



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

**SONEGAÇÃO FISCAL E A CONSUMAÇÃO NO CRIME MATERIAL CONTRA
A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Lucas Matiello Palma

Brasília

2016

Lucas Matiello Palma

**SONEGAÇÃO FISCAL E A CONSUMAÇÃO NO CRIME MATERIAL CONTRA
A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em Direito pela
Universidade de Brasília – UnB.

Orientador: Professor Doutor Valcir Gassen

Brasília

2016

TERMO DE APROVAÇÃO

Lucas Matiello Palma

SONEGAÇÃO FISCAL E A CONSUMAÇÃO NO CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília, pela seguinte banca examinadora:

Valcir Gassen
Professor Doutor e Orientador

Antônio de Moura Borges
Professor Doutor e Examinador

Acácio Alessandro Rego do Nascimento
Mestrando e Examinador

Brasília, 03 de dezembro de 2016.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que a aprovação do presente Trabalho de Conclusão de Curso não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília às ideias que a fundamentam ou que nela são expostas, isentando-os de toda e qualquer responsabilidade acerca deste trabalho.

Brasília, 03 de dezembro de 2016.

Lucas Matiello Palma

RESUMO

A prática de evasão tributária mediante fraude, conhecida como sonegação fiscal, sujeita-se à imposição de sanções previstas na legislação penal, notadamente pelo crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, sob a denominação legal de *crime contra a ordem tributária*. Desde a sua promulgação, o referido tipo penal – que prescreve em seu *caput* como crime o suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório – fora objeto de profundas divergências entre os juristas quanto a caracterização das ações suprimir ou reduzir e, por consequência, de seu resultado material, a supressão ou redução de tributo. A questão polarizou-se quanto à discussão se a manifestação da autoridade tributária através da definição do crédito tributário via lançamento seria ou não essencial à consumação e à perfeita caracterização do delito. Com o objetivo de uniformizar o entendimento sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Sumula Vinculante nº 24, pela qual restou definido que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art.1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. A adoção de tal entendimento acabou por gerar uma série de inconsistências jurídicas e consequências paradoxais, cuja gravidade se amplia em decorrência da relevância e do caráter endêmico da sonegação fiscal no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: sonegação fiscal – evasão tributária – crime contra a ordem tributária – crime material – consumação.

ABSTRACT

The practice of tax evasion through fraud, known as fiscal fraud, subject to imposition of sanctions provided for in the criminal law, notably the crime provided for in article 1° of Law n° 8.137/90, under the legal name of *crime against the tax order*. Since its enactment, the aforementioned criminal type – which prescribes in its *caput* as a crime to suppress or reduce tax, or social contribution and any accessory – was the subject of substantial deviations among jurists when in refferal to the characterization of the actions to suppress or reduce and, consequently, of its material result, the suppression or reduction of tributes. The issue was further polarized when in discussion of if the manifestation of the tax authority defined by the release of tax credit would be essential or not to the consummation and the perfect characterization of the offence. In order to standardize the understanding of the subject, the Supreme Court issued Binding Precedent n° 24 in which is defined that it is not to be stipulated as a crime against the tax system, provided for in article 1°, subparagraphs I to IV of the Law n° 8.137/90, before the final release of the tribute. The adoption of such understanding generated a series of legal inconsistencies and paradoxical consequences, the severity of which extends due to the importance and endemic character of tax evasion in Brazil.

KEYWORDS: fiscal fraud – tax evasion – crime against tax order – material crime – consummation.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 SONEGAÇÃO FISCAL E A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	10
1.1 A matriz tributária brasileira e sua atual regressividade.....	10
1.2 O perfil da sonegação fiscal no Brasil e seu custo social.....	18
2 SONEGAÇÃO FISCAL E O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	26
2.1 O crime contra a ordem tributária e o tipo penal do artigo 1º da Lei nº 8.137/90.....	26
2.1.1 A caracterização como crime de natureza material.....	26
2.1.2 As ações instrumentais (ações meio): a fraude.....	29
2.1.3 As ações nucleares (suprimir e reduzir) e o dissenso doutrinário quanto à caracterização do resultado (supressão e redução).....	32
2.1.4 A necessária integração legislativa relativamente ao conceito de tributo.....	36
2.2 A supressão e a redução de tributo e o inadimplemento da obrigação tributária.....	38
2.2.1 Nascimento da obrigação tributária e do dever de pagar tributo.....	38
2.2.2 Inadimplemento e a evasão fraudulenta da obrigação tributária.....	42
3 CONSUMAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.....	46
3.1 A consumação e o momento da supressão ou redução do tributo.....	46
3.2 O entendimento jurisprudencial do STF e suas (in)consequências.....	48
3.2.1 A jurisprudência do STF e a Súmula Vinculante nº 24.....	48
3.2.2 Controle político da sonegação e a inexistência de crime.....	51
3.2.3 Ausência de fidelidade entre a Súmula Vinculante nº 24 e seus precedentes.....	53
3.2.4 A impossibilidade de se prever o termo inicial da prescrição penal.....	55
3.2.5 O condicionamento do Poder Judiciário às decisões administrativas.....	56
CONCLUSÃO.....	59
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	61

INTRODUÇÃO

Em tempos de recessão econômica e de aumento do déficit público, as primeiras medidas comumente adotadas pelos governos para obter o equilíbrio e o ajuste das contas públicas envolvem a diminuição ou o corte do gasto público, com impactos significativos em serviços e benefícios essenciais prestados à população. São em tais conjunturas que propostas voltadas à definição de limites para gastos sociais e à revisão das regras da seguridade social passam a ser tratadas com caráter emergencial e com status de soluções inadiáveis.

Entretanto, um problema mais profundo, perene e de grande envergadura, cujo o impacto nas contas públicas apresenta maior intensidade do que a circunstancial retração na atividade econômica, permanece na penumbra, longe dos holofotes e da atenção da sociedade: a evasão tributária fraudulenta ou, como usualmente é conhecida, a sonegação fiscal.

Estima-se que somente no ano de 2015 a sonegação fiscal no Brasil tenha sido responsável por gerar uma perda de arrecadação no valor de R\$ 539,3 bilhões, montante que seria equivalente à 9,1% do Produto Interno Bruto então calculado. Para o presente ano de 2016, calcula-se que novamente a sonegação fiscal ultrapassará a marca de R\$ 500 bilhões, valor em muito superior à atual previsão do déficit público, estimada em R\$ 170,5 bilhões¹, números que revelam a magnitude da evasão tributária em nosso País.

No ordenamento jurídico brasileiro a prática de evasão tributária mediante fraude, além de caracterizar infração sujeita à sanções administrativas previstas na legislação tributária, também é objeto de diversos tipos penais, notadamente o delito previsto pelo artigo 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sob a denominação legal de *crime contra a ordem tributária*.

Desde a sua promulgação, o referido tipo penal – que prescreve em seu *caput* como crime o “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório” – fora objeto das mais profundas divergências entre os juristas, especialmente quanto a compreensão de o que efetivamente consistiria as ações *suprimir* ou *reduzir* e, naturalmente, o

1 Originalmente a Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2016 previa um superavit de R\$ 24 bilhões. Esta previsão foi alterada pelo Projeto de Lei do Congresso Nacional (PLN) 1/2016, transformada em estimativa de déficit de R\$ 96,7 bilhões, sob alegação de queda de arrecadação e aumento dos gastos públicos. A PLN 1 ainda seria revista, alterando-se a meta fiscal do governo para este ano, prevendo déficit de R\$ 170,5 bilhões, valor que restou aprovado pelo Congresso Nacional.

seu resultado material, ou seja, a *supressão* ou *redução* de tributo.

A questão assume relevância jurídica na medida em que o momento em que se considera consumado o crime alterar-se consideravelmente de acordo com a definição destes elementos do tipo penal, gerando consequências diretas sobre a tipicidade, sobre a punibilidade, sobre o início do prazo prescricional da pretensão punitiva e, ainda, sobre a efetiva proteção do bem jurídico que se pretende tutelar.

