

# SONEGAÇÃO FISCAL À LUZ DA CRIMINOLOGIA CRÍTICA

## TAX EVASION UNDER THE CRITICAL CRIMINOLOGY APPROACH

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes<sup>1</sup>  
Cláudio do Prado Amaral<sup>2</sup>  
Cléssio Moura de Souza<sup>3</sup>

### RESUMO

O artigo tem por objetivo analisar institutos do direito penal brasileiro, como a extinção da punibilidade, o princípio da insignificância e a suspensão da pretensão punitiva, que foram modificados no crime de sonegação fiscal. Com base no referencial teórico da Criminologia Crítica, defende-se a tese de que essas modificações, inclusive a extinção da punibilidade pelo pagamento, foram introduzidas, ao longo das últimas décadas, sempre com o propósito de beneficiar o delinquente em detrimento da arrecadação tributária. Defende-se ainda que esse movimento, ao invés de simplesmente promover a revogação do tipo penal, visa a encobrir que a ordem jurídica penal é orientada para punir severamente as condutas delitivas tipicamente praticadas pelos desvalidos contra bens jurídicos dos ocupantes do topo da pirâmide social, enquanto tolera as práticas com estrutura oposta, isto é, criminoso rico e vítima pobre.

**PALAVRAS-CHAVE:** Sonegação fiscal. Criminologia Crítica. Extinção da punibilidade.

### ABSTRACT

The paper aims to analyze Brazilian criminal law institutes, such as the extinction of punishability, the principle of insignificance and the suspension of punitive claim, which were modified in the crime of tax evasion. Based on the theoretical framework of Critical Criminology, the thesis is defended that these changes, including the extinction of punishment for payment, were introduced over the last few decades, always with the purpose of benefiting the delinquent to the detriment of tax collection. It is also argued that this movement, instead of simply promoting the repeal of the criminal type, aims to cover up that the criminal legal order is oriented to severely punish criminal conduct typically practiced by the

---

<sup>1</sup> Prof. Dr. de Direito Tributário e *Tax Compliance* na Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – USP. Email: [guilhermeadolfo@usp.br](mailto:guilhermeadolfo@usp.br)

<sup>2</sup> Prof. Dr. de Direito Penal e Processo Penal na Faculdade de Direito de Ribeirão Preto – USP. Email: [cpamaral@usp.br](mailto:cpamaral@usp.br)

<sup>3</sup> Prof. Dr. de Criminologia na *Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg*. Email: [clessio.moura.souza@fau.de](mailto:clessio.moura.souza@fau.de)

underprivileged against the legal interests of the occupants of the top of the social pyramid, while tolerating practices with the opposite structure, that is, rich criminal and poor victim.

**KEYWORDS:** Tax evasion. Critical Criminology. Extinction of punishment.

## INTRODUÇÃO

O artigo se esteia no pressuposto de que o direito penal, inclusive e sobretudo o brasileiro, não é erigido segundo os pressupostos da isonomia na sua dimensão material. Há uma profunda discriminação na produção legislativa e na sua aplicação, em que se selecionam comportamentos desviantes praticados amiúde pelas classes subordinadas, enquanto condutas mais lesivas à sociedade são deixadas à margem da incriminação quando típicas daqueles que pertencem aos degraus mais elevados da pirâmide social.

O crime e o criminoso não são categorias ônticas ínsitas à natureza das coisas, cabendo ao direito apenas as capturar. Pelo contrário, são fundamentalmente entidades deônticas forjadas no seio do sistema jurídico pela ação volitiva dos homens. Assim, quem governa a produção normativa irá determinar, motivado pelos seus próprios interesses, valores e ideologias, aquele que deverá sofrer a repressão estatal, inclusive e principalmente por meio do cerceamento da liberdade.

A Teoria Crítica do Direito esteia-se na perspectiva de que a estrutura capitalista estratificada da nossa sociedade é conservada, reforçada e reproduzida por um direito burguês, formalmente isonômico, mas materialmente discriminatório, que se manifesta na seara penal com a severa criminalização das condutas que os despossuídos praticam contra as camadas sociais mais elevadas, mas recolhe suas armas contra as práticas lesivas dos poderosos em desfavor de um projeto de nação mais igualitária, de um verdadeiro e concreto Estado Social de Direito.

Sob esse paradigma desenhado com o marco teórico da Criminologia Crítica, analisaremos o crime de sonegação fiscal para desvelar que o sonegador, por pertencer caracteristicamente às camadas sociais dominantes, deixa de ser rotulado como delinquente passível de sofrer as consequências adversas do aparato penal, mas também e fundamentalmente como essa escolha de não incriminação é empreendida sob um véu opaco, propositalmente interposto para impedir a visibilidade pelo grande público da opção de só levar ao cárcere aqueles que pouco ou nada possuem.

Numa estratégia de controle social, o exercício da força não é empreendido de forma bruta, direta, franca, tangível e cristalina. O agravamento da desigualdade e a cada vez mais profunda exclusão social ampliam as tensões nos grupos marginalizados. Assim, o poder coercivo e violento deve ser legitimado e, sobretudo, esvanecido. Para tal, os mecanismos adotados se tornam complexos e sofisticados.

O grupo social que controla a produção jurídica não só determina os rótulos, mas igualmente encobre a sua verdadeira escolha e essa estratégia, dotada de múltiplas sutilezas, pode ser verificada nos crimes contra a ordem tributária. Ao revés de simplesmente revogar esse tipo penal, o legislador, em cumplicidade com o judiciário, promove progressivamente distorções em diversos institutos jurídicos, como a consumação, a extinção da punibilidade, o flagrante delito, a reincidência, a suspensão da pretensão punitiva, o princípio da insignificância e o poder investigatório das polícias e do ministério público. Assim, ainda que haja expressa previsão do tipo penal para essa conduta, evita-se, de forma difusa e dissimulada, que o seu executor sofra os efeitos próprios da punição penal.

## **1. ORIGENS DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL**

Pode-se afirmar que o Código Penal de 1940 já possuía tipos penais aptos a punir comportamentos ilícitos que visam a impedir, reduzir ou retardar o cumprimento do dever patrimonial de o particular entregar recursos financeiros, na forma de tributos, ao Poder Público. São exemplos, a apropriação indébita (art. 168), o estelionato (art. 171), a falsificação de documento particular (art. 298), a falsidade ideológica (art. 299), o uso de documento falso (art. 304) e a supressão de documento (art. 305).

Diversos comportamentos lesivos aos cofres públicos poderiam ser perfeitamente enquadrados nesses tipos penais sem maiores esforços hermenêuticos. Por exemplo, o registro, em nota fiscal, de um valor inferior ao preço efetivamente praticado com a finalidade de ilegalmente reduzir a tributação sobre a venda enquadra-se com perfeição na falsidade ideológica<sup>4</sup>. Afinal, o valor reduzido corresponde a uma declaração falsa, em um documento materialmente verdadeiro, com a finalidade de prejudicar o direito de a Fazenda Pública exigir o tributo que lhe é devido, bem como altera a verdade, na sua dimensão patrimonial,

---

<sup>4</sup> Conforme o caput do art. 299 do Código Penal, a falsidade ideológica corresponde a “Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante”.

sobre a venda de um produto, venda esta juridicamente relevante para quantificar a exigência tributária.

