>), embora deixa de repassar o montante aos cofres públicos, descumprindo com a sua obrigação legal. Complementa Paulsen: “[...] Ou seja, retém do contribuinte em nome do Fisco e se apropria dos valores em vez de dar-lhe a destinação legal [...]”<sup>81</sup>.

Ademais, o tipo penal ora analisado constitui norma genérica, eis que se refere a tributo de qualquer espécie (“valor de tributo ou de contribuição social”) que comporta a substituição tributária por força da lei, exceto no caso da apropriação indébita previdenciária, que é tipo penal especial que envolve as contribuições previdenciárias (art. 168-A, caput e §1º, inc. I, do CP).

---

<sup>77</sup> ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 212.

<sup>78</sup> “**Art. 2º** Constitui crime da mesma natureza: **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”.

<sup>79</sup> STOCO, R.; STOCO, T.O. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 114.

<sup>80</sup> O contribuinte substituído é a pessoa física ou jurídica que, nas operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, se beneficia pelo diferimento no pagamento do imposto, a despeito de sofrer a retenção do montante correspondente nas operações ou prestações subsequentes.

<sup>81</sup> PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Comentado*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 540.

Em regra, tanto a apropriação indébita tributária como os crimes tributários que têm a fraude como meio de execução não são compatíveis com a tese de dificuldades financeiras alegada seja pelo contribuinte, seja pelo responsável tributário, embora tal defesa seja aceita para a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP)<sup>82</sup>.

Nada obstante, é certo que os entendimentos judiciais e jurisprudenciais, sobretudo em momentos de pandemia e pós-pandemia, deverão abrandar a criminalização no intuito de considerar as teses de dificuldades financeiras aos demais delitos tributários.

Em suma, entendemos que a maioria dos crimes tributários, notadamente o tipo penal do artigo 2º, inciso II, da Lei nº 8.137/90, deve ser objeto de leitura atenta na prática forense, a fim de que seja melhor conformado com a taxatividade penal e a sistematização constitucional do direito tributário, conforme será analisado a seguir.

### 3.2.1. INTERPRETAÇÕES JUDICIAIS E INCONSISTÊNCIAS NA SISTEMATIZAÇÃO CONSTITUCIONAL DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Uma parcela das decisões e interpretações judiciais em crimes tributários, máxime em nível de tribunais superiores, revelam certas inconsistências na sistematização constitucional do direito penal tributário no Brasil. Diversos julgados e entendimentos pretorianos têm ampliado o espectro do tipo penal, em evidente descompasso com a legalidade penal e a intervenção mínima.

Em 2013, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, com repercussão geral reconhecida, firmou o entendimento de que é inconstitucional e, com isso, deve ser excluído o ICMS da base de cálculo do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), não se aplicando o disposto no artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/98. Vale dizer, decidiu-se que o PIS/COFINS integram a receita do contribuinte e, conseqüentemente, são incorporados em seu patrimônio, ao passo que o ICMS não pode ser cobrado como imposto indireto que compõe o faturamento<sup>83</sup>, devendo ser excluído da base de cálculo respectiva<sup>84</sup>.

Nessa linha, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento no *Habeas Corpus* nº 399.109<sup>85</sup>, consolidou a tese de que responderá por crime de

---

<sup>82</sup> Prevalece o entendimento de que a apropriação indébita previdenciária é crime material e, para a sua caracterização, aplica-se o teor da Súmula Vinculante nº 24 do STF, além de ser possível a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário, tal como também se verifica no crime de sonegação previdenciária (art. 337-A, CP). Na apropriação indébita previdenciária, é possível a demonstração de dificuldades financeiras tanto por prova testemunhal (v.g., contadores, fornecedores, empregados, entre outros), como por prova documental, tais como a existência de títulos protestados, processos trabalhistas e de execução, desativação da empresas ou de filiais, venda de bens da empresa ou do sócio, falecimento do administrador da empresa e a assunção do cargo por parente inexperiente, atraso no pagamento de salários e de fornecedores, mudança cambial, greves, casos fortuitos com prejuízos financeiros significativos, entre outros.

<sup>83</sup> Alguns conceitos técnicos são elucidados pelo STF, tal como na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 18, que tinha por finalidade declarar a constitucionalidade do artigo 3º, §2º, da Lei nº 9.718/98, cujo dispositivo exclui do conceito de faturamento, para a base de cálculo do PIS/CONFINS, o ICMS cobrado pelo vendedor de bens ou prestador dos serviços na qualidade de substituto tributário. Por faturamento, entende-se, segundo a jurisprudência do Pretório Excelso, “[...] como sinônimo de receita bruta, ou seja, o produto de todas as vendas de mercadorias e serviços, considerando os elementos que compõem o custo e influenciam na formação do preço.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 18/DF. Min. Menezes Direito. Julgado em: 12 fev. 2008. Data de Publicação: 18 fev. 2008, p. 5).

<sup>84</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574706/PR. Rel(a). Min(a). Cármen Lúcia. Julgado em: 1 ago. 2013. Data de Publicação: 06 ago. 2013.

<sup>85</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109/SC. Min. Rel. Rogério Schietti Cruz. Julgado em: 22 ago. de 2018. Data de publicação: 31 ago. 2018.



apropriação indébita tributária o agente que deixar de recolher, no prazo legal, o valor do ICMS declarado da DIME (Declaração de Informações do ICMS e Movimento Econômico), e não realizar o pagamento correspondente. Criou-se, assim, “[...] uma tipologia, por analogia, ao artigo 168-A (apropriação indébita previdenciária), do Código Penal, leia-se, a figura típica da apropriação indébita tributária de ICMS próprio declarado e não pago”<sup>86</sup>.

No julgamento do HC nº 399.109, o voto do Relator foi de que o crime de apropriação indébita tributária resta caracterizado nas duas situações acima mencionadas, ou seja, quer nas situações de recolhimento do ICMS em operações próprias, quer nos casos de substituição tributária. De acordo com esse posicionamento, trata-se de crime omissivo doloso, em que o sujeito passivo da obrigação tributária, violando o seu dever jurídico, deixa de recolher, no prazo legal, o valor de ICMS descontado ou cobrado, pressupondo a incidência dos seguintes elementos para a configuração delitiva: situação típica, omissão de uma conduta imposta por lei para evitar o resultado, a capacidade físico-real de praticar o comportamento e o dolo<sup>87</sup>.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RHC 163.334, firmou o entendimento de que o contribuinte, de forma contumaz<sup>88</sup> e com dolo de apropriação, que deixar de recolher o ICMS cobrado de adquirente de mercadoria, produto ou serviço, incidirá no crime de apropriação indébita fiscal, previsto no artigo 2º, inc. II, da Lei nº 8.137/90.

Assim, é crime a conduta do contribuinte de declarar que realizou o fato gerador da obrigação tributária, embora não tenha recolhido o tributo. Pela lógica utilizada nesse julgamento, essa decisão se volta à exação de ICMS, mas também se estende a todos os tributos que são cobrados com base na declaração prévia do contribuinte, tal como no imposto de renda, no ISS (Imposto Sobre Serviços) ou em qualquer outro tributo que tenha repercussão econômica no preço do produto.

Importante assinalar que o julgamento do RHC 163.334 pelo STF foi, em agosto de 2020, flexibilizado em uma importante decisão do STJ, no julgamento do Agravo em HC nº 97903/SC, que fixou critérios para a tipificação da apropriação indébita fiscal, sobretudo para a definição: (i) da frequência ou contumácia; e (ii) o dolo de apropriação.

Em resumo, a 6ª Turma do STJ entendeu, por unanimidade, que, para a configuração do crime de apropriação indébita tributária, é necessário que a conduta seja dolosa e reiterada. Essa decisão passou a diferenciar, portanto, duas condutas extremamente diferentes, ou seja: (i) de um lado, a conduta daquele que não paga tributo por circunstâncias alheias a sua vontade – ou seja, por dificuldades financeiras, equívoco ou erro no preenchimento de guias, entre outros, hipótese em caberá a execução fiscal; e (ii) de outro, daquele que, dolosamente, não paga ou recolhe o tributo motivado por interesses pessoais – isto é, o interesse e a possibilidade de reinvestir esse dinheiro em novos negócios ou adotar qualquer outra medida visando a aumento os seus lucros, situações em que será possível a intervenção criminal.