Entre as diversas posições sustentadas pela doutrina, a questão polarizou-se principalmente quanto à discussão se a manifestação da autoridade tributária, através da definição do tributo via procedimento administrativo de lançamento, seria ou não essencial à perfeita caracterização do delito, e se a produção do resultado supressão ou redução do tributo culminaria apenas com a procedência do lançamento tributário e a consequente constituição do crédito em favor da Administração Pública.

Com o objetivo de uniformizar a jurisprudência quanto a natureza da relação existente entre o crime material contra a ordem tributária e o processo administrativo de lançamento tributário, o Supremo Tribunal Federal – STF, em 02/12/2009, editou a polêmica Súmula Vinculante nº 24, pela qual restou definido que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art.1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. A adoção de tal entendimento acabou por gerar uma série de inconsistências e consequências dogmaticamente incoerentes, as quais o presente estudo tem por objetivo demonstrar.

1 SONEGAÇÃO FISCAL E A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

1.1 A matriz tributária brasileira e sua atual regressividade

A tributação é fenômeno amplo, de grande complexidade e relevância, que não se limita apenas ao resultado de um processo cujo objetivo final é fornecer recursos para os cofres públicos. A tributação exerce profunda influência em nossas vidas, moldando os seus mais diversos aspectos e servindo de alicerce de toda uma estrutura política, econômica e social dentro da qual nos inserimos. Como afirma Viol ([20-??], p. 1),

[...] nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam suas ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais.

Embora os tributos desempenhem primordialmente a função de financiamento e manutenção das atividades estatais, a tributação não se encerra como um fim em si mesma, servindo, ao contrário, como um dos mais relevantes e poderosos instrumentos colocado à disposição do Estado para que este promova seus objetivos institucionais. (LEAL, 2012, p. 151)

Entretanto, quando do estudo do fenômeno tributário realizado no âmbito do Direito, é comum que toda a complexidade inerente a este fenômeno seja mitigada e substancialmente reduzida a uma visão puramente normativa, abstraindo-se de suas condicionantes e de seus efeitos políticos e socioeconômicos. Tal enfoque normativista releva seus limites semânticos no próprio conceito de sistema tributário, largamente utilizado pela dogmática jurídica com o propósito de abarcar o fenômeno tributário sob uma perspectiva mais ampla, mas que acaba por restringir a sua compreensão à interação de um conjunto de normas jurídicas responsáveis pela regulação da atividade fiscal existente entre o ente tributante e o cidadão contribuinte. (GASSEN, 2012, p. 29)

É diante desta constatação que o conceito de matriz tributária se oferece com um instrumento hábil a discorrer sobre a tributação sem descuidar de sua complexa realidade. Entende-se por matriz tributária

[...] as escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo social, no que diz respeito ao fenômeno tributário. Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda,

patrimônio e consumo) e sua conseqüente participação no total da arrecadação; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só as espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso, das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação de tributos. (GASSEN, 2012, p. 32-33)

A adoção da ideia de matriz tributária permite discutir as escolhas realizadas por nossa sociedade no campo da tributação, assim como analisá-la quanto a carga tributária, sua composição relativamente as bases econômicas de incidência e, principalmente, quanto aos seus efeitos perante aqueles que efetivamente suportam o (ou se esquivam do) ônus tributário.

A carga tributária talvez consista no aspecto mais amplamente abordado nas discussões envolvendo a tributação no Brasil, e refere-se à relação que se estabelece entre o total do produto de arrecadação das três esferas federativas comparativamente a soma das riquezas produzidas no país (Produto Interno Bruto – PIB) em determinado ano. Este índice, relativamente ao exercício fiscal de 2014, registrara no Brasil um peso tributário da ordem de 33,47% frente ao seu PIB. (BRASIL, 2015, p. 1)

Apesar de ser um elemento útil em expressar o montante da riqueza produzida pela sociedade e repassada ao Estado, ou seja, em quantificar o tamanho do esforço empreendido para a manutenção das atividades estatais, a carga tributária não releva por si o modo como se dá a distribuição do encargo tributário dentro da sociedade. Torna-se essencial, para este intento, a compreensão da carga tributária a partir das bases econômicas de sua incidência e que consistem nas manifestações de riqueza do contribuinte sobre as quais incide a norma tributária impositiva. (COSTA, 2014, p. 230).

Sob esta perspectiva, e se levarmos em consideração a classificação adotada pela Receita Federal do Brasil – RFB², é possível observar que a carga tributária brasileira se distribui entre as bases econômicas onerando drasticamente o consumo de bens e serviços. Tal base, para o ano de 2014 – último ano em que se dispõe de dados já consolidados, foi responsável por 51,28% da arrecadação total, contra 24,98% para a tributação incidente sobre a folha de salários, 18,1% para a renda, 3,93% para a tributação da propriedade e 1,67% para transações financeiras. (BRASIL, 2015, p. 9)

Comparado com os países que compõe a Organização para a Cooperação e

2 Sob a perspectiva do enfoque econômico, a RFB classifica as bases em a) renda; b) folha de salários; c) propriedade; d) bens e serviços; e) transações financeiras; f) outros. Os aspectos metodológicos de tal classificação encontram-se disponíveis em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>, acessado em 18 out. 2016.

Desenvolvimento Econômico – OCDE³, o Brasil é o país que possui a maior carga tributária sobre bens e serviços (Brasil: 17,9 % do PIB / média da OCDE: 11,5%) e uma das menores taxas de incidência sobre a renda, o lucro e o ganho de capital⁴ (Brasil: 6,1 % do PIB / média OCDE: 11,7 %), além de se encontrar abaixo da média no que diz respeito a tributação sobre patrimônio (Brasil: 1,3 % do PIB/ média OCDE: 1,9%). (BRASIL, 2015, p. 11-12).

Se levarmos em consideração o fato de os tributos que incidem sobre a atividade das empresas acabam por repercutir na cadeia econômica, como é o caso da tributação sobre as operações financeiras e em grande medida a tributação sobre a folha de salários – especialmente as contribuições previdenciárias, é possível estimar que a carga tributária indireta atinja no Brasil algo próximo a 70% do total arrecadado (D'ARAÚJO, 2015, p. 128). Em outros termos, mais de dois terços das receitas tributárias brasileiras não são suportadas por aqueles que são responsáveis pelo recolhimento do tributo aos cofres públicos, sendo suportadas pelo restante da sociedade, quando consome bens e serviços que carregam tais encargos em seus preços, demonstrando-se que a matriz tributária brasileira apresenta como sua principal marca a forte tributação sobre o consumo (D'ARAÚJO, 2015, p. 128-129).

Mesmo que tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços – ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sejam exações fiscais que tenham como hipóteses de incidência a produção e a circulação de bens e serviços, e que amplamente sejam tratados relativamente ao momento em que sejam gerados, fato é que esta tributação acaba, no fim, a onerar o poder de compra dos consumidores (D'ARAÚJO, 2015, p. 44). Assim se considera porque a tributação sobre a denominada circulação de bens e serviços ocorre mediante uso de tributação indireta.

Segundo esclarece Luciano Amaro (2014, p. 111), a classificação em tributos indiretos e diretos se funda em um aspecto econômico, mas com reflexos jurídicos

3 A OCDE se compõe atualmente de 35 membros, dentre os quais se encontram as principais econômicas globais. Maiores informações, assim como a lista completa de seus componentes, estão disponíveis em <<http://www.oecd.org/about/membersandpartners/>>, acessado em 23 out. 2016.

4 Entre os países da OCDE, somente o Brasil e a Estônia oferecem atualmente isenção tributária sobre lucros e dividendos. Segundo estudo realizado pela Organização das Nações Unidas – ONU com base nos dados das declarações de Imposto de Renda, demonstrou-se que os brasileiros “super-ricos” do topo da pirâmide social – aproximadamente 71 mil pessoas (0,05% da população adulta) - ganharam, em média, 4,1 milhões de reais em 2013. A alíquota efetiva média paga por este estrato social foi de apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda foi de 12%. Disponível em <<https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/>>, acessado em 18 out. 2016.

importantes:

Os primeiros são devidos, de direito, pelas mesmas pessoas que de fato, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, de direito, por uma pessoa (dita contribuinte de direito), mas suportados por outra (contribuinte de fato): o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos.