Nada obstante, amiúde não se empregavam essas figuras criminais para sancionar comportamentos de índole tributária, os quais eram considerados simples transgressões administrativas (PIMENTEL, 1973, p. 89; CAMPOS, 2020, p. 73). Isso denota não ser exclusiva dos nossos dias a proteção que recebem das autoridades públicas aqueles que violam os deveres perante a arrecadação tributária. Suas origens remontam a tempos idos.

Foi a Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960, que deu o primeiro passo para criminalizar de forma específica as práticas lesivas aos cofres públicos pela supressão do pagamento de tributos ao estabelecer, em seu artigo 86, que a falta de recolhimento das contribuições, devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados e do público, deveria se enquadrar no crime de apropriação indébita.

Pouco tempo depois, a Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, em seu artigo 11, ampliou esse passo para também enquadrar, no crime de apropriação indébita previsto no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento de outros tributos (imposto de renda retido na fonte, empréstimos compulsórios, o antigo imposto sobre o consumo, que corresponde ao atual imposto sobre produtos industrializados e o extinto imposto sobre o selo). Essas leis, portanto, puniam exclusivamente aqueles que se encontrassem na condição de responsáveis tributários ou de contribuintes de direito, mas não contribuintes de fato e, mesmo assim, apenas para os tributos expressamente relacionados. Seu alcance era, dessa forma, restrito tanto do ponto de vista subjetivo, ao definir como infrator tão somente alguns tipos de sujeitos passivos tributários, quanto objetivo, ao limitar a imposição penal unicamente para poucos e específicos tributos.

A ampliação do alcance do direito penal sobre os ilícitos de natureza tributária foi implementada um ano depois pela Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que, pela primeira vez, criou tipos penais específicos para combater a sonegação nas suas diversas formas e comportamentos lesivos correlatos. Essa lei, assim como a anterior, ambas editadas no início do regime militar, vieram no bojo de outras medidas legislativas tributárias igualmente relevantes, como a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, que estabeleceu uma verdadeira reforma no sistema tributário nacional, cuja estrutura permanece até nossos dias, mesmo após a promulgação da Constituição Federal de 1988, e o Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 editada em 1966 e ainda hoje em vigor com poucas modificações, que estabelece normas gerais em matéria tributária.

Esse vasto arcabouço legal, erigido em tão pouco tempo, que trouxe inúmeras e inéditas medidas para o direito tributário e também para o direito penal tributário, apontou que estabelecer uma tributação ajustada ao propósito de promover o desenvolvimento brasileiro e punir os comportamentos desviantes teriam alcançado o ápice das preocupações nacionais. Todavia, como iremos tratar no tópico seguinte, a semente para esvaziar a eficácia dos instrumentos punitivos criminais já havia sido plantada.

## **2. OS PECULIARES INSTITUTOS FAVORÁVEIS AO RÉU**

A segunda lei brasileira (Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964) a expressamente criminalizar condutas lesivas aos interesses estatais de receber tributos que lhe são devidos previu também (§ 1º do art. 11) a extinção da punibilidade pelo pagamento realizado até a decisão administrativa de primeiro grau. Se, de um lado, estendeu o conceito de apropriação indébita para alcançar determinadas hipóteses de não recolhimento de tributos, de outro, criou um peculiar favor ao réu não existente para as demais hipóteses criminais previstas no Código Penal.

De igual maneira, na primeira lei brasileira (Lei nº 4.729/1965) a especificamente estabelecer o crime de sonegação fiscal de forma ampla, foi fixada também a extinção da punibilidade pelo pagamento, mas num prazo menor, isto é, “antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”, conforme art. 2º.

O Código Tributário Nacional, editado logo a seguir em 1966, alinhou-se a essa previsão e a estendeu também para as punições administrativas, ao estabelecer, em seu artigo 138, a intitulada denúncia espontânea, que corresponde ao mesmo procedimento de pagar antes do “início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”. Assim, ao confessar o delito e pagar o tributo devido, o infrator não se submete a qualquer penalidade, seja de âmbito administrativo, seja na esfera penal.

Esses benefícios podem parecer acanhados em comparação com o atual panorama de extinção da punibilidade pelo pagamento até após o trânsito em julgado da ação penal, que iremos tratar mais adiante, mas é o primeiro tom a colorir o regime jurídico dos crimes tributários com matizes únicos. Praticamente desde o início da específica tipificação dos delitos fiscais, foram estabelecidas regras diferentes das aplicáveis aos demais crimes patrimoniais e sempre de forma mais favorável ao réu. Além da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, a denúncia espontânea, da forma como prevista na codificação tributária, deixou as atividades persecutórias penais promovidas pelas autoridades públicas

incumbidas desse mister (Polícia e Ministério Público) na dependência das ações fiscalizatórias de iniciativa das Fazendas Públicas.

Assim, e a despeito de a jurisprudência assentar que as ações penais atinentes a tais crimes são públicas incondicionadas<sup>5</sup>, enquanto os fiscais de tributos não adotam providências da sua alçada, os infratores podem pagar o quanto devido e se livrar das sanções penais, por mais avançadas que vierem a estar eventuais investigações penais.

É importante destacar que esse benefício da denúncia espontânea não precisa corresponder sequer a um efetivo arrependimento pelo delito cometido. A motivação do infrator pode até advir do seu conhecimento prévio sobre investigações iniciadas por outras instâncias públicas, como apurações pelo Banco Central, pelos Tribunais de Contas, por Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI), pelo Ministério Público, pelas Polícias, etc. Ao saber que seu ilícito veio a lume, inclusive já formalmente comunicado às autoridades encarregadas da fiscalização tributária, pode se dirigir a elas e pagar o tributo devido sem sofrer sequer punições administrativas, se o fizer antes que se iniciem os específicos procedimentos fiscais de apuração.

Na verdade, para a maioria das situações, nem sequer é necessário o pagamento para o infrator se beneficiar dos efeitos administrativos e penais da denúncia espontânea. No intitulado lançamento por homologação, em que o sujeito passivo tributário tem o dever de recolher a quantia devida antes de qualquer procedimento da Administração Fazendária e que hoje abarca a grande maioria dos tributos, está também à disposição do infrator reconhecer a dívida numa declaração e se submeter apenas aos encargos moratórios. Não haverá punições administrativas, nem penais (NÓBREGA & BORGES, 2016, p. 235). Dessa sorte, mesmo se delitos tributários forem descobertos, por exemplo, pela investigação promovida por uma CPI, a qual comunicou o fato e encaminhou os documentos comprobatórios para a autoridade fiscal, o infrator poderá, desde que o faça antes de ter ciência formal do início do procedimento fiscal realizado pelas autoridades fazendárias para constituir o crédito tributário, confessar a dívida por meio de uma simples declaração e deixar que a Fazenda Pública se esforce para cobrar o quanto lhe é devido, sem que possa ser imposta qualquer sanção administrativa ou penal.

Esse instituto da denúncia espontânea com todas as suas consequências de desoneração punitiva das sanções administrativas e reflexos nas penais permanece no Código

---

<sup>5</sup> É o caso da Súmula STF nº 609: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal”.

Tributário Nacional até nossos dias na sua redação original. Todavia, os benefícios para o sonegador na seara criminal se estenderam ainda mais desde então, inclusive mediante a ampliação do prazo para a extinção da punibilidade pelo pagamento, o qual atualmente nem sequer existe, isto é, o recolhimento do tributo afasta todos os efeitos da norma incriminadora, mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória.