Entendemos, no entanto, que os contextos de pandemia e pós-pandemia demandam que as decisões judiciais sejam esmeradamente fundamentadas na sistematização constitucional do direito denal tributário. Sustentamos, com a *devida vênia*, que a *ratio decidendi* desses posicionamentos deve ser revisitada para melhor compatibilização com a Constituição brasileira de 1988, sugerindo a leitura dos crimes tributários em observância às bases liberais, com destaque para

---

<sup>86</sup> WALKER JR., J.; FRAGOSO, A. *Direito Penal Tributário: Uma visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. 2 Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 432.

<sup>87</sup> Cf. WALKER JR., J.; FRAGOSO, A. *Direito Penal Tributário: Uma visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. 2 Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 434.

<sup>88</sup> A definição de contumácia em um estado federativo e sua ausência em outro pode acarretar na distorção do tipo penal, aviltando o princípio da legalidade.

a intervenção mínima, a fragmentariedade, a responsabilidade subjetiva, a capacidade contributiva, a isonomia tributária e, acima de tudo, a dignidade humana.

### 3.3. CONTRABANDO E DESCAMINHO

Antes da alteração da Lei n. 13.008/14, tanto o contrabando como o descaminho eram tipificados em um único dispositivo legal, qual seja, o artigo 334 do Código Penal, razão pela qual possuíam a mesma pena, além da forma equiparada e majorante.

Porém, a partir dessa alteração legislativa, o contrabando não mais se confunde com o descaminho, sendo que ambos não são considerados de mesma gravidade. Vale dizer, a Lei n. 13.008/14 alterou o artigo 334 do Código Penal, cindindo-o em tipos penais autônomos e com penas próprias, de sorte que o descaminho é previsto no artigo 334 do Código Penal, ao passo que o contrabando é preceituado no artigo 334-A do mesmo diploma legal.

É bem de ver que a reprimenda do contrabando foi elevada, tornando-se de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, enquanto que o descaminho permaneceu com pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, embora ambos os crimes comportam acordo de não persecução penal (art. 28-A, CPP)

De todo caso, ambos os tipos penais guardam certa similitude quanto à sua estrutura, eis que cada qual tem a mesma estrutura normativa, sendo está dividida em três parágrafos, com previsão na modalidade simples, equiparada e causas de aumento de pena.

O crime de descaminho também é chamado de falsidade ideológica tributária, caracterizando-se pela conduta de iludir, ou seja, de enganar, burlar ou fraudar, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou impostos devidos pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, denotando o subfaturamento. Segundo Baltazar Júnior:

A conduta do descaminho consiste em 'iludir', no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, ou seja, respectivamente, o imposto de importação, o imposto de exportação [...] e o IPI, o antigo imposto de consumo, cujo nome é a razão pela qual o tipo penal faz menção a direito ou imposto devido pela entrada, saída, ou consumo de mercadoria. Desse modo, o ICMS não é objeto material de descaminho [...] O verbo iludir tem aqui o sentido de deixar de pagar o tributo devido pela importação, frustrando a fiscalização mediante ação ou omissão [...]"<sup>89</sup>.

Complementa Regis Prado:

**Tipicidade objetiva e subjetiva:** o delito de descaminho está expresso pelo verbo 'iludir' (núcleo do tipo), que denota a ideia de enganar, de burlar, de fraudar. Verifica-se, assim, no tipo de injusto, que a conduta incriminada consiste em fraudar, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devidos pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria<sup>90</sup>.

<sup>89</sup> BALTAZAR JUNIOR, J.P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, p. 356.

<sup>90</sup> PRADO, R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 409, Grifo do autor.

Embora previsto no artigo 334 do Código Penal, esse delito também é considerado um crime tributário. O sujeito ativo é o contribuinte na qualidade de importador, isto é, qualquer pessoa que realize a entrada de mercadoria estrangeira em território nacional, com base no artigo 22, inc. I do CTN, combinado com o artigo 31, inc. I, do Decreto-lei nº 37/66<sup>91</sup>.

Para a sua caracterização, exige-se o dolo, ou seja, a consciência e vontade de iludir e fraudar, todo ou em parte, o recolhimento de impostos.

Não é possível falar em concurso de crimes entre o descaminho e a falsidade ideológica, sob pena de a persecução criminal ser considerada demasiadamente excessiva e desproporcional. Cabe dizer, eventual falsidade ideológica é absorvido pelo descaminho.

De acordo com o entendimento consolidado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, quando o falso se exaure no descaminho, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido, como crime-fim, condição que não se altera por ser menor a pena a este cominada, por força do princípio da consunção<sup>92</sup>. Contudo, se o falso não exaurir seu potencial lesivo no crime-fim, será considerado de modo autônomo, configurando concurso de crimes<sup>93</sup>.

Além disso, salienta-se que, para a configuração dos crimes de contrabando e descaminho, não se exige, ao contrário dos crimes previstos na Lei n. 8.137/90, o esgotamento da via administrativa, pois basta, para a caracterização de tais crimes, a prática dos verbos nucleares. Ou seja, ambas as modalidades são crimes formais, não se aplicando o teor da Súmula Vinculante nº 24 do STF.

No caso do descaminho, basta a conduta de iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria, independentemente do efetivo prejuízo econômico ao Fisco, para a configuração delitiva.

O §1º do artigo 334 do Código Penal prevê modalidade equiparada de descaminho. Cabe dizer, incorre na mesma pena do "caput" quem: (i) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei (inc. I); (ii) pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho (inc. II); (iii) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no país ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem (inc. III); (iv) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos (inc. IV).

Equipara-se às atividades comerciais, para efeitos do artigo 334, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências (CP, art. 334, §2º).

E, nos termos do artigo 334, §3º, do Código Penal, a pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. Impende salientar que é possível a aplicação da causa de aumento de pena prevista no §3º do artigo 334 do Código Penal, somente em caso de utilização de embarcação ou aeronave privada ou em vôo clandestino, não incidindo essa majorante se for utilizado vôo de carreira ou regular ou embarcação de transporte coletivo regular. Enuncia Regis Prado:

---

<sup>91</sup> PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Completo*. 10 Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 422.

<sup>92</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.378.053-PR, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 10/8/2016, publicado no Informativo 587.

<sup>93</sup> Nesse sentido: BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, Rel. Des. Victor Luiz dos Santos Laus. Quarta Seção Enul 0012893-32.2005.404.7200, Julgado em ago. 2013.

**Causa de aumento de pena:** a pena é aplicada em dobro quando o descaminho é praticado em transporte aéreo, fluvial ou marítimo (art. 334, §3º). O aludido do transporte alcança aquele efetuado através de aviões, helicópteros, embarcações etc. No entanto, a agravante só alcança os delitos perpetrados em aeronaves e embarcações clandestinas, já que os voos regulares, de carreira, não são incluídos aqui, posto serem objeto de fiscalização alfandegária permanente<sup>94</sup>.

No mesmo sentido, o entendimento de Baltazar Júnior, sob o argumento de que não incidirá essa causa de aumento de pena quando utilizado voo de carreira ou regular ou embarcação de transporte coletivo regular<sup>95</sup>.

Assinala-se, outrossim, que o descaminho é compatível com a desistência voluntária e o arrependimento eficaz. No plano da realidade fática, o resultado do descaminho – leia-se, frustração na expectativa de arrecadação tributária -, pode ou não ocorrer por circunstâncias alheias ou não à vontade do agente.

Tecnicamente, a importação de mercadoria subfaturada no exterior ocorre da seguinte forma: (i) o importador registra a DI (Declaração de Importação) no SISCOMEX (Sistema de Comércio Exterior), realizando uma falsa declaração à autoridade alfandegária acerca da classificação fiscal e/ou do valor das mercadorias importadas, com a intenção de sonegar os impostos incidentes sobre a importação; (ii) em seguida, compete ao importador recolher os impostos correspondentes, tomando como base suas informações registradas na DI; e (iii) após a fiscalização e a verificação da documentação por parte do agente fiscal, ocorre o desembaraço aduaneiro, entendido como ato final ao despacho aduaneiro, ou seja, a liberação pela alfândega para entrada da mercadoria no país (importação).

Caso a mercadoria subfaturada passe inteiramente pelo crivo da fiscalização ao ponto de ludibriá-la, considera-se consumado o crime de descaminho, eis que houve a liberação da mercadoria pela autoridade alfandegária e, conseqüentemente, sua incorporação na economia.

Por outro lado, há casos em que a fiscalização da autoridade fazendária identifica o suposto subfaturamento, determinando a apreensão e perdimento<sup>96</sup> da mercadoria, não chegando a mercadoria a sequer ser incorporada na economia do país.

Certo é que, no último caso, o crime não alcança a consumação por circunstâncias alheias à vontade do importador, configurando descaminho na forma tentada (Art. 334, c./c. o art. 14, inc. II, ambos do Código Penal).