Nos tributos indiretos, portanto, o encargo acaba repercutindo na cadeia produtiva através do sistema de preços, que embute tal valor como custo do bem ou serviço, onerando ao final pessoa diversa daquela legalmente responsável por recolher o montante devido, ocorrendo, assim, uma cisão entre as figuras do contribuinte de direito e o contribuinte que de fato arca com o encargo econômico (GASSEN, 2013, p. 91). Nesse sentido, independente do momento em que se dá o recolhimento do tributo, seu ônus econômico é suportado pelo consumidor final, detentor que é da manifestação de riqueza tributada, ou seja, o poder de consumo:

Ainda que nossa legislação tributária tenha optado por fazer incidir a tributação nas várias fases do processo produtivo, adotando uma cobrança plurifásica, tal escolha não passa de uma opção legislativa, como tantas outras, para melhor formatar a incidência aos interesses da administração tributária, deixando para recolher o tributo em momentos anteriores ao consumo propriamente dito. Isso, entretanto, não desconstitui o fato de que tal forma de tributação incide sobre o consumo em si, enquanto manifestação de riqueza. (D'ARAUJO, 2015, p.44)

Ao analisarmos a carga tributária total suportada pelos brasileiros, levando-se em consideração a estratificação social existente relativamente à riqueza, é possível constatar que aqueles que possuem menor poder econômico acabam por contribuir proporcionalmente mais em relação aos seus concidadãos mais afortunados. É em decorrência deste crescimento da onerosidade da tributação em relação inversa à capacidade econômica de determinado indivíduo em contribuir é que se diz que a matriz tributária brasileira é fundamentalmente regressiva⁵.

Neste contexto, a baixa participação na composição da carga tributária brasileira dos impostos diretos sobre renda e patrimônio, que tendem a assumir um aspecto de progressividade, acabam por não conseguir equilibrar a carga por faixa de renda das famílias (PINTOS-PAYERAS, 2008, p. 52). É interessante ressaltar que mesmo à tributação sobre o patrimônio, em algumas circunstâncias, pode acabar por onerar proporcionalmente

5 O conceito de regressividade de uma matriz tributária, que leva em consideração o crescimento da onerosidade do tributo em razão inversa à capacidade de determinado indivíduo em contribuir (SELIGMAN apud D'ARAUJO, 2015, p. 11), não deve ser confundido com regressividade de alíquota, que diz respeito à diminuição desta na medida em que aumente a base de cálculo sobre a qual incide (MACHADO, 2015, p. 140).

mais as famílias pobres do que as famílias de classe mais rica, tal como ocorre com o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU, caracterizando-se em muitas circunstâncias como um imposto direito com baixo aproveitamento quanto a progressividade. (CARVALHO JÚNIOR, 2006, p. 34)

Esta situação geral de regressividade se agrava se levarmos em consideração que famílias de baixa renda tendem a gastar a maior parte de suas economias com o consumo, sobrando-lhes pouco para poupar ou para adquirir um patrimônio propriamente dito. Com isso,

[...] quando um Estado opta por favorecer a escolha do consumo enquanto base econômica de incidência, acaba por onerar mais aqueles que menos possuem, contribuindo, assim, para que a matriz tributária apresente altos índices de regressividade. Em outras palavras, pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem proporcionalmente mais, mesmo que esses indivíduos, localizados na base da pirâmide social, venham a receber benefícios fiscais do Estado, como faixas de isenção na tributação sobre a renda ou programas de transferência direta. (D'ARAUJO, 2015, p 45)

Ainda que a tributação sobre o consumo e a tributação indireta estejam intimamente atreladas a tais distorções, a adoção destas, por si, não corresponderia necessariamente a um aumento da regressividade. Tal como explicita Maria da Conceição Sampaio (2005, p. 205), a escolha de tal base de incidência poderia vir a ser estruturada de tal modo que sua política de alíquotas variasse de acordo com o bem gravado, naquilo que é comumente conhecido por seletividade das alíquotas. De acordo com tal mecanismo, é possível graduar as alíquotas a partir da essencialidade do bem tributado, criando-se itens que podem vir a ser completamente desonerados, caso seu consumo seja considerado fundamental pelas famílias, enquanto outros podem vir a ter alíquotas mais pesadas, caso sejam supérfluos:

Tal estrutura de diferenciação de alíquotas por meio da essencialidade dos bens tende a reduzir a regressividade na escolha de tal base econômica. Tendo em vista que os gastos das famílias da base da pirâmide social geralmente são direcionados para esses produtos mais básicos, enquanto famílias mais abastadas, por terem um estoque maior de riquezas, podem dispender maiores montantes com o consumo de bens menos essenciais. Assim, ao sobretaxar tais bens, indiretamente estaríamos atingindo grupos de maior capacidade contributiva, que com seu consumo financiariam as atividades do Estado, ao mesmo tempo que preservaríamos a renda das famílias mais pobres de nossa sociedade. Sob essa perspectiva, a tributação sobre o consumo pode vir a assumir uma faceta progressiva. (D'ARAUJO, 2015, p. 47)

Contudo, é importante ter-se em mente que tal política de definição de alíquotas, em muitas situações, não é observada pelos entes governamentais, os quais acabam por adotar uma política tributária muitas vezes dissociada da aferição acerca da capacidade contributiva do consumidor do bem ou de eventual essencialidade do produto ou serviço

onerado.

Em diversas circunstâncias, a própria tributação indireta, em razão de suas características intrínsecas, torna difícil a aferição da capacidade contributiva do consumidor final, real responsável pelo ônus tributário. Como exemplifica D'Araujo (2015, p. 50), dois indivíduos de capacidades contributivas diferentes que adquiram o mesmo produto estarão sujeitos à mesma carga tributária mas, por possuírem rendas distintas, o peso daquele encargo será mais incisivo no indivíduo que tiver menor poder aquisitivo.

O que o torna a tributação indireta sobre o consumo um instrumento de regressividade na matriz tributária brasileira é a predominância de seu uso com função fiscal, ou seja, a sua eleição pelo Estado como a principal fonte de seu financiamento (D'ARAUJO, 2015, p 45). Eventual essencialidade aplicada à definição de alíquotas, diferenciando-as de acordo com a categoria de produtos e serviços geralmente usufruídos por determinado estrato da camada social, é instrumento incapaz de matizar um sistema que, de modo global, não deixa de ser regressivo. Neste sentido:

O baixo impacto da alteração dos impostos indiretos sobre a carga das famílias ricas e o alto impacto sobre a carga das famílias pobres demonstra que é necessário conjugar alterações nos impostos diretos e indiretos quando o objetivo é aumentar a progressividade. Se for buscada maior progressividade apenas com impostos diretos, mantidos os indiretos no patamar atual, a carga direta teria que aumentar muito com a renda, o que faria com que a participação do Estado na economia aumentasse muito. Ocorreria o oposto caso se busque obter um sistema tributário progressivo apenas com os impostos indiretos, visto que apenas sua alteração não é capaz de aumentar substancialmente sua participação como proporção da renda nas classes mais ricas, e a solução seria praticamente zerar a carga sobre as famílias mais pobres. (PINTOS-PAYERAS, 2008, p. 54)

São por estas razões que a população com renda de até três salários-mínimos no Brasil, e que compõe a camada social que dispõe de menos recursos, acaba por ser responsável por mais da metade da arrecadação total de tributos (IBPT, 2014), mesmo que a quase totalidade desta parcela da população encontre-se isenta do recolhimento de impostos incidentes sobre a renda.

Poder-se-ia levantar o argumento de que, a despeito da marcante regressividade apresentada pela tributação no País, os recursos arrecadados da população sobre a qual recai com maior intensidade o ônus tributário, retornariam a estes através dos serviços públicos prestados pelo próprio Estado ou mediante políticas de transferência de renda.

