

UNIVERSIDADE ESTADUAL PAULISTA “JÚLIO DE MESQUITA FILHO”
FACULDADE DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS

RICARDO DA SILVA SOARES

ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS:

A impossibilidade jurídica do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do ANPP em crimes tributários

FRANCA

2023

RICARDO DA SILVA SOARES

Acordo de não Persecução Penal nos Crimes Tributários:

A impossibilidade jurídica do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do ANPP em crimes tributários

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Campus de Franca, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Fernando Andrade Fernandes

FRANCA

2023

S676a Soares, Ricardo da Silva

Acordo de não Persecução Penal nos Crimes Tributários : A impossibilidade jurídica do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do ANPP em crimes tributários / Ricardo da Silva Soares. -- Franca, 2023

75 p.

Trabalho de conclusão de curso (Bacharelado - Direito) - Universidade Estadual Paulista (Unesp), Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca

Orientador: Fernando Andrade Fernandes

1. Direito Penal. 2. Reparação do dano. 3. ANPP. I. Título.

Sistema de geração automática de fichas catalográficas da Unesp. Biblioteca da Faculdade de Ciências Humanas e Sociais, Franca. Dados fornecidos pelo autor(a).

Essa ficha não pode ser modificada.

RICARDO DA SILVA SOARES

**ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS: A
IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO CONDICIONAMENTO À REPARAÇÃO
INTEGRAL DO DANO COMO REQUISITO ESSENCIAL PARA A
HOMOLOGAÇÃO DO ANPP EM CRIMES TRIBUTÁRIOS.**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, Campus de Franca, como requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito. Orientador: Prof. Dr. Fernando Andrade Fernandes

BANCA EXAMINADORA

Presidente: _____
Prof. Dr. Fernando Andrade Fernandes
Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho”, campus de Franca

Examinador 1: _____
Prof. Me. Giuseppe Cammilleri Falco

Examinadora 2: _____
Prof. Mariana Delgado Britez Rigacci

Franca, 23 de novembro de 2023

AGRADECIMENTOS

Eu agradeço a todas as pessoas que estiveram comigo durante essa jornada. Em especial, agradeço a minha mãe Silvana, meu pai Antônio, minha irmã Daniela, meu irmão Luciano e minha irmã Natália pelo apoio durante todos esses anos. Agradeço também a Flavia Saragiotto Magalhães do Valle, minha companheira durante toda essa jornada e uma excelente pesquisadora, que sempre me ajudou nos momentos difíceis. Agradeço a todos os professores da USP e da Unesp pela solicitude e dedicação ao ensino. Agradeço especialmente ao professor doutor Fernando Andrade Fernandes pela solicitude, dedicação e inteligência que foram fundamentais para a realização do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de pesquisa a impossibilidade do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do Acordo de Não Persecução Penal em crimes tributários. Para esse fim, de início, foi estabelecido as finalidades do direito criminal e do direito tributário. Compreender essas especificidades é importante, porque, frequentemente, há pressões por parte das autoridades fazendárias que acabam por desvirtuar o direito criminal. Em seguida, três casos criminais paradigmáticos foram aprofundados explicitando a preocupação das autoridades do alto escalão do judiciário com a arrecadação do fisco. Posto isso, houve a desconstrução dos argumentos emanados pelos tribunais a partir da doutrina especializada. Enfrentando o objeto da pesquisa, verificou-se que as propostas atuais para fixação da reparação do dano no Acordo de Não Persecução Penal em crimes tributários atuavam casuisticamente a partir de condições individuais do investigado. Por fim, foram estabelecidos parâmetros ontológicos para a fixação da reparação do dano.

Palavras-chave: Acordo de Não Persecução Penal; Crimes Tributários; Reparação do dano.

ABSTRACT

The research object of this work is the impossibility of conditioning the full reparation of the damage as an essential requirement for the approval of the Non-Prosecution Agreement in tax crimes. To this end, the purposes of criminal law and tax law were initially established. Understanding these specificities is important, because there is often pressure from tax authorities that end up distorting criminal law. Next, three paradigmatic criminal cases were explored in depth, explaining the concern of high-ranking authorities in the judiciary with tax revenue. That said, there was a deconstruction of the arguments emanated by the courts based on specialized doctrine. Facing the object of the research, it was found that the current proposals for setting the reparation of the damage in the Non-Prosecution Agreement in tax crimes operated on a case-by-case basis which was based on the individual conditions of the person being investigated. Finally, ontological parameters were established to set the reparation of the damage.

Key-words: Non-Prosecution Agreement; Tax Crimes; Reparation of the damage.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. A FINALIDADE DO DIREITO CRIMINAL E DO DIREITO TRIBUTÁRIO	11
2.1 A FINALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	11
2.2 A FINALIDADE DO DIREITO CRIMINAL	12
3. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	21
3.1 ASPECTOS GERAIS	21
3.1.1 <i>Bem Jurídico Tutelado</i>	21
3.1.2 <i>Abordagem Normativa</i>	22
3.2 DISTINÇÃO ENTRE DIREITO CRIMINAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL. .	24
3.3 CRIMES EM ESPÉCIE	25
3.3.1 <i>Supressão ou redução de tributos</i>	26
3.4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.	30
3.4.1 <i>Breve panorama</i>	30
3.4.2 <i>Críticas à extinção da punibilidade</i>	31
3.5 PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA	32
4. DESVIRTUAMENTO DO DIREITO CRIMINAL.....	35
4.1 CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTO.	36
4.2 A DENÚNCIA GENÉRICA E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	43
4.3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.980.	45
5. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL.....	48
5.1 ASPECTOS GERAIS	48
5.2 REQUISITOS	49
5.2.1 <i>Não ser caso de arquivamento</i>	49
5.2.2 <i>A pena mínima ser inferior a 4 (quatro) anos</i>	49
5.2.3 <i>Não se tratar de infração penal com violência ou grave ameaça</i>	50
5.2.4 <i>O Acordo de Não Persecução Penal seja necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime.</i>	51
5.2.5 <i>A confissão formal e circunstancial do investigado</i>	52
5.2.6 <i>Inconstitucionalidade da obrigatoriedade da confissão</i>	55
5.2.7 <i>Condições a serem pactuadas</i>	56
6. O ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL EM CRIMES TRIBUTÁRIOS	57
6.1 A CONFISSÃO PODE SUPRIR O LANÇAMENTO DO TRIBUTO	57
6.2 A IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA DO CONDICIONAMENTO À REPARAÇÃO INTEGRAL DO DANO COMO REQUISITO ESSENCIAL PARA A HOMOLOGAÇÃO DO ANPP EM CRIMES TRIBUTÁRIOS	60
6.3 A CONDIÇÃO DE REPARAÇÃO DO DANO FUNDAMENTADA NA PROPOSTA DE ROXIN	62
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	69
8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	71

1. INTRODUÇÃO

Nas sociedades modernas, o direito criminal econômico foi posto no centro do debate sociológico e jurídico. No Brasil, seguindo uma tendência de outros ordenamentos jurídicos de mesmo entorno cultural, acusações e diversos escândalos alimentaram o interesse popular e acadêmico pela temática. Desse modo, o direito criminal econômico vem sendo analisado e reanalisado por diversos especialistas.

A sensibilidade do direito criminal econômico brasileiro em incorporar inovações jurídicas foi fustigada exaustivamente por diversos autores de diversas matizes ideológicas. Essa sensibilidade se consubstancia na Lei Federal número 4.729 de 1965, que instituiu o delito de sonegação fiscal no ordenamento jurídico pátrio. O respectivo texto legislativo já dispunha que a punibilidade se extinguiria com o recolhimento do tributo devido, tendo o início da ação fiscal na esfera administrativa como marco temporal limítrofe para a realização do pagamento do crédito tributário com a respectiva extinção da punibilidade

Tal instituto foi tão inovador para sua época, que transcorridos mais de 50 anos de sua instituição, ainda é objeto de muitas críticas, sobretudo de autores “progressistas”, os quais apontam que a “benesse” não atinge a criminalística clássica violando o princípio da igualdade e da proporcionalidade¹. O expoente máximo da crítica foi a ADI número 4273/DF ajuizada pela então Procuradora Geral da República, Deborah Macedo Duprat de Britto Pereira, sob o argumento que a extinção de punibilidade após o pagamento integral do tributo viola os artigos 3º e 5º da Constituição Federal.

No entanto, em que pese as críticas formuladas pela doutrina, o STJ e o STF, em decisões recentes, não só decidiram pela legalidade e constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo, como também expandiram o lapso temporal, considerando que o pagamento do crédito tributário feito a qualquer momento, mesmo após o trânsito em julgado, enseja a extinção da punibilidade.

Todavia, a sensibilidade para incorporar inovações fez com que emergisse uma problemática notável no direito criminal econômico brasileiro a partir da aprovação da lei 13.964/19, conhecida como “Pacote anticrime”. Esse conjunto legislativo inseriu o artigo 28-A

¹ MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos Controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. In: CURY, Rogério (coord.). **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2020. pp.18-47. E-book. ISBN 9786556270531. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556270531/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

no Código de Processo Penal Brasileiro, o qual regulamentava o Acordo de Não Persecução Penal. Esse instituto introduziu no direito criminal um mecanismo consensual, firmado entre o investigado e o Ministério Público, no qual o investigado se compromete a seguir determinadas condições negociadas com o *Parquet* em troca do não prosseguimento da persecução criminal. Esse mecanismo trouxe em seu bojo, como condição fundamental para realização do ANPP, o dever do investigado em reparar o dano ou restituir a coisa à vítima.

Desse modo, tendo por cerne o direito criminal em delitos tributários, há uma contradição que aflora do conflito entre o disposto no inciso I, do artigo 28-A, o dever de reparar o dano pelo investigado, e a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo em crimes tributários. Essa incongruência normativa fomentou o debate sobre os limites e necessidade da reparação do dano no Acordo de Não Persecução Penal na seara criminal tributária.

Buscando sanar essa contradição, o presente trabalho se valeu do método hipotético-dedutivo, visto que foi considerado o mais adequado para a problemática supracitada. De forma sintética, é possível definir o método hipotético-dedutivo em 4 estágios que são: conhecimento prévio; problema; conjecturas e falseamento.²

O conhecimento prévio é o conhecimento anterior à pesquisa. O problema surge de conflitos decorridos de teorias e teses já existentes, sendo que a solução para esse problema consistiria em construir uma teoria (conjectura) e testá-la através do falseamento, que consiste em tentativas de refutar a nova teoria. Caso a hipótese (conjectura) não seja refutada haverá a corroboração dessa e, conseqüentemente, surgirá uma nova teoria.³

Através desse método, a presente pesquisa tem por objetivo aferir a possibilidade jurídica da realização do ANPP em crimes tributários. Havendo possibilidade, pretende responder o seguinte questionamento: como exigir e fixar a reparação do dano no ANPP, quando é de conhecimento público que o pagamento do tributo extingue a punibilidade?

Assim, o presente estudo analisou a condição de reparação do dano nos Acordos de Não Persecução Penal em Crimes tributários, os limites monetários dessa reparação, a dispensabilidade da reparação do dano e, por fim, estabeleceu parâmetros com bases mais sólidas para que se proceda a fixação da reparação do dano. Para o estabelecimento de diretrizes

² MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. pp.66-67. E-book. ISBN 9786559770670. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770670/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

³ Ibidem, pp.66-67.

mais sólidas sobre a temática o trabalho utilizou o conceito de reparação do dano, tal como proposto por Roxin.⁴

⁴ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992.

2. A FINALIDADE DO DIREITO CRIMINAL E DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1 A FINALIDADE DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito tributário possui, basicamente, três finalidades reconhecidas pela doutrina majoritária: parafiscal, extrafiscal e fiscal. O tributo é parafiscal quando ele é destinado a entidades que atuam como prolongamento das entidades estatais, como ocorre com Conselhos profissionais de Classe. Hugo de Brito define a função parafiscal do direito tributário da seguinte forma:

Diz-se que sua função é parafiscal quando ele se presta para obter recursos para orçamentos de entidades que atuam como “prolongamentos” da entidade estatal, mas que não se confundem com ela. Podem ser citadas as contribuições pagas aos Conselhos de Regulamentação Profissional (Conselho de Medicina, de Engenharia, de Farmácia etc.), relativamente às quais o sujeito ativo da obrigação tributária é pessoa diversa daquela entidade dotada de competência tributária para, por meio de lei, instituir o tributo. No exemplo citado, dos Conselhos (de Medicina, Odontologia, Farmácia etc.), a União é a entidade competente para instituir a contribuição, mas, ao fazê-lo, define como sendo seu sujeito ativo, na lei correspondente, a entidade autárquica encarregada da fiscalização daquela profissão, à qual se destinam os recursos correspondentes.⁵

Superada a finalidade parafiscal, é preciso adentrar na função extrafiscal do tributo. Nesse caso, a finalidade é diversa da obtenção de receita, pois a entidade não cobra tributos visando a obtenção de receitas com o fulcro de fortalecer seu orçamento, mas sim para atingir outras finalidades, dirigindo ou desestimulando comportamentos. Evidentemente que todo tributo tem o poder de dirigir ou cercear comportamentos, mas no caso de extrafiscalidade há o objetivo deliberado de moldar comportamentos. Os tributos de importação, exportação e incidentes sobre produtos alimentícios nocivos à saúde se balizam pela finalidade da extrafiscalidade. É preciso pontuar que, no Direito Tributário, a função e finalidade se confundem, sendo indissociáveis e entendidos como sinônimos pela doutrina.

Por fim, há a função fiscal que é aquela cuja finalidade específica é arrecadar recursos. O IPVA, IPTU, ISS, Imposto de Renda são impostos em que a principal finalidade é a arrecadação. Evidentemente que todo tributo acaba por atingir diversas finalidades, mesmo que quem o idealizou não tenha imaginado aquela finalidade. Desse modo, um tributo instituído com a finalidade extrafiscal pode se tornar uma fonte arrecadatória para o estado. Hugo de Brito faz uma importante ponderação acerca da temática:

⁵ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro. Grupo GEN, 2023. p.61. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 28 ago. 2023.

Deve-se esclarecer, quanto às funções fiscal/parafiscal (custeio do próprio orçamento, ou do orçamento de entidade auxiliar do Estado), de um lado, e à função extrafiscal (finalidade distinta do custeio), de outro, que as mesmas nunca estão presentes de modo exclusivo, puro e absoluto. Os tributos conhecidos como meramente arrecadatários, instituídos para fins fiscais, também alcançam, de modo desejado ou até não imaginado pelo legislador, propósitos extrafiscais. Do mesmo modo, os tributos instituídos para fins extrafiscais terminam gerando alguma arrecadação e atingindo, assim, uma função fiscal. Quando se fala que um determinado tributo tem função fiscal (v.g., imposto de renda) e outro tem função extrafiscal (v.g., imposto de importação), o que se quer dizer é que a função fiscal, em um caso, e a função extrafiscal, no outro, são preponderantes.⁶

2.2 A FINALIDADE DO DIREITO CRIMINAL

Posto isso, é preciso abordar a finalidade do direito criminal, a fim de compreender a intersecção entre os dois ramos do direito para alcançar os problemas derivados do enfraquecimento do direito criminal perante os demais ramos do direito, em específico o tributário.

O direito criminal, a depender do doutrinador, possui finalidades distintas. Sinteticamente, é perceptível dois grandes conjuntos teóricos sobre a finalidade da pena, as Teorias absolutas ou, retributivas, e as Teorias relativas ou, preventivas. Para os que defendem as Teorias absolutas, a pena é entendida como um mal, como um castigo a ser aplicado como retribuição ao delito, a punição não objetiva alcançar determinados fins, mas sim punir os fatos passados⁷. A etimologia da palavra absoluta é elucidativa para entender a teoria do mesmo nome. Advindo do estado absolutista, a teoria tem como contexto histórico e sociológico a influência da esfera do sagrado no poder temporal. Como o rei é dotado de divindade, visto que era escolhido por Deus, quem se rebela contra o rei se rebela, indiretamente, contra o próprio Deus. Assim, a punição é vista como um castigo para extirpar o mal, o pecado cometido.

No entanto, a associação direta entre o regime político e as Teorias absolutas não é a mais assertiva. A associação mais adequada é a de base filosófica, com ênfase para Kant e Hegel. Para Kant, a justificação da pena é de ordem ética, com base no valor moral da lei penal infringida, já para Hegel é de ordem jurídica, com base na necessidade de reparar o direito através de um mal que restabeleça a norma violada.⁸

⁶ Ibidem, p.63.

⁷ BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal**: parte geral (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.69. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 17 out. 2023.

⁸ Ibidem, p.70.

Com a evolução do Estado Moderno, a burguesia ganha força com as finalidades do Estado sendo transmutadas para atender interesses do capitalismo mercantilista nascente. Portanto, não há mais condições materiais para fundamentar a pena no poder de origem sagrada do Soberano. Em síntese, há um deslocamento da fundamentação na esfera do sagrado moderna para a temporalidade capitalista mercantil, a pena agora é vista como uma retribuição à perturbação da ordem jurídica adotada e chancelada pela sociedade. Trata-se do movimento conhecido como secularização do Direito Criminal. A fundamentação divina foi substituída pelo fortalecimento do estado, não há mais o intento de expiar o pecado, mas sim de fortalecer a lei dos homens. Bitencourt é preciso ao afirmar qual é o fundamento ideológico das teorias absolutas da pena na modernidade:

O fundamento ideológico das teorias absolutas da pena baseia-se “no reconhecimento do Estado como guardião da justiça terrena e como conjunto de ideias morais, na fé, na capacidade do homem para se autodeterminar e na ideia de que a missão do Estado perante os cidadãos deve limitar-se à proteção da liberdade individual. Nas teorias absolutas coexistem, portanto, ideias liberais, individualistas e idealistas”.⁹

Para as Teorias relativas ou, preventivas, a pena não tem o condão de retribuir o delito cometido, mas sim de prevenir a ocorrência de delitos. A pena visa diminuir e evitar a ocorrência de delitos. Portanto, a justificativa que chancela a aplicação de uma reprimenda não é mais calcada em um fato passado, mas sim na necessidade de evitar preventivamente os delitos.

A finalidade preventiva da pena pode ser dividida em duas vertentes, tendo como crivagem os destinatários da prevenção: a prevenção especial, que se destina ao indivíduo que cometeu o delito, e a prevenção geral, destinada a sociedade em geral¹⁰. Essas vertentes se subdividem em função da natureza de prestação da pena que podem ser positivas ou negativas quaisquer que sejam os destinatários da prevenção penal. Assim, as Teorias retributivas podem ser classificadas em quatro grupos: prevenção geral positiva, prevenção geral negativa, prevenção especial positiva, e prevenção especial negativa. Sobre a temática, Ferrajoli afirma o seguinte:

Según la clasificación ya recordada, todas estas doctrinas pueden por consiguiente ser diferenciadas con arreglo a dos criterios: el que se refiere a la esfera de los destinatarios de la prevención, que puede ser especial o general dependiendo de que el ne peccetur se refiera sólo a la persona del delincuente o a la generalidad de los asociados; y el referido a la naturaleza de las prestaciones de la pena, que pueden ser positivas o negativas, cualesquiera que sean los destinatarios de la prevención penal. Combinando los dos criterios tendremos cuatro grupos de doctrinas relativas o utilitaristas, caracterizadas respectivamente por las cuatro finalidades preventivas anteriormente enunciadas: aa) las doctrinas de la prevención especial positiva o de la

⁹ Ibidem, p.70.

¹⁰ Ibidem, p.73.

corrección, que atribuyen a la pena la función positiva de corregir al reo; ab) las doctrinas de la prevención especial negativa o de la incapacitación, que le asignan la función negativa de eliminar o de un modo u otro neutralizar al reo; bu) las doctrinas de la prevención general positiva o de la integración, que le asignan la función positiva de reforzar la fidelidad de los asociados al orden constituido; bb) las doctrinas de la prevención general negativa o de la intimidación, que le asignan la función de disuadir a los ciudadanos mediante el ejemplo o la amenaza de la pena.¹¹

Do texto supracitado, para além da elucidação acerca da divisão teórica, há uma breve explicação didática sobre cada um dos grupos das teorias preventivas. No entanto, a explicação é insuficiente para uma abordagem mais profunda sobre o tema; assim, é preciso aprofundar na temática entendendo historicamente as Teorias preventivas do delito.

A teoria da prevenção geral negativa foi exposta por Cesare Beccaria, Feuerbach, entre outros. Partidários dessa teoria defendem que a ameaça da pena paira sobre toda a sociedade, de modo que os integrantes têm consciência de que, violada a norma penal, a sanção será aplicada ao infrator. Com a aplicação da sanção, o caráter intimidatório é reforçado. Como citado anteriormente, as teorias absolutas eram pautadas no Estado Absolutista. Com o advento do Estado Liberal e a partir das influências iluministas, a Teoria da prevenção geral negativa foi fundamentada na racionalidade que permeia o contexto histórico sociológico da época. O ser humano é visto como extremamente racional, assim, não cometerá um delito, tendo em vista que tem a consciência que sofrerá uma reprimenda criminal. Portanto, a prevenção geral negativa tem como pressuposto o caráter intimidatório da pena e se fundamenta na racionalidade humana, que compreendendo racionalmente a ameaça da sanção penal, não violará a norma criminal.