Ainda assim, o importador não praticará crime de descaminho sequer na forma tentada nas seguintes situações: (i) se ele, voluntariamente, desistir da importação antes do registro da DI, deixando de iniciar o desembaraço das mercadorias e, com isso, não praticando a conduta de iludir, configurando hipótese de desistência voluntária (CP, art. 15, primeira parte<sup>97</sup>); (ii) se ele, antes do desembaraço aduaneiro, retificar, também de forma voluntária, a DI anteriormente apresentada, sendo o caso de arrependimento eficaz (CP, art. 15, segunda parte).

<sup>94</sup> PRADO, R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 416.

<sup>95</sup> BALTAZAR JUNIOR, J.P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 367.

<sup>96</sup> Em se tratando de descaminho, o perdimento de bens é disciplinado nos artigos 104 e 105 do Decreto-Lei n. 37/66, 23 e 27 do Decreto-Lei n. 1.455/76 e 675 e seguintes do Decreto-Lei n. 6.759/09.

<sup>97</sup> “O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados”. (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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm) >. Acesso em: 20 mar. 2021).

O crime de contrabando (art. 334-A, CP), por seu turno, consiste na conduta de importar ou exportar mercadoria proibida. Compreende a importação clandestina de mercadorias, sendo que a entrada ou saída da mercadoria no país é absoluta ou relativamente proibida; quer dizer, o agente, por qualquer meio, importa ou exporta mercadoria absoluta ou relativamente proibida, cominando-se a pena de reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.

Importante salientar que a mercadoria objeto de importação ou exportação deve ser coisa móvel. Além disso, não configurará o crime em questão se o produto tiver importação temporariamente suspensa.

Para a configuração desse delito, exige-se uma lesão "bifronte", ou seja, uma conduta que visa a atingir a atividade de arrecadação do Estado e, ao mesmo tempo, interesses públicos protegidos por outros bens jurídicos de relevância, como no caso, por exemplo, da segurança pública diante da importação de cigarros.

Nada obstante, aplica-se a pena em dobro, nos termos do artigo 334-A, §3º, do Substantivo Penal, se o contrabando for praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial, cuja pena poderá chegar a 10 (dez) anos de reclusão.

Ademais disso, o §1º do artigo 334-A prevê modalidade equiparada de contrabando, incorrendo na mesma pena do *caput* quem: (i) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando (inc. I); (ii) importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente (inc. II); (iii) reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada á exportação (inc. III); (iv) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira (inc. IV); e (v) adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira.

Por exemplo, configura crime assimilado a contrabando a conduta de promover a saída de mercadorias de Zona Franca sem autorização, nos termos do artigo 334-A §1º, inciso I, do Código Penal. Também é a previsão do artigo 39 do Decreto-Lei n. 288/67, que assim dispõe: "Será considerado contrabando a saída de mercadorias da Zona Franca sem a autorização legal expedida pelas autoridades competentes"<sup>98</sup>.

Assim, caracteriza contrabando a simples saída de mercadorias da Zona Franca sem a autorização legal expedida pelas autoridades competentes, independentemente do emprego de manobras para iludir, no todo ou em parte, o pagamento de tributos.

Por fim, equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos do artigo 334-A, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências.

Certo é que diversas empresas, sobretudo as do setor farmacêutico, enfrentam diversos encargos tributários no Brasil, inclusive em tempos de normalidade econômica. Discorre Karolina Gomes da Silva:

A carga tributária sobre os medicamentos de uso humano no Brasil é considerada a mais alta do mundo, sendo que em média 33,9% do valor do medicamento obtido pelo consumidor final corresponde a tributos. Por meio da análise de quais são incidentes sobre os medicamentos; de benefícios fiscais já existentes e de proposições legislativas em trâmite no Congresso Nacional, busca-se observar, criticamente, o panorama desta tributação no Brasil com o objetivo de ampliar o acesso a estes produtos essenciais para concretização do direito à saúde e à vida. A observação da

<sup>98</sup> BRASIL. Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm)>. Acesso em: 19 mar. 2021.

justiça fiscal, do princípio da capacidade contributiva, da seletividade e da extrafiscalidade para garantir tais medidas ficou demonstrada pela necessidade de instituir tributos que não deixam de ser justos socialmente, tendo em vista a capacidade econômica dos consumidores finais, a partir do reconhecimento da essencialidade destes produtos à própria sobrevivência. Contudo, apesar de haver planos de melhoria neste sentido, existem inúmeros pontos a serem aperfeiçoados e debatidos. Dois deles são focos de estudo [...]: (I) o impacto da redução de tributos na competitividade de empresas no setor farmacêutico e (II) a importância de reconhecer os benefícios concedidos ao setor hospitalar público também ao privado. No que se refere ao primeiro ponto, é possível verificar que a redução de tributos na indústria farmacêutica incentiva novos investimentos, ampliando a concorrência e possibilitando a redução de preços ao adquirente final, ou que medidas políticas podem obrigar o repasse da redução ao consumidor e, quanto ao segundo, mostra-se que o setor hospitalar privado presta atividades de caráter essencial, devendo gozar também dos benefícios<sup>99</sup>.

Para Marcelo Ernesto Liebhardt, a questão tributária dos medicamentos no Brasil retrata a grande dificuldade que o país enfrenta em desenvolver políticas integradas nos três níveis, ou seja, federal, estadual e municipal, em função dos diversos dispositivos legais criados pela Constituição Federal de 1988 e a ulterior legislação infraconstitucional.

Em se tratando de medicamentos, a carga tributária não está em conformidade com uma série de preceitos legais e intenções manifestadas nas políticas públicas de saúde, contrariando o disposto no artigo 196 da Constituição Federal<sup>100</sup>. Complementa Liebhardt:

A questão tributária dos medicamentos no Brasil retrata a grande dificuldade que o país enfrenta em desenvolver políticas integradas nos três níveis, federal, estadual e municipal, em função dos diversos dispositivos legais criados pela Constituição Federal de 1988 e a ulterior legislação infraconstitucional. No caso específico dos medicamentos, a carga tributária não combina com uma série de preceitos legais e intenções manifestas nas políticas públicas de saúde. Começando por nossa lei maior, o artigo 196 da Constituição Federal brasileira prevê que "a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao seu acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação". Desde esse ponto de vista, não se concebe a proteção da saúde, e o tratamento de qualquer doença, sem o uso de medicamentos. Segundo os preceitos do eminente jurista Júlio César Ballerini Silva (2009), que "nem se pretenda excluir dessa proteção o acesso da população não

---

<sup>99</sup> SILVA, K.G. *Tributação do Setor Farmacêutico no Brasil: Panorama Legislativo e Análise Crítica*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2012, p. 5.

<sup>100</sup> LIEBHARDT, M.E. "As Complexidades do Sistema Tributário Brasileiro e a Tributação Sobre o Consumo de Medicamentos". *Tributos e Medicamentos*. 1 Ed. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2012, p. 116.

só ao atendimento médico e hospitalar, como também aos medicamentos, em face da correlação com o tema". O Estado brasileiro reconhece, e as estatísticas internacionais comprovam que, apesar dos avanços ocorridos nos últimos anos, o Brasil continua um dos dez países mais desiguais do mundo. Tomando como medida o coeficiente de Gini, que mede a desigualdade na distribuição da renda, o Brasil é o país mais desigual dos Brics e com o dobro da desigualdade dos países da OCDE (OECD, 2011)<sup>101</sup>.

Nota-se que os medicamentos e produtos farmacêuticos não são bens supérfluos, mas bens essenciais ao cidadão, embora o Estado sempre tenha demonstrado a pretensão de aumentar a arrecadação tributária sobre tais bens, onerando as empresas e deixando de ampliar o acesso de medicamentos à população, a ponto de se distanciar do disposto no artigo 196 da Lei Fundamental.

E, em razão da pandemia e de crises econômicas, sustentamos que os impostos de importação devem contar com a redução de suas alíquotas, envolvendo produtos que são indispensáveis para o combate do Coronavírus, tais como medicamentos, equipamentos hospitalares, insumos para a fabricação de equipamentos, álcool em gel, máscaras, aventais médicos, entre outros<sup>102</sup>. Conseqüentemente, não é possível a configuração automatizada do crime de descaminho envolvendo produtos que sejam objeto de importação e sobre os quais incida a redução das alíquotas devido à pandemia.

#### **4. Das denúncias genéricas e da insuficiência de provas: o melhor interesse do réu (*in dubio pro reo*) em tempos de calamidade e no pós-pandemia**

Nos termos do artigo 11 da Lei n. 8.137/1990, quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos na aludida lei, incidirá nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade, por força da responsabilidade subjetiva.