O artigo 14 da Lei 8.137/1990 ampliou o marco temporal da extinção da punibilidade pelo pagamento para o recebimento da denúncia. Essa lei definiu os crimes contra a ordem tributária de forma mais ampla e minuciosa que o modelo adotado pela Lei 4.729/1965, razão pela qual a doutrina majoritária entendeu ter havido a sua revogação tácita (MANSOLDO, 2018, p. 846). Isso, contudo, não afastou controvérsias e a aplicação pontual das previsões da Lei 4.729/1965, inclusive da extinção punitiva limitada ao início do procedimento fiscalizatório. Em razão disso, o art. 34 da Lei nº 9.249/95, sem tratar do vigor da Lei 4.729/1965, expressamente ampliou o benefício da extinção da punibilidade até o recebimento da denúncia também para os crimes nela tipificados.

Vale registrar que a Lei nº 9.245/95, além de adotar essa providência, reinstituíu a extinção da punibilidade pelo pagamento que havia sido revogada pela Lei nº 8.383/91. Assim, durante 4 (quatro) anos, esse instituto não esteve em vigor em nosso País, tempo insuficiente para gerar qualquer efeito prático de relevo.

Em 2003, o Supremo Tribunal Federal (STF) ampliou ainda mais os benefícios aos sonegadores ao decidir que nem sequer haveria mais prazo para que o pagamento produzisse efeitos extintivos. Com base numa interpretação extensiva e, de certa forma, criativa da Lei 10.684/2003, art. 9º, §2º, nossa Corte Suprema decidiu que o pagamento realizado a qualquer tempo tem o condão de extinguir a punibilidade (HC 81929, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003). O Superior Tribunal de Justiça (STJ) não tardou a seguir esse entendimento (RHC 15631, Quinta Turma, julgado em 07/04/2005).

Ademais, o conceito de pagamento foi de tal modo dilatado pela jurisprudência que nem sequer a totalidade do recolhimento era mais necessária para o reconhecimento da extinção punitiva. Em novembro de 1999, nos autos do HC 9909/PE, a Quinta Turma do STJ entendeu que a mera celebração de parcelamento, na qual se exige o recolhimento de uma diminuta fração da dívida integral correspondente à primeira quota de um total de dezenas, às vezes centenas, em que o montante é dividido conforme a lei de cada ente tributante, já seria apta a promover a extinção da punibilidade. Essa jurisprudência não se projetou por muito tempo, uma vez que a Lei nº 10.684/2003, no seu art. 9º, passou a prever a suspensão da

pretensão punitiva no lugar da extinção da punibilidade por ocasião do parcelamento. Desde então, podemos asseverar que a extinção da punibilidade com a simples celebração de parcelamento não mais prospera. Todavia, essa questão é mais um exemplo de como, não só as leis, mas também os entendimentos jurisprudenciais caminham na direção de ampliar os benefícios dos autores de crimes tributários.

Em 1996, a Lei nº 9.430, em seu artigo 83, aumentou ainda mais as barreiras para a persecução penal dos crimes de sonegação. Antes, uma vez encerrado o procedimento fiscal com a realização do lançamento tributário, a autoridade fiscal imediatamente comunicava ao Ministério Público a possível ocorrência de um delito tributário por meio de um instrumento intitulado “representação fiscal para fins penais”. Com a inovação legal, esse aviso foi postergado para após a decisão administrativa final.

Essa previsão não significou que o *Parquet* passou a ficar impedido de investigar crimes tributários antes da decisão final administrativa que confirmasse a constituição do crédito tributário. Todavia, na prática, aumentou o prazo para iniciar o rito penal em anos, e até décadas, para a maioria dos casos, uma vez que a principal fonte dos avisos-crime advém das autoridades públicas responsáveis pela fiscalização tributária.

Posteriormente, o STF veio a consolidar o entendimento de que o crime só se materializa com a constituição definitiva do crédito tributário, conforme Súmula Vinculante nº 24 – “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Assim, além de retardar, na maioria dos casos, a ação das autoridades responsáveis pela investigação penal em razão da postergação do envio da representação fiscal para fins penais, vinculou-se a denúncia promovida pelo Ministério Público às atividades exercidas pelas autoridades fiscais, inclusive municipais, e esse entendimento praticamente eliminou qualquer possibilidade de flagrante delito e de prisão preventiva. Se alguém, por exemplo, negar-se a emitir notas fiscais, mesmo de forma contumaz, e declarar às escâncaras sua deliberada intenção de sonegar, não será preso, seja em flagrante delito, seja preventivamente. Ademais, em razão dessa peculiar configuração da materialidade dos crimes fiscais, afasta-se também a possibilidade jurídica de condenação por crime tentado (DANTAS, 2012, p. 78).

Outro instituto penal degenerado, no campo dos crimes fiscais, é a reincidência (NÓBREGA & BORGES, 2016, p. 235), a qual produz, para os crimes em geral, diversos efeitos em desfavor do réu, como o agravamento da pena previsto no art. 61, inciso I, do Código Penal. Afinal, o pagamento, até mesmo após o trânsito em julgado, afasta qualquer



registro penal em desfavor do infrator e, desse modo, não inibe que venha a praticar o mesmo ilícito posteriormente e nem que possa se valer reiteradamente da extinção pelo pagamento (ZIEMBOWICZ, 2018, p. 208). Ou seja, quantas vezes for pego sonegando, tantas vezes poderá se ver livre do cunho penal por meio do pagamento, sem qualquer limitação.

Mais um mecanismo de proteção do sonegador legalmente introduzido no nosso sistema é a suspensão da pretensão punitiva mediante o parcelamento da dívida. Com essa inovação, o delinquente tributário passou a ter à sua disposição mais um instrumento capaz de bloquear, ainda que de forma provisória, a persecução penal. Se, de um lado, continua a se submeter ao risco de vir a ser apenado caso deixe de cumprir as condições do parcelamento, especialmente o recolhimento regular das parcelas; de outro, consegue imediatamente obstar a ação punitiva do Estado por meio da entrega gradual de diminutas quantias do todo evadido. Poderia até ser dito que essa medida operaria em desfavor do infrator em face da jurisprudência mais benéfica do STJ que reconhecia os mesmos efeitos extintivos do pagamento integral para a simples celebração do parcelamento. Esse entendimento, contudo, estava longe de ser pacífico e consolidado, além de divergir de decisões da Corte Excelsa. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 04/10/1995, no julgamento da questão de ordem no Inquérito nº 1028/RS, fixou o entendimento de ser necessária a extinção integral da dívida tributária para se promover a extinção da punibilidade, o que não ocorreria “antes de solvida a última parcela do pagamento fracionado”. Assim, podemos asseverar que a disciplina legal dos efeitos suspensivos do parcelamento trouxe mais um benefício para os infratores tributários.

A suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento surgiu, em 1997, na sexta edição da Medida Provisória nº 1.571, mas era restrita aos crimes atinentes às contribuições previdenciárias retidas e, logo a seguir, foi revogada pela oitava edição. Em menos de três anos, foi reintroduzida com amplo espectro para os tributos federais em geral, no bojo do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), estabelecido pela Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Nos termos do art. 15 da referida lei, a pretensão punitiva do Estado fica suspensa enquanto a pessoa jurídica relacionada com os infratores estiver incluída naquele programa. Paralelamente, a prescrição penal também é suspensa (art. 15, §1º). Além do seu inédito alcance, essa medida foi estabelecida num parcelamento com características tributárias únicas. Diferentemente das demais modalidades de parcelamento, que possuem prazo determinado e quotas fixadas em função do montante da dívida, no REFIS as parcelas mensais são calculadas por meio de percentuais da receita bruta, o que pode resultar em quantias irrisórias,

incapazes de amortizar o valor principal da dívida. Assim, abre-se a possibilidade de postergar indefinidamente a liquidação integral do montante devido, mas paralelamente se garante a permanência no regime e o gozo de seus benefícios, nos quais se inclui a suspensão da pretensão punitiva penal.

Apesar de ter sido introduzida de forma restrita e durante apenas dois meses por uma medida provisória e depois restabelecida por lei de forma mais ampla, mas num parcelamento especial, o qual não se estendia para situações futuras, a suspensão da pretensão punitiva veio para ficar. A Lei 10.684/03, que também estabeleceu um novo parcelamento especial, cujas quotas foram estabelecidas proporcionalmente ao montante da dívida e distribuídas por um período fixo, mas extremamente longo de até 15 (quinze) anos, também previu a suspensão em seu art. 9º. Consideramos que a medida foi também estabelecida apenas para o parcelamento especial previsto pela referida lei<sup>6</sup>. Todavia, assim não se posicionou a jurisprudência. Em razão de o dispositivo específico não se referir de forma clara e expressa ao parcelamento especial instituído<sup>7</sup>, o STJ considerou que a suspensão era aplicável aos parcelamentos em geral, inclusive de tributos estaduais e municipais<sup>8</sup>. A Lei nº 11.941/2009, mais uma de parcelamento especial e condescendente, adotou a mesma medida no art. 68. Finalmente, a Lei nº 12.382/2011, ao introduzir o §2º ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, e sem tratar de situações especiais de parcelamento, tornou de forma clara e explícita o instituto amplo e permanente.

Outra peculiaridade dos crimes fiscais e em favor do sonegador diz respeito ao alargamento do princípio da bagatela. Esse ditame, também chamado de princípio da insignificância, postula que não se deve promover a reação penal em relação a condutas cuja gravidade é pequena em relação àquela que orientou a sua tipificação em abstrato. Assim, por exemplo, a despeito da letra fria da Súmula STJ 599<sup>9</sup>, um servidor público não poderia ser apenado pelo crime de peculato ao usar uma única folha de papel do patrimônio público para fazer anotações de caráter pessoal.

---

<sup>6</sup> Nosso entendimento se baseia na redação do dispositivo, que emprega o artigo definido (em contração com a preposição “em”) para se referir ao parcelamento: “(...) durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento”. Como o legislador adotou o vocábulo “no”, a regra deve dizer respeito apenas ao parcelamento previsto na própria lei. Para abarcar parcelamentos em geral, o termo empregado deveria ter sido outro, no caso, apenas a preposição “em”.

<sup>7</sup> O artigo 15 da Lei 9.984/2000 e o artigo 9º da Lei 10.684/2003 possuem redação similar. Todavia, o primeiro refere-se ao “Refis”, designação do parcelamento especial então criado, enquanto o segundo emprega a própria palavra “parcelamento”.

<sup>8</sup> Vide o RHC 18484/PR, julgado pela Quinta Turma, em 17/08/2006.

<sup>9</sup> Súmula STJ nº 599: “O princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a Administração Pública”.

Pois bem, enquanto nos crimes comuns patrimoniais, como o furto, o valor considerado para se aplicar a dispensa punitiva é diminuto, não raro condenando-se pessoas que subtraíram um único pacote de biscoito num supermercado, nos crimes fiscais, esse valor é aferido em relação àquele em que a Fazenda Pública deixa de promover a cobrança judicial da dívida.

Análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal num período de quatro anos (01/01/2005 a 31/12/2009), em pesquisa conduzida por equipe da Faculdade de Direito da USP com apoio da Fapesp e do Ministério da Justiça, e coordenada pelo Prof. Dr. Pierpaolo Cruz Bottini, expõe que, em 40% dos crimes patrimoniais cujo valor do objeto subtraído não superava R\$ 100,00 (cem reais), o princípio da bagatela não foi aplicado e, a partir de R\$ 700,00 (setecentos reais), não foi encontrado nenhum julgado com a aplicação do referido princípio. Já, nos crimes fiscais, foi reconhecida a insignificância em todos os casos num intervalo bem superior de valor, no caso, entre R\$ 3.001,00 (três mil e um reais) e R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

### **3. ANÁLISE CRÍTICA**

Os tributos cumprem as funções fiscal, distributiva e indutora. Na primeira, são a principal fonte de recursos para a manutenção da estrutura estatal; na segunda, contribuem para uma repartição mais equitativa da riqueza nacional; por fim, na terceira, corresponde a um importante instrumento de política econômica para estímulo de ações proveitosas de índole econômica e social e para inibir as nocivas. No exercício de todas essas funções e de cada uma em particular, dada a sua enorme relevância e até indisponibilidade, o tributo caracteriza-se como um bem jurídico coletivo ou metaindividual merecedor de tutela jurídica reforçada pelo direito penal.

Até na concepção liberal mínima de Estado, é a arrecadação que garante a manutenção do aparato necessário para garantir a segurança interna, a externa e o cumprimento dos contratos. A violação do dever tributário tem, portanto, a potencialidade para comprometer a existência da própria sociedade organizada tal qual a conhecemos. Nada obstante, no Brasil, que adotou um modelo constitucional de Estado-Providência, o tributo não deve cumprir apenas o desiderato fiscal de garantir uma estrutura pública enxuta. Suas funções são ainda mais amplas. Compete ao Estado prover a sociedade, em especial, os desamparados, de um conjunto de direitos sociais aptos a garantir a dignidade da pessoa

humana, como saúde, educação e alimentação. Ademais, por meio da própria incidência da norma tributária, para além dos recursos financeiros que dela advêm, o poder público exerce inúmeras políticas de índole social e econômica. A elevada tributação de bebidas alcoólicas e cigarros, por exemplo, tem a finalidade de desestimular o consumo desses itens que comprometem a saúde de seus usuários.

No art. 3º da Constituição Federal, estão assentados os objetivos fundamentais da República, dentre os quais: construir uma sociedade livre justa e igualitária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; por fim, promover o bem de todos. Para cumprir cada um desses objetivos, o tributo é instrumento essencial tanto sob a dimensão do gasto (quem irá se beneficiar da atuação estatal), quanto na dimensão da arrecadação (quem irá prover o Estado dos recursos necessários para perseguir os objetivos constitucionalmente estabelecidos).

O descumprimento do dever de recolher tributos é uma violação dos próprios objetivos fundamentais da República e, assim, deveria ser merecedora da mais elevada reprovação social e jurídica.