Uma das críticas feitas a essa teoria consiste no fato de um número significativo de delinquentes acreditarem que não serão descobertos ou não temerem a reprimenda criminal¹². Cabe ressaltar que, incontestavelmente, muitas pessoas desistem de cometer delitos em virtude

¹¹ FERRAJOLI. Luigi. **Derecho y razón**: teoría del garantismo penal. Tradução de Perfecto Andrés Ibáñez et al. Madrid: Editorial Trotta, 2001. p.263.

Segundo a classificação já mencionada, todas estas doutrinas podem, por conseguinte, ser diferenciadas de acordo com dois critérios: aquele que se refere à esfera dos destinatários da prevenção, que pode ser especial ou geral dependendo se o ne peccetur se refere apenas à pessoa do infrator ou à generalidade dos associados; e aquela referente à natureza dos benefícios da pena, que pode ser positiva ou negativa, independentemente dos destinatários da prevenção penal. Combinando os dois critérios teremos quatro grupos de doutrinas relativas ou utilitaristas, caracterizadas respectivamente pelas quatro finalidades preventivas anteriormente enunciadas: aa) as doutrinas de prevenção ou correção positiva especial, que atribuem à pena a função positiva de corrigir o réu; ab) as doutrinas de prevenção ou incapacitação negativa especial, que atribuem a função negativa de eliminar ou, de uma forma ou de outra, neutralizar o preso; bu) as doutrinas de prevenção ou integração positiva geral, que lhe atribuem a função positiva de reforçar a fidelidade dos associados à ordem constituída; bb) as doutrinas de prevenção geral negativa ou intimidação, que atribuem a função de dissuadir os cidadãos pelo exemplo ou pela ameaça de punição.

¹² NUCCI, Guilherme de Souza. As finalidades da pena. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 108, n. 1006, pp.231-253, ago. 2019. p.7.

do caráter intimidatório da sanção penal. Assim, é plausível admitir que é inerente ao ser humano que, diante da ameaça de um castigo, haja a alteração de seu comportamento. Entretanto, para ter um efeito intimidador, a sanção penal não deve ser languida, ela tem que ter o poder de intimidar o infrator.

Outro aspecto a ser considerado é a percepção e influência da eficiência da justiça ao aplicar as sanções. Assim, não é somente o *quantum* da pena que possui caráter intimidatório, mas também a probabilidade de sua efetiva aplicação. Cesare Beccaria, na sua obra *Dos Delitos e das Penas*, já chamava a atenção para a circunstância de que:

Não é o rigor do suplício que previne os crimes com mais segurança, mas a certeza do castigo, o zelo vigilante do magistrado e essa severidade inflexível que só é uma virtude no juiz quando as leis são brandas. A perspectiva de um castigo moderado, mas inevitável causará sempre uma forte impressão mais forte do que o vago temor de um suplício terrível, em relação ao qual se apresenta alguma esperança de impunidade.

O homem treme à ideia dos menores males, quando vê a impossibilidade de evitá-los; ao passo que a esperança, doce filha do céu, que tantas vezes nos proporciona todos os bens, afasta sempre a ideia dos tormentos mais cruéis, por pouco que ela seja sustentada pelo exemplo da impunidade, que a fraqueza ou o amor do ouro tão frequentemente concede.¹³

Posto isso, é perceptível que Beccaria, há séculos atrás, já havia compreendido que a prevenção geral negativa não é alicerçada somente no caráter intimidatório em razão da gravidade e quantidade da pena, mas também na probabilidade de a sanção criminal ser efetivamente aplicada ao infrator da norma. Desse modo, não basta simplesmente que a pena seja compreendida como aflitiva, mas também que a sociedade acredite que, infringida a norma, haverá uma reprimenda criminal que iniba o cometimento de delitos, tanto pelo *quantum*, pela temporalidade e, também, pela certeza da incidência da sanção penal.

A prevenção geral positiva objetiva com a aplicação da pena ao infrator da norma criminal produzir efeitos em relação à toda a coletividade, assim, a confiança dos membros da sociedade na norma criminal é reestabelecida diante da constatação de que, infringida a norma jurídico-penal, houve uma reprimenda penal. Desse modo, quando violada a norma criminal, a crença no ordenamento jurídico é reduzida, portanto, a sanção penal tem por função reestabelecer a confiança da sociedade no ordenamento jurídico.

A pena, para essa teoria, reafirma e oferece estabilidade ao sistema normativo criminal violado pelo delito. Segundo a Teoria da prevenção geral positiva, a pena acaba por reforçar perante a sociedade a inviolabilidade do ordenamento jurídico, reforçando a confiança jurídica

¹³ BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. 1764. p.113. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/delitosB.pdf>. Acesso em 10/10/2023.

da comunidade. Assim, a prevenção geral deve ser entendida de modo muito mais amplo que o mero efeito intimidatório que se espera da pena.

Roxin defende que há três fins e efeitos distintos e interligados entre si na prevenção geral positiva, como se verifica abaixo:

En realidad, en la prevención general positiva se pueden distinguir a su vez tres fines y efectos distintos, si bien imbricados entre sí: el efecto de aprendizaje, motivado social pedagógicamente; el "ejercicio en la confianza del Derecho que se origina en la población por la actividad de la justicia penal; el efecto de confianza que surge cuando el ciudadano ve que el Derecho se aplica; y, finalmente, el efecto de pacificación, que se produce cuando la conciencia jurídica general se tranquiliza, en virtud de la sanción, sobre el quebrantamiento de la ley y considera solucionado el conflicto con el autor.¹⁴

O desdobramento intelectual dessas ideias gerou outras duas divisões na teoria de prevenção geral positiva: a prevenção geral positiva fundamentadora e a prevenção geral positiva limitadora. A Teoria da prevenção geral positiva fundamentadora sustenta que o centro da fundamentação do direito criminal é a reafirmação da confiança da sociedade na norma jurídica. Assim, para essa teoria, a função do Direito Criminal é assegurar as expectativas sociais garantindo a função orientadora da norma. Desse modo, a confiança da sociedade na norma jurídica após ser abalada deve ser reestabelecida pela sanção criminal. Jakobs, um expoente dessa corrente, considera que função do direito penal deve ser assegurar o caráter orientador da norma e resguardar as expectativas que ela visa estabilizar, de modo que condutas contrárias a norma seriam desestimuladas.¹⁵

Portanto, a prevenção geral fundamentadora objetiva que a sociedade preserve um conjunto de valores sociais e que os cidadãos cumpram as expectativas mantidas pela norma jurídica, que assegura a preservação de valores. Nesses termos, a confiança da sociedade no ordenamento jurídico seria fortalecida e, conseqüentemente, a norma criminal seria estabilizada.

¹⁴ ROXIN, Claus. **Derecho penal**. Parte general. t I. Fundamentos. La Estructura de la teoría del delito. Traducción de Diego-M. Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; y Javier de Vicente Remesal, Madrid: Civitas, 2003. pp.91-92. Tradução própria.

Na realidade, em geral, a prevenção positiva pode distinguir três finalidades e efeitos diferentes, embora interligados: o efeito de aprendizagem, motivado social e pedagogicamente; o “exercício de confiança no Direito que nasce na população através da atividade da justiça penal; o efeito de confiança que surge quando o cidadão vê que o Direito é aplicado; e, por fim, o efeito de pacificação, que se produz quando a consciência jurídica geral se tranquiliza, em virtude da sanção, quanto à violação da lei e considera resolvido o conflito com o autor.

¹⁵ GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito - Em comemoração aos trinta anos de “Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal”, de Roxin. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Rio de Janeiro, v.49, n.20, pp.211-283, 2003. pp.241-247. Disponível em: [http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20\(13\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20(13).pdf). Acesso em: 15 nov. 2023.

Por fim, cabe ressaltar que essa teoria tem por fundamento a Teoria dos Sistemas de Luhmann, ainda que o próprio Jakobs negue que levou este autor em consideração, por conseguinte, o direito criminal está inserido em um sistema mais amplo. Em virtude disso, Jakobs sustenta que o direito penal está orientado a garantir a identidade normativa daquela sociedade, a garantir a identidade e constituição da sociedade. Não entendendo o direito criminal como um sistema isolado, Jakobs entende que as normas jurídicas pretendem estabilizar e institucionalizar valores sociais, servindo como uma orientação de conduta para os membros daquela sociedade¹⁶. Jakobs sustenta que a pena não é somente um meio para manutenção das normas e da identidade social, mas a pena já constitui a própria manutenção dessa identidade como se verifica abaixo:

O delito não é tomado como princípio de uma evolução nem tampouco como evento que deva solucionar-se de modo cognitivo, mas como falha de comunicação, sendo imputada essa falha ao autor como culpa sua. Dizendo de outro modo, a sociedade mantém as normas e se nega a conceber-se a si mesma de outro modo. Nessa concepção, a pena não é tão-somente um meio para manter a identidade social, mas já constitui essa própria manutenção. Certamente, pode ser que se vincule à pena determinadas esperanças de que se produzam consequências de psicologia social ou individual de características muito variadas, como, por exemplo, a esperança de que se mantenha ou solidifique a fidelidade ao ordenamento jurídico. Mas a pena já significa algo independente dessas consequências: significa uma autocomprovação.

17

Por fim, cabe ressaltar que Jakobs, como fundamenta sua teoria na Teoria dos Sistemas de Luhmann, entende a sociedade como um sistema que não depende de indivíduos. Não que os indivíduos não possam modificar a sociedade, mas as alterações ao nível individual se materializam no sistema, desse modo, há a geração de novas expectativas que podem ser aceitas ou não. Ocorre que a rejeição ou aceitação não se procedem ao nível individual, mas ao nível sistêmico-social independente dos seres humanos. Portanto, a norma gera expectativas de comportamento que orientam e asseguram a sociabilidade, visto que sem a orientação da norma qualquer contato social se converteria em um risco.

O autor, mesmo negando ter sido influenciado por Luhmann, atrela a compreensão existencial e essencial da sociedade à medida que a comunicação se orienta em relação a normas. Assim, considera que a norma existe quando o discurso de uma dada sociedade se orienta pautado nas normas. Portanto, a conduta humana é pautada por essa comunicação que segue as normas. Por isso, há a noção de papel social, ou rol, que pode ser entendido como o atendimento de expectativas sociais depositadas pela sociedade em virtude do discurso derivado

¹⁶ JAKOBS, Günther. **Sociedade, norma e pessoa**: Teoria de um direito penal funcional; tradução de Mauricio Antônio Ribeiro Lopes – Barueri, SP, Manole. 2003. pp.4-5.

¹⁷ Ibidem, p.4.

da norma. Desse modo, uma pessoa desempenha determinado rol quando seu comportamento se amolda à norma. Em suma, a prevenção geral fundamentadora se fundamenta no fortalecimento das expectativas para promover estabilidade e fortalecer a norma jurídica.¹⁸

Posto isso, é preciso compreender o conceito de prevenção especial. A prevenção especial, embora também procure evitar a prática do delito, se destina ao indivíduo ao qual se atribuiu a prática de um delito em particular. Ferrajoli, considera que as Teorias da prevenção especial podem ser divididas em prevenção especial negativa, voltada para a eliminação do elemento perigoso, e prevenção especial positiva, dirigida à ressocialização e à reeducação do indivíduo¹⁹. A maioria dos autores defende que não há uma cisão entre ambas as perspectivas, de modo que os efeitos podem coexistir e concorrer mutualmente para alcançar a finalidade preventiva da pena.

A prevenção especial não busca intimidar os membros da sociedade genericamente ou fortalecer a norma jurídica, mas sim fazer com que o indivíduo que já delinuiu não volte a violar normas criminais. A prevenção especial negativa enxerga como finalidade da pena a retirada do criminoso do convívio social, visto que sua conduta não é compatível com a vida em sociedade. Desse modo, a finalidade da pena seria evitar que um indivíduo considerado perigoso retorne à sociedade, a profilaxia de crimes ocorre com a retirada do indivíduo do convívio social, impedindo que ele cometa mais delitos.

A prevenção especial positiva tem por intuito a ressocialização e reeducação do indivíduo incentivando a respeitar o ordenamento jurídico. Embora haja muitas críticas, a prevenção especial positiva não obriga o indivíduo a se ressocializar ou se reeducar, não havendo um intento opressor de moldar o delinquente a um perfil ideal, mas sim de oferecer mecanismo para que ele se reeduque e experimente benefícios em sua própria vida. Nos dias atuais, a prevenção especial positiva está mais voltada a evitar os efeitos dessocializadores da pena, buscando garantir que o indivíduo mantenha noções de sociabilidade.²⁰

Os defensores da Teoria da prevenção geral limitadora entendem que deve haver uma limitação do poder punitivo do estado ao buscar a prevenção geral, assim, o poder de punição

¹⁸ GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito - Em comemoração aos trinta anos de “Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal”, de Roxin. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Rio de Janeiro, v.49, n.20, pp. 211-283, 2003. pp. 241-247. Disponível em: [http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20\(13\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20(13).pdf). Acesso em: 15 nov. 2023

¹⁹ FERRAJOLI, Luigi. **Derecho y razón: teoría del garantismo penal**. Tradução de Perfecto Andrés Ibáñez et al. Madri: Trotta, 1995. p.263.

²⁰ BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral** (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.77. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 17 out. 2023.

do Estado é limitado pelos princípios e garantias asseverados por uma sociedade democrática. Em suma, pode-se dizer que a prevenção geral limitadora se submete à limitações impostas por valores apregoados por uma dada sociedade, devendo a pena se manter dentro dos limites do direito penal e preservar os direitos individuais do cidadão.

A Teoria unificadora dialética de Roxin parte do pressuposto que o fim da pena, nos tempos atuais, só pode ser o de prevenir delitos, tendo em vista que as normas penais só se justificam quando tendem à proteção da liberdade individual e à proteção de uma ordem social que está a seu serviço. Assim, a pena concreta só pode perseguir o fim preventivo do delito. Do exposto acima se extrai que a prevenção especial e a prevenção geral devem figurar simultaneamente como fins da pena.²¹

Considerando que os delitos podem ser evitados tanto por meio da influência ao nível individual ou coletivo, ambas as prevenções devem ser utilizadas e são legítimas. Roxin propôs que a sanção criminal deve concatenar fundamentos das duas categorias, alcançando um equilíbrio de ambas as finalidades da pena. Assim, o autor entende que tanto a prevenção geral quanto a prevenção especial devem ser abarcados pela sanção criminal. Decorre do exposto que a pena declarada na sentença deve ser adequada para buscar ambos os fins. Por isso, a sanção deve ser suficiente para atender ambos os fins da pena.

O conflito entre ambas as modalidades de prevenção ocorre quando ambos os fins perseguidos exigem *quantum* de pena diferente. Assim, nesse caso, é preciso que haja um sopesamento com a finalidade preventivo especial que deve sobressair, visto que não é razoável e nem desejável aplicar uma pena mais alta para atender fins de prevenção geral e, simultaneamente, sacrificar a finalidade preventivo especial da pena. Cezar Bitencourt faz uma boa análise da teoria formulada por Roxin como se verifica abaixo:

Sob essa perspectiva, Roxin defende que o fim da pena somente pode ser de tipo preventivo, no sentido de que a pena somente pode perseguir o fim de prevenir delitos, pois dessa forma se lograria alcançar a proteção da liberdade individual e do sistema social que justificam as normas penais. Nessa linha de entendimento, manifesta, ademais, que tanto a prevenção especial, como a prevenção geral devem figurar como fins da pena.²²

Por fim, é preciso entender o conceito de prevenção integrativa de Roxin e qual sua relação com a prevenção geral positiva. Tendo em vista que há um amplo debate teórico sobre

²¹ ROXIN, Claus. **Derecho penal**. Parte general. t I. Fundamentos. La Estructura de la teoría del delito. Traducción de Diego-M. Luzón Peña; Miguel Díaz y García Conlledo; y Javier de Vicente Remesal, Madrid: Civitas, 2003. p.94.

²² BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal**: parte geral (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.80. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 17 out. 2023.

o tema e muitos conceitos imprecisos e controvertidos, ninguém melhor que o próprio autor para definir o que ele entende por prevenção integrativa e qual sua relação com a prevenção positiva:

Yo hablé de "una prevención general tendente a la integración y a la satisfacción" y de una "satisfacción del sentimiento jurídico" y, con ello, quise expresar la recomposición de la paz jurídica alterada por el delito. Expresado exactamente, se debe diferenciar en la prevención general positiva tres consecuencias incluidas en el concepto: el efecto motivador pedagógico-social de aprendizaje, que debe provocar la ejercitación en la fidelidad al Derecho; el efecto de confianza, que se logra cuando el ciudadano ve que el Derecho se realiza; y, finalmente, el efecto de satisfacción, que aparece cuando el delincuente ha hecho tanto que la conciencia jurídica general se apacigua acerca de la infracción al Derecho y da por finalizado el conflicto con el autor.

Me parece adecuado limitar el concepto de prevención integrativa al efecto de satisfacción de la sanción antes descrito y considerar a la prevención general positiva como el concepto superior., más amplio que, al lado de la satisfacción, También persigue alcanzar las metas propuestas del aprendizaje y de la confianza en el ordenamiento.²³

²³ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery; Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p.148-149. Tradução própria.

Falei de “uma prevenção geral visando a integração e a satisfação” e de uma “satisfação do sentimento jurídico” e, com isso, quis expressar a recomposição da paz judicial alterada pelo crime. Expressado exatamente. Deve-se diferenciar três consequências incluídas no conceito da prevenção positiva geral: o efeito pedagógico-social motivador da aprendizagem, que deve provocar o exercício da fidelidade à Lei; o efeito de confiança, que se consegue quando o cidadão vê que a Lei é cumprida; e, por fim, o efeito de satisfação, que surge quando o infrator fez tanto que a consciência jurídica geral fica apaziguada com a violação da Lei e o conflito com o perpetrador termina.

Parece apropriado limitar o conceito de prevenção integrativa ao efeito de satisfação da sanção descrita acima e considerar a prevenção positiva geral como o conceito superior. mais amplo. que, junto com a satisfação, busca também atingir os objetivos propostos de aprendizado e confiança na ordem

3. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

3.1 ASPECTOS GERAIS

Os crimes contra a ordem tributária estão dispostos na lei federal nº 8.137 de 1990, que é a principal legislação acerca da temática, em virtude disso, o trabalho abordará profundamente esse dispositivo legal. No entanto, há outros delitos tributários dispostos no Código Penal, como a apropriação indébita previdenciária disposta no artigo 168-A do Código Penal, a Sonegação Indébita Previdenciária disposta no artigo 333-A do Código Penal, o Descaminho disposto no 334 do Código Penal, entre outros. Porém, no presente trabalho, com o intuito de obter maior concisão, será analisado apenas os delitos dispostos na lei federal 8.137 de 1990, visto que é o principal instrumento legislativo sobre o tema.

3.1.1 Bem Jurídico Tutelado

Posto isso, cabe entender qual a finalidade da norma criminal tributária. Kiyoshi Harada afirma que o bem jurídico tutelado é o erário público, como se verifica abaixo:

O bem jurídico tutelado pela norma penal é o erário em geral. **Visa assegurar a efetiva realização das receitas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais, fontes regulares da receita pública, indispensáveis ao cumprimento dos fins do Estado.**²⁴

Aprofundar o disposto acima é essencial, considerando que tal visão, ainda que indiretamente, corrobora para que o direito criminal seja desvirtuado e instrumentalizado para atender uma finalidade arrecadatória. Mesmo para os doutrinadores que sustentam que o direito criminal protege bens jurídicos, não parece que seja crível sustentar essa visão por dois fatores: o primeiro é que a própria norma criminal protege o contribuinte contra os excessos do fisco como no crime de excesso de exação; e o segundo é que não se pode confundir a norma jurídico tributária com o interesse da administração pública. Hugo de Brito faz importante consideração sobre o tema:

Pode parecer que o bem jurídico protegido pelas normas que definem os crimes tributários é o interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos. Não é. Basta, aliás, ver-se que, se fosse, não haveria como justificar o crime de excesso de

²⁴ HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo M.; POLIDO, Gustavo M. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 2ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2014. p.214. Grifo próprio. E-book. ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 15 nov. 2023.

exação, tipificado como a conduta do funcionário público que 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. Note-se que a lei penal, ao definir o crime de excesso exação, protege tanto o direito do contribuinte de não pagar 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 jurídico tributária e não o interesse na arrecadação.²⁵

Ante o exposto, é plenamente possível inferir que a lei penal protege a ordem tributária como um todo e não o interesse arrecadatário do fisco. Assim, a ordem jurídica tributária criminaliza o ilícito tributário que ofende a norma criminal. Em suma, o direito criminal tributário protege a ordem jurídico tributária que, em alguns momentos, pode estar alinhada ao interesse da Fazenda Pública, mas é um equívoco confundir a ordem jurídico tributária com o interesse da Fazenda Pública. Tal confusão deve ser evitada sob pena do enfraquecimento da norma jurídico criminal. Assim, portanto, a lei penal, ao definir determinadas condutas como crime contra a ordem tributária, não está protegendo a arrecadação ou a pretensão arrecadatária do fisco, mas sim a eficácia da norma jurídica.