E despiendo que o legislador trouxesse expressamente essa previsão, pois o concurso de pessoas, por si só, já é previsto no artigo 29 do Código Penal, ou seja, em sua Parte Geral, cujos institutos são aplicados a todo e qualquer crime, seja previsto no Substantivo Penal, seja em legislações extravagantes.

Se sabe, na perspectiva do direito tributário, que a responsabilidade é, via-de-regra, objetiva, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe: "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"<sup>103</sup>. Sem prejuízo, em se tratando de responsabilidade criminal e sua relação com o direito tributário, a legislação penal deve ser interpretada conjuntamente com o artigo 137 do CTN.

Nesse sentido, contribuinte é aquele que paga o tributo, suporta o seu encargo financeiro porque realiza o fato gerador (tem relação direta com o fato gerador), enquanto que responsável é aquele que, embora não tenha praticado o fato gerador e na maioria das vezes não suporta o encargo financeiro do tributo,

<sup>101</sup> LIEBHARDT, M.E. "As Complexidades do Sistema Tributário Brasileiro e a Tributação Sobre o Consumo de Medicamentos". *Tributos e Medicamentos*. 1 Ed. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2012, p. 116.

<sup>102</sup> Essas medidas foram adotadas pela Resolução GECEX nº 104/2020, embora não tenha alcançado os demais impostos que incidem sobre a importação, a saber, ICMS, Cofins-Importação, Pis-Importação e IPI.

<sup>103</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) >. Acesso em: 19 mar. 2021.

deve responder pelo adimplemento da obrigação tributária. Por exemplo, em uma relação de emprego qualquer, o empregado recebe o seu salário com o imposto de renda já descontado na fonte e transferido para os cofres públicos pelo próprio empregador, pois se este não fizer dessa maneira, poderá responder pelo imposto devido sobre o salário do empregado. Nesse exemplo, o empregado é o contribuinte, enquanto o empregador é o responsável.

Em se tratando de crimes tributários, configura-se a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado se eles agirem com a intenção de causar dano ao Fisco (art. 137, inc. III, "c", CTN), garantindo o consequente benefício à pessoa jurídica por meio da infração penal. Caso contrário, o dano causado por pessoa física contra a própria empresa ou *interna corporis* não configura crime contra a ordem tributária, pois ausente qualquer lesão aos interesses do Fisco<sup>104</sup>.

Nada obstante, corre-se o risco de denúncias genéricas serem oferecidas com a imputação de crime tributário aos mais diversos integrantes da estrutura empresarial, sobretudo ante ao inadimplemento fiscal de diversas empresas diante das crises econômicas em larga escala geradas pela COVID-19.

Em regra, entendem os tribunais superiores que é dificultoso de se identificar a autoria na estrutura empresarial ("irresponsabilidade organizada"<sup>105</sup>), motivo pelo qual é possível o abrandamento dos requisitos do artigo 41 do Código de Processo Penal, admitindo as chamadas denúncias genéricas.

Isto porque há determinadas condutas delituosas que, em virtude das circunstâncias, são difíceis de serem individualizadas nos crimes empresariais, nos quais diversos agentes (sócios, diretores, gerentes, etc.) concorrem para o mesmo fato, sem que seja possível estabelecer minuciosamente em que consistiram suas condutas.

Nesses casos, aplicar a regra estrita da individualização significaria impedir a persecução penal em praticamente todos os casos em que, embora clara a prática de fatos delituosos em concurso de pessoas, não fosse possível apurar com precisão cada ato praticado por cada uma delas.

Contudo, há casos em que sequer é suficientemente demonstrado o elemento subjetivo do acusado, tampouco o suposto liame subjetivo a caracterizar suposto concurso de pessoas, razão pela qual a denúncia é inepta. Quer dizer, não há a narrativa precisa do fato delituoso, com todas as suas circunstâncias e características e na qual deve apontar, objetiva e subjetivamente, o fato delituoso em si, bem como a pessoa que o praticou (*quis*), os meios que empregou (*quibus auxiliis*), o mal que produziu (*quid*), os motivos que o determinaram a isso (*cur*), a maneira por que o praticou (*quo modo*), o lugar onde o praticou (*quando*).

---

<sup>104</sup> Arremata Edmar Oliveira Andrade Filho: "Em linha com o que a esse respeito dispõe o Código Penal, o art. 137 do Código Tributário Nacional, em matéria de responsabilização por penalidades, determina que será sempre pessoal a responsabilidade do agente quando a conduta praticada for considerada crime ou contravenção. A exclusão da responsabilidade do agente, prevista na segunda parte do inc. I, antes transcrito, só pode ser entendida em relação aos crimes que sejam praticados com simples culpa, eis que, no caso de dolo específico, a regra que incide é a do inc. II, além da legislação superveniente, pelo princípio da especificidade. Na forma do transcrito art. 137, inciso III, alínea 'c', a responsabilidade somente será pessoal do agente quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico, no caso em que sejam praticadas pelos diretores contra as pessoas jurídicas de direito privado. Quer dizer, a pessoa jurídica não poderá, efetiva ou potencialmente, beneficiar-se da infração, sob pena de o ato ilícito não ser contra ela e sim contra terceiros, inclusive o Fisco. Nesse sentido, a jurisprudência coleciona diversos casos em que a evasão tributária foi configurada, mas a responsabilidade penal dos dirigentes não se inscrevia no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, porquanto o dano era contra a pessoa jurídica." (ANDRADE FILHO, E.O. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 101).

<sup>105</sup> Trata-se de expressão cunhada por SCHÜNEMANN, B. *Delincuencia empresarial: cuestiones dogmáticas e de política criminal*. Buenos Aires: Fábian J. di Plácido, 2004, p. 25-26.



Em caso de fundada dúvida sobre a existência dos crimes tributários e da ausência de prova suficiente para a condenação, impõe-se a absolvição dos agentes, principalmente em tempos de calamidade e no pós-pandemia, com fundamento no princípio do melhor interesse do réu ou *in dubio pro reo* (CPP, art. 386, inc. VI, *in fine*, e inc. VII).

Prevalece, neste viés, o estado de inocência do acusado, que tem como corolário o princípio do melhor interesse do réu, também chamado de *in dubio pro reo*, *favor rei*, *favor libertatis* ou *favor innocentiae*, segundo o qual, em caso de dúvida, é imperioso o julgamento em favor do acusado.

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 1ª Região, no julgamento da Apelação Criminal n. 2005.35.00.013367-0/GO, firmou o entendimento de que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, se impõe a absolvição do acusado, com fundamento no *in dubio pro reo* (CPP, art. 386, inc. VI), diante da insuficiência probatória referente ao elemento subjetivo, ou seja, se for inviável de se apontar, efetiva e cabalmente, a existência de dolo na conduta dos réus, tornando insustentável eventual decreto condenatório.

É cediço, outrossim, que seja mencionado o domínio do fato para fundamentar as autorias em crimes tributários. Entendemos, no entanto, que essa interpretação é tecnicamente equivocada, contrariando os fundamentos científicos do domínio do fato.

Come feito, registra-se que Claus Roxin aprimorou os contornos do domínio do fato, sendo responsável pelo elevado desenvolvimento dessa teoria no Direito Penal alemão.

Segundo Roxin, essa teoria considera o autor como a “figura central do sucesso da ação” ou que está no “centro do acontecimento”, tendo finalisticamente em seu domínio o curso do crime e a decisão de sua prática, nas seguintes formas: (i) domínio da ação (autoria imediata), no qual o autor imediato é aquele que realiza pessoalmente o tipo de injusto com mãos próprias; (ii) domínio funcional do fato (coautoria), no qual a autoria coletiva consiste na realização conjunta do tipo, cujo domínio caracteriza-se por uma contribuição relevante de cada autor para a prática de um plano em comum, perfazendo-se uma imputação recíproca, de modo que os coautores não precisam necessariamente praticar o tipo de mão de própria; e (iii) domínio da vontade (autoria mediata), no qual é autor mediato aquele que realiza o tipo de injusto com a utilização de terceiro como instrumento, subordinando-o ao seu controle<sup>106</sup>.

Se não bastasse, conforme já sustentado pelo próprio Roxin na Europa, entende-se que o domínio do fato, particularmente o domínio da organização, não tem o condão para o enfrentamento da criminalidade de empresa, pois apresenta critérios incompatíveis para o tratamento dessa delinquência.