Entretanto, apesar de o Brasil apresentar um maior gasto social quando comparado aos demais países da América Latina, ao avaliar-se o nível de redistribuição,

constata-se que grande parte das transferências realizadas pelo Estado brasileiro são regressivas porque atingem quem não deveria recebê-los de modo prioritário. Uma das constatações é que os benefícios recebidos pelos pobres são menores que a suas despesas com tributos incidentes sobre o consumo, demonstrando-se que a eventual redução da desigualdade e da pobreza é muito baixa, insuficiente e ineficiente quando tomada em relação ao tamanho do dispêndio público no Brasil. (HIGGINS, 2013, p. 11-12)

Quando se procede a uma análise da qualidade do gasto público brasileiro quanto aos seus efeitos distributivos, levando-se em conta o fluxo de rendas diretamente relacionadas à atuação do Estado (arrecadação e despesas), os resultados indicam que este contribui diretamente para uma grande fração da desigualdade no Brasil (MEDEIROS, 2013, p. 21-22). Fatores associados principalmente ao trabalho no setor público, tais como salários do funcionalismo e os regimes especiais de previdência social, por exemplo, apresentam-se como elementos de elevada concentração e regressividade. (MEDEIROS, 2013, p. 28)

Uma situação emblemática (e mesmo paradoxal), que contextualiza a noção de regressividade do gasto público, surge quando se avalia o custo institucional do sistema de Justiça no Brasil. Tal despesa é, com efeito, diversas vezes superior à de outros países em diferentes níveis de desenvolvimento, seja em valores proporcionais à renda média da população, seja em valores absolutos per capita, seja em comparação de seu custo relativamente ao PIB (DA ROS, 2016, p. 4). Considerando-se o volume absoluto de recursos destinados ao Poder Judiciário, o custo das despesas é superior mesmo em relação aos países ricos, de tal forma que este dispêndio se torna proporcionalmente muito alto ante a renda média inferior do país, provavelmente o mais alto por habitante dentre todos países federais do hemisfério ocidental. (DA ROS, 2016, p. 4)

Contudo, seu elevado custo – cuja maior fatia das despesas se destina justamente ao pagamento de pessoal da ativa e aos regimes especiais de aposentados e pensionistas, seja de magistrados, seja de seus servidores – não se reflete em qualidade e eficiência do serviço jurisdicional prestado à população. E quando considerado a quem a prestação jurisdicional se destina de modo prioritário, ou seja, quem usufruí da estrutura institucional da Justiça e de que maneira, percebe-se que o serviço judicial é em sua maior medida destinado as camadas mais privilegiadas da população. A faceta comumente reservada da Justiça às camadas mais pobres, via de regra, é a do direito penal, quando da tutela de bens jurídicos de caráter privado, especialmente, (sem ironias) a propriedade.⁶

6 Segundo relatório do Departamento Penitenciário Nacional – Depen, relativamente a população carcerária

Em síntese, a partir desta perspectiva, que conjuga a origem do ingresso de recursos ao aparelhamento estatal – pautada pela distribuição regressiva da tributação – com a qualidade da destinação dos gastos públicos no tocante aos seus efeitos distributivos, tem-se como resultado uma estrutura de eminente concentração de renda e de preservação de riqueza das camadas mais abastadas e de manutenção do fosso existente entre as camadas mais pobres e os mais ricos.

Esta estrutura é uma das razões pelas quais, mesmo em tempo de crescimento econômico, como o observado no Brasil no período de 2006 a 2012, momento em que o país usufruiu em grande medida do elevado preço das *commodities* no cenário internacional, tenha permanecido estável o nível de desigualdade de renda existente entre os estratos mais desprivilegiados perante o setor que detém a maior parcela da riqueza no País. (MEDEIROS, 2016, p. 23-24)

Se levarmos em conta os efeitos mais amplos da concentração de renda e do agravamento da desigualdade socioeconômica, Thomas Piketty alerta para os riscos gerados ao exercício efetivo de um regime democrático e para os eventuais prejuízos ocasionados ao próprio desenvolvimento econômico. A concentração excessiva do poder econômico neste contexto tende a ser disfuncional ao jogo democrático, de modo que os indivíduos e os setores mais abastados da sociedade passam a ter um domínio e uma relação mais estreita (e promíscua) com aqueles que exercem o poder político (PIKETTY, 2015, p. 617). Quanto ao âmbito econômico, uma elevada concentração de renda tende a diminuir, ao longo do tempo, os recursos efetivamente investidos no setor produtivo da economia, dada a elevação da remuneração do patrimônio relativamente ao retorno do capital (PIKETTY, 2015, p. 57).

Em síntese, o que se observa é a existência de uma estrutura impositiva regressiva que contribui para manutenção e aprofundamento das desigualdades socioeconômicas existentes em nosso País. É neste sentido que as escolhas e opções tomadas pelos agentes políticos na elaboração de nosso sistema tributário vem de encontro aos objetivos fundamentais esculpidos pela Constituição Federal de 1988, de promoção de uma sociedade justa e igualitária, de erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais⁷,

no Brasil, mais da metade cumpre pena por crimes praticados contra a propriedade (52%). Dados disponíveis em <<http://www.justica.gov.br/noticias/mj-divulgara-novo-relatorio-do-infopen-nesta-terca-feira/relatorio-depen-versao-web.pdf>>, acessado em 21 out. de 2016.

7 Dispõe o art.3º da Constituição Federal: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – garantir o desenvolvimento nacional; III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

manifestando-se incoerente com seus valores e princípios vigentes.

1.2 O perfil da sonegação fiscal no Brasil e seu custo social

É no contexto da regressividade da matriz tributária brasileira – com suas peculiaridades quanto à composição da carga e da distribuição de seu ônus tributário – e do baixo retorno social dos gastos públicos é que se insere o fenômeno da evasão tributária, e é com base neste panorama da realidade socioeconômica brasileira que este é melhor compreendido.

Por evasão fiscal, ou mais propriamente, evasão tributária, compreende-se o comportamento ilícito praticado pelos contribuintes, ou por aqueles a quem a lei atribua o dever de recolher tributos, que tenha por consequência a redução da carga tributária que lhes deveria ser incidente. (EISELE, 2012, p. 24).

É importante que se esclareça que o conceito de evasão tributária é amplo, e comporta tanto as condutas que consistem em evitar, reduzir ou retardar ilicitamente o recolhimento do tributo mediante a prática de atos que podem ou não serem qualificados como fraudulentos⁸, de tal modo que nem toda evasão corresponde necessariamente a uma infração de uma lei penal (ou seja, nem toda evasão é considerada crime).

Usualmente, a doutrina jurídica, a jurisprudência, assim como o próprio senso comum, costumam utilizarem-se do termo sonegação fiscal⁹ quando pretendem se referir à evasão tributária praticada mediante o emprego de meio fraudulento (seja ação ou omissão dolosa) e, em decorrência, constitua não só uma infração tributária, mas também um ilícito de natureza penal¹⁰. É neste sentido genérico que adotamos no presente trabalho o

8 A fraude, no direito tributário, possui conceito legal, previsto no art. 72 da Lei n.º 4.502/64, formulado nos seguintes termos: “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.

9 O conceito tributário de “sonegação” é dado pelo art. 71 da Lei n.º 4.502/64, que assim dispõe: “Toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente”.

10 O crime de sonegação fiscal, com esta denominação penal, era previsto no art. 1º da Lei n.º 4.729/65, dispositivo revogado tacitamente pelo advento da Lei 8.137/90, que instituiu o denominado crime contra a ordem tributária. Na seara penal, falar-se em crime de sonegação fiscal é, a rigor, uma impropriedade. Tem-se, portanto, certa confusão terminológica, já que nem toda evasão constitui crime contra a ordem tributária, e nem todo crime contra a ordem tributária configura sonegação, no sentido que lhe dá a legislação tributária. Por outro lado, as hipóteses de sonegação e de fraude (arts. 71 e 72 da Lei n.º 4.502/64), no sentido do ilícito tributário, acabam por se subsumir às hipóteses do crime contra a ordem tributária previstos nos

conceito de sonegação fiscal e sobre o qual são produzidos os (poucos) estudos desenvolvidos no País quanto aos aspectos socioeconômicos desta prática.