3.1.2 Abordagem Normativa

Cabe ressaltar que embora Hugo de Brito seja adepto do direito criminal como protetor de bens jurídicos, o exposto por ele se amolda em uma abordagem normativa, no sentido de proteção da norma jurídico criminal tributária. Jakobs define a missão do direito penal da seguinte forma:

El Derecho penal tiene por misión garantizar la identidad de la sociedad. Esto se lleva a cabo tomando el hecho punible en su significado, como aportación comunicativa, como expresión de sentido, y además, respondiendo ante él. Por medio de su hecho el autor se aferra a la afirmación de que su comportamiento, esto es, la defraudación de una expectativa normativa, se encuadraría dentro de los comportamientos que son válidos, y así pues, la expectativa normativa en cuestión sería para la sociedad un accesorio no relevante. Mediante la pena se declara en contra de esta afirmación, que esto no es así, que por el contrario, el comportamiento defraudador no pertenece, ni antes ni ahora, a aquella configuración social que hay que tener en cuenta.²⁶

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p.24.

²⁶ JAKOBS, Günter. **Dogmática del derecho penal y la configuración normativa de la sociedad**. Madrid: Civitas Ediciones, 2004. p.75. Tradução própria.

O direito penal tem por missão garantir a identidade da sociedade. Isso se faz tomando o fato punível em seu significado, como contribuição comunicativa, como expressão de sentido e, também, respondendo a ele. Através de seu ato, o autor se apegue à afirmação de que seu comportamento, ou seja, o desapontamento de uma expectativa normativa, se enquadraria nos comportamentos que são válidos, e assim, a expectativa normativa em questão seria para a sociedade um acessório irrelevante. Através da pena, declara-se contra esta afirmação que não é assim, que pelo contrário, o comportamento fraudulento não pertence, nem antes nem agora, a essa configuração social que deve ser tida em conta.

Tal definição será importante para analisar os delitos em espécie, visto que não haverá ilícito criminal se o comportamento do contribuinte estiver em conformidade com a expectativa normativa depositada nele. Sobre o papel social, Jakobs afirma o seguinte:

Formulando de modo mais geral: as garantias normativas que o Direito estabelece não têm como conteúdo que todos tentem evitar todos os danos possíveis – se assim fosse, produzir-se-ia uma paralisação imediata da vida social. Por isso é que se atribuem a determinadas pessoas - e não a todas as pessoas – que ocupam determinadas posições no contexto de interação, determinados encargos. É dizer, asseguram padrões pessoais, papéis que devem ser cumpridos. Deste modo, possibilitam uma orientação com base em padrões gerais, sem necessidade de conhecer as características individuais da pessoa que atua. Só deste modo são possíveis contatos anônimos ou, ao menos, parcialmente anônimos: não é necessário averiguar o perfil individual de quem temos em frente, pois essa pessoa é tomada como portadora de um papel. Por exemplo: para o padeiro, o comprador de uma peça de pão tão somente é um comprador, ao padeiro não importa se o sujeito pensa simplesmente em comer o pão, sem causar dano algum, ou se pretende envenená-lo maliciosamente, do mesmo modo que o comprador não tem que se preocupar se o padeiro declarará ao Fisco ou não, conforme o dever legal existente de fazer sua declaração de rendas, o benefício obtido com a venda. Sem esta desindividualização não seriam possíveis contatos anônimos em alto grau para permitir o desenvolvimento das relações econômicas e sociais. [...] imputam-se os desvios a respeito daquelas expectativas que se referem ao portador de um papel. Não são decisivas as capacidades de quem atua, mas as capacidades do portador de um papel, referindo-se a denominação papel a um sistema de posições definidas de modo normativo, ocupado por indivíduos intercambiáveis; trata-se, portanto de uma instituição que se orienta com base nas pessoas. [...] Os seres humanos encontram-se num mundo social na condição de portadores de um papel, isto é, como pessoas que devem administrar um determinado segmento do acontecer social conforme um determinado padrão. Entre autor, vítima e terceiros, segundo os papéis que desempenhem, deve determinar-se a quem compete, por si só, ou, junto com outros, **o acontecer relevante, é dizer, quem por ter violado seu papel, administrando-o de modo deficiente, responde jurídico-penalmente** – ou, se foi a vítima quem violou seu papel, deve assumir o dano por si mesma. **Se todos se comportam conforme o papel só fica a possibilidade de explicar o ocorrido como fatalidade ou acidente.**²⁷

O entendimento do trecho exposto acima é fundamental para a compreensão mais profunda dos crimes contra a Ordem Tributária. Concisamente é possível definir papel como um conjunto de expectativas atribuídas à determinada pessoa a partir do segmento do acontecer social que ela ocupa conforme um certo padrão²⁸. Desse modo, essas pessoas têm o dever de agir de acordo com as expectativas atribuídas a ela. Assim, caso o agente viole a norma agindo em desacordo com o seu papel social, frustrando as expectativas depositadas nele e com isso gere uma desorientação social em relação àquela norma, um crime pode ser imputado a ele²⁹.

²⁷ JAKOBS, Günter. **A imputação objetiva do Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. pp.21-24. Grifo próprio.

²⁸ Ibidem, p.24.

²⁹ GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito - Em comemoração aos trinta anos de “Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal”, de Roxin. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Rio de Janeiro, v.49, n.20, pp.211-283, 2003. pp.242-245. Disponível em: [http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20\(13\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20(13).pdf). Acesso em: 15 nov. 2023

Evidente que a esses critérios se faz necessário a soma do elemento dolo³⁰. Frustrada as expectativas, há uma reação (sanção) para reafirmar a validade da norma estabilizando as expectativas.

Em suma, o importante da abordagem normativa para os delitos contra a ordem tributária é verificar se o contribuinte agiu de acordo com o seu papel. Agindo conforme o papel atribuído a ele não há crime, apenas uma fatalidade ou acidente. É importante ressaltar que não basta uma ação contrária ao papel de contribuinte, é preciso que sua conduta viole a norma, que se fruste as expectativas sociais em relação àquele contexto, e que haja uma desorientação social, acrescido a esses elementos o dolo do agente.

3.2 DISTINÇÃO ENTRE DIREITO CRIMINAL TRIBUTÁRIO E DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.

De início, é preciso distinguir direito criminal tributário de direito tributário penal. O direito tributário penal versa sobre infrações e sanções tributárias. Violando a norma tributária, o agente sofrerá uma sanção administrativa, independente de culpa. Assim, o direito tributário penal abrange toda e qualquer infração tributária resultante do descumprimento de obrigação tributária, seja ela principal ou acessória. Convém ressaltar que para a ocorrência da infração no direito tributário penal basta que haja o descumprimento da obrigação e nada mais, nem a culpa do agente precisa ser apurada. Interessante notar que a obrigação pode ser principal ou acessória, assim, se mesmo que o agente tenha declarado e cumprido todas as obrigações acessórias, mas não adimpla o tributo, incorrerá em um ilícito tributário.

Para além dos ilícitos tributários, há também os ilícitos criminais tributários que estão dispostos no Código Penal Brasileiro e na legislação extravagante, sobretudo, na lei 8.137 de 1990. O que se convencionou chamar de direito criminal tributário é, nada mais, do que o ramo que compreende delitos criminais praticados contra a ordem tributária. É de suma importância essa diferenciação porque há uma finalidade oposta, a finalidade do direito tributário penal é assegurar a arrecadação do fisco e a finalidade do direito criminal tributário é tutelar a norma criminal e assim proteger a ordem tributária. Evidentemente, que a finalidade distinta se consubstancia nas sanções distintas, a sanção do direito tributário é meramente administrativa

³⁰ Ibidem, p.254.

e preponderantemente pecuniária, realizada pela autoridade fazendária, já a sanção do direito criminal pode culminar na supressão da liberdade do infrator, devendo respeitar toda a processualística de ordem pública, sendo indispensável a instauração do processo judicial.

O disposto acima implica em admitir que o contribuinte pode se submeter voluntariamente e de bom grado a qualquer sanção tributária sem se submeter a um processo judicial. No entanto, jamais o contribuinte poderá se submeter a sanção penal sem um prévio processo judicial, por exemplo, é inimaginável que em um processo de furto ou roubo, o infrator da norma se submeta a uma penitenciária sem o prévio processo. O reflexo das afirmações acima, implicará na necessidade incontestável de que haja o que alguns doutrinadores chamam de dupla tipicidade, assim, o fato para produzir efeitos criminais deve se amoldar perfeitamente na legislação tributária e na legislação penal.

Embora diferenciar um ilícito penal de um tributário possar parecer um exercício dispensável, a distinção é necessária para impedir que a tipificação de crimes contra a ordem tributária se transforme em um instrumento arrecadatório, como assevera Cezar Bitencourt:

A diferenciação mostra-se fundamental em razão da necessidade de impedir que a tipificação de crimes contra a ordem tributária se transforme, na prática, em um perigoso instrumento de coação política para a cobrança de débitos fiscais, por força da vedação constitucional da prisão civil por dívida, consoante disposto no art. 5º, LXVII, da nossa Carta Magna. A temática já foi submetida, inúmeras vezes, à apreciação do STF que, ao longo do tempo, vem reiterando o entendimento no sentido de que os crimes previstos na Lei n. 8.137/90 não violam a referida garantia individual, consagrada na Constituição Federal de 1988, como se verifica no julgamento, entre outros, do HC 81611; RE 630495 AgR; ARE 820993 AgR e, notadamente, do ARE.999425 RG.³¹

A polêmica sobre a questão se instaura porque não raras as vezes há o desvirtuamento do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória pertencente ao direito tributário. Desse modo, entender as diferenças entre os ilícitos criminais e tributários é fundamental para defender o direito criminal como guardião da norma penal ou de bens jurídicos relevantes. Tal distinção será retomada para que se proceda a crítica à instrumentalização do direito criminal objetivando o aumento da arrecadação tributária.

3.3 CRIMES EM ESPÉCIE

³¹ BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.2. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 23 out. 2023.

3.3.1 Supressão ou redução de tributos

O 1º artigo da lei nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990 apregoa 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;
 - II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 - III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 - IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 - V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
- Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
- Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.³²

O artigo 2º da lei supracitada, complementa afirmando que constituem crime da mesma natureza as seguintes condutas:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
 - II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
 - III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
 - IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
 - V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.
- Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.³³

Através de uma análise literal do texto, é possível afirmar que o elemento nuclear do crime é a supressão ou redução de tributos mediante as condutas descritas nos incisos I a V, por isso a doutrina majoritária considera que se trata de um crime de resultado. Ocorre que a terminologia reduzir ou suprimir é complexa devendo ser analisada com mais profundidade. Andreas Eisele, respeitável doutrinador, afirma o seguinte sobre o tema:

³² BRASIL. **Lei Nº 8.137 de 27 de Dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília. DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: [L8137 \(planalto.gov.br\)](http://L8137.planalto.gov.br).

³³ Ibidem.

Supressão é a evasão total, consistente no não pagamento do que é devido, ou seja, a ocultação do tributo mediante a conduta omissiva de não recolher o que deve ser pago (sequer em parte). É a completa inadimplência da prestação de uma determinada obrigação tributária (principal), deixando de entregar ao credor o objeto daquela prestação (tributo ou contribuição social).

Redução é a supressão parcial, decorrente do pagamento incompleto do valor que configura o objeto da prestação da obrigação tributária.

É a realização não integral da prestação (recolhimento de parte do tributo ou contribuição social devidos). Com a redução, o agente paga apenas uma parcela do que deveria.

Em outras palavras, a supressão é total e a redução é parcial. A diferença entre as modalidades é meramente quantitativa, pois a natureza do resultado é a mesma, variando apenas na extensão.³⁴

Em que pese a notável competência do doutrinador, tal entendimento não é o mais assertivo tecnicamente. Evidentemente, que na maioria das vezes, suprimir ou reduzir tributo implicará em não pagar o tributo ou pagar parcialmente. Mas é inadmissível que, por uma dedução lógica, infira-se que não pagar ou pagar parcialmente implique na supressão ou redução de um tributo. O pagamento parcial do tributo ou não pagamento implicará, única e exclusivamente, na existência do parcial ou total do tributo. Suprimir ou reduzir tributo, nos termos do *caput*, implica em retirar o tributo total ou parcialmente da realidade perceptível ao fisco.

Assim, embora haja uma grande confusão sobre a terminologia, a conduta de não pagar ou pagar parcialmente o tributo é atípica. Como dito anteriormente, para que se incida no elemento nuclear do tipo penal é preciso que o agente atue para retirar o tributo em sua integralidade ou em parte da realidade sensorial aferida pelo fisco. Desse modo, sem alterar ou tentar alterar a percepção do fisco acerca da realidade tributária, não haverá delito tributário. Hugo de Brito foi preciso acerca do tema, como se verifica a seguir:

Suprimir o tributo na verdade é retirá-lo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis pelo fisco, e reduzir o tributo é fazer com que ele se faça perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidiu. Com a supressão deixa de aparecer inteiramente, enquanto que com a redução deixa de aparecer parcialmente, no mundo das relações jurídicas ordinariamente perceptíveis, uma relação tributária que nascera da incidência da lei.³⁵

Portanto, para que se incorra em um crime contra a ordem tributária, o contribuinte tem que ocultar ou tentar ocultar a ocorrência de um fato gerador do conhecimento do fisco. Desse modo, é incontestável que adimplidas as obrigações tributárias acessórias não tem que se falar em delito tributário e sim em um mero inadimplemento civil.

³⁴ EISELE, Andrea. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 142

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. pp. 383-384.

Ocorre que embora suprimir ou reduzir sejam elementos nucleares do tipo, não basta simplesmente que haja a supressão ou redução do tributo para que se configure o delito, é preciso que ocorra mediante uma das ações ou condutas meios descritas pelo inciso do artigo 1º da lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Desse modo, temos ações do núcleo do tipo (suprimir ou reduzir) mais as ações-meio descritas pelos incisos I a V. Portanto, o tipo penal é compreendido pela ação de suprimir ou reduzir tributo mediante uma ou mais ações e omissões dispostas nos incisos I a V. Hugo de Brito foi assertivo acerca da questão, como se verifica abaixo:

Cada um dos incisos do art.1º é um complemento do que se diz na cabeça do artigo. Nenhum deles, portanto, tem sentido isoladamente. A ocorrência de qualquer das condutas neles descritas, sem que aconteça o resultado supressão ou redução do tributo ou qualquer acessório deste, pode, em princípio, configurar outro crime, mas não configura o crime de supressão ou redução de tributo. E a suspensão ou redução de tributo obtida por outro meio que não seja uma das condutas descritas nos incisos do art. 1º da lei nº 8.137/90 também não configuraria o tipo penal em questão.³⁶

No entanto, é necessário salientar que não basta haver a prática de ambas as condutas/ações para que se configure o delito em questão, é indispensável que haja conexão entre a norma do *caput* do artigo (supressão ou redução) e as normas definidas nos incisos (conduta/ações-meio). Havendo supressão ou redução desconexas de umas das condutas descritas, não haverá crime contra a ordem tributária.

Assim, para a ocorrência do delito é preciso que a supressão ou redução do tributo ocorra mediante as ações-meio descritas nos incisos: omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; fraudar a fiscalização tributária inserindo elementos inexatos ou omitindo operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei fiscal; falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizado, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

A prática de qualquer das condutas supracitadas sem que ocorra a supressão ou redução do tributo, pode configurar outro crime, mas não o crime disposto no art. 1º da lei nº 8.137/90. Portanto, as condutas isoladas ou desconexas podem configurar outros tipos penais como falsificação de documento, falsidade ideológica, estelionato, uso de documento falso, entre outros. É possível que a mesma conduta possa ser enquadrada nos crimes supracitados do

³⁶ Ibidem, p.387.

Código Penal e no artigo 1º da lei nº 8.137 de 1990, nesse caso, o crime-fim (supressão ou redução) absorveria os tipos penais autônomos tido como crimes-meios. Hugo de Brito é assertivo e lacônico sobre a absorção do crime-meio pelo crime-fim:

Entre as condutas adotadas pelo agente para a realização do tipo supressão ou redução de tributo, podem ser encontradas condutas que, isoladamente consideradas, seriam aptas à configuração de tipos penais, tais como estelionato, falsificação de documento, uso de documento falso, entre muitos outros. Tais condutas, todavia, não devem ser consideradas isoladamente para fins penais. Devem ser consideradas como condutas meio, que integram o tipo penal previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.³⁷

Desse modo, a redação da norma penal com referência expressa a supressão ou redução do tributo mediante as condutas elencadas no artigo 1º possibilita considerar o delito como crime de resultado. Assim, para imputar o crime do artigo 1º ao agente é necessário que se constate que o delito foi consumado havendo a efetiva supressão ou redução do tributo. Evidentemente, que deve haver a demonstração do liame entre as condutas dispostas nos incisos I a V e o *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90. No entanto, não é fácil perceber em que momento houve a efetiva consumação do crime, podendo ser durante a realização do ato destinado a iludir o fisco, durante a supressão do tributo ou, por último, após a constituição do crédito tributário, como é o entendimento majoritário de doutrina tendo por base a súmula vinculante nº 24 do STF.

É possível a tentativa considerando que as condutas-meio podem ser entendidas como atos de execução e o resultado, supressão ou redução, não vir a ocorrer devido a uma interferência de terceiros, por conseguinte, o crime não se consuma por circunstâncias alheias à vontade do agente. Ocorre que algumas das condutas-meio estão dispostas no artigo 2º da Lei nº 8.137/90. Hugo de Brito é fulcral sobre a temática.

Ocorre que algumas das condutas meios descritas nos incisos do art. 1º estão descritas no art. 2º da mesma Lei nº 8137/90 como tipo autônomo. Assim, resolve-se o conflito aparente de normas com a aplicação do princípio da especialidade. Tem-se como consumado o crime descrito no art. 2º, em vez de se cogitar de tentativa do crime de supressão ou redução de tributo, tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/90.³⁸

Em suma, para que haja crime contra a ordem tributária, a conduta tem que representar ameaça efetiva à ordem tributária sendo capaz de gerar supressão ou redução do tributo mediante as condutas descritas nos incisos do artigo 1º da Lei 8.137/90, por conseguinte, o contribuinte deve violar a norma que veda a fraude. O conteúdo normativo afirma que todos devem pagar tributos e agir com lealdade ao fisco, o contribuinte ao agir de modo desleal viola

³⁷ Ibidem, p.407.

³⁸ Ibidem, p.410.

a norma, e se comporta fora do seu “rol” social, fora da expectativa do sistema social para o contribuinte.

Posto isso, o contribuinte deve agir dentro do dever social destinado aquele papel, se for um comerciante tem que se portar de acordo com aquele “rol”, que atenda e assegure as expectativas do sistema social. O comportamento de acordo com o papel social atribuído ao agente é importante para a melhor compreensão dos delitos criminais tributários. A título exemplificativo, se um comerciante viola a norma criminal praticando uma das condutas descritas no 1º artigo da lei nº 8.137, age em desconformidade com o papel atribuído a sua atividade econômica, frustra as expectativas sociais depositadas de acordo com o contexto em que o agente esteja inserido, mas a supressão ou redução do tributo é de um valor irrisório, não houve a desorientação social em relação àquela norma, não sendo necessário a aplicação de uma sanção para reafirmar a validade da norma.³⁹

3.4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

3.4.1 Breve panorama

A extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo foi introduzida pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro com o decreto nº 48.959-A, de 1960, cujo § 2º do artigo 483 versava que a empresa poderia se elidir do processo criminal efetuando o pagamento em 30 (trinta) dias contados a partir da data da lavagem do auto de infração. Posteriormente, a lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, no § 1º previa a hipótese de extinção de punibilidade se o contribuinte recolhesse o crédito antes da decisão administrativa de primeira instância. O § 2º apregoava que extinguiria a punibilidade nos casos em que o contribuinte fosse credor da Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedades de economia mista em que a união seja majoritária e desde que a importância do crédito fosse maior que o tributo devido.⁴⁰

³⁹ GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito - Em comemoração aos trinta anos de “Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal”, de Roxin. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Rio de Janeiro, v.49, n.20, pp.211-283, 2003. pp.242-246. Disponível em: [http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20\(13\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20(13).pdf). Acesso em: 15 nov. 2023.

⁴⁰ EISELE, Andrea. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p.108

Em seguida, a lei nº 4.729 de 1965 dispunha em seu artigo 2º que se extinguiria a punibilidade do agente que realizasse o pagamento antes do início da ação fiscal própria. Posteriormente, foram editadas diversas leis que tinham momentos distintos para que se procedesse a extinção da punibilidade. Quanto a temporalidade, alguns dispositivos legais traziam em seu bojo um prazo fixado, contudo, ocorre que o artigo 69, da Lei nº 11.941 de 2009 e o § 2º, do artigo 9º, da Lei nº 10.684 de 2003, não fixam nenhum prazo. Buscando sanar essa inexplicável variabilidade o Supremo Tribunal Federal⁴¹ e o Superior Tribunal de Justiça⁴² reconheceram que o pagamento do tributo realizado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado, extinguiria a punibilidade do agente. A decisões dos tribunais promoveram segurança jurídica e foram pautadas pela equidade, não sendo razoável que crimes semelhantes tivessem critérios distintos por mero capricho do legislador.