Com efeito, é incorreta a transposição da autoria mediata às empresas pelos mais diversos motivos, máxime pela impossibilidade de conformá-la com o princípio da autorresponsabilidade e pelas características destoantes entre as organizações empresariais (criminalidade de empresa) e os aparatos organizados de poder (empresas ilícitas).

Isto porque essa teoria, para que seja adequadamente aplicada, tem como dois de seus elementos a fungibilidade de membros e a existência de aparato organizado, cujas características existem somente em organizações criminosas, mas não em empresas regularmente constituídas.

Nesse sentido, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade, concedeu ordem em *habeas corpus* para trancar ação penal

---

<sup>106</sup> A propósito do domínio do fato: ROXIN, C. *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 147; GRECO, L.; ASSIS, A. “O que significa a teoria do domínio do fato para a criminalidade de empresa”. *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. GRECO, L. LEITE, A. TEIXEIRA, ASSIS, A. São Paulo: Marcial Pons, 2014, p. 87.

envolvendo ex-diretores de empresa de telefonia por crimes contra a Fazenda Pública (art. 1º, II, da Lei 8.137/1990 c/c. o art. 71 do Código Penal).

De acordo com essa denúncia, os impetrantes, com domínio dos fatos na administração da sociedade anônima, teriam fraudado a Fazenda Pública de Pernambuco por meio da inserção de elementos inexatos em livros fiscais.

Assim, créditos tributários supostamente inexistentes teriam sido destacados em notas fiscais de aquisição de serviços de telecomunicações para reduzir o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Além disso, os acusados não apenas detinham poder para decidir sobre a ilicitude, como também para persuadir os funcionários contratados a executarem o ato, sendo responsáveis pela ocorrência da redução do tributo.

O ministro Ricardo Lewandowski, sob a relatoria do caso, asseverou que não se pode invocar a teoria do domínio do fato, pura e simplesmente, sem nenhuma outra prova, citando de forma genérica os diretores estatutários da empresa, espalhados pelo Brasil, para lhes imputar um crime fiscal que teria sido supostamente praticado no Estado-membro.

O Colegiado pontuou que, em matéria de crimes societários, a denúncia deve apresentar, suficiente e adequadamente, a conduta atribuível a cada um dos agentes, de modo a possibilitar a identificação do papel desempenhado pelos denunciados na estrutura jurídico-administrativa da empresa.

Ressaltou que, no caso, a acusação feita aos pacientes deriva apenas dos cargos por eles ocupados na empresa de telefonia, estando ausente descrição mínima dos supostos ilícitos por eles praticados<sup>107</sup>.

Entendemos, nessa esteira, que a estrutura empresarial apresenta uma cadeia complexa, composta por diversas obrigações e responsabilidades previamente definidas e confiadas entre todos os funcionários e a terceiros prestadores de serviço, com fundamento na divisão de trabalho e no princípio da confiança. Analisando as novas e necessárias perspectivas de imputação dos crimes econômicos, preleciona Cezar Roberto Bitencourt:

Dessa forma, na valoração dos casos é preciso assumir duas premissas básicas: de um lado, a mera realização de atos de execução não é suficiente para identificar o autor de um crime; e, de outro, a mera condição de sócio, gerente, diretor ou gestor de uma empresa tampouco é suficiente para identificá-lo como autor de um crime contra a ordem tributária<sup>108</sup>.

Portanto, é indispensável a delimitação dos âmbitos de competência na empresa, máxime no que diz respeito a serviços terceirizados, sob pena de responsabilidade objetiva e, via de consequência, de a acusação ser inepta<sup>109</sup>, demandando um maior esmero na análise desses balizamentos no contexto de crises econômicas, tais como as desencadeadas pela COVID-19.

## **5. Sistema tributário nacional e garantias individuais em períodos de normalidade, de calamidade pública e no pós-pandemia**

O desarranjo do sistema tributário em tempos de crise econômica, a exemplo do colapso em escala mundial pela pandemia de COVID-19, impõe uma urgente análise da dignidade humana tanto sob o ângulo do direito tributário como do direito penal tributário.

---

<sup>107</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 136250/PE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23/05/2017, publicado no Informativo 866.

<sup>108</sup> BITENCOURT, C. R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 806.

<sup>109</sup> LOPES JR., A. *Direito Processual Penal*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 207.

No direito tributário, é certo que a Receita Federal tem assumido, nos últimos anos, ampla atuação na fiscalização dos ilícitos fiscais, possuindo troca de informações e bases para a obtenção de dados de acesso *online* sobre a disponibilidade de recursos ou do patrimônio do contribuinte<sup>110</sup>.

E, no que toca às situações de dificuldades financeiras, predomina o entendimento jurisprudencial de que o crime de apropriação indébita tributária não comporta a exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de conduta diversa, sobretudo na “[...] hipótese de omissão no recolhimento de IPI cobrado, pois o delito implica efetivo pagamento por parte do comprador e, em consequência, disponibilidade do dinheiro”<sup>111</sup>.

Por outro lado, entendemos que, em períodos de crise econômica ou de calamidade, esses posicionamentos terão que ser reavaliados sob a perspectiva do sistema constitucional. Em primeiro lugar, o sistema tributário nacional foi melhor lapidado no decorrer do tempo, desde o Código Tributário Nacional, guiando-se por uma série de valores que permitem ao contribuinte demonstrar as condições de impossibilidade de recolhimento do tributo, no intento de evidenciar a ausência do seu dolo na área criminal.

Primeiramente, a Constituição brasileira de 1988 estabelece limites ao poder de tributar, sob a premissa de que os tributos só podem ser instituídos em conformidade com as próprias disposições constitucionais. Paralelamente, existem as limitações ao poder de tributar, pressupondo a análise integrada entre a exação de tributos e a capacidade contributiva (art. 145, §1º, CF<sup>112</sup>), visando a assegurar o necessário equilíbrio entre o sistema financeiro nacional (Capítulo I do Título VI da CF) e a dignidade humana (art. 1º, inc. III, CF) à luz do Estado Fiscal democrático. Vale dizer, a instituição do tributo deve ser moderada e justa, resguardando o mínimo existencial do contribuinte, notadamente o seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas<sup>113</sup>.

Ademais, o sistema tributário brasileiro tem conferido uma maior abertura para compreender a boa-fé do contribuinte, a exemplo da transação tributária de débitos tributários de baixo valor, cujo patamar é de 60 salários mínimos, com base

---

<sup>110</sup> Recentemente, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região firmou o entendimento de que é legítimo o compartilhamento de dados financeiros pela Receita Federal ao Ministério Público Federal para a persecução dos crimes tributários, independentemente de reserva de jurisdição (BRASIL. Tribunal Regional Federal. 4ª Região. Apelação Criminal Nº 5016942-62.2018.4.04.7107. Rel(a). Des(a). Cláudia Cristina Cristofani. 7ª Turma. Julgado em: 4 fev. 2020).

<sup>111</sup> Nesse sentido: BALTAZAR JUNIOR, J.P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 799.

<sup>112</sup> “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.” (BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >. Acesso em: 20 jan. 2021).

<sup>113</sup> “O princípio da capacidade contributiva possui dois conteúdos que se complementam. O primeiro deles, de cunho objetivo, opera em nível pré-jurídico no momento em que o legislador seleciona eventos que refletem signos de riqueza como requisito fático para o nascimento da obrigação que tenha por objeto o pagamento de tributo. O segundo deles, de caráter subjetivo, é efetuado pelo legislador no exercício da competência tributária e lhe permite estabelecer a proporcionalidade entre as dimensões do evento escolhido (base de cálculo) e o grau de contribuição dos que dele participam (alíquota)” (ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 141).

no artigo 23, inciso I, da Lei 13.988/20<sup>114</sup>. Também é possível a realização de negócios jurídicos processuais com a substituição de garantias<sup>115</sup>.

Não paira dúvidas de que o contribuinte tem a autonomia de procurar o Fisco como um suporte para a reestruturação das suas dívidas tributárias, no intento de superar as adversidades em razão do estado de calamidade pública.

Ainda assim, há riscos de o contribuinte ainda incorrer em crimes tributários em tempos de crise, perfazendo o seguinte quadro: (i) tenha ele se utilizado de verbas rescisórias para, em situação de extrema necessidade, suportar com demissões em massa para assegurar a manutenção de sua atividade empresarial; (ii) tenha a inadimplência de seus consumidores ou tomadores de serviços, entre outros.

Revela-se salutar, dessarte, que seja analisada a aplicação do sistema tributário a partir de três realidades distintas: (i) antes da pandemia; (ii) no momento de estado de calamidade; e (iii) no pós-pandemia.