Relativamente às discussões quanto a sonegação fiscal no Brasil é praxe levantar-se o argumento de que a elevada carga tributária consiste na principal explicação da existência de tal fenômeno. Vinculado a este lugar-comum, tem-se a visão de um Estado que tributa de modo excessivo, percepção substancialmente agravada em decorrência da má qualidade (ou mesmo da ausência) dos serviços públicos prestados à população.

Sob esta perspectiva, a tributação costuma ser vista como um entrave e uma ingerência indevida do Estado na esfera de liberdade e no patrimônio dos indivíduos. Assim, o cidadão, alijado de seus bens por um Estado glutão, ineficiente e corrupto, tendo de suportar silente o peso do ônus tributário, seria natural e justificadamente impelido a sonegar. Em tal contexto, é de se esperar que aqueles que mais sofrem com o peso da tributação sejam, portanto, os que mais meios empregam para evadir-se do Fisco...

Entretanto, se partirmos de uma análise que leva em consideração a composição da carga tributária brasileira, cuja a reconhecida regressividade se pauta pela forma de tributação indireta sobre o consumo, e o fato de que o ônus tributário se faz sentir de modo mais pujante sobre as camadas sociais mais desprivilegiadas, podemos chegar a algumas reflexões substancialmente diversas do que costumam animar o senso comum.

Como analisado anteriormente, a tributação indireta se caracteriza pela repercussão do custo tributário na cadeia produtiva através do sistema de preços, embutindo-se tal valor como custo do bem ou serviço, de modo a onerar o consumidor final. Ocorre, relativamente a estes tributos, uma cisão entre aquele que efetivamente suporta o encargo tributário – o contribuinte de fato – da figura do responsável por recolher o tributo, que corresponde ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Em outros termos, aquele que efetivamente suporta a carga não possuiu nenhuma ingerência relativamente ao adimplemento da obrigação tributária e ao recolhimento do tributo aos cofres públicos, de modo que o consumidor final (contribuinte de fato) não possui, em regra, meios para evadir-se de seu pagamento, seja em termos práticos ou jurídicos. Sofrer o peso da carga tributária, portanto, nestas circunstâncias, não lhe é opcional. Em verdade, dada a natureza anestésica¹¹ dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo

arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90.

11 O termo anestésico é atribuído à tributação indireta em oposição ao termo irritante, que remete a concepção de tributação direta, a qual é sentida com mais intensidade por aqueles que são responsáveis por suportar o encargo tributário.

(GASSEN, 2013, p. 104), a população acaba por contribuir com o Estado sem ter mesmo sequer consciência deste fato, quíça conhecimento do montante pago em tributos.

Relativamente aos impostos diretos, incidentes sobre renda e patrimônio, quando analisamos a situação a que se submete o estrato social que detém menor disponibilidade de recursos, podemos chegar a algumas considerações relativamente semelhantes quanto às suas possibilidades de sonegação.

No caso de Imposto de Renda – IR de pessoa física, se considerarmos a faixa de isenção relativamente a este tributo, naturalmente não existe possibilidade de evasão, dada a inexistência de imposto devido¹², independentemente da natureza da ocupação do contribuinte, seja ela formal ou informal. Segundo dados da Receita Federal relativamente ao exercício fiscal de 2013, de um universo de 101,5 milhões de pessoas economicamente ativas, somente 26,1% (ou 26,5 milhões) entregaram a declaração de imposto de renda de pessoa física, muito em decorrência de que a maior parcela desta população simplesmente não se encontrava obrigada a declarar¹³ em razão de seus rendimentos brutos anuais encontrarem-se abaixo da faixa de renda tributável. (BRASIL, 2016, p. 8)

No tocante aos impostos sobre patrimônio, quando esta faixa da população chega a possuir algum bem de sua propriedade passível de tributação, tal como um imóvel residencial ou um veículo, sobre os quais incidem respectivamente o Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU e o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, a natureza do lançamento destes tributos praticamente inviabiliza (ou dificulta enormemente) a existência de sonegação. Isto porque, relativamente a estes tributos, o lançamento é realizado de ofício, sem a participação do contribuinte, de modo que é a Administração Pública quem calcula o valor a ser recolhido e procede a notificação do contribuinte para que efetue o pagamento.

Portanto, para um seguimento da população brasileira cuja a renda se compõe de até três salários-mínimos e que arca com mais da metade de toda carga tributária

12 De modo aproximado, compõe este segmento os indivíduos com renda de até três salários-mínimos. Basta efetuar-se um exercício aritmético entre o salário-mínimo vigente a cada ano e com a faixa de isenção do Imposto de Renda para o mesmo período.

13 Segundo a Receita Federal do Brasil, eram obrigados a declarar em 2013 os contribuintes que receberam rendimentos tributários superiores a R\$ 25.661,70, ou que receberam rendimentos isentos, não tributáveis ou tributados exclusivamente na fonte, acima de R\$ 40 mil. Também eram obrigados a declarar aqueles que: a) tiveram ganho de capital ou realizaram qualquer operação em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhados em 2013; b) tinham, em 31/12/2013, posse ou propriedade de bens e direitos superiores a R\$ 300.000,00, e receita bruta da atividade rural superior a R\$ 128.308,50; e c) passaram a condição de residente no Brasil em 2013 e se encontrava nessa condição em 31/12/2013. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>, acessado em 20.out.2016.

no Brasil, sobra efetivamente muito pouca (ou mesmo nenhuma) margem possível à prática da sonegação fiscal. Mas, se não é a camada da população que mais sofre com a regressividade e com o peso do ônus tributário, quem sonega tributos no Brasil?

Se partirmos de uma análise dos principais tributos sonegados e de sua representatividade no montante total estimado da sonegação, veremos que o INSS patronal (contribuição previdenciária), o ICMS, e IR (com destaque para o imposto devido por pessoas jurídicas) são, nesta ordem, os que maior impacto negativo geram sobre a arrecadação (IBPT, 2013). Se levarmos em conta a base econômica de incidência, segundo a classificação dada pela Receita Federal do Brasil, a tributação sobre bens e serviços é a que representa a parcela mais significativa da sonegação (ICMS, IPI e ISS). E, caso tomemos por critério a repercussão econômica dos tributos dentro do sistema de formação de preços, cenário em que se pode considerar a maior parte das despesas sobre folha de pagamento, tal como o INSS, como de natureza indireta, os tributos incidentes sobre o consumo concentram em si, isoladamente, o peso mais expressivo da sonegação fiscal no País.

Tem-se, portanto, um cenário curioso, em que a sonegação fiscal é predominantemente praticada não por aqueles que teriam de suportar o encargo financeiro do tributo, o chamado contribuinte de fato – o consumidor final, mas por aquele que é responsável pelo seu recolhimento aos cofres públicos – as empresas.

No caso da sonegação de tributos indiretos sobre o consumo, que representam a maior fatia dos tributos fraudados, o eventual ganho obtido com a prática gera dois resultados possíveis: a) o ganho ilícito tenha por finalidade o aumento do faturamento e do lucro obtido pela empresa, sem necessário repasse do deságio aos consumidores, não se deixando de onerá-los, de modo que a regressividade da tributação continua a se fazer sentir diretamente pelos contribuintes de fato, mas com a diferença de que o fruto da evasão é usufruído pela empresa e não repassado aos cofres públicos; b) que a diminuição dos custos obtido de modo ilícito com a sonegação, seja repassada, mesmo que parcialmente, ao consumidor final, o que, por outro lado, pode acabar por caracterizar a prática de concorrência desleal, já que são fixados preços abaixo do mercado, comparativamente aos praticados pelas demais empresas que seriam adimplentes com seus compromissos fiscais – tendo-se, assim, um ganho ilegal de competitividade.