3.4.2 Críticas à extinção da punibilidade.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é alvo de intensas críticas por parte de muitos doutrinadores, por exemplo, Flávio Vilela Campos, que afirma o seguinte sob o instituto:

Ao prever a possibilidade de pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade do crime tributário, cria-se verdadeiro privilégio ao sonegador, em face dos demais praticantes dos crimes contra o patrimônio, beneficiando aqueles que “furtam” recursos destinados à coletividade (aos pobres), ao passo que nada oferece àqueles que furtam o patrimônio dos particulares (dos ricos), ferindo-se frontalmente o princípio da isonomia.⁴³

Com a devida vênia, tal entendimento não prospera, porque não é edificado em preceitos sólidos e alinhados ao direito criminal. Tecnicamente, não é correto comparar o crime de furto com os crimes contra a ordem tributária. Embora seja óbvio, os crimes contra a ordem tributária tutelam a ordem tributária e não a pretensão arrecadatória do Fisco, o crime de furto tutela o patrimônio alheio. Nos delitos criminais tributários não há tutela patrimonial efetiva, de modo que a conduta de não pagar tributos é atípica. Se os ditames do respectivo doutrinador fossem

⁴¹BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **AP 450**, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015
BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1T, **HC 81.929-0- RJ**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, em 16.09.2003. DJU 27.02.2004

⁴² BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **HC 362478/SP**, Relator(a): JORGE MUSSI, Quinta Turma., julgado em 14/09/2017. DJe 20/09/2017.

⁴³ Campos, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários**: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador. São Paulo: Quartier Latin, 2020. p. 145. Print.

aplicados, o devedor contumaz de tributos deveria ser responsabilizado criminalmente, pois está “furtando dinheiro dos pobres”.

No entanto, o mal entendimento acerca do instituto despenalizador decorre da utilização do direito criminal como um instrumento meramente arrecadatório. Assim, muitos doutrinadores enxergam os delitos contra a ordem tributária como um crime meramente patrimonial. Tal fenômeno terá seu ápice na recente decisão proferida a nível do Supremo Tribunal Federal, em que os ministros consideraram crime o não pagamento do ICMS, mesmo que declarado.

Outro argumento contrário ao entendimento exposto acima é o caráter subsidiário do direito criminal, por conseguinte, o agente ao pagar o tributo com todos os seus encargos está em conformidade com as obrigações tributárias, não sendo caso de intervenção do direito criminal considerando que o agente não pode mais ser sancionado nem administrativamente. É preciso considerar que a norma criminal acaba por tutelar a Ordem Tributária, assim, o contribuinte ao pagar o tributo recompõe a paz jurídica alterada pelo delito.⁴⁴

Para elucidar o exposto acima, recorreremos a função do direito criminal para Roxin:

A função do Direito Penal consiste em garantir a seus cidadãos uma existência pacífica, livre e socialmente segura, sempre e quando estas metas não possam ser alcançadas com outras medidas político-sociais que afetem em menor medida a liberdade dos cidadãos⁴⁵

Nessa perspectiva, inequivocamente o pagamento do tributo recompõe a paz jurídica abalada pelo delito tributário, não existindo mais razoabilidade para a persecução penal do agente por uma conduta que já foi completamente saneada no âmbito administrativo. Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini afirmam que o estado tipificou os crimes contra a ordem tributária para intimidar os contribuintes com o mero intento arrecadatório, impondo a ameaça da sanção penal em casos de sonegação. Por conseguinte, o interesse público nos casos de sonegação é a satisfação da dívida tributária. Assim, satisfeita a dívida tributária não há mais interesse público na conduta do agente.⁴⁶

3.5 PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

⁴⁴ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p.148.

⁴⁵ ROXIN, Claus. **A proteção de bens jurídicos como função do direito penal**. Org. e Trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018. p.16.

⁴⁶ GOMES, Luiz Flávio BIANCHINI, Alice. **Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT’ANNA, Carlos Soares. (Coords). **Direito penal tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005. p.291.

Embora haja quem sustente que o prévio exaurimento da via administrativa é uma condição objetiva de punibilidade nos delitos contra a ordem tributária, a interpretação mais assertiva é a que compreende o elemento normativo tributo no tipo penal⁴⁷. Portanto, como compete a autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN, constituir o crédito tributário pelo lançamento após verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, inexistente um elemento do tipo penal, sendo a conduta atípica. O argumento supracitado decorre da impossibilidade lógica de haver uma supressão ou redução de tributo sem a existência do elemento normativo tributo. Sem o lançamento tributário, o contribuinte pode ter suprimido ou reduzido outro instituto jurídico, mas jamais o tributo que só existe após a formalização da obrigação tributária pela autoridade competente.

Outro argumento que ampara a necessidade do prévio esgotamento da via administrativa, é subsidiariedade do direito penal. Sem o lançamento definitivo do tributo, o estado não pode sequer executar o contribuinte civilmente, mas poderia cercear sua liberdade. Outra questão fundamental é o descumprimento de obrigações acessórias e os crimes que alguns doutrinadores entendem ser formais ou de mera conduta. Há quem defenda que não haveria a necessidade do exaurimento da via administrativa, considerando a existência de crimes que não dependem da supressão ou redução de um tributo para sua concretização⁴⁸. Tal fundamento será utilizado pela Procuradoria Geral da República na Ação Direta de Inconstitucionalidade número 4.980⁴⁹, em que pese a notoriedade da argumentação, não é razoável sustentar que exista crimes contra a ordem tributária sem o elemento do tipo tributo. Seria desarrazoável imputar um crime ao agente sem constituição definitiva do crédito tributário, seria caso único de um delito tributário sem o tributo.

O prévio da via administrativa foi sacramentado com a edição da súmula vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, que dispôs que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I a IV, da lei nº 8.137 de 1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Para entender como se estabeleceu a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa, é preciso compreender profundamente o HC 81.611-8 Distrito Federal. Na época de tramitação do Habeas Corpus, o prazo para a extinção da punibilidade pela satisfação do tributo findava com o recebimento da denúncia. A decisão emanada pelo Supremo

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. pp.488-489.

⁴⁸ Ibidem, p.489.

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade** nº 4.980/DF. Relator: Ministro Nunes Marques, julgado em 10.03.2022.

Tribunal Federal foi importante, porque combateu o desvirtuamento da finalidade do direito criminal, que era utilizado para a arrecadação de tributos.

Cabe ressaltar que não houve o enfrentamento sobre o lançamento do crédito tributário ser uma condição objetiva de punibilidade ou constituidor do tributo, elemento normativo do tipo sem o qual não poderia haver delito. Tal omissão é importante, porque, como citado anteriormente, a Procuradoria Geral da República ajuizou a ADI 4.980 pretendendo que fosse relativizada a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa para os crimes entendidos por ela como formais. Se houvesse um posicionamento do Superior Tribunal Federal, no sentido de considerar o lançamento definitivo do crédito tributário como gerador do elemento normativo do tipo, não haveria espaço para contestações dessa natureza.

A necessidade de enfrentar integralmente as questões relativas ao direito criminal tributário decorre da instrumentalização do direito criminal para atender o interesse arrecadatório do fisco. Por consequência, qualquer brecha é explorada pelo fisco para atemorizar o contribuinte com objetivo de aumentar a arrecadação. O ministro Sepúlveda Pertence no HC 81.611-8, Distrito Federal, foi objetivo ao versar sobre as consequências da propositura de ação penal por crime contra a ordem tributária sem o exaurimento da via administrativa:

Se assim é, ao devedor ameaçado da ação penal, para alcançar a extinção da punibilidade, só restaria um caminho: dobrar-se à exigência fiscal do lançamento objeto da impugnação e renunciar a esta. Isso representaria, no entanto, o abuso do poder de instaurar o processo penal para constranger o cidadão a render-se incondicionalmente aos termos da exigência do Fisco, com a renúncia não só da faculdade - que a lei complementar lhe assegura de impugnar o lançamento mediante procedimento administrativo nela previsto, mas também, e principalmente, de eminentes garantias constitucionais, sintetizadas na do "devido processo legal". Que a ordem jurídica não o permite, mostraram-no – entre outros juristas de vulto - o voto mencionado do Ministro Jobim e o trabalho doutrinário do Prof. Hugo de Brito Machado.⁵⁰

O disposto acima é dotado de importância atualmente, porque, recentemente, a Procuradoria Geral da República na ADI 4.980/DF tentou relativizar a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa, caso obtivesse êxito, as consequências expostas pelo ministro se tornariam reais. Assim, restaria ao contribuinte se submeter a exigência do fisco sob a ameaça da sanção penal, tal procedimento se constitui na instrumentalização do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória do direito tributário. A transmutação do direito criminal para atingir a finalidade arrecadatória do direito tributário será objeto de estudo no próximo capítulo.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 81.611-8/DF**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgado em 10/12/2003. p.118.

4. DESVIRTUAMENTO DO DIREITO CRIMINAL

No último tópico do capítulo anterior foi explorado pelo ministro Sepúlveda Pertence a utilização do direito criminal como mecanismo arrecadatório. Em outras palavras, há o desvio da finalidade do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória. O ministro Nelson Jobim, no HC 81.611-8, fez um preciso alerta para o desvio na finalidade do direito criminal⁵¹. Segundo o Magistrado, a evolução das infrações criminais fiscais sempre esteve atrelada à situação econômica do governo, tornando assim um meio de arrecadação. Em determinados momentos, observa-se a facilitação da obstrução da ação penal através do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia ou posterior, adaptando conforme a necessidade arrecadatória do fisco. Desse modo, esses ilícitos criminais tributários são tratados como instrumentos arrecadatórios e, dependendo da necessidade de receita, há um agravamento de exigência. Quando não há a necessidade de receita se reduz a exigibilidade desses delitos.

Hugo de Brito Machado, explorando fatores criminais tributários, foi assertivo ao demonstrar um desvio comum da finalidade criminal tributária, como se verifica a seguir:

“A nosso ver a criminalização do ilícito tributário decorre do comodismo dos encarregados da arrecadação dos tributos. É muito mais cômodo ameaçar com pena prisional, que somente através da criminalização se faz possível, do que utilizar os mecanismos de controle adequados para evitar condutas ilegais dos contribuintes que querem fugir ao pagamento do tributo. Comodismo simplesmente, e nada de fundamento moral.”⁵²

Tal posicionamento é pertinente, porque, frequentemente, há situações de instrumentalização do direito criminal para encobrir a incompetência da Fazenda Pública em matéria tributária. Recorrentemente, o argumento arrecadatório é utilizado para embasar decisões de tribunais que contrariam princípios basilares do direito criminal. Gonzalo Rodriguez Mourullo, na mesma linhagem, expõe a transmutação do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória do fisco:

“la criminalización de la infracción tributaria puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, **o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos.** El primer planteamiento parece acertado. **El segundo inadmisibile, porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal**”⁵³

⁵¹ Ibidem, pp.153-154.

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p.233.

⁵³ RODRÍGUEZ MOURULLO, Gonzalo. **Presente y futuro del delito fiscal**. Madrid: Civitas, 1974. pp.24-25. Grifo próprio. Tradução própria.

O exposto por ambos os doutrinadores é fundamental para a compreensão dos próximos tópicos. É necessário pontuar que o trecho exposto acima, adjetivando como inadmissível o uso da pena criminal para uma finalidade utilitária, acaba por confrontar e derrubar a “tese” exposta no tópico a seguir.

4.1 CRIMINALIZAÇÃO DO NÃO PAGAMENTO DE TRIBUTOS.

No dia 18 de dezembro de 2019, no RHC 163.334, o Supremo Tribunal Federal firmou a seguinte tese: "o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990". O julgamento que culminou na tese exposta acima teve início em Santa Catarina. O Ministério Público denunciou os recorrentes, que eram sócios e administradores da empresa Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda pelos crimes previstos no artigo 2.º, II, da Lei 8.137/90 tipificados do seguinte modo:

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;⁵⁴

Inconformado com a sentença, o Ministério Público apelou ao Tribunal de Justiça de Santa Catarina com o intuito de afastar a absolvição sumária por atipicidade da conduta obtida em primeiro grau. Com o provimento do recurso, a defesa impetrou Habeas Corpus no Superior Tribunal de Justiça, que foi negado. Assim, a defesa interpôs Recurso Ordinário em Habeas Corpus ao Supremo Tribunal Federal, aduzindo que seus clientes estavam sendo processados criminalmente por mero inadimplemento tributário, considerando que não houve fraude, omissão ou falsidade de informações ao fisco, não podendo o mero não recolhimento de ICMS ser considerado enquadrado no crime do 2.º, II, da Lei 8.137/90 em função de não se adequar ao elemento do tipo “descontado ou cobrado”. Por fim, argumenta que o Ministério Público não

A criminalização das infrações fiscais pode responder a duas abordagens teóricas distintas: pode ser o resultado da convicção de um sistema tributário, na medida do possível, justo, digno do respeito de todos e que, portanto, a infração fiscal é intolerável, ou pode ser produto da verificação estatística que quase todos fraudam e que, consequentemente, é necessário desencadear o terror penal para que as pessoas paguem impostos. A primeira abordagem parece correta. A segunda é inadmissível, porque visa utilizar a pena criminal, para fins puramente utilitários, para, em última instância, encobrir uma falha do próprio sistema tributário.

⁵⁴BRASIL. **Lei Nº 8.137 de 27 de Dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília. DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: [L8137 \(planalto.gov.br\)](http://www.planalto.gov.br/legis/leis/8137.htm). Acesso em: 13 nov. 2023.

demonstrou o repasse do ônus do ICMS ao consumidor, podendo ter disso assumido pelo contribuinte direto. Por fim, pugnou pelo restabelecimento da sentença que absolveu sumariamente os contribuintes.

O Ministro Barroso, relator do caso, foi conciso ao afirmar que a discussão versava sobre a possibilidade do comerciante que cobra, em seu preço, o ICMS do consumidor e não repassa a Fazenda, poder ser enquadrado no crime de apropriação indébita tributária ou se essa conduta deve ser considerada mero inadimplemento fiscal. Em seguida, o ministro inicia a leitura de seu voto. Nas primeiras linhas já externa a confusão sobre a finalidade do direito criminal:

Portanto, entendo que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra. Porém, não considero os crimes tributários crimes de pouca importância. **Pelo contrário, acho que são relevantes e privam o Estado brasileiro dos recursos necessários para acudir as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira.**⁵⁵

Do exposto acima, embora seja apenas uma introdução, percebe-se que o Magistrado externaliza, ainda que implicitamente, sua visão do direito penal tributário servir de instrumento para prover recursos para o Estado. Embora, o ministro entenda que a interferência do direito criminal na esfera tributária deva ser exceção e não a regra, o voto dele será em sentido contrário. Posteriormente, Barroso afirma o seguinte:

A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. **Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.**⁵⁶

O ministro complementa o seu voto com o seguinte trecho:

O delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 tutela a ordem tributária, por meio da qual o Estado arrecada tributos para a consecução dos fins que lhe são atribuídos constitucionalmente. **É por meio dos impostos que o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República: construção de uma sociedade livre, justa e solidária; desenvolvimento nacional; erradicação da pobreza e marginalização; e redução de desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3º).** Os crimes tributários são um mal social grave. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera a fraude fiscal um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 163334/SC**, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, publicado em 18.12.2019. pp.10-11. Grifo próprio. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 13 nov. 2023.

⁵⁶ Ibidem, p.2. Grifo próprio.

mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção tira dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.⁵⁷

Por fim, para concluir seu voto, o ministro faz as seguintes afirmações:

Como exposto anteriormente, o que distingue a conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 da mera inadimplência é a circunstância de o sujeito passivo da obrigação tributária se apropriar de um valor que não lhe pertence. Mais do que isso, como forma de reforçar essa diferenciação entre crime e mera inadimplência, é necessário que a conduta lesione de modo significativo o bem jurídico protegido. Impõe-se, nesse sentido, uma interpretação restritiva do tipo. Nem todo devedor de ICMS comete o delito. Não haverá crime nos casos em que o comerciante, em virtude de circunstâncias excepcionais, deixar de pagar o tributo em um ou outro mês

[...]

É preciso, portanto, que se constate que a inadimplência do devedor é reiterada, sistemática, contumaz, verdadeiro modelo negocial do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. Trata-se de elemento de valoração global do fato, a ser apurado pelo juiz em cada processo concreto. Além da própria conduta atual de inadimplência reiterada, também deve-se levar em consideração o histórico de regularidade de recolhimentos tributários do agente, apesar de episódios de não recolhimentos específicos, justificados por fatores determinados.

Ressalte-se que o delito examinado não admite a forma culposa, sendo necessária a demonstração do dolo. **Dado o reconhecimento de que a conduta típica implica a apropriação de valores alheios, o elemento subjetivo assume a forma de dolo de apropriação, a intenção de efetivamente tomar para si os valores do ICMS auferidos do adquirente da mercadoria ou do serviço.**

É esse propósito de manter para si, de se apropriar, de modo sistemático, dos valores cobrados do adquirente da mercadoria ou do serviço, sem a intenção de repassá-los ao Estado, que confere significado à conduta de não recolhimento do tributo. Não se trata, portanto, de deixar de adimplir a obrigação tributária com alguma intenção externa a essa conduta, mas do próprio propósito que define o sentido da conduta.⁵⁸

As citações são importantes para compreender o entendimento do ministro relator sobre a temática, considerando que resumem, de forma clara e elucidativa, o voto do ministro. De início, há explicitamente a afirmação de que o voto levará em conta a privação de recursos que a sonegação gera para o Estado. Posteriormente, há o reforço das mazelas que a sonegação provoca ao Estado e como ela dificulta a cumprir os objetivos dispostos no 3º artigo da Constituição Federal. Em seguida, o ministro finaliza seu voto afirmando que o que diferencia o mero inadimplemento da conduta prevista no art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 é a circunstância do sujeito passivo se apropriar de um valor que não lhe pertence. Assim, os critérios a serem aferidos para a tipificação do delito são: a inadimplência reiterada, sistemática e contumaz, seja para enriquecimento ilícito ou para financiar as próprias atividades, acrescidos ao dolo de apropriação.

Em que pese a notoriedade do ministro, tal entendimento não resiste a uma análise jurídica criteriosa. Não há fundamento jurídico sólido para embasar a posição do ministro. De

⁵⁷ Ibidem, p.16. Grifo próprio.

⁵⁸ Ibidem, pp.20-22. Grifo próprio.

pronto, é um equívoco afirmar que o consumidor é contribuinte direto. A relação entre o comerciante e o consumidor é uma mera relação contratual, uma manifestação de vontade válida que termina com a “traditio do bem”, sendo inimaginável que o direito criminal se imiscua em um mero inadimplemento de obrigação.

Por fim, cabe ressaltar que em relação ao ICMS o contribuinte (comerciante) é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo responsável indireto. O consumidor arcar com os custos de um tributo em nada afeta a relação jurídica. Tecnicamente, para o direito tributário, o consumidor não é contribuinte, nem consta no polo passivo da relação tributária, sendo impossível que ele seja cobrado na operação, visto que não há relação entre o fisco e consumidor. Desse modo, é um enorme equívoco sustentar que o ICMS tenha sido “cobrado” no momento da venda e não tenha sido repassado ao fisco, se assim fosse, qualquer não pagamento de ICMS seria passível da incidência da norma criminal.⁵⁹

A argumentação que o comerciante cobra do consumidor no preço da mercadoria o valor do tributo carece de base jurídica. O preço da mercadoria é composto de um conjunto de fatores complexos, que vão desde matérias primas, salários, despesas com estoque até o valor dispendido para propagandas publicitárias. No presente caso, não seria razoável assumir que um comerciante ao inadimplir uma de suas obrigações com fornecedores estaria se apropriando do dinheiro do consumidor, apenas descomprimindo uma obrigação assumida por ele perante terceiros.⁶⁰

Outra contradição do Supremo Tribunal Federal decorre que na ADI 1.055, a lei nº 8.866 de 11 de abril de 1994, com o conteúdo semelhante, foi declarada como inconstitucional, por unanimidade. A referida lei estabelecia no artigo 1º que: é depositário da Fazenda Pública a pessoa a que a legislação tributária ou previdenciária imponha a obrigação de reter ou receber de terceiro e recolher aos cofres públicos, impostos, taxas e contribuições, inclusive à Seguridade Social⁶¹. Em síntese, o que a lei objetivava era impor ao contribuinte inadimplente as penas intrínsecas ao depositário infiel, usando a ameaça da sanção criminal como forma de cobrança, tal entendimento é expresso na lei nº 8.866 como se verifica abaixo:

§ 1º. Do pedido constará, ainda, a cominação da pena de prisão.

§ 2º. Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz, nos quinze dias seguintes à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por não superior a noventa dias

[...]

⁵⁹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. p.364. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 09 nov. 2023.

⁶⁰ Ibidem, p.364.

⁶¹ Ibidem, p.364.