É indispensável, a nosso sentir, o abrandamento dos julgados quer no direito tributário, quer no direito penal tributário, priorizando por interpretações menos drásticas aos contribuintes e aos responsáveis tributários, com baluarte na dignidade humana e na capacidade contributiva.

Deve-se ter em contar, a rigor, que a medida ou iniciativa que o contribuinte ou responsável tributário adotar na área fiscal deverá ser proporcional a sua conduta de não recolher tributo ao final. Primeiramente, lhe compete buscar medidas que não sejam tão agressivas como o simples não pagamento, tais como nos casos da adesão a parcelamento especial em tempos de calamidade. É viável, outrossim, que manifeste a sua adesão à programa específico para empresas que tenham dificuldades no recolhimento de tributos. E, somente em situação extrema, é que será caracterizado algum crime tributário<sup>116</sup>.

Pressupondo que a conduta é típica, ainda há uma área nebulosa para se comprovar a sua responsabilidade criminal no contexto de crise econômica, dando azo às seguintes teses defensivas: (i) atipicidade subjetiva, restando o fato atípico, máxime se demonstrado que o contribuinte sempre prezou pelo recolhimento efetivo dos tributos e não incorreu em delito fiscal a não ser naquele momento de calamidade<sup>117</sup>; (ii) estado de necessidade (arts. 23, inc. I, e 24, CP), sob a justificativa do "perigo atual ou iminente", permitindo o reconhecimento do perigo

---

<sup>114</sup> "Observados os princípios da racionalidade, da economicidade e da eficiência, ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará: I - o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor, assim considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere 60 (sessenta) salários mínimos; II - a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, inclusive transação, envolvendo processos de pequeno valor." (BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm) >. Acesso em: 21 fev. 2021).

<sup>115</sup> As Portarias 985/16, 565/17, 360/18 e 515/18 estenderam o negócio jurídico processual (art. 190 do Código de Processo Civil) à área fiscal, podendo abranger: (i) calendarização referente à execução fiscal; (ii) plano voltado à amortização do crédito fiscal; (iii) avaliação, aceitação, liberação e substituição de garantias; e (iv) modo de alienação ou constrição de bens.

<sup>116</sup> Por exemplo, há leis que, em tempos de calamidade, permitem diferir o pagamento de certos tributos. Porém, se algum programa federal, estadual ou até mesmo municipal autorizar, mediante certas condições - v.g., o cumprimento de obrigações acessórias em tempos de calamidade ou o não recolhimento de tributo ou o seu pagamento a menor -, tais condições deverão ser a primeira via a ser buscada pelo contribuinte ou responsável tributário. Se não houver essa possibilidade, daí não restará ao contribuinte outra conduta senão buscar todas as oportunidades que a legislação admite para a recuperação econômica da empresa, tais como a denúncia espontânea, a transação tributária, o negócio jurídico processual. E, somente em último caso, considera-se que o contribuinte incorreu em não pagamento, caracterizando o crime de apropriação indébita fiscal.

<sup>117</sup> A nosso ver, é mais razoável alegar a falta do dolo que propriamente adentrar no árduo terreno de demonstração do estado de necessidade ou da inexigibilidade de conduta diversa.

atual em razão do estado de calamidade, com a consequente exclusão da ilicitude<sup>118</sup>; (iii) inexigibilidade de conduta diversa<sup>119</sup>.

Noutro viés, os crimes tributários que têm a fraude elaborada e sofisticada como elementar não são alcançados, aprioristicamente, por certo abrandamento na área criminal. Isto porque o meio fraudulento pressupõe maior danosidade social, não podendo ser alegado para elidir qualquer responsabilidade tributária ou criminal, nem mesmo no contexto de crise econômico-financeira.

Percebe-se, no entanto, entendimentos judiciais pontuais sobre o reconhecimento da inexigibilidade de conduta diversa até mesmo ao crime de sonegação fiscal que envolva fraude. Em situação análoga, o Ministério Público Federal ofereceu denúncia em face de um empresário, imputando-lhe os crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, §1º, inc. I, CP) e sonegação de contribuições previdenciárias (art. 337-A, incs. I e III), além de um crime contra a ordem tributária, devido à supressão de contribuição social para terceiros mediante omissão em livros fiscais (art. 1º, inciso II, da Lei 8.137/90). O empresário foi condenado, embora, no julgamento de recurso de apelação interposto a seu favor (Apelação Criminal nº 5010322-95.2017.4.04.7001/PR), a 8ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região reconheceu a inexigibilidade de conduta diversa em razão das graves dificuldades econômicas enfrentadas no contexto de atividade empresarial, desde que suficientemente comprovado, absolvendo o acusado em relação ao crime único de sonegação de contribuições, ainda que praticado em conexão com crime contra a ordem tributária que tem a fraude como seu elemento<sup>120</sup>.

Porém, nessa mesma decisão não foi reconhecido o estado de necessidade por dificuldades financeiras, com fundamento no julgamento do REsp 499.442 pelo STJ<sup>121</sup>, no sentido de que "A dificuldade econômica, inclusive com miserabilidade do agente, não constitui estado de necessidade".

Entendemos que é insustentável, portanto, a sobreposição do direito penal tributário meramente como um instrumento de coercitividade para a exação tributária, sob o temor de conferir-lhe carga puramente simbólica e de valor ético-social, com o consequente desvirtuamento da fragmentariedade (exclusiva proteção de bem jurídico).

Ganha importância, nesse quadrante, a dignidade da pessoa humana, consistente em norma hipotética fundamental e de cunho antropológico que deve nortear a ordem econômica no Estado de Direito, notadamente o sistema tributário e seus reflexos criminais tanto em tempos de normalidade, como em períodos de calamidade, servindo de fundamento para a filtragem constitucional dos crimes tributários.

A política arrecadatória do Estado mediante a intervenção criminal esvaece de sentido o *status dignitatis* do contribuinte e, por conseguinte, as suas garantias e direitos fundamentais, em nítida expansão do direito penal<sup>122</sup>. Assim, a dignidade

---

<sup>118</sup> Antes não se reconhecia o estado de necessidade para crimes tributários devido ao sentido de "perigo atual", que não comportava, apropriadamente, o momento de crise econômica do contribuinte.

<sup>119</sup> No âmbito da crise de 2008, a jurisprudência afastou a exigibilidade de conduta diversa em crimes tributários com base em ações de execução movidas contra o contribuinte, protestos de títulos, ações trabalhistas, demissão em massa de empregados, a necessidade de tomada de empréstimos e até mesmo os sócios colocarem dinheiro próprio para a manutenção da atividade empresarial.

<sup>120</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5010322-95.2017.4.04.7001/PR. Des. Rel. João Pedro Gebran Neto. Oitava Turma. Julgado em: 9 out. 2019.

<sup>121</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 499.442. Rel. Min. Felix Fischer. Quinta Turma. Julgado em: 12 agos. 2013.

<sup>122</sup> Complementam Walker Júnior e Fragoso: "Seria importante indagar: O que vale mais: a arrecadação tributária a qualquer preço ou a dignidade do cidadão contribuinte? Por que o

da pessoa humana deve servir de balizamento da ordem jurídica, garantindo o equilíbrio necessário no cumprimento das diretrizes da ordem econômica (art. 170, *caput*, CP) e, com isso, assumindo preponderância sobre o direito penal tributário de linha arrecadatória.

Ronald Dworkin, cujo entendimento é invocado por Eros Grau, sustenta que os aplicadores do direito devem se utilizar, em casos de elevada complexidade, de pautas (*standards*) que não funcionam como regras, mas como princípios ou diretrizes (*policies*). Os princípios não se confundem com as diretrizes, pois aqueles são pautas que devem ser observadas para a garantia da justiça, da honestidade ou qualquer outra dimensão moral, e não para estabelecer objetivos de ordem econômica, política, social, entre outros. As diretrizes, por sua vez, são as pautas que estabelecem objetivos a serem alcançados, envolvendo geralmente certa questão econômica, política ou social.

À luz da Constituição de 1988, Eros Grau exemplifica esse panorama da seguinte forma: (i) princípios, tais como os contemplados nos arts. 1º, *caput* e incisos, 2º, 4º, 5º, *caput* e incisos, 170, *caput* (parcialmente) e seus incisos; e (ii) diretrizes, estampadas no art. 3º, parágrafo único do art. 4º e art. 170, *caput* (parcialmente)<sup>123</sup>.