De acordo com dados do estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT com base nos balanços de fiscalização da Receita Federal, do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, das Secretarias de Fazenda dos Estados e das

Secretarias de Finanças das Capitais entre os anos de 2006 a 2008, foram encontrados indícios de sonegação em 64,65% das pequenas empresas (microempresas e empresas de pequeno porte), em 49,05% das médias empresas e 26,78% das grandes empresas. (IBPT, 2009, p. 3)

Em princípio, tais números poderiam nos levar ao raciocínio (errôneo) de que as pequenas empresas seriam as responsáveis pela maior fatia dos tributos sonegados e, caso levássemos em consideração o argumento de que seriam as empresas com menor faturamento as que mais sonegam, pelo fato de sofrerem com maior intensidade o efeito da tributação, teríamos que forçosamente chegar a conclusão (também errônea) de que seriam as micro e pequenas empresas as suas principais responsáveis.

No Brasil, de acordo com o levantamento realizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – Sebrae, as micro e pequenas empresas correspondem a 9 milhões de empreendimentos, o que corresponde a 99% do total de empresas existentes no País, empregando mais da metade dos trabalhadores do setor privado (52 % das vagas formais – 40% da massa salarial brasileira) (SEBRAE, 2014, p. 6). Contudo, apesar da expressividade de seus números, a sua participação na composição do PIB corresponde, em média, a apenas 25%, sendo a quase a totalidade dos três quartos restantes resultante da atividade das demais empresas, sobretudo das grandes e médias – ou seja, aquele 1% das empresas restantes.

Esta discrepância relativamente a participação na geração de riqueza não deixa de ter seus efeitos com relação ao montante da sonegação fiscal. De fato, como aponta o estudo do IBPT (2009, p.3), são as empresas de médio e grande porte, cujos faturamentos são consideravelmente superiores ao do conjunto dos micro e pequenos empreendimentos¹⁴, as principais responsáveis, em valores absolutos, pelo montante mais expressivo da evasão fiscal.

Especificamente ao faturamento não declarado pelas empresas, as médias e grandes empresas, que compõe o 1% do total das empresas existentes no Brasil, seriam responsáveis por mais de 75 % dos valores sonegados, com destaque expressivo para os setores de indústria e comércio (IBPT, 2009, p. 5).

No que diz respeito aos tributos diretos incidentes sobre a renda, de um modo geral, a sua participação no montante total sonegado, tanto por pessoas físicas como por

¹⁴ No ano do levantamento realizado, o faturamento total das empresas de pequeno porte foi estimado em R\$ 322,27 bilhões, contra R\$ 4.480,22 bilhões das grandes empresas e R\$ 476,73 bilhões das médias empresas (IBPT, 2009, p.2).

empresas, é menor quando comparada aos incidentes sobre o consumo, muito em decorrência de sua menor participação na composição da carga tributária. Neste quesito, a maior fatia da sonegação fica reservada às próprias empresas, relativamente aos tributos incidentes sobre a suas receitas (Imposto de Renda – IR, Contribuição Social Sobre Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, e a contribuição ao Programa de Integração Social – PIS).

Quanto ao imposto incidente sobre rendimentos de pessoas físicas – IRPF, a maior parcela da população economicamente ativa não se inclui dentro das regras que obrigam a declaração, muito em consequência de seus rendimentos encontrarem-se dentro da faixa de isenção do imposto. Por outro lado, do produto total da arrecadação com IRPF, a predominância é, com larguíssima vantagem, do imposto retido na fonte¹⁵, sendo a massa salarial o seu principal alicerce.

Com relação a este modo de recolhimento em fonte também ocorre um descasamento entre a figura do contribuinte, o empregado – aquele que adquire a disponibilidade da renda ou dos proventos - e aquele que é responsável pelo recolhimento do tributo, o empregador, o que dificulta consideravelmente eventual sonegação por parte do trabalhador, já que o imposto lhe é retido diretamente.

Segundo dados da Receita Federal (BRASIL, 2015, p.8), o grosso da evasão relativa ao imposto de renda pessoa física fica a cargo de proprietários ou dirigentes de sociedades empresárias, cuja principal infração diz respeito a ausência de tributação no ganho de capital oriundo de alienação de participação societária (venda ou permuta de ações), seguido da categoria dos profissionais liberais.

De qualquer modo, a prática da sonegação quanto aos tributos incidentes sobre a renda se releva essencialmente regressiva, já que aqueles que deixam de contribuir são, por definição, aqueles que apresentam capacidade contributiva para tanto.

Se voltarmos a analisar o argumento de que a elevada carga tributária é a principal causa da sonegação fiscal – sonegação esta, como vimos até o momento, pautada sobre os tributos indiretos sobre o consumo e concentrados em sua maior medida sobre a atividade das médias e grandes empresas – torna-se difícil sustentar sua validade quando comparada a situação brasileira no contexto internacional.

Segundo os dados do IBPT (2013), o índice de sonegação no Brasil é

¹⁵ Para o ano de 2014, foram R\$ 184,727,89 milhões retidos na fonte contra R\$ 25.789,09 milhões proveniente de outras formas de arrecadação do imposto de renda (BRASIL, 2015, p.21).

inferior ao de vários países latino-americanos, cujas cargas tributárias são muito inferiores à brasileira, como é o caso, por exemplo, da Argentina, Peru, Equador, México, Bolívia e na Venezuela. Por outro lado, países no globo com maior carga tributária apresentam índices de sonegação menores que os brasileiros, como a Suécia ou na Dinamarca, que apresentam cargas tributárias que oscilam entre 48% e 49% do PIB (IBPT, 2013).

Estima-se que para o ano de 2015, levando-se em consideração o indicador médio de evasão de todos os tributos, a sonegação fiscal no Brasil teria correspondido a 7,7% do PIB, o que significa dizer que, mantendo-se os demais parâmetros constantes (ou seja, sem nenhum aumento na alíquota de tributos, base de cálculo, criação de novos tributos, etc.), a arrecadação tributária brasileira poderia se expandir em 22,9%, caso fosse possível eliminar a sonegação (SINPROFAZ, 2014, p.2). Ainda segundo este estudo:

Na hipótese ainda de se levar em conta apenas a média dos indicadores de sonegação dos tributos que têm maior relevância para a arrecadação (ICMS, Imposto de Renda e Contribuições Previdenciárias) poder-se-ia estimar um indicador de sonegação de 27,5% da arrecadação (praticamente o mesmo indicador de sonegação para o VAT em países da América Latina que foi de 27,6%), que equivale a 9,1% do PIB, o que representaria o valor de R\$ 539,3 bilhões caso levado em conta o PIB para 2015. Tomando-se em consideração esse último indicador para a sonegação, poder-se-ia afirmar que **se não houvesse evasão, o peso da carga tributária poderia ser reduzida em quase 30% e ainda manter o mesmo nível de arrecadação**. Esses R\$ 539,3 bilhões estimados de sonegação tributária são praticamente equivalentes a quase 90% de tudo que foi arrecadado pelos estados e municípios juntos, estimados em R\$ 602,0 bilhões. (*grifo nosso*) (SINPROFAZ, 2014, p.2)

O custo estimado atrelado a sonegação, neste termos, chegaria a ser até cinco vezes maior do que o prejuízo estimados à economia brasileira relativamente à corrupção, a qual, segundo o mais recente estudo elaborado pela Federação das Industrias do Estado de São Paulo – FIESP (2010, p. 27), custaria ao País entre 1,8% a 2,3 % de seu PIB. Não é sem fundamentos, portanto, que o Brasil ocupe o segundo lugar no ranking internacional relativo a sonegação fiscal, segundo o levantamento feito pelo grupo *Internacional Tax Justice Network*,¹⁶ e a 76º colocação no ranking de percepção sobre a corrupção elaborado pela Transparência Internacional¹⁷.

Contrariamente ao que se poderia esperar neste cenário, a sonegação fiscal (assim como o sistema tributário que lhe subjaz) não é visto pela população – e principalmente pela grande mídia – como um dos grandes problemas a serem enfrentados no País, tendo tratamento bem diverso do qual normalmente é concedido à corrupção, inclusive

16 Informações disponíveis em <<http://www.taxjustice.net/>>, acessado em 20 out. 2016.

17 Informações disponíveis em <<http://www.transparency.org/cpi2015>>, acessado em 20. out. 2016.

na seara penal.