Art. 8º. Cessará a prisão com o recolhimento do valor exigido.⁶²

O STF declarou a inconstitucionalidade do referido dispositivo legislativo com base na decisão proferida no RE 466.343/SP⁶³ em que se vedou a prisão do depositário infiel em um julgamento polêmico, devido ao Brasil ser signatário do Pacto de San José da Costa Rica. Entendeu o tribunal que se tratava de sanção política explícita e desproporcional sendo incompatível com a Constituição Federal de 1988. Outra incoerência é que o STF, na decisão que culminou na súmula 323, decidiu que é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. Não parece razoável que não se admita a retenção de mercadorias para obter o pagamento do tributo, mas se admita a privação da liberdade do credor.⁶⁴

Outro desacerto do ministro relator é afirmar que é preciso que haja o dolo de apropriação para que se configure o crime. Hugo de Brito nos ensina o seguinte sobre o delito do 2º, II, da Lei nº 8.137/1990:

Exemplificando, o advogado deve cobrar honorários que o permitam pagar o IPTU da sede de seu escritório, o ISS incidente sobre seus serviços, o material de escritório adquirido, a remuneração de uma secretária, de um contínuo, a ajuda de custo de um estagiário, a conta de energia elétrica e assim por diante. Não se pode pretender, por isso, que o não pagamento da conta de energia, porque se trata de custo já embutido dos honorários cobrados do cliente, seja tipificado como “apropriação”. Do contrário, repita-se, o não pagamento de toda e qualquer dívida contraída no âmbito de uma atividade econômica, se inadimplida, configuraria “apropriação”. Considerando, ainda, a necessidade da presença do dolo para a configuração do crime, só o propósito do contribuinte de apropriar-se, tornar-se proprietário dos valores. Se o pagamento não ocorre por outras razões, também não há crime. **Nesse contexto, se o contribuinte não paga o tributo “retido”, mas escritura e declara ao Fisco a retenção e o seu dever de recolher o valor correspondente, não há a intenção de apropriar-se dele.** E se a retenção é feita, mas não é escriturada nem declarada, há crime, mas sua tipificação já se encontra prevista no art. 1.º da Lei 8.137/90.⁶⁵

Portanto, para se caracterizar um delito contra a ordem tributária, o contribuinte deve praticar alguma fraude para iludir o fisco sobre a realidade fática. Em uma perspectiva normativa, o contribuinte (comerciante) deixa de cumprir as expectativas sociais depositadas nele enquanto comerciante e não declara o valor devido ao fisco. Como no presente caso não

⁶² BRASIL. Senado Federal. **Lei Nº 8.866 de 11 de Abril de 1994**. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1994. Disponível em: [L8866 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁶³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 466.343/SP**. Relator: Min CEZAR PELUSO, julgamento em 03.12.2008. São Paulo, SP. Disponível em: [RE 466343 \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁶⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. p.364. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 09 nov. 2023.

⁶⁵ Ibidem, p.364. Grifo próprio.

há nenhuma conduta objetivando iludir o fisco, o fato é atípico, porque não ocorre o dolo de apropriação. Considerar que um contribuinte que escritura seu débito perante a autoridade fazendária comete um delito tributário é admitir a falência e o fracasso dos procedimentos fiscais e civis competentes para cobrar o débito tributário.

O Supremo Tribunal Federal ainda comete outro equívoco, bem pontuado por Heloisa Estelitta e por Pierpaolo Bottini⁶⁶, ao fazer uma confusão sobre os institutos. Os tributos descontados e cobrados são aqueles em que a lei atribui a uma terceira pessoa, que tem vínculo com o fato gerador, a responsabilidade pelo crédito tributário, como nos ensina Hugo de Brito:

Nesse sentido estrito, além das hipóteses de responsabilidade já tratadas em seus próprios dispositivos, o CTN assevera que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação (art. 128). Trata-se da autorização, em lei complementar, para que a lei ordinária do ente tributante respectivo eleja como sujeito passivo tanto o contribuinte como um terceiro, que nesse caso se chama responsável tributário, conforme já explicado.

[...]

Caso tomemos como exemplo as fontes pagadoras, veremos que as mesmas não praticam o fato gerador do Imposto de Renda, pois não experimentaram acréscimo patrimonial, nem são beneficiárias dos rendimentos. Mesmo assim, os dispositivos de lei que lhes atribuem responsabilidade tributária são válidos, pois tais fontes têm relação com o fato gerador. São elas que efetuam o pagamento correspondente. Essa vinculação as permite efetuar o “desconto” do imposto que pagam no lugar do contribuinte, desconto que é feito sobre os rendimentos respectivos, no momento em que são pagos ou creditados.⁶⁷

Uma simples leitura do trecho supracitado demonstra que assisti razão a Heloisa Estelitta e Pierpaolo Bottini pela crítica. Não há nenhuma lei atribuindo a reponsabilidade pelo crédito tributário (ICMS) ao comerciante. É explícito que o STF interpretou equivocadamente os termos descontado e cobrado, pretendendo promover o aumento da arrecadação tributária. Por fim, é preciso citar a ementa do julgamento para apontar a falta de coerência dos ministros durante o julgamento:

Ementa: DIREITO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DO VALOR DE ICMS COBRADO DO ADQUIRENTE DA MERCADORIA OU SERVIÇO. TIPICIDADE.

1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990.

⁶⁶ ESTELLITA, Heloisa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Publicado em: 16 dez. 2019. Disponível em: [Tese do STF sobre não pagamento de ICMS vale para outros tributos - Consultor Jurídico](https://www.conjur.com.br/2019-dez-16/estellita-icms) (conjur.com.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁶⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 16 nov. 2023.

2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos.
3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA.
4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonegado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito.
5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro *modus operandi* do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades.
6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc.
7. Recurso desprovido.
8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990⁶⁸

Ocorre que há uma série de contradições na própria ementa do julgamento. No item 1, afirma-se que o contribuinte que deixa de recolher o tributo do ICMS cobrado do adquirente apropria-se do valor do tributo, incorrendo no delito do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. Portanto, nessa argumentação, o comerciante cobraria do consumidor o tributo (ICMS). No entanto, no item 4 o Supremo Tribunal Federal afirma que a apropriação indébita do ICMS gera graves danos a livre concorrência. Sendo incoerente, pois se o preço é baixo e predatório por não ter o tributo embutido, o contribuinte estaria se apropriando de quê? Por outro lado, se houve o repasse do tributo ao consumidor, como poderia ser o preço predatório?⁶⁹ Tais fundamentos se anulam e revelam que não há um forte fundamento jurídico estruturando a tese. O que há é uma preocupação implícita e, em alguns momentos, explícita dos ministros com a arrecadação tributária.

Em suma, os Ministros do STF utilizaram argumentos consequencialistas, descrevendo as mazelas que a sonegação causava no país para criminalizar uma conduta não prevista em lei.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 81.611-8/DF**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgado em 10/12/2003. Disponível em: [HC 81611 \(stf.jus.br\)](https://stf.jus.br). Acesso em: 13 nov. 2023. pp.84-85.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. p.477.

Esse contexto, demonstra a instrumentalização do direito penal como mecanismo de pressão para o recolhimento do tributo. O direito criminal não pode servir a essa finalidade devido ao princípio da subsidiariedade, *ultima ratio*, considerando a capacidade desse ramo do Direito de restringir direitos e garantias fundamentais.

4.2 A DENÚNCIA GENÉRICA E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

O presente tópico versará sobre o oferecimento e recebimento de denúncias genéricas como instrumento coercitivo para a arrecadação de impostos, com base no estudo feito por Tathiana Laiz Guzella⁷⁰.

O Código de Processo Penal no artigo 41 dispôs o seguinte:

A denúncia ou queixa conterá a exposição do fato criminoso, com todas as suas circunstâncias, a qualificação do acusado ou esclarecimentos pelos quais se possa identificá-lo, a classificação do crime e, quando necessário, o rol das testemunhas.⁷¹

Desse modo, para o oferecimento da denúncia deve haver indícios mínimos de autoria e materialidade. Todos os fatos devem ser descritos para evitar o cerceamento de defesa. Portanto, a denúncia descreverá concisamente o fato imputado ao agente com todas as circunstâncias do delito. A denúncia será considerada inepta sempre que não houver indícios de materialidade e/ou autoria ou as condutas imputadas não forem descritas pormenorizadamente. Essa acuracidade é importante porque permitirá que o acusado consiga exercer amplamente o seu direito de defesa, tendo ciência dos limites da imputação impostos a ele.

Ocorre que, durante muito tempo, a jurisprudência aceitou a viabilidade do recebimento da denúncia em crimes societários, inclusive crimes tributários, sem a descrição da conduta pormenorizada, considerando que os acusados, por sua condição de administradores, seriam responsáveis pelos atos da sociedade⁷². A flexibilização dos requisitos da denúncia buscava

⁷⁰ GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Câmara: Luiz Antonio. 2009. pp.1-174. Dissertação (Mestrado) - Direito Empresarial e Cidadania, Centro Universitário de Curitiba, Curitiba, 2009. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp116949.pdf>.

⁷¹ BRASIL. Decreto-Lei 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Código Penal**. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro. Disponível em: [DEL2848compilado \(planalto.gov.br\)](http://del2848compilado.planalto.gov.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁷² GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Câmara: Luiz Antonio. 2009. pp.1-174. Dissertação (Mestrado) - Direito Empresarial e Cidadania, Centro Universitário de Curitiba, Curitiba, 2009. p.103. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp116949.pdf>. Acesso em: 13. nov. 2023.

atender a necessidade de combater a impunibilidade dos delitos empresariais cometidos no âmbito da pessoa jurídica.

Com o passar do tempo, o posicionamento jurisprudencial começou a exigir a descrição pormenorizada da conduta do agente. Para Nucci, a denúncia deve apresentar detalhadamente a acusação imputada contra o agente, garantindo a possibilidade de exercício da ampla defesa e do contraditório. Além disso, havendo mais de um investigado, a acusação deve indicar com precisão a conduta de cada agente, evitando o oferecimento de uma denúncia genérica. A falta de clareza e precisão na descrição, sem justificativa, torna a denúncia ou queixa inepta⁷³. No entanto, o doutrinador expõe que, frequentemente, em crimes econômicos há o oferecimento da denúncia genérica:

Incide a hipótese de denúncia genérica nos casos de crimes econômico-financeiros, quando o Estado-acusação, sem saber exatamente quais dos responsáveis pela empresa cometeu o delito, denuncia todos os dirigentes, bastando que estejam constando no contrato social. Essa peça acusatória é inepta, pois inexiste possibilidade de se acusar indistintamente pessoas, sem prova segura de serem autoras da infração penal. Ilustrando, se há dez diretores, quatro dos quais estão envolvidos no crime, não há cabimento no oferecimento de denúncia genérica contra os dez, a pretexto de que, quando se defenderem, terminarão por apontar os verdadeiros culpados.⁷⁴

No entanto, frequentemente, os tribunais aceitam denúncias mais ou menos genéricas, sendo analisado caso a caso. O argumento central para aceitação da denúncia genérica é que a individualização da conduta ocorrerá durante o curso do processo penal⁷⁵. Hugo de Brito se insurge contra sustentando que durante o curso do processo se faz provas e não imputação de delitos. A imputação deve estar descrita na denúncia com a individualização da conduta de cada um dos acusados. Sustenta o autor que o rol de testemunhas é oferecido na defesa prévia, sendo impossível indicar as testemunhas sem o conhecimento dos fatos que são imputados ao agente.⁷⁶

Nos crimes tributários, a individualização das condutas é importante, porque constantemente há denúncias oferecidas contra os sócios da pessoa jurídica pelo simples motivo do indivíduo ser sócio. Desse modo, o *Parquet*, com o objetivo de combater todos os tipos de delitos, oferece denúncias genéricas desrespeitando princípios constitucionais, penais e processuais penais. Tais denúncias perturbam a paz do agente, gerando diversos problemas para suas atividades empresariais. Como muitas vezes os sócios da empresa jurídica possuem alto

⁷³ NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Processo Penal**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. p.110. E-book. ISBN 9786559643691. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643691/>. Acesso em: 16 nov. 2023.

⁷⁴ Ibidem, p.110.

⁷⁵ GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Câmara: Luiz Antonio. 2009. pp.1-174. Dissertação (Mestrado) - Direito Empresarial e Cidadania, Centro Universitário de Curitiba, Curitiba, 2009. p.108. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp116949.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2023.

⁷⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022. pp.345-347.

poder aquisitivo, eles preferem realizar o pagamento integral do tributo exigido pelo fisco para evitar maiores problemas. Assim, as denúncias genéricas em consonância com os institutos despenalizadores desvirtuam a finalidade do direito criminal e o tornam um instrumento coercitivo de cobrança de tributos, como observa Tathiana Laiz Guzella:

Diante das situações normativas acima elencadas, tem-se as seguintes conclusões: o Judiciário vêm aceitando denúncias “mais ou menos” genéricas quando de acusações a crimes societários, que, em sua maioria, referem-se a crimes contra a ordem tributária. Tais fatos demonstram o interesse estatal em punir os sonegadores fiscais, independente da pormenorização da conduta de cada pseudo co-autor na denúncia.

Concomitantemente, o Legislativo elabora mecanismos desprisionalizantes a beneficiar o mesmo suposto criminoso, tal como a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal, demonstrando o interesse arrecadatário implícito nestas normas penais.

Neste contexto, constata-se a instrumentalização do direito penal a tutelar os crimes tributários, pois, ao mesmo tempo em que se possibilita a extinção da punibilidade quando da quitação da dívida fiscal, se aceita denúncias que não descrevem quais as condutas praticadas pelo suposto criminoso fiscal, demonstrando um recrudescimento judicial, inclusive em desrespeito a princípios constitucionais.

Tais situações revelam incongruências existentes na esfera de punição dos crimes contra a ordem tributária, notadamente quando utiliza o aparelho judicial como meio coercitivo à cobrança de impostos, esvaziando o simbolismo do direito penal perante a coletividade.⁷⁷

4.3 AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.980.

A Procuradoria Geral da República ajuizou a Ação direta de inconstitucionalidade nº 4.980 pretendendo que fosse declarada a inconstitucionalidade do artigo 83 da lei nº 9.430 de 1996. O artigo previa o esgotamento da instância administrativa para o envio da representação fiscal para fins penais relativos aos crimes que a procuradoria considerava como sendo meramente formais⁷⁸. Na petição inicial a procuradoria afirmou o seguinte:

Segundo relatório da auditoria realizada pelo Tribunal de Contas da União nos sistemas públicos de previdência, a evasão fiscal é umas principais causas de déficit do Regime Geral de Previdência Social. A estimativa de inadimplência alcançou, em 2009, a expressiva cifra de R\$ 21,6 bilhões de reais. Somado aos R\$ 117,6 bilhões decorrentes da sonegação, chega-se a quase 140 bilhões de perda de receita previdenciária, somente em 2009.

Há risco, portanto, à manutenção do Estado Social de direito e à plena realização do projeto de solidariedade delineado nos artigos 3º, 194, parágrafo único, inciso V, e 195 da Constituição da República.

⁷⁷ GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Câmara: Luiz Antonio. 2009. pp.1-174. Dissertação (Mestrado) - Direito Empresarial e Cidadania, Centro Universitário de Curitiba, Curitiba, 2009. p.112. Grifo próprio. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp116949.pdf>.

⁷⁸ LEÃO, Martha. SCALCON, Raquel Lima. O Direito Penal como Instrumento para garantir a Arrecadação Tributária - Criminal Law as na Instrument to ensure Tax Collection. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.50, pp.325-244, 1º quadrimestre 2022. Disponível em: [14MarthaLeao-RaquelLimaScalcon.indd\(stj.jus.br\)](http://14MarthaLeao-RaquelLimaScalcon.indd(stj.jus.br)). Acesso em: 13 nov. 2023.

[...]

A norma impugnada continuará colocando em risco a adequada persecução de delitos que, por sua natureza tributária, procuram tutelar a função social do patrimônio público e social, criando, para além de permanência de uma situação de inconstitucionalidade, a definição de um quadro amplamente favorável à impunidade.⁷⁹

Sinteticamente, o que se pretende é permitir que o Ministério Público ofereça a denúncia independente da decisão administrativa sobre a validade do crédito tributário nos casos dos crimes formais. Os argumentos apresentados pela Procuradoria-Geral da República foram os seguintes: a classificação de alguns crimes relacionados à ordem tributária e à Previdência Social como crimes formais, ou seja, crimes que em tese não dependem da confirmação do crédito tributário para sua consumação; a interpretação de que, independentemente dessa caracterização formal dos crimes, o lançamento de ofício já seria suficiente para comprovar a existência de uma dívida perante a Fazenda Pública; e a compreensão de que a proteção contra "a sonegação" não estaria adequadamente garantida, se não fosse permitido o encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao órgão acusador mesmo antes do término do processo administrativo.⁸⁰

Concatenando os argumentos expostos acima com o tópico anterior, percebe-se que há um desvio de finalidade do direito criminal para atender finalidades extrapenais arrecadatória. De modo que, enfraquecendo os requisitos para a denúncia, recai sobre o contribuinte a ameaça da sanção penal. Martha Leão foi assertiva a esse respeito:

Portanto, o que subjaz à ação constitucional proposta pela Procuradoria-Geral da República é a institucionalização do uso instrumental do Direito Penal com a finalidade de aumentar a arrecadação tributária, transformando a penalização da conduta (ainda incerta) em um instrumento de pressão para o recolhimento do tributo – mesmo se pendente de sua própria confirmação de existência e validade.⁸¹

Se no tópico anterior, os obstáculos para a instrumentalização do direito criminal eram os requisitos da denúncia dispostos no artigo 41 do CPP, no presente caso, o obstáculo é a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa. Não por acaso, a PGR se insurge contra a necessidade do lançamento definitivo do tributo para a caracterização de alguns delitos contra a ordem tributária e utiliza, para tal, argumentos relacionados diretamente a arrecadação tributária. É necessário reforçar que nos delitos contra a ordem tributária há a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo. Por conseguinte, caso fosse

⁷⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.980/DF**. Relator: Ministro Nunes Marques, julgado em 10.03.2022. p.25. Petição Inicial.

⁸⁰ LEÃO, Martha. SCALCON, Raquel Lima. O Direito Penal como Instrumento para garantir a Arrecadação Tributária - Criminal Law as na Instrument to ensure Tax Collection. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.50, pp.325-244, 1º quadrimestre 2022. p.327. Disponível em: [14MarthaLeao-RaquelLimaScalcon.indd \(stj.jus.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁸¹ Ibidem, p.336.

relativizada a necessidade do exaurimento da via administrativa, haveria a persecução penal sem a existência de indícios concretos de autoria e materialidade. Ocorre que muitos acusados de delitos contra a ordem tributária dependem da limpidez de sua imagem e da confiança depositada na capacidade de gestão empresarial, desse modo, o contribuinte optaria por realizar o pagamento do tributo para encerrar a situação prejudicial. Posto isso, Martha Leão é lacônica sobre a impossibilidade da instrumentalização do direito penal para fins arrecadatórias no seguinte trecho:

Esse contexto, contudo, mostra a capacidade de o Direito Penal servir de instrumento de pressão política para o recolhimento do tributo. Tal ramo do Direito, no entanto, não pode servir a esse tipo de finalidade. A criminalização de uma conduta equivale à última alternativa como forma de proteção dos bens jurídicos tidos como essenciais pela Constituição, tendo em vista a evidente aptidão desse ramo do Direito de restringir direitos fundamentais. Essa restrição, porém, só se justifica (e se torna proporcional) caso ponderada com o fim de estabelecer a proteção desses bens jurídicos que não poderiam mais ser protegidos de outra forma (ultima ratio). Não é esse o caso aqui analisado.⁸²

⁸² Ibidem, p.339. Grifo próprio.

5. ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL

5.1 ASPECTOS GERAIS

O Acordo de Não Persecução Penal foi introduzido no ordenamento jurídico brasileiro com a edição da Resolução nº181/2017 do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP). A Associação dos Magistrados do Brasil ingressou com as ADIs 5.790 e 5.793 questionando a legitimidade do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) por invadir e usurpar a competência do legislador federal em matéria penal e processual penal estabelecida pelo inciso I do artigo 22 da Constituição Federal.

No entanto, com a aprovação da lei federal nº 13.964 de 2019, conhecida como Pacote Anticrime, as Ações Diretas de Inconstitucionalidade perderam seu objeto, as disposições editadas pelo Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) sobre o tema foram revogadas e o Acordo de Não Persecução Penal foi efetivamente incorporado ao sistema criminal-processual brasileiro no artigo 28-A do CPP que dispôs o seguinte:

Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente:

- I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo;
- II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime;
- III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal);
- IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou

V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada.

§ 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o caput deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.

§ 2º O disposto no caput deste artigo não se aplica nas seguintes hipóteses:

- I - se for cabível transação penal de competência dos Juizados Especiais Criminais, nos termos da lei;
- II - se o investigado for reincidente ou se houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional, exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas;

III - ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo; e

IV - nos crimes praticados no âmbito de violência doméstica ou familiar, ou praticados contra a mulher por razões da condição de sexo feminino, em favor do agressor.⁸³

Portanto, da leitura do artigo infere-se que o oferecimento do Acordo de Não Persecução Penal tem por requisitos: não ser caso de arquivamento; a confissão formal e circunstancial do investigado; não se tratar de infração penal com violência ou grave ameaça; a pena mínima ser inferior a 4 (quatro) anos; e que o Acordo de Não Persecução Penal seja necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime. Cada um dos requisitos será analisado pormenorizadamente nos próximos tópicos.

5.2 Requisitos

5.2.1 Não ser caso de arquivamento

O arquivamento é um ato complexo, formado pela manifestação de vontade de vários órgãos, por meio do qual o ministério público apresenta a *opinio delicti* negativa, decidindo não exercer a ação penal quando verifica qualquer uma das seguintes condições: a ausência de pressuposto processual ou de condição para o exercício da ação penal; falta de justa causa; comprovada causa de excludente de ilicitude ou/e da culpabilidade (exceto inimputabilidade); atipicidade da conduta e a existência de causa extintiva de punibilidade.⁸⁴

Desse modo, verificando a existência de qualquer uma das hipóteses supracitadas, não há possibilidade da celebração do Acordo de Não Persecução Penal.