Nessa esteira, a Ciência Jurídica deve ser sistemicamente coerente com o seu objeto, ou seja, o Direito posto, sobretudo na perspectiva do Direito Constitucional Tributário e seus reflexos em outras searas, tal como na esfera criminal. Segundo Paulo de Barros Carvalho, não só a ciência do direito, como também o direito posto assumem o caráter de sistema, eis que este é um conjunto de enunciados prescritivos que se projetam sobre a região das condutas inter-humanas, cabendo-lhe possuir um mínimo de racionalidade para ser recepcionado pelos sujeitos destinatários.

Para Barros Carvalho, o sistema é o objeto composto por porções que se vinculam sob de um propósito unitário, ou seja, é a aglutinação de partes orientadas por um vetor comum, exurgindo, entre as diversas classificações, os sistemas nomoempíricos, que são formados por proposições com referência empírica, desmembrando-se em sistemas (nomoempíricos) descritivos (ou teoréticos) e prescritivos.

Os descritivos, como o próprio nome sugere, são constituídos de proposições descritivas, como no caso dos sistemas de enunciados científicos, tal como na ciência do direito, que se destina a descrever o direito posto. Já os prescritivos constituem-se de proposições prescritivas, como normalmente ocorre nos sistemas que se voltam à conduta social, ou seja, nos sistemas das regras morais, religiosas e jurídicas, sendo que no último está alocado o Direito positivo<sup>124</sup>.

Em suma, as dogmáticas penal e tributarista têm o encargo de contribuir para o melhor balizamento do direito posto, em particular das legislações e entendimentos pretorianos pertinentes, sempre com base na dignidade humana. Da mesma sorte, os crimes tributários, a exemplo da apropriação indébita fiscal, devem ser objeto de filtragem constitucional, a fim de que seja assegurada a sua coerência sistêmica à luz da dignidade humana, dos fundamentos dogmáticos do Direito Constitucional Tributário e dos princípios penais constitucionais.

---

Estado fiscal não dota a Procuradoria Geral da Fazenda de estrutura suficiente que permita a celeridade e a efetividade nos processo de execução fiscal, a fim de assegurar a redução do passivo tributário atual?" (WALKER JR., J.; FRAGOSO, A. *Direito Penal Tributário: Uma visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. 2 Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019, p. 440).

<sup>123</sup> Elucida Eros Grau que a dignidade da pessoa humana é consagrada no artigo 1º como um princípio, enquanto que, no *caput* do art. 170, desponta como uma diretriz. (GRAU, E.R. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 155-156 e 159).

<sup>124</sup> CARVALHO, P. B. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 38-57.

### 5.1. DOSIMETRIA DA PENA EM TEMPOS DE CALAMIDADE

A culpabilidade é um elemento definidor do delito, constituindo juízo de censura que deve incidir em diferentes etapas da fixação da pena. Com efeito, deve o artigo 59 do Código Penal ser levado em conta não apenas na fixação da pena, como também na análise de concessão de diversos benefícios, tais como a substituição da pena privativa de liberdade por restritiva de direitos, *sursis* da pena, concessão de regime aberto, dentre outros.

Nesse sentido, ganham relevo os critérios específicos referentes ao autor, denominadas circunstâncias subjetivas, que ocupam posição de maior relevo que as circunstâncias objetivas, que dizem respeito ao fato delituoso (culpabilidade pelo fato); ou seja, as circunstâncias subjetivas devem sempre prevalecer sobre as objetivas, consoante o disposto no artigo 67 do Substantivo de 1940.

Assinala-se, no que toca à matéria de circunstâncias judiciais, que o Código Penal de 1940 deixou de prever um modo especial de dosimetria de penas a certas espécies de infrações, a exemplo da culpabilidade nos crimes econômicos, em especial nos crimes contra a ordem tributária, cujos critérios já se apresentam controversos sob o prisma do Código 1940 e das legislações extravagantes<sup>125</sup>.

Conforme já salientado, geralmente os crimes contra a ordem tributária são crimes-fim, envolvendo como crime-meio a falsidade documental ou a falsidade ideológica, motivo pelo qual o crime-meio será absorvido pelo crime-fim, por força do princípio da consunção. Porém, a existência do crime-meio não será desprezível, podendo ser considerada da seguinte forma: (i) afastamento da possibilidade da insignificância; e (ii) será reputada como circunstância judicial desfavorável na fixação da pena-base, nos termos do artigo 59 do Código Penal<sup>126</sup>.

E, em tempos de calamidade, discute-se se é viável a incidência ou não agravante do artigo 61, inc. II, "g", do Código Penal.

A nosso sentir, essa agravante não deve ser aplicada no atual momento para os crimes tributários, subsistindo somente a outros delitos perpetrados em casos extremos, tais como roubo e furto no contexto de calamidade, nos quais o agente se vale da situação de desordem e fragilidade sociais para atingir aos seus interesses econômicos ou de qualquer natureza.

Em síntese, entendemos que a dosimetria da pena em tempos de calamidade pública e pós-pandemia demanda uma filtragem constitucional dos crimes tributários à luz do princípio da humanização das penas.

## 6. Conclusões

Os efeitos econômicos e financeiros provocados pela pandemia da COVID-19 sugerem uma necessária reinterpretação das decisões judiciais no âmbito do direito penal tributário em prol das garantias individuais dos contribuintes e dos responsáveis tributários.

Conforme demonstrado, uma parcela considerável das interpretações judiciais em crimes tributários apresenta inconsistências na sistematização constitucional do direito penal tributário no Brasil. Vale dizer, certos julgados e entendimentos jurisprudenciais têm ampliado demasiadamente o âmbito de incidência do tipo penal, em nítido descompasso com as garantias e direitos fundamentais constitucionalmente consagrados, tais como a intervenção mínima e a legalidade penal.

Nessa senda, o sistema tributário nacional deve ser compreendido a partir de três realidades distintas: (i) antes da pandemia, na qual prevaleceram as decisões

<sup>125</sup> BITENCOURT, C.R. *Tratado de direito penal: parte geral*. Vol. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 580.

<sup>126</sup> PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Comentado*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 526.

então mencionadas em nível dos Tribunais Superiores; (ii) a realidade no momento de estado de calamidade; e (iii) a realidade pós-pandemia.

É indispensável o abrandamento dos julgados tanto no viés do direito tributário, como na área do direito penal tributário, buscando interpretações menos drásticas aos contribuintes e aos responsáveis tributários, em harmonia com a dignidade humana e a capacidade contributiva. Pretende-se evitar, pois, que a interpretação *ultra legem* tenha como consequência tratamento mais severo ao contribuinte.

Pela intervenção mínima (*ultima ratio legis*), busca-se elidir a administrativização do direito penal tributário, velando-se pela autonomia de grau dos crimes tributários em relação aos ilícitos fiscais.

Nesse sentido, a concepção metodológica do bem jurídico-penal é indispensável para limitar, criticamente, o poder punitivo no sistema tributário nacional. A nosso sentir, a ordem tributária é o conjunto de normas que limita o poder estatal de tributar, cujas condutas delituosas recaem sobre os seguintes objetos jurídicos: (i) interesse e expectativas da Fazenda Pública na arrecadação e no ingresso do tributo; e (ii) proteção das funções que o tributo deve exercer de acordo com os dispositivos constitucionais e a depender das peculiaridades do contexto econômico, servindo de atendimento às finalidades do Estado, personificado pela Fazenda Pública nos níveis da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios.

E, conforme evidenciado nessa incursão, o merecimento e a necessidade de pena estão onipresentes na maioria dos crimes tributários, sobretudo naqueles em que a fraude é elemento ou meio de execução, como nas hipóteses do artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, assim como no contrabando e descaminho.

Em outras categorias delitivas, a fraude não é elemento do crime tributário, posto que o autor, em regra, não tem capacidade contributiva, embora seja legalmente responsável de recolher o valor do tributo junto ao contribuinte e de repassá-lo ao Estado Fiscal.

Assim, a tipologia do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 é distinta ao do artigo 1º da mesma legislação, eis que, naquela, as condutas são descritas de forma individualizada em cada um dos incisos, ao passo que, na última, as condutas são narradas no *caput*. Os crimes previstos no artigo 1º são, a rigor, crimes materiais – exceto a figura do inc. V -, enquanto que os crimes previstos no artigo 2º são crimes formais ou, a depender da corrente doutrinária a ser perfilhada, de mera conduta.

Em regra, a consumação dos crimes do artigo 2º ocorre simplesmente com a prática da conduta típica, deixando de se aplicar à hipótese o teor da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal, ou seja, não há a exigibilidade do crédito tributário mediante procedimento administrativo fiscal e, conseqüentemente, não se exige dano ao erário.

A nosso sentir, essa tipologia possui uma redação imprecisa de elementos e deve ser objeto de uma acurada leitura constitucional, haja vista que a tutela penal do bem jurídico é diferente em cada um dos incisos do artigo 2º.