Por outro lado, se partirmos da ótica do gasto público e de que a sonegação fiscal afeta diretamente a disponibilidade financeira do Estado, tal prática, tomada em conjunto, se torna particularmente gravosa quando se leva em conta que as atividades estatais de caráter prestacional, tais como saúde, educação, previdência e assistência social – e que são, no ordenamento constitucional, direitos fundamentais de caráter social – ficam condicionadas e limitadas a existência de recursos disponíveis. No caso brasileiro, estes efeitos se fazem sentir de modo mais direto em razão do alto grau de vinculação existente entre as receitas tributárias e o gasto orçamentário nestas áreas.

Diante das reflexões que foram até aqui elaboradas, podemos vislumbrar que a sonegação fiscal no Brasil, dada as suas características (quem, como e quanto se sonega), pode agir como um elemento agravante da regressividade e da concentração de renda em nossa matriz tributária, já que a sobrecarga gerada pela sonegação sobre os ombros dos contribuintes adimplentes, em uma estrutura tributária cuja a base se compõe predominantemente sobre o consumo, cobra seu preço onerando o consumidor final, especialmente as famílias com renda até três salários-mínimos, como vimos.

2 SONEGAÇÃO FISCAL E O CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

2.1 O crime contra a ordem tributária e o tipo penal do artigo 1º da Lei nº 8.137/90

2.1.1 A caracterização como crime de natureza material

O tipo penal relativo à evasão tributária praticada por particulares mediante fraude (usualmente conhecida como sonegação fiscal), o qual a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, denomina como *crime contra a ordem tributária*, é descrito em seu artigo 1º nos seguintes termos:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

O núcleo objetivo do referido tipo penal, em que se descreve o cerne da conduta praticada pelo sujeito ativo do crime, é suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, conforme previsto na capitulação da norma, e que corresponde, em essência, a prática da evasão tributária.

O modo pela qual se pratica a ação de suprimir ou reduzir consiste necessariamente em uma das condutas instrumentais descritas nos incisos do artigo 1º. Assim, o aperfeiçoamento do referido tipo penal depende não somente da ocorrência efetiva da supressão ou da redução (a evasão), mas de que estas tenham sido levadas a feito mediante condutas desenvolvidas para a obtenção deste fim, as quais, de um modo geral, consistem no emprego de meio fraudulento. (EISELE, 2002, p. 143)

Costuma-se classificar os crimes em geral entre delitos de natureza material e de natureza formal, levando-se em consideração os efeitos da conduta e da exigência ou não de um resultado da ação delituosa para que o tipo penal se integralize. Esta classificação é de suma relevância, pois afeta diretamente o entendimento quanto a tipicidade

das condutas e quanto ao momento consumativo do delito.

Relativamente ao crime material, também denominado como de resultado, a norma penal prescreve uma hipótese em que o “resultado integra o tipo penal, isto é, para a sua consumação é indispensável a produção do resultado separado do comportamento que o precede” (MIRABETE, 2006, p. 123-124). Nestes ilícitos, o fato típico se compõe da conduta humana, expressa em uma ação ou omissão, assim como da modificação do mundo exterior por ela operada, sendo este resultado material integrante da descrição típica. (BITENCOURT, 2015, p. 281)

O crime formal, por sua vez, também pode descrever um resultado que, contudo, não precisa se realizar para ocorrer a consumação do tipo penal. Basta a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, configuradoras do dano potencial (BITENCOURT, 2015 p.281). Afirma-se que nestes crimes o legislador antecipa a consumação, satisfazendo-se com a simples ação do agente. Damásio de Jesus (2010, p. 170) ainda distingue do crime formal o crime de mera conduta, no qual o legislador descreve somente o comportamento do agente, sem se preocupar com o resultado: “estes são sem resultado; aqueles possuem resultado, mas o legislador antecipa a consumação à sua produção”.

De qualquer modo, seja o delito classificado como formal ou de mera conduta, o relevante é que a lei penal se satisfaz quanto a estes com a simples atividade do agente, e nisto reside a essência da distinção quanto aos crimes materiais, que exigem a ocorrência de um resultado prescrito em norma.

É com base nesta classificação é que se considera o delito estabelecido no *caput* artigo 1º da Lei nº 8.137/90 como crime de natureza material, no qual se exige a ocorrência de resultado naturalístico para a sua consumação, consubstanciado na supressão ou redução de tributo (COSTA JÚNIOR, 1995, p.83).

É importante ter em mente que sobre a denominação de crime contra a ordem tributária estão inseridos não apenas o crime material do art. 1º da Lei nº 8.137/90¹⁸, mas também o crime previsto no art. 2º deste mesmo diploma legal – também praticado por particulares¹⁹, cuja a diferenciação elementar consiste exatamente no fato de que quanto a este

18 Sobre a nomenclatura do ilícito penal tributário em questão, Andréa Eisele (2002, p.139): “O fato de o dispositivo indicar que a modalidade típica respectiva possui tal classificação (crime contra a ordem tributária) não impede que outras figuras típicas (previstas em outros dispositivos, do mesmo diploma legal ou não) sejam classificadas na mesma categoria (desde que tutelem o mesmo interesse jurídico, genericamente considerado)”.

19 A ressalva é importante, pois nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 estão previstos crimes cujo sujeito ativo são os particulares, pessoas físicas ou jurídicas, em contraste com o art. 3º, em que é previsto crime

a lei não prescreve a exigência de resultado, pois guardam características de crimes formais ou de mera conduta:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Também possuía natureza formal o antigo crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965 – primeiro diploma legal a efetivamente tratar, de modo específico, sobre o crime tributário – cuja revogação tácita do tipo penal ocorrera em função do tratamento integral dado a matéria pela atual Lei nº 8.137/90 (HARADA, 2015, p. 150)²⁰:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III – alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V – Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Nos crimes materiais é comum que a ação e o resultado sejam cronologicamente distintos, e que se possa apartar a ação e o resultado desta (BITTENCOURT, 2015, p. 528). No texto do *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, a conduta

praticado por funcionários públicos.

20 Segundo a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro – Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (anteriormente denominada de Lei de Introdução ao Código Civil), art. 2º, § 1º, a lei posterior revoga a anterior quando “regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

que consiste no núcleo objetivo do tipo (“suprimir ou reduzir”) é indicada mediante a descrição de seus próprios efeitos, ou seja, de seu próprio resultado, que é a supressão ou redução. A conduta nuclear típica, no crime material contra a ordem tributária, implementa o próprio resultado, que é a supressão ou redução do tributo devido (EISELE, 2002, p.144), havendo simultaneidade entre a conduta nuclear típica e o resultado delitivo. A divisão entre conduta (ação ou omissão) e resultado somente pode ser aplicado ao crime em questão relativamente aos comportamentos fraudulentos instrumentais, descritos nos incisos do *caput*, e que viabilizam a evasão.

2.1.2 As ações instrumentais (ações meio): a fraude

Como mencionado anteriormente, o fato típico não se configura com a simples redução ou supressão do tributo, devendo esta ser consequência – ou resultado – de um comportamento anterior, comissivo ou omissivo, de conteúdo fraudulento. Trata-se, nestes termos, de crime praticado mediante conduta plurissubsistente (HARADA, 2015, p. 215), onde a execução pode desdobrar-se em vários atos sucessivos, de tal sorte que a conduta meio e o resultado típico separam-se espacialmente.

A lei limita a hipótese típica à realização das condutas instrumentais previstas nos incisos do dispositivo (incisos I a V), motivo pelo qual caso a evasão seja implementada mediante a prática de outra conduta não descrita nos dispositivos legais aos quais se refere o *caput*, o fato será atípico (MACHADO, 2015, p. 341). Nem toda supressão ou redução de tributo, portanto, constitui necessariamente crime. É importante que se frise que a lesividade da conduta praticada não se concentra na eventual supressão ou redução de tributo em si, mas em que estes sejam decorrentes do emprego de fraude, sejam fruto da má-fé, do conluio, da simulação, da omissão dolosa, do artifício, do engodo, do embuste, condutas estas incompatíveis com o Direito (ANDRADE FILHO, 2015, p. 72).