5.2.2 A pena mínima ser inferior a 4 (quatro) anos

O § 1º do artigo 28-A do CPP é expresso ao afirmar que para a aferição da pena mínima cominada ao delito serão consideradas as causas de aumento de pena e de diminuição aplicáveis ao caso concreto. Embora pareça simples, tal dispositivo legal necessita de um maior aprofundamento teórico para revelar a complexidade do tema. Desse modo, havendo uma causa

⁸³ BRASIL. **Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 13.10.1941. Disponível em: [Del3689 \(planalto.gov.br\)](http://del3689.planalto.gov.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁸⁴ MESSIAS, Mauro. **Acordo de Não Persecução Penal**: teoria e prática. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 31.

de diminuição de pena, ela deve ser aplicada na fração máxima. No entanto, havendo uma causa de aumento de pena ela deve ser aplicada na fração mínima. Para exemplificar, no caso do crime tentado, deve-se aplicar a causa de diminuição de pena na fração máxima disposta no artigo 14, parágrafo único do Código Penal, que no exemplo seria dois terços. Entretanto, se tratando de causas de aumento de pena, deve-se ser aplicado a menor fração possível.⁸⁵

Uma questão interessante versa sobre a aplicação da causa de aumento de pena pelo crime continuado disposta no artigo 71 do Código Penal. O cerne da questão versa sobre a possibilidade de aplicar a causa de aumento em sua fração mínima ou aplicar ela nos termos propostos pelo Ministério Público a partir do caso concreto. Exemplificando, um investigado por 8 estelionatos em que se reconheça a continuidade delitiva, deverá ter sua pena exasperada em um sexto, em virtude de aplicar o padrão mínimo, ou em dois terços, atendendo a situação descrita pelo ministério público.

A Súmula 243 do Superior Tribunal de Justiça parece elucidativa, nela foi reconhecida que a suspensão do processo não é aplicável em delitos cometidos em concurso material, concurso formal ou continuidade delitiva, quando a pena mínima cominada, seja pelo somatório, seja pela incidência da majorante, ultrapassar um ano. Contudo, o direito criminal não permite analogia, não havendo hipóteses de aplicar uma Súmula estruturada em outro instituto despenalizador, assim, os tribunais superiores devem editar uma súmula específica sobre o tema para suprir a lacuna. Por ora, os princípios do direito criminal orientam para que se aplique a restrição de aumento de pena nos padrões mínimos, até que se resolva a omissão sobre o tema, evitando penalizar excessivamente o investigado.⁸⁶

5.2.3 Não se tratar de infração penal com violência ou grave ameaça

O texto legal veda a celebração do Acordo de Não Persecução Penal para delitos cometidos com violência ou grave ameaça. Duas questões afloram da omissão legislativa: essa violência seria somente contra a pessoa? A violência imprópria estaria abarcada na vedação?

O Ministério Público de São Paulo, no Enunciado nº 23 PGJ-CGMP, respondeu a primeira questão do seguinte modo:

É cabível acordo de não persecução penal em infrações cometidas com violência contra a coisa, devendo-se interpretar a restrição do caput do art. 28- A do CPP como

⁸⁵ Ibidem, p.32.

⁸⁶ Ibidem, p.34.

relativa a infrações penais praticadas com grave ameaça ou violência contra a pessoa (lex minus dixit quam voluit).⁸⁷

Portanto, com base no enunciando supracitado e na vedação de analogia *in malam partem* no direito criminal, a violência contra a coisa não pode obstar a possibilidade do Acordo de Não Persecução Penal.

A respeito da segunda questão, Nucci faz a seguinte afirmação sobre a violência imprópria:

A denominada violência imprópria – forma de redução da capacidade de resistência da vítima por meios indiretos, como ministrando droga para sedar quem se pretende roubar – também não autoriza a aplicação do benefício do arrependimento posterior. Na essência, adjetivar a violência como imprópria, em nosso entendimento, não é correto. Quando alguém reduz a capacidade de resistência da vítima por meios físicos indiretos encaixa-se justamente na hipótese prevista no art. 217-A, § 1.º, parte final, do CP (“por qualquer outra causa, não pode oferecer resistência”). É violência contra a pessoa do mesmo modo que a física exercida de maneira direta. Tanto é verdade o que se sustenta que a utilização da denominada violência imprópria provoca o surgimento do roubo e não do furto, em caso de subtração por tal meio. Logo, é crime violento;⁸⁸

Considerando a definição de violência imprópria exposta acima, referendada por Cleber Masson⁸⁹ e Rogério Greco⁹⁰, pode-se afirmar que se trata de uma categoria específica da violência. Por conseguinte, não é admitido a celebração do Acordo de Não Persecução Penal em crimes praticados com violência imprópria.

5.2.4 O Acordo de Não Persecução Penal seja necessário e suficiente para a reprovação e prevenção do crime.

A expressão “desde que seja necessário e suficiente para a prevenção do crime” disposto no *caput* do artigo 28-A, do CPP, devido sua redação vaga e genérica, permite que um membro do Ministério Público atuando com ampla discricionariedade negue aos investigados a oportunidade de realizar o Acordo de Não Persecução Penal. Tal postulado suscitou dúvidas e promoveu debates entre os que defendem o ANPP como prerrogativa institucional do

⁸⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral de Justiça e Corregedoria-Geral do Ministério Público de São Paulo. **Enunciado PGJ-CGMP – Lei 13.964/19**. Diário Oficial, Poder Executivo, Seção I, São Paulos, v.130, p.61, de 23 de janeiro de 2020. Disponível em: [DO.buscadireta \(imprensaoficial.com.br\)](https://do.buscadireta.imprensaoficial.com.br/). Acesso em: 13 nov. 2023.

⁸⁸ NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Direito Penal**. Volume Único. São Paulo: Grupo GEN, 2023. p.304. E-book. ISBN 9786559646630. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646630/>. Acesso em: 06 nov. 2023.

⁸⁹ MASSON, Cleber. **Direito Penal: parte geral** (arts. 1º a 120) ~ v. 1 / Cleber Masson. - 14. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020. p. 620.

⁹⁰ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Artigos 121 a 212 do Código Penal**. v.2. Barueri: Grupo GEN, 2023. p.534. E-book. ISBN 9786559774579. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774579/>. Acesso em: 06 nov. 2023.

Ministério Público, sendo ato privativo do Ministério Público, e os que entendem o ANPP como direito subjetivo do réu.

Os que defendem que é direito subjetivo do investigado têm por fundamento o entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre a Suspensão Condicional do Processo que assegura que, atendido os requisitos previstos no artigo 89 da lei nº 9.009 de 1995, é direito público subjetivo o recebimento da proposta da SURSIS processual. Desse modo, preenchido os requisitos previstos no artigo 28-A do CPP, o investigado teria direito ao oferecimento da proposta de Acordo de Não Persecução Penal. Em que pese a solidez jurídica dessa vertente, o entendimento dos tribunais tem se modificado para considerar a Suspensão Condicional do Processo como um poder-dever do Ministério Público, podendo recusar o oferecimento do instituto, desde que a recusa seja fundamentada (HC n.º 417.876/PE). Assim, prevalece o entendimento de que a proposta de Acordo de Não Persecução Penal é um poder-dever do *Parquet*, no entanto em caso de recusa é necessário que a decisão seja motivada.

5.2.5 A confissão formal e circunstancial do investigado

O Código de Processo Penal, no artigo 28-A, estabeleceu como um dos requisitos obrigatórios para a propositura do Acordo de Não Persecução Penal a confissão formal e circunstancial por parte do investigado. Prontamente, juristas renomados como Guilherme de Souza Nucci⁹¹ e Cezar Roberto Bitencourt⁹² insurgiram contra a obrigatoriedade da confissão para a realização do ANPP alegando a inconstitucionalidade do dispositivo, uma vez que violaria o direito ao silêncio do acusado, disposto no inciso LXIII do artigo 5º da Constituição Federal, estando ainda em desacordo com o princípio do Direito Criminal *nemo tenetur detegere*, o qual assegura que ninguém será obrigado a produzir provas contra si mesmo. Posto isso, há um amplo debate sobre os efeitos, limites e validade da confissão no ANPP. Desse modo, há argumentos contrários e favoráveis a obrigatoriedade da confissão para a realização do ANPP.

Os argumentos favoráveis são: potencial probatório para persuadir o magistrado; segurança de que o acordo será celebrado com o responsável pelo delito; estabelecimento por um consenso entre as partes; e contribuição pedagógica e moral com a mudança do

⁹¹ NUCCI, Guilherme. **Código Penal Comentado**. [S.l.]: Grupo GEN, 2019. 19ª edição. pp.222-223.

⁹² BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral** (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.486. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 15 nov. 2023.

comportamento do acusado⁹³. Embora tais argumentos sejam interessantes, perante a inconstitucionalidade da exigibilidade da confissão para a celebração do ANPP não há mais fundamento jurídico para sustentá-los.

Os argumentos contrários são os seguintes: não há valor jurídico da confissão sendo inservível como prova; há o risco de falsa confissão; é um ato de vingança social; reconhecimento da ineficácia persecutória do Estado; e uso com práticas semelhantes a tortura.⁹⁴

Em relação ao último ponto, é preciso explorar aspectos da pressão psicológica e as semelhanças com a tortura. De pronto, é inegável que recai sobre o investigado uma pressão horrível e contraditória aos seus interesses, confessando o crime, ele não será alvo da perseguição penal, no entanto, caso não escolha confessar o delito será denunciado pelo Ministério Público. Evidentemente, que as possibilidades de escolha do investigado são limitadas pela ameaça da sanção penal, não confessando o fato, a possibilidade de ser denunciada pelo Ministério Público é grande. John Langbein afirma o seguinte sobre as semelhanças da confissão e da tortura:

In twentieth-century America we have duplicated the central experience of medieval European criminal procedure: we have moved from an adjudicatory to a concessionary system. We coerce the accused against whom we find probable cause to confess his guilt. To be sure, our means are much politer; we use no rack, no thumbscrew, no Spanish boot to mash his legs. But like the Europeans of distant centuries who did employ those machines, we make it terribly costly for an accused to claim his right to the constitutional safeguard of trial. We threaten him with a materially increased sanction if he avails himself of his right and is thereafter convicted. This sentencing differential is what makes plea bargaining coercive. There is, of course, a difference between having your limbs crushed if you refuse to confess, or suffering some extra Years of imprisonment if you refuse to confess, but the difference is of degree, not kind. Plea bargaining, like torture, is coercive. [...]

The tortured confession is, of course, markedly less reliable than the negotiated plea, because the degree of coercion is greater. An accused is more likely to bear false witness against himself in order to escape further hours on the rack than to avoid risking a longer prison term. But the resulting moral quandary is the same.⁹⁵

⁹³ AMARAL, Thiago Bottino do; ROCHA, Lucas Ramos Krause dos Santos. A exigência da confissão no acordo de não perseguição penal sob a óptica da Análise Econômica do Direito = The requirement of confession in non-prosecution agreement from the perspective of the Economic Analysis of Law. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**: RBCCrim, São Paulo, v.30, n. 191, pp.261-284, jul/ago. 2022. p.5. DTR\2022\10412

⁹⁴ Ibidem, p.6.

⁹⁵ LANGBEIN, John H. **Torture and Plea Bargaining**. University of Chicago Law Review, [S.l.], v. 46. n° 1, artigo 3, pp.3-22, 1978. Disponível em: [https://chicagounbound.uchicago.edu/uclevol46/iss1/3]. Acesso em 10 nov. 2023. Tradução própria.

Na América do século XX, duplicamos a experiência central do processo penal europeu medieval: passamos de um sistema adjudicatório para um sistema concessional. Coagimos o acusado contra quem encontramos causa provável para confessar a sua culpa. Na verdade, nossos meios são muito mais polidos; não usamos cavaletes, nem parafusos de dedo, nem bota espanhola para esmagar suas pernas. Mas, como os europeus de séculos distantes que usaram essas máquinas, tornamos terrivelmente caro para um acusado reivindicar seu direito à salvaguarda

Tal entendimento é importante, porque Nucci define confissão da seguinte forma:

Confessar, no âmbito do processo penal, é admitir contra si, por quem seja suspeito ou acusado de um crime, tendo pleno discernimento, voluntária, expressa e pessoalmente, diante da autoridade competente, em ato solene e público, reduzido a termo, a prática de algum fato criminoso.

Deve-se considerar confissão apenas o ato voluntário (produzido livremente pelo agente, sem nenhuma coação), expresso (manifestado, sem sombra de dúvida, nos autos) e pessoal (inexiste confissão, no processo penal, feita por preposto ou mandatário, o que atentaria contra a segurança do princípio da presunção de inocência).⁹⁶

Considerando o exposto acima, a confissão para ser válida deve ser voluntária, sem nenhuma coação. Cabe, então, questionar qual será o valor jurídico dessa confissão em caso de descumprimento do ANPP. Tendo por base a ampla defesa, o contraditório, o direito ao silêncio do acusado, o princípio do direito *nemo tenetur detegere*, é inequívoco que a confissão realizada para a celebração do ANPP não pode ser utilizada na futura ação penal. Posto isso, há uma problemática: O que fazer com a confissão em caso do descumprimento do Acordo de Não Persecução Penal?

Messias defende que os elementos de informações obtidos consensualmente sejam tratados com extrema cautela e mantidos separadamente do caderno investigativo, cindindo os elementos de natureza inquisitorial e consensual, sobretudo, a confissão. Desse modo, em caso de não homologação ou descumprimento posterior, bastaria desentranhar os autos com os elementos negociais do processo, provendo mais confiabilidade ao processo e fornecendo segurança jurídica ao investigado.⁹⁷

Aury Lopes Junior considera que não basta desentranhar dos autos a confissão; é preciso ir além, considerando que o juiz teve contato com a confissão e não tem a faculdade de analisar os outros elementos processuais com a isenção necessária. Como solução, propõe a implantação do sistema *doble juez*, para que o ANPP seja realizado diante do juiz das garantias e, em caso de desacordo, o processo tramite perante o juiz da instrução.⁹⁸

constitucional de julgamento. Nós o ameaçamos com uma sanção materialmente aumentada se ele fizer uso de seus direitos e for posteriormente condenado. Essa diferença na sentença é o que torna a negociação do acordo coercitiva. Há, é claro, uma diferença entre ter seus membros esmagados se você se recusar a confessar, ou sofrer alguns anos extras de prisão se você se recusar a confessar, mas a diferença é de grau, não de tipo. A negociação com confissão, como a tortura, é coercitiva. [...]

A confissão torturada é, evidentemente, marcadamente menos confiável que a confissão negociada, porque o grau de coerção é maior. Um acusado é mais provável de declarar falso testemunho contra si mesmo com objetivo de escapar algumas horas da prisão do que arriscar uma pena mais longa. Mas o dilema moral resultante é o mesmo.

⁹⁶ NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Processo Penal**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. p.268. E-book. ISBN 9786559643691. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643691/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

⁹⁷ MESSIAS, Mauro. **Acordo de Não Persecução Penal: teoria e prática**. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p.68.

⁹⁸ LOPES JR., Aury. **Direito processual penal**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. 18ª edição. p.123

Outra questão fundamental é sobre os efeitos da confissão para além daquele processo. Aury Lopes Junior defende que os efeitos da confissão sejam circunscritos por uma cláusula de delimitação de valor probatório. Assim, a confissão seria restrita somente ao ANPP. O respectivo autor ressalta haver um posicionamento doutrinário sólido que restringe os efeitos da confissão apenas para a celebração do ANPP, independente do pactuado entre as partes.⁹⁹

5.2.6 Inconstitucionalidade da obrigatoriedade da confissão.

Aury Lopes Junior afirma que o direito ao silêncio é uma garantia muito maior, alicerçada sobre o princípio *nemo tenetur detegere*, segundo o qual o cidadão não pode ser prejudicado por omitir ou se recusar a colaborar com uma atividade probatória da acusação contra si. Assim, o exercício do direito ao silêncio não poderá implicar nenhuma culpabilidade ou prejuízo para o imputado¹⁰⁰. A título exemplificativo, o imputado não pode ser forçado a participar de acareações, reconstituições e/ou fornecer material para exames periciais. Portanto, sendo a recusa um direito do acusado, ela não pode ocasionar prejuízos. Evidentemente que é prejudicial ao imputado não ter a possibilidade de realização do Acordo de Não Persecução Penal.

Cezar Roberto Bittencourt afirma o seguinte sobre a constitucionalidade da exigência da confissão para a celebração do Acordo de Não Persecução Penal:

Essa exigência de “confissão” da prática do crime pelo investigado (que pode, inclusive, nem conseguir celebrar o acordo, mesmo tendo confessado, pela não satisfação de outros requisitos ou condições), que é condição para a admissão do “acordo de não persecução penal”, mostra-se, a nosso juízo, absolutamente inconstitucional, repetindo, por violação ao princípio da presunção de inocência. Exigência de “confissão formal e circunstanciada” é absolutamente inconstitucional, violando a presunção de inocência (art. 5º, inciso LVII, CF). A única forma de salvar-se esse texto legal, nesse particular, é considerar-se que a aceitação do referido acordo não implica confissão da matéria de fato.¹⁰¹

Nucci corrobora o entendimento de Bittencourt nos seguintes termos:

demandando o dispositivo uma confissão do investigado, representando a admissão de culpa, de maneira expressa e detalhada. cremos inconstitucional essa norma, visto que, após a confissão, se o acordo não for cumprido, o MP pode denunciar o investigado, valendo-se da referida admissão de culpa. Logo, a confissão somente teria gerado danos ao investigado.¹⁰²

⁹⁹ Ibidem, p.123.

¹⁰⁰ Ibidem, p.280.

¹⁰¹ BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral** (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. p.486. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 15 nov. 2023.

¹⁰² NUCCI, Guilherme. **Código Penal Comentado**. [S.l]: Grupo GEN, 2019. 19ª edição. pp.222-223.

Há quem sustente que a exigência da constituição é constitucional, mas ela só produziria efeitos nas condições pactuadas no ANPP. Tal posicionamento parece perder força com o procedimento que ocorre em alguns Estados da Federação no qual o Ministério Público encaminha ao juízo a proposta de Acordo de Não Persecução Penal e a denúncia pelos mesmos fatos. Restando ao investigado simplesmente escolher se aceita a proposta de acordo ou tem uma denúncia oferecida contra si. Embora tal procedimento pareça desarrazoável, é o que ocorre na prática, sem a mesma clareza. Como uma das condições objetivas do ANPP é não ser caso de arquivamento, rejeitando a proposta de acordo o investigado tende a ser denunciado, tal procedimento fere a voluntariedade da confissão deixando o investigado em uma condição de vulnerabilidade para estabelecer os limites dos efeitos da confissão. Por tudo exposto acima, a exigibilidade da confissão para o Acordo de Não Persecução Penal é inconstitucional.

5.2.7 Condições a serem pactuadas

Atendido aos requisitos, há uma série de condições a serem pactuadas entre as partes. O artigo 28-A estabeleceu as seguintes condições para a celebração do ANPP: a reparação do dano ou a restituição da coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; renunciar aos bens e aos direitos iniciados pelo Ministério Público como instrumentos ou proveitos do crime; prestar serviços à comunidade por período correspondente à pena mínima cominada à infração penal, diminuída de um a dois terços; pagar prestação pecuniária; pagar a entidade pública ou de interesse social; cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada.¹⁰³

¹⁰³ BRASIL. **Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 13.10.1941. Disponível em: [Del3689 \(planalto.gov.br\)](http://del3689.planalto.gov.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

6. O ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL EM CRIMES TRIBUTÁRIOS

Estabelecido os parâmetros gerais do Acordo de Não Persecução Penal, é preciso aprofundar as especificidades da aplicação do instituto nos Crimes Tributários. Há duas questões centrais que necessitam ser enfrentadas a partir do conteúdo exposto anteriormente. A primeira é a possibilidade da confissão integral e completa suprir o lançamento definitivo da autoridade fiscal. A segunda é a controvérsia sobre a possibilidade da celebração do ANPP em delitos tributários, visto que o pagamento integral do tributo extinguiria a punibilidade e a reparação do dano, o que é condição para a homologação do ANPP.

6.1 A Confissão pode suprir o lançamento do tributo

Na temática estudada, crimes tributários, é preciso estabelecer parâmetros acerca dos efeitos da confissão realizada para a propositura do Acordo de Não Persecução Penal e suas consequências, tendo em vista a Súmula Vinculante número 24. De pronto, uma questão interessante emerge: é possível que a confissão integral e completa supra o lançamento definitivo do tributo feito pela autoridade fiscal?

Embora a Súmula Vinculante número 24 tenha gerado calorosos debates, é sabido que a discussão central do julgamento versa sobre o elemento do delito, o lançamento do tributo. Por fim, na mencionada Súmula Vinculante número 24 o Supremo Tribunal Federal decidiu que só se tipificaria crime material contra a ordem tributária após o lançamento do tributo. Desse modo, a questão supracitada vem à tona novamente: poderia a confissão integral e completa suprir o lançamento definitivo do tributo realizado pela autoridade fiscal? Em outras palavras, a confissão do acusado poderia transformar a obrigação tributária em Crédito Tributário?