Se não bastasse essa inconsistência tipológica, recentes julgados e entendimentos jurisprudências têm alargado a tipologia correspondente, sob o fundamento de que o tributo declarado e não adimplido é conduta caracterizadora do crime de apropriação indébita tributária, outrora considerada meramente ilícito fiscal.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC nº 399.109, decidiu que o crime de apropriação indébita tributária resta caracterizado nas duas situações acima mencionadas, ou seja, quer nas situações de recolhimento do ICMS em operações próprias, quer nos casos de substituição tributária.

No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso em *Habeas Corpus* nº 163.334, entendeu que o contribuinte que deixar de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS (Imposto Sobre Circulação



de Mercadorias e Serviços) cobrado de adquirente de mercadoria, produto ou serviço, incidirá no tipo penal do artigo 2º, inciso II.

É necessária a integração entre o direito penal tributário e o direito administrativo sancionador, tendo como filtros a proporcionalidade e a necessidade, com a avaliação em etapas acerca das consequências do ilícito fiscal, até que se chegue ao ilícito penal. Em se tratando do crime de apropriação indébita fiscal, a vedação da dupla punição pelo mesmo fato (*ne bis in idem*) tem o condão de resguardar a dignidade humana e a capacidade contributiva, cujos fundamentos devem ser tomados em conta não só pelo legislador, como também pelo julgador a fim de que ele não transcenda aos limites da legalidade penal.

E, a depender do contexto fático, a tendência é a de que seja reconhecida a inexigibilidade de conduta diversa nos crimes tributários que sejam objeto de persecução criminal em tempos de pandemia e pós-pandemia, contanto que suficientemente demonstradas as dificuldades financeiras do contribuinte ou do responsável tributário.

Além disso, a autoria dos crimes tributários pressupõe o respeito irrefragável à responsabilidade subjetiva, pressupondo uma avaliação acurada sobre o elemento subjetivo dentro do sentido e alcance da tipologia penal, a fim de que seja rechaçada qualquer interpretação além dos limites legais (*ultra legem*), além de denúncias genéricas e tratamentos não-isonômicos em matéria tributária.

Essa responsabilidade subjetiva também deve ser analisada no âmbito da dosimetria da pena, mormente em tempos de calamidade pública e no pós-pandemia, reforçando a necessidade de uma filtragem constitucional dos crimes tributários à luz do princípio da humanização das penas.

## Bibliografia

- ANDRADE FILHO, E.O. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BALTAZAR JUNIOR, J.P. *Crimes Federais*. 11. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BITENCOURT, C.R. *Tratado de Direito Penal Econômico*. V 1. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BITENCOURT, C.R. *Tratado de direito penal: parte geral*. Vol. 1. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >. Acesso em: 20 jan. 2021.
- BRASIL. Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del0288.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0288.htm) >. Acesso em: 19 mar. 2021.
- 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm) >. Acesso em: 20 mar. 2021.
- BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm) >. Acesso em: 19 mar. 2021.
- BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm) >. Acesso em: 21 fev. 2021.
- BRASIL. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm) >. Acesso em: 24 fev. 2021.
- BRASIL. Ministério Público Federal. Enunciado nº 98 da Segunda Câmara de Coordenação e Revisão. Disponível em: < <http://www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/enunciados> >. Acesso em 21 mar. 2021.

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 399.109/SC. Min. Rel. Rogério Schietti Cruz. Julgado em: 22 agos. de 2018. Data de publicação: 31 agos. 2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.378.053-PR, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 10/8/2016, publicado no Informativo 587.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp 1226719/RS, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, Julgado em: 5 mar. 2013, DJe 1º jul. 2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 499.442. Rel. Min. Felix Fischer. Quinta Turma. Julgado em: 12 agos. 2013.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. RHC 43.558-SP. Rel. Min. Jorge Mussi. Julgado em: 5 fev. 2015. Publicado no Informativo 555.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Disponível em: < [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf) >. Acesso em: 19 mar. 2021.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 18/DF. Min. Menezes Direito. Julgado em: 12 fev. 2008. Data de Publicação: 18 fev. 2008.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 136250/PE, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 23/05/2017, publicado no Informativo 866.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 574706/PR. Rel(a). Min(a). Cármen Lúcia. Julgado em: 1 agos. 2013. Data de Publicação: 06 agos. 2013.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC nº 163.334/SC. Min. Rel. Luiz Roberto Barroso. Plenário. Julgado em: 18 dez. de 2019.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região, Rel. Des. Victor Luiz dos Santos Laus. Quarta Seção Enul 0012893-32.2005.404.7200, Julgado em ago. 2013. BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5010322-95.2017.4.04.7001/PR. Des. Rel. João Pedro Gebran Neto. Oitava Turma. Julgado em: 9 out. 2019.
- BRASIL. Tribunal Regional Federal. 4ª Região. Apelação Criminal Nº 5016942-62.2018.4.04.7107. Rel(a). Des(a). Cláudia Cristina Cristofani. 7ª Turma. Julgado em: 4 fev. 2020.
- CARVALHO, P. B. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- ESTELLITA, H. *Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 200.
- FÜHRER, M.R.E. *Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1 Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- GRAU, E.R. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- GRECO, L.; ASSIS, A. "O que significa a teoria do domínio do fato para a criminalidade de empresa". *Autoria como domínio do fato: estudos introdutórios sobre o concurso de pessoas no direito penal brasileiro*. GRECO, L. LEITE, A. TEIXEIRA, ASSIS, A. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- LIEBHARDT, M.E. "As Complexidades do Sistema Tributário Brasileiro e a Tributação Sobre o Consumo de Medicamentos". *Tributos e Medicamentos*. 1 Ed. São Paulo: Cultura Acadêmica, 2012.
- LOPES JR., A. *Direito Processual Penal*. São Paulo: Saraiva, 2006.
- MACHADO, H.B. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 4 Ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998.
- MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. "El delito de defraudación tributaria". *Revista Penal*, Valencia, v. 1, n. 1, p. 55-66, jan. 1998.
- PAULSEN, L. *Crimes Federais*. 2 Ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- PAULSEN, L. *Curso de Direito Tributário Comentado*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- PIMENTEL, M.P. *Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- PRADO, L.R. *Direito Penal Econômico*. 7 Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

- RODRIGUES, A.M. "Direito penal económico: é legítimo? é necessário?". *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 25, n. 127, p. 15-38, jan.. 2017.
- RODRIGUES, A.M. *Direito penal económico: uma política criminal na era do compliance*. Coimbra: Quarteto, 2003.
- ROXIN, C. *Autoría y dominio del hecho en derecho penal*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- SCALISSE SILVA, Amanda. "A Reparação do Dano e A Restituição da Coisa Como Condição Para a Celebração do Acordo de Não Persecução Penal Para Crimes de Natureza patrimonial e Tributária". *Acordo de Não Persecução Penal*. BEM, L. S. MARTINELLI, J.P. p. 405-447. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.
- SCHÜNEMANN, B. *Delincuencia empresarial: cuestiones dogmáticas e de política criminal*. Buenos Aires: Fábian J. di Plácido, 2004.
- SILVA, K.G. *Tributação do Setor Farmacêutico no Brasil: Panorama Legislativo e Análise Crítica*. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (UNB). Brasília, 2012.
- SILVA SÁNCHEZ, J.M. *Aproximação do direito penal contemporâneo*. Tradução de Roberto Barbosa Alves. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- SOUSA, S.A. *Os Crimes Fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- STOCO, R.; STOCO, T.O. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.
- TIEDEMANN, K. "El concepto de delito económico y de derecho penal económico". *Nuevo pensamiento penal: revista de derecho y ciencias penales*: revista de derecho y ciencias penales, Buenos Aires, v. 4, 5/8, p. 461-475, 1975.
- VALENTE, V.A.E. "A Reparação do Dano e Os Reflexos da Confissão Pré-Processual no Acordo de Não Persecução Penal". *Acordo de Não Persecução Penal*. BEM, L. S. MARTINELLI, J.P. p. 405-447. Belo Horizonte: D'Plácido, 2021.
- VALENTE, V.A.E. *Direito Penal de empresa & criminalidade econômica organizada: responsabilidade penal da pessoa jurídica e de seus representantes face aos crimes corporativos*. Curitiba: Juruá, 2015.
- WALKER JR., J.; FRAGOSO, A. *Direito Penal Tributário: Uma visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. 2 Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2019.
- ZIEMBOWICZ, R.L. *Crimes Tributários: Extinção da Punibilidade e Sonegação*. São Paulo: Almedina, 2020.