Nada obstante, como vimos no tópico precedente, variegados institutos do direito penal foram transfigurados pela lei ou pela jurisprudência com o fito de favorecer o autor desses crimes. Dentre estes, o que mais se destaca é a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Diversos autores aduzem que o interesse a orientar essa modalidade de extinção é a arrecadação (NÓBREGA & BORGES, 2016, p. 225; DANTAS, 2012, p. 81-83; SLIVINSKIS, 2000, p. 432). O direito penal estaria sendo empregado como derradeiro meio para cobrar o tributo que deixou de ser recolhido e cuja satisfação não se obteve pelos demais expedientes disponíveis. Pimentel afirma, por exemplo, que o legislador considerou mais relevante o recolhimento do tributo que a proteção abstrata do bem jurídico tutelado, o que corresponderia a uma condenação penal por dívida, medida de índole inconstitucional (PIMENTEL, 1973, p. 98).

Discordamos, contudo, dessa assertiva. Levar recursos aos cofres públicos não é, nem colateralmente, a razão da extinção da punibilidade pelo pagamento. Trata-se, em verdade, do disfarce usado para encobrir a intenção oculta que orienta essa iniciativa.

A extinção da punibilidade pelo pagamento impede que o direito penal exerça as funções que lhe seriam próprias, como a prevenção geral e a especial. Livrar sonegadores do encarceramento e de toda sorte de consequências penais pelo simples pagamento a qualquer

tempo e permitir que usem esse instrumento quantas vezes desejarem não previne que estes venham a cometer o mesmo delito posteriormente (prevenção especial) e, de igual sorte, não desestimula o comportamento antijurídico dos demais membros da sociedade (prevenção geral). Desse modo, é incorreto afirmar a existência de um propósito utilitarista nessa medida de empregar o direito penal como mecanismo de cobrança de dívida e, conseqüentemente, de impulso à arrecadação de ingressos públicos. Seu intento é diverso. Busca-se reforçar a estrutura penal discriminatória brasileira, em que comportamentos típicos das classes sociais mais baixas são criminalizados com todos os rigores da codificação penal, enquanto as condutas das classes dominantes – supostamente indesejadas no discurso público, mas toleradas e até enaltecidas na dinâmica das relações privadas – são acolhidas por meio de um sofisticado esquema de benesses que desnaturam a punição criminal, sem a necessidade de deixar patente essa situação por meio de uma simples revogação dos tipos penais.

Conforme apontam estudos, mesmo para aqueles que optam por sonegar, são descobertos e sofrem os gravames administrativos mais elevados (multas e juros) previstos na legislação tributária, há vantagens financeiras em praticar a infração em razão do enorme interregno que separa o prazo legal para pagar e o derradeiro momento de ser levado ao cárcere. PLUTARCO aduz que há vantagens econômicas em relação à obtenção de recursos no mercado financeiro, mesmo para aqueles que sofreram os encargos mais onerosos – no caso, 150% de multa – já a partir do sexto ano (PLUTARCO, 2012, p. 144).

Em auditoria conjunta da CGU e do TCU realizada em 2016, avaliou-se que o prazo para julgar os processos administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), última instância do processo administrativo fiscal, superava em 2014 a marca dos 5 (cinco) anos e avançava ano a ano (CGU E TCU, 2016, p. 36). Ademais, essa é apenas uma das etapas constituintes do tempo total entre a data em que o particular deveria ter feito o pagamento e aquela em que é proferida a decisão final administrativa, quando então se materializa o crime, conforme súmula vinculante nº 24 do STF, e se autoriza a comunicação do ilícito pelas autoridades fazendárias ao Ministério Público. Em pesquisa empírica que realizamos, a duração média desse tempo foi de 14 (quatorze) anos<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Levantamos todos os processos julgados pelo CARF em 2021 até 06/10/2021, em que consta a palavra “renda” em sua ementa. Encontramos 5.970 (cinco mil, novecentos e setenta) julgados; destes, selecionamos uma amostra aleatória de 1%, ou seja, 60 (sessenta). O critério adotado de seleção da amostra foi o da sequência alternada apresentada na própria pesquisa no site do órgão de julgamento ([www.carf.fazenda.gov.br](http://www.carf.fazenda.gov.br)), ou seja, selecionamos o 1º, 101º, 201º, e assim por diante. Fizemos então a média do prazo entre o ano-calendário relativo ao tributo lançado e o ano do julgamento (2021), o que nos levou ao resultado de 14 (quatorze) anos. Essa pesquisa, contudo, apresenta algumas limitações, que merecem destaque. Em primeiro lugar, as decisões do

Ou seja, só depois de quase uma década e meia da conduta delitiva de deixar de pagar o tributo devido, a investigação penal propriamente dita poderá ser iniciada. Afinal, não podemos deixar de registrar que a representação fiscal para fins penais não substitui necessariamente o inquérito e as autoridades fiscais não são preparadas para colher os elementos aptos para se promover a denúncia. Além disso, o infrator pode dilatar ainda mais o início da investigação penal e a promoção da denúncia por meio de outros expedientes, como o parcelamento do débito, muitas vezes concedido, como no caso do REFIS, a “perder de vista”.

Essa avaliação é considerada para aqueles que efetivamente são pegos. Se somarmos a isso o fato de a maioria das condutas delitivas nunca serem descobertas e, desse modo, considerarmos o baixo risco, a vantagem econômica aumenta enormemente.

A extinção da punibilidade pelo pagamento tem origem germânica e austríaca (ZIEMBOWICZ, 2018, p. 214; CAMPOS, 2020, p. 91), mas lá só ocorre enquanto não tiver havido iniciativa das autoridades. Sua inspiração, portanto, é para trazer a lume o que está oculto. No Brasil, com a possibilidade indistinta, inclusive após o trânsito em julgado penal, incentiva-se ainda mais a prática delitiva.

Em trabalho exaustivo, CAMPOS, ao analisar os sistemas jurídicos de diversos países em cotejo com o brasileiro, sacramenta que a extinção da punibilidade pelo pagamento trata-se de:

(...) instituto aplicado de forma restrita mundialmente, não encontrando previsão semelhante nos países socialmente desenvolvidos, pois esses entendem o sonegador como aquele que furta de toda a coletividade, reconhecendo como de elevado dano social a citada conduta. (CAMPOS, 2020, p. 98)

Não há, contudo, previsão de equivalente favor para os crimes patrimoniais. No caso de furto, a devolução voluntária do bem subtraído configura-se apenas como causa de redução da pena, se for realizada até o recebimento da denúncia, nos termos do art. 16 do Código Penal, ou atenuante se for promovida após essa data, mas antes do julgamento. Diferentemente do pagamento nos crimes de sonegação fiscal, que extingue a própria punibilidade até posteriormente ao trânsito em julgado da sentença condenatória, o

---

CARF consideradas não são necessariamente as definitivas. Das decisões das turmas ordinárias, pode ser impetrado recurso especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) e das decisões de todas as turmas podem ser interpostos, com efeitos suspensivos, embargos de declaração. Sem essa limitação, o prazo seria maior que os 14 anos determinados. Já a segunda limitação opera no sentido oposto, isto é, de redução desse prazo para aqueles feitos passíveis de serem endereçados ao Ministério Público. Por determinação ministerial, os processos em que há representação fiscal para fins penais devem ter prioridade de julgamento. Todavia, não distinguimos, por ausência de dados disponíveis, aqueles que possuem essa característica.

arrependimento posterior no furto produz efeitos bem mais acanhados e com marcos temporais sobremaneira estreitos.