Para responder à questão, é preciso recorrer ao Direito Tributário devido à ausência de literatura jurídica no âmbito criminal. Inicialmente é necessário discorrer sobre as três modalidades de lançamento tributário: lançamento de ofício, por homologação e por declaração. Dessas três modalidades, não parece razoável que a confissão do acusado consiga suprir o lançamento do tributo nos casos em que o procedimento ocorre de ofício ou por declaração. Entretanto, na modalidade por homologação há um campo maior a ser explorado, visto que há uma divergência jurisprudencial e doutrinária.

No lançamento por homologação, é dever do contribuinte, após a ocorrência do fato gerador, apresentar ao Fisco uma declaração com o valor do tributo, acompanhada do respectivo pagamento; no entanto a autoridade fiscal é responsável pelo lançamento do tributo no momento da homologação. Para exemplificar a temática, são impostos lançados por homologação o IPI, IR, ITR, ICMS e ISS. Assim, em grande parte dos tributos o contribuinte é responsável ativo pela aferição e preparação do valor a ser arrecadado. Hugo de Brito Machado, sobre a temática, reforça a competência privativa do fiscal no trecho abaixo:

O lançamento por homologação – impropriamente chamado autolancamento – ocorre quando a lei atribuiu ao sujeito passivo a incumbência de todo o preparo material e técnico do ato, que, destarte, se reduz a uma simples homologação. O lançamento persiste sendo ato privativo do fiscal. O contribuinte é mero preparador. O lançamento, propriamente dito, no caso, consiste na homologação”¹⁰⁴

O pensamento exposto acima é fundamentado no artigo 142 do Código Tributário Nacional que dispôs o seguinte:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.¹⁰⁵

Da interpretação literal do artigo se extrai que compete privativamente à autoridade administrativa fiscal constituir o crédito tributário, sendo de conhecimento público e notório que a obrigação tributária se torna crédito tributário pelo lançamento realizado pela autoridade fiscal competente. Assim, só com o lançamento do tributo que se constitui o Crédito Tributário que é líquido, certo e exigível. Acerca do lançamento, Hugo de Brito afirma o seguinte:

Na sistemática prevista no CTN, crédito tributário é o nome que se dá à formalização da obrigação tributária (dever de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária), depois que esta é tornada líquida, certa e exigível pelo lançamento. É por isso que o art. 139 do CTN afirma que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. É o lançamento que transforma a obrigação tributária, ainda ilíquida, incerta e não exigível, em crédito tributário, autônomo enquanto realidade formal, mas substancialmente decorrente da obrigação que lhe deu origem.¹⁰⁶

¹⁰⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro. Grupo GEN, 2023. p.187. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 28 ago. 2023.

¹⁰⁵ BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Nacional Tributário. Brasília. DF: Presidência da República, 1966. DOU de 27.10.1966. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1966/L5172/COMPILADO.html). Acesso em: 13 nov. 2023.

¹⁰⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro. Grupo GEN, 2023. p.177. E-book. ISBN 9786559774883. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774883/>. Acesso em: 28 ago. 2023.

Desse modo, não basta que a confissão do investigado reconheça a existência da obrigação tributária, ela teria que ter a capacidade de realizar o lançamento, sendo o ato de homologação uma mera formalidade, esvaziado de poder decisório. Posto isso, é preciso aprofundar a natureza jurídica da confissão. Ela possuiria natureza de reconhecimento se versasse sobre uma demanda jurídica, de modo que o investigado poderia confessar que infringiu determinada norma do direito, gerando um fato gerador para a seara tributária ou mesmo reconhecendo a violação de uma norma penal.

No entanto, a distinção precisa é feita por Hugo de Brito¹⁰⁷ ao afirmar que a confissão fica restrita ao fato, circunscrita, portanto, à realidade fática. Assim, um agente, frente à autoridade fiscal ou criminal, só pode afirmar que realizou determinado ato, cabendo aos agentes públicos competentes, nos termos da lei, e detentores do conhecimento jurídico, subsumir o fato confessado pelo agente à norma jurídica. Dois fundamentos reforçam o presente argumento: o primeiro é o princípio da competência asseverado na Constituição Federal e na legislação infraconstitucional; a segunda é o conhecimento jurídico do agente, muitas vezes autoridades com conhecimentos especializados acabam divergindo sobre o enquadramento do fato narrado à norma, de tal modo que a ausência de saberes técnicos inviabiliza a aferição do valor do tributo.

Assim, se o fato confessado for um fato gerador, tendo como consequência jurídica uma obrigação tributária, há a comprovação do fato em si, cabendo à autoridade tributária proceder o lançamento ou não do tributo. Ocorre que o contribuinte pode confessar um fato gerador que, em virtude de uma causa de exclusão de crédito tributário, obste a sua constituição; assim, anterior à constituição do tributo, não haveria a obrigação de pagamento. A presença de uma causa de exclusão do crédito tributário ocorre anteriormente à constituição do mesmo, impedindo assim, que o crédito seja constituído. O CTN prevê que são causas de exclusão do crédito tributário a anistia e a isenção, como se verifica abaixo:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Do texto legal se extrai que as obrigações acessórias ainda permanecem, devendo o contribuinte honrá-las. No entanto, ocorre que a confissão do contribuinte não pode suprir o lançamento do tributo pela autoridade tributária competente devido à ausência de previsão legal

¹⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão de dívida tributária**. 2003. pp.1-9. pp.6-8. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000006.pdf> . Acesso em: 13 nov. 2023.

e à complexidade da operação de lançamento que prescinde de uma série de conhecimentos técnicos e especializados.

Em vista da previsão legal do 142 do CTN e das contribuições de Hugo de Brito¹⁰⁸ infere-se que o contribuinte não tem competência e nem o poder de promover o lançamento do tributo, nem mesmo nos lançamentos de ofício. Assim, a confissão do contribuinte atinge o mundo dos fatos, não incidindo diretamente no mundo jurídico sem a intervenção da autoridade competente, que no presente caso é a autoridade fiscal. Somente a autoridade fiscal tem competência para, diante da ocorrência do fato, sendo ele fato gerador e, conseqüentemente, constituindo uma obrigação tributária, proceder ao lançamento para que se constitua o crédito tributário líquido, certo e exigível.

6.2 A impossibilidade jurídica do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do ANPP em crimes tributários

No ANPP em crimes tributários, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido coincide com uma das condições objetivas para a realização do Acordo: a reparação do dano. Aplicando o conceito comum de reparação, seria inviável a celebração do ANPP nos delitos tributários, porque a reparação do dano se processaria pelo pagamento integral do crédito tributário culminando na extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário.

Diante da contradição legislativa, a doutrina e jurisprudência estão dirimindo controvérsias e propondo interpretações jurídicas, de modo a sanar a lacuna legislativa. A título exemplificativo, o TRF-4 decidiu não ser possível a dispensabilidade da reparação do dano. Segundo o tribunal, o simples fato de haver outra forma de extinção da punibilidade para o delito tributário não exclui a possibilidade de celebração do ANPP com a estipulação do pagamento do crédito tributário¹⁰⁹. Manuela Abreu e Alvaro Augusto Orione Souza observam que a exigência da reparação integral do dano para celebração do ANPP seria desvirtuar a finalidade do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória do direito tributário. Além disso, o fisco tem todas as condições de reparar integralmente o dano utilizando-se de expedientes administrativo e tributários. Para agravar ainda mais a controvérsia, a

¹⁰⁸ Ibidem, pp.8-9.

¹⁰⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRF-4 – **RCRR: 5009825-12.2021.4.04.7108 RS**, Relator: DANILO PEREIRA JUNIOR, Sétima Turma, julgado em 13.12.2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1345812485>. Acesso em: 13 nov. 2023.

jurisprudência reconhece que, nem mesmo nos casos de condenação por crime de sonegação, há automaticamente a obrigação de reparação do dano em crimes tributários.¹¹⁰

Diante dessa problemática, Túlio Felipe Xavier Januário propõe as seguintes alternativas para a resolução:

(I) se considera inaplicável o ANPP aos crimes tributários (aqui englobando, pelas razões já abordadas, os crimes previdenciários e de descaminho); (II) é aplicável o ANPP a estes crimes, sendo possível a estipulação de cláusula de reparação integral do dano (aqui consubstanciada, no pagamento integral do tributo ou contribuição social); (III) é aplicável o ANPP aos crimes tributários, sendo obrigatória a cláusula de reparação do dano, a qual não necessariamente corresponderá à integralidade do tributo (podendo ser acordado, por exemplo, a exclusão da multa); (IV) a cláusula de reparação do dano, nos crimes em análise, não seria obrigatória, podendo-se dela abstrair ou, caso prevista, ser acordado um valor não correspondente à integralidade do tributo.¹¹¹

A primeira alternativa já foi descartada pela doutrina e jurisprudência por falta de previsão legal e por sujeitar os agentes hipossuficientes ao processo penal, considerando que eles não tenham condições de realizar o pagamento integral do tributo, tal posicionamento seria contrário a teleologia da norma. A segunda alternativa inviabilizaria a celebração do acordo, porque o investigado teria outros ônus e, sobretudo, ao realizar o pagamento da integralidade do tributo a título de reparação restaria extinta a punibilidade do agente. Em síntese, haveria a falta da condição de ação, devendo o juiz no caso concreto não homologar o acordo.¹¹²

Aprofundando o exposto acima, a hipótese de pagamento integral do crédito tributário extinguiria a punibilidade. Não podendo ser desencadeado o poder punitivo estatal, não há de se falar em não persecução penal ou cessação da persecução, pois falta justa causa para ação penal, o que existe é a total impossibilidade da persecução penal. Posto isso, não há possibilidade jurídica do condicionamento à reparação integral do dano como requisito essencial para a homologação do ANPP em crimes tributários.

Superada as duas primeiras hipóteses, é preciso analisar as duas restantes. A diferença fulcral entre elas é a obrigatoriedade ou não da cláusula de reparação do dano. Portanto, a questão central é: admitida a hipótese de celebração do ANPP, seria imprescindível uma cláusula dispondo sobre a reparação do dano pelo pagamento parcial do tributo ou poderia ser dispensada a condição de reparação do dano?

¹¹⁰ ABREU, Manuela. SOUZA, Alvaro Augusto Orione. **Crime tributário: exigência de reparação do dano para celebração de ANPP**. Publicado em: 26 fev. 2023. Disponível em: [Abreu e Souza: Reparação do dano para celebração de ANPP - Consultor Jurídico](https://www.conjur.com.br/2023-fev-26/abreu-souza-reparacao-dano-para-celebracao-anpp) (conjur.com.br). Acesso em: 13 nov. 2023.

¹¹¹ JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 191. ano 30. p. 121-174. São Paulo: Ed. RT, jul./ago. 2022. p.10.

¹¹² Ibidem, p.111.

Para uma parte da doutrina, a imposição da reparação do dano é crucialmente fundamental e incontornável nos ANPP envolvendo crimes tributários. No entanto, dado que o pagamento integral do débito resultaria na extinção da punibilidade, essa determinação deveria se limitar a uma quantia parcial para pagamento ou parcelamento. Nesse contexto, é essencial chegar a um consenso sobre um percentual específico que possa, de alguma forma, atender ao requisito de prevenção e reprovação da infração, reparando, ainda que parcialmente, mas de maneira substancial, o dano ao patrimônio público¹¹³. Nesse sentido, Heloisa Estellita afirma que a vantagem da realização do ANPP em crimes tributários é que a reparação do dano só englobaria o tributo devido, acrescido de juros de mora e correções monetárias, sem a multa qualificada.¹¹⁴

Luiz Eduardo Cani e Marcos Eberhardt defendem a dispensabilidade da reparação do dano considerando haver outras medidas despenalizadoras mais benéficas ao investigado¹¹⁵. Para Túlio Felipe Xavier Januário, a cláusula de reparação do dano não deveria ser obrigatória, porém o autor reconhece que a jurisprudência aponta no sentido contrário, apenas dispensando a obrigatoriedade da reparação parcial do dano nos casos de hipossuficiência econômica do agente. Por fim, devido a volatilidade dos entendimentos supracitados, a presente pesquisa explorará a reparação do dano nos termos propostos por Roxin para estabelecer parâmetros ontológicos para a reparação do dano.¹¹⁶

6.3 A condição de reparação do dano fundamentada na proposta de Roxin

Sobre a condição de reparação do dano no ANPP, é preciso salientar que o direito tributário e o direito criminal possuem finalidades distintas, não podendo a reparação do dano, para efeitos da realização do Acordo de Não Persecução Penal, ser vinculada a uma finalidade distinta da criminal. Sobre a temática, o ministro do STF, Nelson Jobim, no julgamento da

¹¹³ JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 191. ano 30. p. 121-174. São Paulo: Ed. RT, jul./ago. 2022. p.10.

¹¹⁴ ESTELLITA, Heloísa. **Crimes tributários em tempos de calamidade e crise econômica**. Youtube, 19 maio 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=kkqspSUcM2M>. Acesso em: 10 nov. 2023.

¹¹⁵ CANI, Luiz Eduardo; EBERHARDT, Marcos. Inexigibilidade do pagamento do tributo devido como condição objetiva do acordo de não persecução penal nos crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, vol. 191, ano 30, pp.49-92. São Paulo: Ed. RT, jul./ago. 2022. p.11.

¹¹⁶ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño: de los delitos y de las víctimas**. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992.

Súmula Vinculante 24, adverte sobre a vinculação dos ilícitos criminais-fiscais à necessidade arrecadatória da política econômica vigente, como se verifica abaixo:

Naquele voto, fiz uma resenha, um retrospecto legislativo de como foi tratada a questão da sonegação fiscal ou atos dessa natureza na legislação brasileira. Inicia-se em julho de 1964 e nota-se, perfeitamente, durante toda a evolução de uma série infindável de legislação, que a vinculação desses ilícitos de natureza fiscal sempre estiveram vinculados à política econômica do Governo, ou seja, transforma-se em instrumento de arrecadação. Então, em determinados momentos, facilita-se a obstrução da ação penal através do recolhimento do valor antes do acolhimento da denúncia ou antes da denúncia, depois ou antes da sentença, variando conforme as necessidades, o que mostra, claramente - isso não podemos fugir -, que esses ilícitos são tratados como instrumentos arrecadatórios; são meios pelos quais se otimizam, ou não. Dependendo da necessidade, num momento histórico da receita nacional, das contas públicas nacionais e problemas de direito financeiro e fiscal, temos um agravamento dessa exigência. Quando não há essa necessidade, temos uma redução da exigibilidade desse tipo de ilícito.¹¹⁷

Se extrai do voto do ministro que a necessidade arrecadatória do Estado molda a seara criminal, desvirtuando a finalidade do direito criminal. No tema ora estudado, a reparação do dano no ANPP em crimes tributários, o risco é que o direito criminal tenha sua finalidade transmutada para se tornar mais um mecanismo de arrecadação do poder público. Roxin ressalta o perigo da fusão e do embaralhamento das diferentes searas do direito ao afirmar que a composição privada do conflito, embora seja muito importante, é uma medida para evitar o direito criminal. Caso seja aplicada em uma ampla gama de delitos, há o risco do Estado se afastar da lesão a importantes bens jurídicos, ocorrendo uma privatização do direito criminal, ameaçando a paz jurídica e enfraquecendo a seara criminal.¹¹⁸

A reparação no sentido indicado por Roxin pode ser efetiva para alcançar as finalidades tradicionais da pena como se verifica abaixo:

resulta que la reparación, en el sentido indicado, puede ser efectiva desde los puntos de vista preventivo general y especial. Su consideración en el sistema de sanciones no significa, desde el punto de partida aquí defendido, reprivatización alguna del derecho penal, promoción alguna de la reparación como una clase de pena especial, ni tampoco la introducción de un nuevo fin de la pena. La restitución es, en lugar de ello, una prestación autónoma que puede servir para alcanzar los fines tradicionales de la pena y que, en la medida en que lo consiga en concreto, debería sustituir a la pena o ser computada para atenuarla.¹¹⁹

¹¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 81.611-8/DF**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgado em 10/12/2003. JOBIM, Nelson. pp.153-154.

¹¹⁸ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p.142.

¹¹⁹ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p.154. Tradução Própria.

Acontece que o reparo, no sentido indicado, pode ser eficaz do ponto de vista preventivo geral e especial. A sua inclusão no sistema de sanções não significa, desde o ponto de partida aqui defendido, qualquer reprivatização do direito penal, qualquer promoção da reparação como forma de pena especial, nem a introdução de uma nova

Para Roxin, a finalidade da pena no direito criminal moderno deve ser evitar preventivamente o delito. Desse modo, havendo uma violação à norma do direito criminal, a sanção penal tem o condão de reestabelecer a confiança da sociedade no ordenamento jurídico. Portanto, a reparação do dano no ANPP deve ser pautada pela lesividade à norma penal e limitada pela culpabilidade do agente¹²⁰. Assim, se há um crime tributário, a reparação deve ser fixada tendo como limite máximo a culpabilidade do agente.

Sobre o conceito de culpabilidade, é preciso apontar que Roxin foi alvo de críticas, as quais sustentavam que o conceito de culpabilidade defendido por ele era um simples limitador da pena e não um pressuposto para a responsabilização penal. Evidentemente, que sendo a culpabilidade uma limitadora da pena, ela também será um pressuposto para a sanção criminal. Assim, a aplicação da pena sempre pressuporá a culpabilidade do agente e será limitada por ela.

Visto que a culpabilidade estabelecerá o limite máximo para a reprimenda criminal, que, no caso em tela, versará sobre o valor da reparação do dano, resta estabelecer o limite mínimo da sanção. Para estabelecer o parâmetro mínimo é preciso adentrar no pensamento de Roxin. No trecho abaixo, o autor faz uma observação fundamental acerca da culpabilidade como limitadora da pena:

No se puede determinar con precisión qué pena corresponde a la culpabilidad. Existe aquí un margen de libertad (Spielraum) limitado en su grado máximo por la pena todavía adecuada (a la culpabilidad). El juez no puede traspasar el límite máximo. No puede, por tanto, imponer una pena que en su magnitud o naturaleza sea tan grave que ya no se sienta por él como adecuada a la culpabilidad. Pero el juez sí puede decidir hasta dónde puede llegar dentro de este margen de libertad.¹²¹

Desse modo, verifica-se que há uma margem de liberdade que o juiz pode adotar para aplicar a sanção penal. Roxin, no trecho abaixo, acrescenta um critério importante para a fixação da pena:

la pena debe determinarse según el grado de culpabilidad, es porque de este modo se consigue la finalidad político-social de restablecer la paz jurídica perturbada y de fortalecer la conciencia jurídica de la comunidad imponiendo

finalidade de punição. A restituição é, pelo contrário, um benefício autônomo que pode servir para atingir os fins tradicionais da pena e que, na medida em que especificamente o alcance, deverá substituir a pena ou ser computada para a atenuar.

¹²⁰ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992.

¹²¹ ROXIN, Claus. **Culpabilidad y Prevencion em Derecho Penal**. Tradução de Muñoz Conde. Madrid: Reus, s.a, 1981. p.96. Tradução própria.

Não se pode determinar com precisão que pena corresponde à culpa. Há aqui uma margem de liberdade (Spielraum) limitada ao seu grau máximo pela punição ainda apropriada (à culpa). O juiz não pode ultrapassar o limite máximo. Ele não pode, portanto, impor uma pena que, em sua magnitude ou natureza, seja tão grave que não seja mais considerada por ele adequada à culpa. Mas o juiz pode decidir até onde pode ir dentro desta margem de liberdade.

al autor del delito una sanción que ha «merecido», es decir, una sanción que corresponda a la gravedad de su delito.¹²²

No trecho supracitado, o autor defende que a culpabilidade deve ser determinante para a fixação da pena, pois, dessa forma, seria possível reestabelecer a ordem jurídica perturbada e fortalecer a consciência jurídica da comunidade. O conceito de prevenção geral positiva também é abordado no trecho, tendo em vista que a sanção penal não deve somente gerar temor de natureza intimidatória como ocorre na prevenção geral “negativa”, mas também deve servir para fortalecer o sentimento de justiça e recompor a paz jurídica alterada pelo ilícito. Em suma, a prevenção geral positiva deve reestabelecer e estabilizar a confiança da população na norma criminal. Roxin demonstra a importância da fixação da pena no *quantum* adequado:

La pena adecuada a la culpabilidad sirve a la prevención general en tanto que consigue que la condena sea aceptada por la sociedad como una condena adecuada (justa), ayudando así a la estabilización de la conciencia jurídica general. [...] De este tipo de prevención general debe distinguirse la prevención intimidatoria que, con el fin de mantener a toda costa la confianza en el Derecho, permite ir más allá de lo necesario desde el punto de vista del tratamiento igualitario, reprimiendo con el miedo (p. ej., con la amenaza de una pena de prisión perpetua) en los delincuentes potenciales, el impulso de cometer un delito.¹²³

Desse modo, a pena adequada à culpabilidade tem o condão de estabilizar a consciência jurídica geral e reforçar a confiança da sociedade na norma penal reestabelecendo as expectativas sociais. No entanto, caso a pena seja fixada em patamares excessivamente elevados, a sociedade tende a considerar injusta a reprimenda penal, ocorrendo a fragilização da consciência jurídica e uma desestabilização do ordenamento jurídico por falta de confiança na norma em função do sentimento de injustiça incutido na sociedade.

Posto isso, fixado que o limite máximo da reparação do dano deve ser estabelecido conforme a culpabilidade do agente, é preciso estabelecer critérios para a sua fixação. Roxin defende que a reparação do dano tenha caráter autônomo e sirva perfeitamente para atender as finalidades tradicionais das sanções criminais, como se verifica abaixo:

O bien la reparación es, ciertamente, un instrumento de utilidad preventiva para el derecho penal, como afirman quienes abogan por ella y como yo intentaré

¹²² Ibidem, p.96. Tradução própria.

A pena deve ser determinada segundo o grau de culpa, porque desse modo consegue-se a finalidade político-social de reestabelecer a paz jurídica perturbada e de fortalecer a consciência jurídica da comunidade impondo ao autor do delito uma sanção que tenha “merecido”, quer dizer, uma sanção que corresponda à gravidade de seu delito.

¹²³ Ibidem, pp.97-101. Tradução Própria.

A pena adequada à culpa serve de prevenção geral na medida em que garante que a pena seja aceita pela sociedade como uma pena adequada (justa), ajudando assim a estabilizar a consciência jurídica geral. [...] Deste tipo de prevenção geral devemos distinguir a prevenção intimidadora que, para manter a todo custo a confiança na Lei, nos permite ir além do que é necessário do ponto de vista da igualdade de tratamento, reprimindo com medo (por exemplo, com a ameaça de prisão perpétua) em potenciais criminosos, o impulso para cometer um crime.

explicar. Entonces, ella es un factor, que tiene efectos preventivo especial o general, o en ambas direcciones, y que tiene que ser considerada como circunstancia relevante en el marco de los fines de la pena tradicionales. No se necesita, así de un nuevo fin de la pena.¹²⁴

Por conseguinte, para Roxin, a reparação do dano deve cumprir os fins da pena e a única finalidade da pena, aceitável, para o direito penal moderno, é evitar preventivamente o delito, isto é, prevenção em quaisquer das suas formas. Adentrando na prevenção geral, o próprio autor reconhece que a reparação tem uma baixa efetividade em relação à “prevenção geral negativa”; no entanto, a discussão atual versa sobre a prevenção geral positiva, que pode ser entendida como estabilização da confiança no ordenamento jurídico. Outro conceito fundamental, conexo ao da reparação, é o da prevenção integrativa, que é relacionado aos efeitos integrativos da pena, podendo ser entendido como o fortalecimento da consciência jurídica de um povo. Desse modo, uma prevenção geral voltada para a integração satisfaria o sentimento jurídico de uma dada sociedade e, desse modo, recomporia a paz jurídica alterada pelo delito.

Por fim, é preciso discorrer sobre as três consequências da prevenção geral positiva: a primeira é o efeito motivador pedagógico-social de aprendizagem que deve promover o exercício de fidelidade ao Direito; a segunda é o efeito de confiança gerado quando o cidadão vê que o Direito se realiza; e a terceira é a satisfação que nasce quando a consciência jurídica geral se apazigua em relação à infração da norma criminal e dá por encerrado o conflito com o autor. Assim, a prevenção integrativa é a satisfação do sentimento jurídico, enquanto a prevenção geral positiva é um conceito mais amplo que abarca a confiança no ordenamento e as metas propostas de aprendizagem¹²⁵. No trecho abaixo, Roxin discorre sobre a prevenção geral positiva e prevenção integrativa:

La intimidación tiene un elemento de la denominada prevención general positiva que yo he designado como “prevención con carácter de integración”. De acuerdo con ella la delincuencia es un factor de perturbación social que inquieta a la población, y corresponde a una de las tareas más importantes del Derecho Penal eliminar este factor de perturbación, de manera que la

¹²⁴ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. pp.146-147. Tradução Própria.

Ou a reparação é, certamente, um instrumento de utilidade preventiva para o direito penal, como afirmam aqueles que a defendem e como tentarei explicar. Portanto, é um fator que tem efeitos preventivos especiais ou gerais, ou em ambas as direções, e que deve ser considerado como circunstância relevante no âmbito das finalidades tradicionais da pena. Não é necessário, assim, de um novo fim para a punição.

¹²⁵ Ibidem, p.149.

comunidad se tranquilice con respecto a la infracción del Derecho, considere asunto arreglado y la paz restablecida.¹²⁶

Em relação à reparação do dano, o valor deve atender aos parâmetros necessários para satisfazer o sentimento de justiça. No entanto, a sanção não pode exasperar a culpabilidade do agente, devendo ser fixada no mínimo necessário para satisfazer este sentimento e promover a confiança na norma criminal através da recomposição da paz jurídica.

Para Fernando Andrade Fernandes, a prevenção geral positiva determina a moldura penal, limites mínimos e máximos da pena. Para o doutrinador, a culpabilidade corresponde ao limite máximo da medida da pena a ser imposta no caso concreto. Assim, a culpabilidade estabelecerá o limite máximo da pena sem modificar os limites da moldura penal, mas não teria condão de estabelecer o limite mínimo. Em casos conflitivos, o limite da pena mínima estabelecida pela culpabilidade sempre cederá em favor dos limites mínimos estabelecidos pela prevenção geral e prevenção especial.¹²⁷

Assim, os limites mínimo e máximo da reparação do dano devem ser fixados conforme a prevenção geral. A culpabilidade funciona como fator limitador da pena, de modo que a reparação não pode ser fixada acima do limite máximo estabelecido pela culpabilidade. A prevenção especial possui o condão de estabelecer a reparação do dano no mínimo estabelecido pela prevenção geral. Desse modo, a reparação do dano deve ser fixada nesses termos supracitados.

Acerca da possibilidade da reparação atender ao caráter preventivo geral, Roxin defende que atribuir ao ofendido a possibilidade de uma influência sobre a pena serve melhor à comunidade do que as penas públicas, em relação às quais os cidadãos são alijados do processo. Assim, a reparação é a única possibilidade da vítima ter uma compensação pelos danos causados pelo autor do delito. Caso não haja a compensação e seja aplicado apenas uma pena pública, a sociedade não reconhecerá que esta pena está em condições de reparar e reestabelecer a confiança no ordenamento jurídico. Assim, o sofrimento do condenado por meio da afetação

¹²⁶ ROXIN, Claus. **Pasado, presente y futuro del Derecho procesal penal**. 1ª. Ed. Santa Fé: Rubinzal-Culzoni, 2007. p.79. Tradução Própria.

A intimidação tem um elemento da denominada prevenção geral positiva que eu designei como “prevenção com caráter de integração”. De acordo com ela, a delinquência é um fator de perturbação social que inquieta a população, e corresponde a uma das tarefas mais importantes do Direito Penal eliminar este fator de perturbação, de maneira que a comunidade se tranquilize com respeito à infração do Direito, considere o assunto resolvido e a paz restabelecida.

¹²⁷ FERNANDES, Fernando Andrade. **O processo penal como instrumento de política criminal**. Coimbra: Livraria Almedina, 2001. pp.753-779

de seu patrimônio recomporia a ordem jurídica e satisfaria mais que a pena privativa de liberdade ou uma multa.

Pesquisas atuais realizadas nos Estados Unidos e no Japão demonstram que a maioria da população aceita a reparação do dano como única sanção criminal. Na Alemanha, 90 por cento das vítimas de crimes contra o patrimônio desejam mais a reparação do dano do que a punição criminal não reparatória, de modo que tais resultados reforçam o efeito da prevenção integrativa da reparação do dano¹²⁸. Desse modo, para determinados delitos e até determinado grau de gravidade da conduta, a reparação atende as necessidades preventivas gerais.

Superada a perspectiva da prevenção geral, é preciso adentrar na análise dos efeitos da reparação do dano em relação à prevenção especial. Os efeitos positivos da reparação ocorrem por meio da obrigação de reparar, de modo que o autor do delito, ao ser provocado a compreender e entender o dano causado à vítima por sua conduta, pode ficar consternado e entender o dano que ele causou e reparar o mesmo, reconciliando, assim, com a vítima. Desse modo, a reparação, ao conciliar o autor e a vítima, fortalecerá também a prevenção integrativa, tendo em vista que a comunidade será dotada de mecanismos de resolução de conflito por meio da ressocialização. A respeito da reparação do dano ser uma terceira via do direito, Roxin afirma o seguinte:

Es recomendable construir la reparación, al lado de la pena y la medida, como un "tercer carril" del Derecho. Así como la medida sustituye o complementa la pena, en aquéllos casos en los cuales esta última, en razón del principio de culpabilidad, no se puede justificar o sólo se puede justificar limitadamente, la reparación sustituiría o atenuaría complementariamente a la pena, en aquéllos casos en los cuales convenga tan bien o mejor a los fines de la pena y a las necesidades de la víctima, que una pena sin merma alguna. Así como el principio de culpabilidad reclama el segundo carril de la medida, el principio de subsidiariedad suministra la legitimación político jurídica de la reparación. Ella es un instrumento autónomo para la consecución de los fines de la pena, evitándola o atenuándola.¹²⁹

¹²⁸ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p.151.

¹²⁹ ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992. p. 155. Tradução Própria.

É recomendável construir a reparação, ao lado da pena e da medida, como um “terceiro trilho” do Direito,. Assim como a medida substitui ou complementa a pena, nos casos em que esta última, em razão do princípio da culpa, esta não pode ser justificada ou só pode ser justificada parcialmente, a reparação substituiria ou mitigaria a pena nos casos em que adapta tão bem ou melhor aos fins da pena e às necessidades da vítima do que uma pena sem qualquer redução. Tal como o princípio da culpa exige o segundo trilho da medida, o princípio da subsidiariedade proporciona a legitimação político-jurídica da reparação. É um instrumento autónomo para atingir os fins da punição, evitando-a ou atenuando-a.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho se propôs a enfrentar a contradição que aflora do conflito entre o disposto no inciso I do artigo 28-A, o dever de reparar o dano pelo investigado e a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo em crimes tributários. A incongruência legislativa fomentou o debate sobre os limites e necessidade da reparação do dano no Acordo de Não Persecução Penal na seara criminal tributária.

É de conhecimento público que o direito criminal é utilizado como instrumento coercitivo contra os contribuintes para aumentar a arrecadação de tributos. No caso dos crimes tributários, frequentemente há tentativas de mitigar garantias processuais com o objetivo de fortalecer o fisco. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.980 com o fundamento meramente arrecadatório é um exemplo de instrumentalização do direito criminal para atender a finalidade arrecadatória do direito tributário. As denúncias genéricas atendem a mesma finalidade: o contribuinte atemorizado pela denúncia acaba por realizar o pagamento integral do tributo para se livrar da persecução penal. A criminalização do mero inadimplemento tributário realizada pelo Supremo Tribunal Federal é o maior expoente da utilização do direito penal como mecanismo arrecadatório.

Desse modo, há fundadas preocupações de proteger a finalidade do direito criminal nos Acordos de Não Persecução Penal. Como não há um entendimento solidificado sobre a reparação dos danos no ANPP em crimes tributários, é preciso estabelecer parâmetros para a reparação do dano que alcancem a finalidade do direito criminal.

As propostas alicerçadas a partir da condição econômica do agente padecem do casuísmo excessivo, não sendo aptas para resolver ontologicamente o problema. Carecendo de fundamentos sólidos, há o risco da instrumentalização dessas propostas para atingir a finalidade arrecadatória do direito tributário. Ao longo do trabalho foi exposto a resiliência da instrumentalização do direito criminal para coagir o contribuinte a sanar seu débito tributário. Essa resiliência não é derivada da virtude da instrumentalização do direito criminal, mas do equívoco de tentar resolver o problema de arrecadação com instrumentos do direito criminal. Se o empenho para instrumentalizar o direito criminal fosse dedicado à área correta, provavelmente, os problemas de arrecadação, alegados frequentemente para desvirtuar ou tentar desvirtuar o direito criminal, já teriam se resolvido.

A proposta de reparação do dano, nos termos estabelecidos por Roxin, tem bases mais sólidas e, por conseguinte, possui melhores condições de resistir a instrumentalização do direito criminal. O mérito de Roxin é entender a reparação como uma medida autônoma capaz de alcançar os fins tradicionais da pena e, a medida que obtenha êxito, deve substituir a pena ou atenuá-la. Por conseguinte, tal proposta não aceita um desvio da finalidade.

Por fim, a fixação da condição de reparação do dano para efeitos da celebração do ANPP deve ser definida atendendo aos critérios da prevenção geral positiva, prevenção especial positiva e culpabilidade nos termos propostos por Roxin¹³⁰ e Fernando Andrade Fernandes.¹³¹

¹³⁰ROXIN, Claus. **Fines de la pena y reparación del daño**: de los delitos y de las víctimas. Tradução espanhola de Julio Maiery; Elena Carranza. Buenos Aires: Ad Hoc, 1992.

¹³¹FERNANDES, Fernando Andrade. **O processo penal como instrumento de política criminal**. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Manuela. SOUZA, Alvaro Augusto Orione. **Crime tributário: exigência de reparação do dano para celebração de ANPP**. Publicado em: 26 fev. 2023. Disponível em: [Abreu e Souza: Reparação do dano para celebração de ANPP - Consultor JurídicoConsultor Jurídico \(conjur.com.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

AMARAL, Thiago Bottino do; ROCHA, Lucas Ramos Krause dos Santos. A exigência da confissão no acordo de não persecução penal sob a óptica da Análise Econômica do Direito = The requirement of confession in non-prosecution agreement from the perspective of the Economic Analysis of Law. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**: RBCCrim, São Paulo, v.30, n. 191, pp.261-284, jul/ago. 2022. DTR\2022\10412

BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. 1764. Disponível em: <http://www.ebooksbrasil.org/adobeebook/delitosB.pdf>. Acesso em 10/10/2023.

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral** (arts. 1º a 120). v.1. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627109. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627109/>. Acesso em: 17 out. 2023.

BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 23 out. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 31 dez. 1940. Disponível em: [DEL2848compilado \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

BRASIL. **Decreto-Lei 3.689, de 3 de outubro de 1941**. Código de Processo Penal. Diário Oficial da União, Rio de Janeiro, 13.10.1941. Disponível em: [Del3689 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

BRASIL. **Lei Nº 8.137 de 27 de Dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília. DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: [L8137 \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023

BRASIL. **Lei Nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Nacional Tributário. Brasília. DF: Presidência da República, 1966. DOU de 27.10.1966. Disponível em: [L5172COMPILADO \(planalto.gov.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

BRASIL. Procuradoria-Geral de Justiça. **Enunciado PGJ-CGMP – Lei 13.964/19**. Diário Oficial, Poder Executivo, Seção I, São Paulos, v.130, p.61, de 23 de janeiro de 2020. Disponível em: [DO.buscadireta \(imprensaoficial.com.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

BRASIL. Senado Federal. **Lei Nº 8.866 de 11 de Abril de 1994**. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. Brasília. DF: Senado Federal, 1994. Disponível em: [L8866 \(planalto.gov.br\)](http://planalto.gov.br/legis/leis/8866-1994). Acesso em: 13 nov. 2023

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, 1T, **HC 81.929-0-RJ**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Primeira Turma, em 16.09.2003. DJU 27.02.2004

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade** nº 4.980/DF. Relator: Ministro Nunes Marques, julgado em 10.03.2022.

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

BRASIL, Supremo Tribunal Federal, **HC 362.478/SP**, Relator(a): JORGE MUSSI, Quinta Turma., julgado em 14/09/2017. DJe 20/09/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **HC 81.611-8/DF**, Relator(a): Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, Julgado em 10/12/2003. Disponível em: [HC 81611 \(stf.jus.br\)](http://stf.jus.br/stf/jurisprudencia/decisoes/816118). Acesso em: 13 nov. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RHC 163.334/SC**, Relator: Min. ROBERTO BARROSO, publicado em 18.12.2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754370634>. Acesso em: 13 nov. 2023

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) 466.343/SP**. Relator: Min CEZAR PELUSO, julgamento em 03.12.2008. São Paulo, SP. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=595444>. Acesso em: 13 nov. 2023

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRF-4 – **RCRR: 5009825-12.2021.4.04.7108 RS**, Relator: DANILO PEREIRA JUNIOR, Sétima Turma, julgado em 13.12.2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1345812485>. Acesso em: 13 nov. 2023.

CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários**: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

CANI, Luiz Eduardo; EBERHARDT, Marcos. Inexigibilidade do pagamento do tributo devido como condição objetiva do acordo de não persecução penal nos crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, vol. 191, ano 30, pp.49-92. São Paulo: Ed. RT, jul./ago. 2022. p.11.

EISELE, Andrea. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTELLITA, Heloisa. **Com tese do STF sobre ICMS, não pagamento de outros tributos também será crime**. Publicado em: 16 dez. 2019. Disponível em: [Tese do STF sobre não](#)

[pagamento de ICMS vale para outros tributos - Consultor JurídicoConsultor Jurídico \(conjur.com.br\)](#). Acesso em: 13 nov. 2023.

ESTELLITA, Heloísa. **Crimes tributários em tempos de calamidade e crise econômica**. Youtube, 19 maio 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=kkqspSUcM2M>. Acesso em: 10 nov. 2023.

FERNANDES, Fernando Andrade. **O processo penal como instrumento de política criminal**. Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

FERRAJOLI, Luigi. **Derecho y razón**: teoría del garantismo penal. Tradução de Perfecto Andrés Ibáñez et al. Madrid: Editorial Trotta, 2001.

GOMES, Luiz Flávio BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. (Coords). **Direito penal tributário**. São Paulo: MP Editora, 2005.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**: Artigos 121 a 212 do Código Penal. v.2. Barueri: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774579. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559774579/>. Acesso em: 06 nov. 2023.

GRECO, Luís. Introdução à dogmática funcionalista do delito - Em comemoração aos trinta anos de "Política Criminal e Sistema Jurídico-Penal", de Roxin. **Revista Brasileira de Direito Comparado**, Rio de Janeiro, v.49, n.20, pp.211-283, 2003. Disponível em: [http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20\(13\).pdf](http://www.idclb.com.br/revistas/20/revista20%20(13).pdf). Acesso em: 15 nov. 2023.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes**. Câmara: Luiz Antonio. 2009. pp.1-174. Dissertação (Mestrado) - Direito Empresarial e Cidadania, Centro Universitário de Curitiba, Curitiba, 2009. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp116949.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2023

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo M.; POLIDO, Gustavo M. **Crimes contra a Ordem Tributária**, 2ª edição. São Paulo: Grupo GEN, 2014. E-book. ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 15 nov. 2023.

JAKOBS, Günter. **A imputação objetiva do Direito Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

JAKOBS, Günter. **Dogmática del derecho penal y la configuración normativa de la sociedad**. Madrid: Civitas Ediciones, 2004.

JAKOBS, Günther. **Sobre la normativización de la dogmática penal**. Tradução de Manuel Cancio Meliá e Bernanrdo Feijóo Sánchez. Madrid, Espanha Thomson Civitas, 2003.

JAKOBS, Günther. **Sociedade, norma e pessoa**: Teoria de um direito penal funcional; tradução de Mauricio Antônio Ribeiro Lopes – Barueri, SP, Manole. 2003.

JANUÁRIO, Túlio Felipe Xavier. Acordo de não persecução penal em crimes tributários: um estudo acerca da condição de reparação do dano. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. vol. 191. ano 30. p. 121-174. São Paulo: Ed. RT, jul./ago. 2022. P.10.

LANGBEIN, John H. **Torture and Plea Bargaining**. University of Chicago Law Review, [S.l.], v. 46. n° 1, artigo 3, pp.3-22, 1978. Disponível em: [\[https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol46/iss1/3\]](https://chicagounbound.uchicago.edu/uclrev/vol46/iss1/3). Acesso em 10 nov. 2023.

LEÃO, Martha. SCALCON, Raquel Lima. O Direito Penal como Instrumento para garantir a Arrecadação Tributária - Criminal Law as na Instrument to ensure Tax Collection. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n.50, pp.325-244, 1º quadrimestre 2022. Disponível em: [14MarthaLeao-RaquelLimaScalcon.indd \(stj.jus.br\)](14MarthaLeao-RaquelLimaScalcon.indd (stj.jus.br)). Acesso em: 13 nov. 2023

LOPES JR., Aury. **Direito processual penal**. São Paulo: Saraiva Educação, 2021. 18ª edição.

MACHADO, Hugo de Brito. **Confissão de dívida tributária**. 2003. pp.1-9. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000006.pdf> . Acesso em: 13 nov. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva M. **Metodologia Científica**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559770670. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559770670/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

MASSON, Cleber. **Direito Penal**: parte geral (arts. 1º a 120) ~ v. 1 / Cleber Masson. - 14. ed. - Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2020.

MESSA, Ana Flávia; ZANELLA, Everton Luiz. Aspectos Controvertidos dos crimes contra a ordem tributária. In: CURY, Rogério (coord.). **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2020. E-book. ISBN 9786556270531. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556270531/>. Acesso em: 16 mar. 2023.

MESSIAS, Mauro. **Acordo de Não Persecução Penal**: teoria e prática. 2ª ed. – Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

NUCCI, Guilherme de Souza. As finalidades da pena. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 108, n. 1006, pp.231-253, ago. 2019.

NUCCI, Guilherme. **Código Penal Comentado**. [S.l.]: Grupo GEN, 2019. 19ª edição.

NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Direito Penal**. Volume Único. São Paulo: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559646630. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646630/>. Acesso em: 06 nov. 2023.

NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Processo Penal**. São Paulo: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786559643691. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559643691/>. Acesso em: 12 nov. 2023.