Essa mesma lógica de beneficiar especificamente o autor de crimes fiscais pode ser verificada também na apreciação do princípio da bagatela. A subtração de um único item de uma loja, mesmo que custe poucos trocados, pode levar seu autor à condenação penal. Já a sonegação de quantias muitas vezes superiores a esse valor não é apenada, se não superar o parâmetro adotado pelas autoridades fazendárias para promover a cobrança judicial, conforme firme jurisprudência do STF<sup>11</sup>. O argumento usado pelos tribunais para fundamentar esse tipo de decisão é o do interesse da Fazenda Pública pelo valor sonegado. Se a própria autoridade pública encarregada da cobrança dispensa a sua promoção, não faria sentido a reação penal do Estado para punir o seu infrator.

Ora, esse argumento padece de dois equívocos. Primeiro, a Fazenda Pública não deixa de cobrar valores por considerar que são irrelevantes e, desse modo, não precisariam ser recolhidos. A decisão de deixar de cobrar tais quantias está no custo do próprio processo de cobrança em que se incluem, dentre tantos outros fatores, o tempo e, portanto, o salário de advogados públicos, dos juízes e servidores da Justiça. Em pesquisa realizada em 2011, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) aferiu que o custo médio individual dos processos de execução fiscal na Justiça Federal era de R\$ 4.685,39 (IPEA, 2012), correspondentes em outubro de 2021 ao valor de R\$ 8.714,63, atualizado pelo IPCA<sup>12</sup>. Noutro trabalho decorrente dessa pesquisa, o IPEA sugere, em razão de considerações diversas para além do custo, como a probabilidade de recuperação da dívida, que o piso para a execução fiscal federal fosse estabelecido em R\$ 20.000,00 (IPEA, 2011) e, de fato, o limite foi fixado neste patamar pela Portaria MF nº 75/2012. Afinal, não faz sentido que o poder público cobre quantias inferiores ao próprio custo dessa cobrança, o qual supera muitos milhares de reais. Isso não significa, porém, ausência de interesse em que tais quantias sejam recebidas, o que se pode deduzir não só pelos valores envolvidos e pelos estudos citados, mas também pelo fato de a Fazenda Pública persistir na cobrança mediante formas menos onerosas, como a recusa de emissão de certidão negativa, a inscrição em cadastros nacionais de devedores e o protesto extrajudicial. Segundo erro, se o critério de aferição do princípio da insignificância realmente fosse o interesse da vítima em recuperar o valor subtraído, o qual deveria ser demonstrado por

---

<sup>11</sup> Apenas a título exemplificativo, citamos os seguintes julgados: HC 96374, julgado em 31/03/2009; HC 120139, julgado em 11/03/2014; e HC 121659, julgado em 20/09/2016.

<sup>12</sup> Cálculo realizado em 07/10/2021 por meio de aplicativo disponibilizado pelo Banco Central do Brasil em <<<https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAOPublico/corrigirPorIndice.do?method=corrigirPorIndice>>>

meio da efetiva promoção das ações judiciais próprias para reaver o bem tutelado, por qual razão esse critério não deveria ser adotado para todos os crimes patrimoniais? É razoável supor que uma loja furtada em alguns poucos e módicos itens iria empreender gastos elevados para reaver seus bens? Evidentemente que não, mas a máquina pública penal não poupa esforços, inclusive econômicos, para perseguir e punir esses infratores.

Em artigo específico sobre o crime de estelionato previdenciário previsto no art. 171, §3º do Código Penal, SOARES NETO & PINHEIRO aduzem que nossas cortes superiores não adotam o mesmo critério do valor da execução para aferir o princípio da bagatela, apesar de, tanto nos crimes tributários como neste contra o sistema previdenciário, estar em jogo o mesmo bem jurídico, isto é, o patrimônio público (SOARES NETO & PINHEIRO, 2020).

No artigo, aponta-se, como exemplo desse crime, a conduta de segurados empregarem meios fraudulentos para levar indevidamente o médico perito a atestar incapacidade laboral, mesmo temporária, e com isso habilitar o infrator a obter irregularmente o benefício previdenciário para a situação de incapacidade. Todavia, inúmeras outras se enquadram nessa tipificação, como a obtenção indevida de recursos do programa bolsa-família, apesar de possuir claramente natureza assistencial. E, para todas essas situações, nossos tribunais superiores consideram que nem sequer pode ser aplicado o princípio da bagatela, mesmo quando os valores obtidos indevidamente são irrisórios e a condição do infrator seja de pauperismo.

Como exemplo desse posicionamento, no AgRg no REsp nº 1.770.833/AL, a Quinta Turma do STJ reformou decisão do TRF5 que aplicara o princípio da bagatela a um caso de percepção indevida de recursos do bolsa-família. Abaixo, segue transcrição de trecho da decisão do tribunal recorrido (transcrita no próprio voto condutor da decisão do STJ):

Penso que o recurso deve ser provido e absolvição da ré, decretada.  
(...) os pretendentes do "Bolsa Família" são, comumente, pessoas com baixíssimo grau de instrução (como no caso dos autos, em que a ré era merendeira da Secretaria Municipal de Educação de Maceió), não sendo certa a consciência, que precisariam ter acerca dos limites estreitíssimos do benefício. Dados como a análise da renda familiar habilitante, por exemplo, não são exatamente óbvios a alguém com pouca instrução formal, inserido em contexto familiar complexo (com muitos integrantes na mesma condição) e economicamente aflitivo (pobre); donde a presunção de inocorrência de dolo, não infirmada na hipótese: - (2), demais disso, os valores envolvidos na percepção irregular são pequenos, irrisórios, sem a lesividade material *sina qua non* à repressão criminal (CP, Art. 171, § 3º).  
Ao Direito Penal, deve-se deixar atuação reservada aos casos em que os bens juridicamente tutelados hajam sido agredidos de forma categórica, sem possibilidade de proteção à mingua da utilização dos mecanismos gravosos de que só ele dispõe. Não é o caso, todavia, dos autos.



O fundamento para a reforma foi bem singelo, no caso, a aplicação categórica da máxima de que o princípio da bagatela não se aplica para esse tipo de crime, conforme ilustra o seguinte excerto:

Ocorre que o acórdão regional encontrava-se em desacordo com o posicionamento deste Sodalício que entende "inaplicável o princípio da insignificância ao crime de estelionato previdenciário, pois a conduta é altamente reprovável, ofendendo o patrimônio público, a moral administrativa e a fé pública. Precedentes do STJ" (...)

Os autores do artigo sobre esse tema apresentam essa discrepância de entendimento entre a aplicação do princípio da bagatela nos crimes tributários e no estelionato previdenciário e defendem a adoção do mesmo critério para ambos os tipos penais, mas não apontam qualquer conjectura acerca dos motivos desse tratamento desigual. Tratam essa antinomia como meramente casuística. No entanto, as referências teóricas da Criminologia Crítica nos legitimam a afirmar que a disparidade de tratamento advém da rotulagem do infrator. Enquanto nos crimes fiscais, o delinquente típico pertence às camadas superiores da estratificação social, nos crimes de estelionato previdenciário, o infrator caracteriza-se como integrante das humildes e ordinárias fileiras dos rincões nacionais.

A deformação destes e de tantos outros institutos penais com vistas a praticamente eliminar a efetividade da pena no campo das condutas de conteúdo tributário é uma clara manifestação, dentro do referencial teórico do "Labeling Approach", de um sistema penal discriminatório, conforme atestam diversos autores (KNOLL & CADEMARTORI, 2021; MANSOLDO, 2018), o qual é engendrado em duas frentes: a do criminoso e a da vítima. De um lado, punem-se as condutas praticadas pelas camadas sociais inferiores e poupam-se aquelas realizadas pelo topo da estratificação; de outro, são penalmente tutelados os bens jurídicos dos poderosos e desprotegidos os pertencentes aos miseráveis. Ademais, há coordenação entre essas duas frentes. A reação punitiva é mais intensa quando o criminoso típico é pobre e a vítima típica é rica, como no crime de furto, enquanto o ímpeto aflitivo se esvanece na estrutura oposta, isto é, vítima miserável e criminoso abastado. É o que presenciemos nos crimes fiscais. Afinal, quem sonega e o faz em grandes montas? E quem sofre os efeitos deletérios do desabastecimento financeiro do Estado, que dificulta o cumprimento dos seus desideratos constitucionais de prover a sociedade de direitos sociais?

Diferentemente do que ocorre em países centrais, como na Alemanha, que postulou ao Brasil, em mais de uma oportunidade, a extradição de seus nacionais pela prática do crime de sonegação, como no EXT 1363, julgado em 10/03/2015, e no EXT 1046, julgado

em 19/09/2007, praticamente não se tem notícia no nosso País de encarcerados pelos mesmos crimes aqui perpetrados.

Apesar de o Brasil possuir a terceira maior população carcerária do mundo, com mais de 750.000 (setecentos e cinquenta mil) presos<sup>13</sup>, não há sequer uma só referência a crimes tributários no minucioso trabalho de quase 100 (cem) páginas, intitulado “Banco Nacional de Monitoramento de Prisões” e disponibilizado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), em que se dissecam informações como perfil etário, racial, nacionalidade, escolaridade e, sobretudo, tipos criminais (CNJ, 2018).

Esse direito penal para pobres não é mecanismo exclusivo do Brasil. Todavia, aqui, opera com mais intensidade, sobretudo no campo dos deveres tributários, e esta provavelmente é uma das razões para ocuparmos, há anos, o pódio das nações com a maior desigualdade econômica do mundo. Segundo relatório das Nações Unidas, nosso País está na vice-liderança mundial do indicador do percentual da renda nacional apropriada por aqueles que representam o 1% mais rico da população (PNUD, 2019). Só perdemos para o Catar. Aqui, o 1% mais rico apropria 28,3% da renda nacional; lá, são 29%. Todavia, além de não estarmos longe da primeira colocação, posicionamo-nos bem à frente do terceiro colocado, o Chile, em que são apropriados “apenas” 23,7%, e nos distanciamos significativamente de todos os demais países, sobretudo dos desenvolvidos. O percentual de países como Alemanha, Reino Unido, Espanha, França e Japão, está na casa dos 10%, e daqueles conhecidos por possuírem preocupações sociais mais intensas, como Suécia, Holanda e Finlândia, situa-se bem abaixo disso. A elite econômica brasileira apropria parcelas da renda nacional três a cinco vezes maiores que a elite dos países centrais, o que legitima, no mínimo, cogitarmos haver correlação e até causalidade entre essas duas questões: de um lado, o Brasil possui um dos sistemas penais tributários mais brandos para os infratores; de outro, é um dos países mais desiguais do mundo sob o critério econômico.

Essa análise, ao correlacionar a dimensão jurídico-penal com a iniquidade da nossa estrutura socioeconômica, busca cumprir mais uma das etapas da proposta de BARATTA, segundo a qual a abordagem crítica da criminologia deve examinar a origem do sistema, sua estrutura e os mecanismos de seleção, mas também seus custos sociais e econômicos (BARATTA, 2012, p. 215).

---

<sup>13</sup> Segundos dados do Departamento Penitenciário Nacional, em dezembro de 2019, o Brasil possuía o total de 755.274 presos em suas unidades prisionais e outras prisões. Dados disponíveis em: <<http://antigo.depen.gov.br/DEPEN/depen/sisdepen/infopen/infopen>>. Acesso em 03/11/2021.

Prosseguindo nessa toada, indagamos então: se o sistema penal não cumpre a função de inibir a prática do ilícito, se estimula a própria sonegação ao invés de desencorajar, por qual razão não se revogam as tipificações? Por que tamanha complexidade, com tipos penais minuciosos e inúmeras peculiaridades para cada um dos institutos penais correlatos, como reincidência, princípio da bagatela, extinção da punibilidade, suspensão da pretensão punitiva, etc.? Por que gastar tantos recursos estatais com os órgãos responsáveis pela persecução penal para, ao final, o simples pagamento afastar toda a eficácia do sistema?

A resposta às questões é escamotear que o direito penal é efetivamente dirigido para punir as condutas típicas das classes sociais mais baixas. Se houvesse a pura e simples revogação dos crimes fiscais, essa estrutura ficaria escancarada.

O manejo de inúmeros institutos penais com vistas a favorecer o réu dos crimes tributários, ao revés de simplesmente extinguir o tipo legal, corresponde a uma estratégia de dissimular a opção ideológica de proteger determinados sujeitos. Ademais, possibilita a criação de um falso, mas convincente, discurso de que o Estado, numa fúria arrecadatória, buscaria utilizar indevidamente os meios penais para promover a execução do tributo devido. Com essa narrativa, o delinquente tributário pode então, não só se esquivar por longos períodos de seus deveres pecuniários sem riscos de ser penalmente punido, como legitima o comportamento criminoso perante a sociedade que sofre com a carência de recursos públicos.

A preocupação de fundo que leva à promoção desses sofisticados mecanismos de proteção daqueles que praticam crimes fiscais, ao invés de simplesmente revogar a lei incriminadora, é a de manter, o máximo possível, a coerção social invisível. Não basta mais ter o poder de impor o injusto. Deve-se também impedir que o oprimido tenha consciência da sua condição.

## **CONCLUSÃO**

A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes fiscais é criticada por diversos autores, inclusive com referenciais esteados na Teoria do Etiquetamento Social e na Criminologia Crítica. Nossa contribuição alinha-se a essa perspectiva, mas vai além. Apontamos que esse, apesar de principal, não é o único expediente adotado pelo legislador e ampliado pela jurisprudência com vistas a mitigar a reação penal contra condutas violadoras do dever de recolher tributos. Há um complexo e eficiente aparato de medidas erigidas e aperfeiçoadas com esse propósito no curso dos últimos 50 (cinquenta) anos, cuja semente foi

lançada ao solo já na primeira lei incriminadora desses comportamentos. Nele, inserem-se, ao lado da extinção da punibilidade pelo pagamento e a progressiva ampliação do seu conceito e do momento de aplicação, a tipificação do crime apenas com a decisão administrativa final e não com a execução da conduta pelo infrator, o aviltamento do flagrante delito, da prisão preventiva, do crime tentado e da reincidência, a suspensão da pretensão punitiva com o parcelamento da dívida tributária, o elevado valor para aferição do princípio da bagatela em cotejo com o patamar adotado em outros crimes patrimoniais, e a proibição de as autoridades fiscais comunicarem ao Ministério Público fatos de que tenham conhecimento enquanto não se esgotar todo o processo administrativo, postergando por décadas a busca das provas incriminadoras.

Ademais, buscamos demonstrar que todo esse arcabouço normativo não tem por escopo contribuir para o esforço de cobrar dos sonegadores o que deixaram de recolher, como opera no sentido oposto ao sinalizar para os destinatários do dever de alimentar os cofres públicos que violar esse comportamento não será, em concreto, punido penalmente. Todavia, nossa contribuição não está nessa constatação, pois já foi convicentemente sustentada em outros estudos. O quinhão próprio do nosso artigo está na assertiva de que a simples revogação da lei incriminadora teria os mesmos efeitos apontados pela crítica à extinção da punibilidade pelo pagamento com a vantagem de poupar os cofres públicos dos gastos com o movimento da máquina persecutória penal. Há, desse modo, outro intento que motiva o esforço de se erigir um sofisticado aparato de regras e entendimentos judiciais para neutralizar a norma incriminadora, ao revés de revogá-la. A simples revogação traria à luz do dia, para a sociedade como um todo, que o direito penal é erigido fundamentalmente para punir as condutas desviantes praticadas pelas classes menos favorecidas. Furtar um pão num desespero famélico não é um comportamento desejado por aqueles que orientam os desígnios do Estado. Já, aos seus olhos, locupletar-se com milhões, quiçá bilhões, em descumprimento do dever fundamental de pagar tributos, sobretudo num país tão desigual como o nosso, é algo que não pode sofrer a mesma reação punitiva estatal. Isso, porém, não pode ser percebido por aqueles que sofrem o peso da bota e da caneta.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Fernanda Afonso de. *Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica*. Dissertação de mestrado. São Paulo, USP, 2012.

BARATTA, Alessandro. *Criminologia Crítica e Crítica do Direito Penal: Introdução à Sociologia do Direito Penal*. Tradução de Juarez Cirino dos Santos. 3ª edição. Rio de Janeiro, Editora Revan: Instituto Carioca de Criminologia, 2002.

BOTTINI, Pierpaolo Cruz (coord.) et al. O Princípio da Insignificância nos crimes contra o patrimônio e contra a ordem econômica: análise das decisões do Supremo Tribunal Federal. USP, FAPESP, MJ, 2011. Disponível em <<<http://blogdovladimir.files.wordpress.com/2011/08/pesquisa-sobre-o-princc3adpio-da-insignificc3a2ncia.pdf>>>. Acesso em 21/11/2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União e Controladoria-Geral da União Avaliação da integridade do CARF. Relatório de Auditoria nº 201504306, de 16/05/2016. Disponível em: <<<https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/noticias/2016/06/auditoria-conjunta-entre-cgu-e-tcu-aponta-fragilidades-na-estrutura-do-carf>>>. Acesso em 07 de outubro de 2021.

CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários*. São Paulo, Quartier Latin, 2020.

CNJ. *Banco Nacional de Monitoramento de Prisões – BNMP 2.0: Cadastro Nacional de Presos*. Brasília, Conselho Nacional de Justiça, 2018. Disponível em: <<<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2019/08/bnmp.pdf>>>. Acesso em 03/11/2021.

DANTAS, Francisca Ferreira. *Extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal sob a égide da Lei nº 8.137/1990: uma proteção deficiente da ordem tributária*. Dissertação de mestrado. São Paulo, PUCSP, 2012.

FREITAS, MARISA H. D. A., MANDARINO, Renan Posella & ROSA, Larisa. Garantismo Penal para Quem? O Discurso Penal Liberal Frente à sua Desconstrução pela Criminologia. *Seqüência*, vol. 38, n. 75, Florianópolis, abr/2017. pp. 129-155. Recuperado de <<<https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/2177-7055.2017v38n75p129/34025>>>. Acesso em 30/09/2021.

IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal*, 2012. Recuperado de <<<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/7862?mode=full>>>. Acesso em 10/10/2021.

\_\_\_\_\_. *Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional*, 2011. Recuperado de <<[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT\\_n01\\_Custo-tempo-processo-execucao\\_Diest\\_2011-nov.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5751/1/NT_n01_Custo-tempo-processo-execucao_Diest_2011-nov.pdf)>>. Acesso em 13/10/2021.

KNOLL, Alessandra & CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. *A extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal: uma abordagem garantista*. In: Seminário Internacional Demandas Sociais e Políticas Públicas na Sociedade Contemporânea, XIII, 2016, Santa Cruz do Sul. Anais digitais disponíveis em <<<https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15839/3737>>>. Acesso em 06 de outubro de 2021.

MANSOLDO, Mary Cristina Neves. Crimes Tributários sob a Ótica da Criminologia Crítica: Extinção de Punibilidade pelo Pagamento do Tributo e a Teoria do Etiquetamento. *Quaestio Iuris*, vol. 11, n. 02, Rio de Janeiro, 2018. pp. 839-879. Recuperado de <<<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/quaestioiuris/article/view/29893>>>. Acesso em 01/10/2021.

NÓBREGA, Candida Detteborn & BORGES, Nayara Gallieta. O caráter simbólico do crime de sonegação de contribuição previdenciária. *Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição*. Curitiba, v. 2, n. 2, p. 223-243, Jul/Dez. 2016.

PAVARINI, Massimo. *Control y dominación: Teorías ciminológicas burguesas y proyecto hegemónico*. Tradução para o espanhol de Ignacio Muñagorri. Buenos Aires, Siglo XXI Editores Argentina, 2002.

PIMENTEL, M. P. (1973). Crime de sonegação fiscal. *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, 68(2), p. 89-106. Recuperado de <<<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66668>>>. Acesso em 12 de setembro de 2021.

PNUD. *Relatório do Desenvolvimento Humano 2019*. Nova York, 2019. Recuperado de <<<http://hdr.undp.org/en/content/human-development-report-2019>>>. Acesso em 11/10/2021.

PLUTARCO, Hugo Mendes. A Sonegação e a Litigância Tributária como Forma de Financiamento. *Economic analysis of law review*, Vol. 3 (1), p.122-147. Recuperado de <<<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/3%20EALR%20122/3%20EALR%20122%20EN>>>. Acesso em 03 de outubro de 2021.

SLIVINSKIS, H. B. (2000). Crimes de sonegação fiscal e a extinção da punibilidade. Revista da Faculdade de Direito, Universidade De São Paulo, v. 95, p. 419-441. Recuperado de <<<https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67478>>>. Acesso em 17/11/2021.

SOARES NETO, Horígenes Fontes & PINHEIRO, Lessi Inês Farias. Estelionato previdenciário, princípio da bagatela e patrimônio público em análise sistêmica da jurisprudência brasileira. Revista Thesis Juris, vol. 9, n. 2, p. 323-344, jul./dez. 2020. Recuperado de <<<https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/17722>>>. Acesso em 01/11/2021.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários à luz da Análise Econômica do Direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil? *Revista de Direito de Polícia Judiciária*, Ano 2, n. 4, p. 189-226, jul./dez. 2018. Disponível em <<<https://periodicos.pf.gov.br/index.php/RDPJ/article/view/581/0>>>; acesso em 30/08/2021.

Submetido em 20.04.2021

Aceito em 10.07.2021