Nada impede, por outro lado, que o resultado possa ser obtido mediante a prática de diversas das formas de condutas dentre as previstas nos incisos do *caput*, sendo indiferente se realizadas de modo sucessivo, alternativo ou cumulativo. Em síntese, “não obstante o sujeito execute duas ou mais das condutas elencadas nos incisos do artigo, não necessariamente praticará mais de um crime”. (EISELE, 2002, p. 145).

O tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90, em verdade, é apenas um,

compreendido pelas ações de suprimir ou reduzir tributo, ditas ações nucleares do tipo, e uma ou mais de uma das ações ou omissões descritas nos incisos daquele dispositivo, ditas ações instrumentais, condutas meio, ou até ações meio. Não estão definidos, portanto, nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, tipos penais autônomos, pois cada um dos cinco incisos é um complemento do que se diz na cabeça do artigo. Neste sentido:

Por ser crime único e não vários, diz-se que essas ações-meio são, tanto quanto as ações núcleo – suprimir ou reduzir tributo – elementos do tipo penal. É de decisiva importância, pois, na definição do tipo penal em tela, inclui-se a determinação do sentido dessas expressões utilizadas na descrição de tais condutas ou ações-meio. E para esse fim é indispensável que se tenha sempre presente a conexão que existe entre a norma da cabeça do artigo e a norma do inciso em que está descrita a conduta-meio. São normas que se completam na definição do tipo penal em questão. (MACHADO, 2015, p.343)

A ocorrência de qualquer das condutas descritas nos incisos, sem que aconteça o resultado supressão ou redução do tributo, ou contribuição social ou qualquer acessório, poderá, em tese, configurar (ou não) outro crime, mas não configura o crime material contra a ordem tributária do art. 1º da Lei nº 8.137/90 – o crime de supressão ou redução de tributo.

Assim ocorre por que o tipo penal descreve em seus incisos diversas ações, utilizando-se de expressões tais como “prestar declaração falsa” (inciso I), “fraudar” e “inserir elementos inexatos [...] em documento ou livro” (inciso II), “falsificar ou alterar [...] documento” (inciso III), “elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deve saber ser falso” (inciso IV), que, a rigor, se enquadrariam em outros tipos penais, notadamente os crimes de falso prescritos no Código Penal – CP:

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. (MACHADO, 2015, p. 361)

O que ocorre é um caso de típico de conflito aparente de normas penais, em que, abstratamente, uma mesma conduta pode ser enquadrada em mais de uma figura penal. O conflito, relativamente ao crime material contra a ordem tributária e as ações instrumentais que o implementam, se resolve pelo princípio da consunção, em que o crime-fim (o crime de supressão ou redução), absorve os tipos penais autônomos tidos como crimes-meio (por exemplo, os crimes de falso do CP).

Quanto a este aspecto, o crime de supressão ou redução de tributo muito

se assemelha ao esquema típico do crime de estelionato, previsto no artigo 171 do CP²¹, como bem observado por Andréa Eisele (2002, p. 139):

A primeira está tipificada no caput do artigo e seus incisos e consiste em modalidade específica de conduta assemelhada (em parte) à que configura o crime de estelionato (tipificado no art. 171 do CP), qualificada pelo objeto (tributo ou contribuição social), sujeito passivo direto ou vítima imediata (Fazenda Pública), e pelo meio fraudulento (condutas descritas nos diversos incisos do caput do dispositivo). Além dessas características, que configuram a especialidade do tipo em relação ao descrito no art. 171 do CP (caracterizando um concurso aparente de leis), a figura delitiva difere da correspondente ao estelionato por não ser elementar do tipo o erro da vítima (motivo pelo qual a consumação do crime independe desse aspecto subjetivo).

É em decorrência desta proximidade que se permite a aplicação, dada as devidas proporções, das considerações relativas ao crime de estelionato ao crime material contra a ordem tributária (ou crime de supressão ou redução de tributo), sendo pertinente o entendimento da Súmula nº 17 do STJ, *in verbis*, “quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido”:

DIREITO PENAL. ABSORÇÃO DOS CRIMES DE FALSIDADE IDEOLÓGICA E DE USO DE DOCUMENTO FALSO PELO DE SONEGAÇÃO FISCAL. O crime de sonegação fiscal absorve o de falsidade ideológica e o de uso de documento falso praticados posteriormente àquele unicamente para assegurar a evasão fiscal. Após evolução jurisprudencial, o STJ passou a considerar aplicável o princípio da consunção ou da absorção quando os crimes de uso de documento falso e falsidade ideológica – crimes meio – tiverem sido praticados para facilitar ou encobrir a falsa declaração, com vistas à efetivação do pretendido crime de sonegação fiscal – crime fim –, localizando-se na mesma linha de desdobramento causal de lesão ao bem jurídico, integrando, assim, o *iter criminis* do delito fim. Cabe ressaltar que, ainda que os crimes de uso de documento falso e falsidade ideológica sejam cometidos com o intuito de sonegar o tributo, a aplicação do princípio da consunção somente tem lugar nas hipóteses em que os crimes meio não extrapolem os limites da incidência do crime fim. Aplica-se, assim, *mutatis mutandis*, o comando da Súmula 17 do STJ (Quando o falso se exaure no estelionato, sem mais potencialidade lesiva, é por este absorvido). Precedentes citados: AgRg no REsp 1.366.714-MG, Quinta Turma, DJe 5/11/2013; AgRg no REsp 1.241.771-SC, Sexta Turma, DJe 3/10/2013. EREsp 1.154.361-MG, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 26/2/2014. (BRASIL, 2014)

É interessante observar que, caso não houvessem crimes de natureza tributária (tipos penais especializados em razão da matéria tributária), como o é o crime previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e entre os quais se incluem outros crimes, tal como os previstos nos arts. 337-A (crime de sonegação de contribuição previdenciária)²², 168

21 Art. 171 do Código Penal (crime de estelionato): “Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento”.

22 Art. 337-A do Código Penal: “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos,

(apropriação indébita previdenciária)²³ e 334 (descaminho)²⁴ do Código Penal, tais condutas não seriam, de modo geral, atípicas, pois se enquadrariam na descrição de outros delitos, de caráter mais geral, como são os previstos pelo próprio Código Penal (PIMENTEL, 1973, p. 89) (MACHADO, 2016, p. 501).

2.1.3 As ações nucleares (suprimir e reduzir) e o dissenso doutrinário quanto à caracterização do resultado (supressão e redução)

Se os juristas não divergem sobre a natureza material do crime contra a ordem tributária do art. 1º da Lei nº 8.137/90 e a instrumentalidade das condutas descritas em seus incisos I a V, o mesmo não se pode dizer sobre o significado que atribuem (explícita ou implicitamente) aos verbos suprimir e reduzir e, por via de consequência, ao resultado destas ações, a supressão ou redução.

As divergências, a despeito de toda a confusão que reina sobre o assunto, em grande medida decorrem do fato de o termo *tributo*, que é elementar do tipo, apresentar uma ampla esfera de ambiguidade (EISELE, 2002, p. 142), de modo que o significado da expressão suprimir ou reduzir, no contexto da definição albergada pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, altera-se consideravelmente de acordo com o sentido pelo qual ali se emprega a palavra tributo.

Como assevera Paulo de Barros Carvalho (2015, p.133) (2009, p.19-24), em pelo menos seis sentidos essa palavra tem sido empregada pela doutrina do Direito Tributário. Assim, segundo o autor, tributo pode significar: (1) quantia em dinheiro; (2) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (3) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (4) relação jurídica tributária; (5) norma jurídica tributária; e, ainda, (6) norma, fato e relação jurídica.

Posição peculiar, por exemplo, é a de José Alves Paulino, para quem a palavra tributo está empregada no crime em questão com o significado de norma jurídica tributária, de tal sorte que a supressão ou redução corresponderia à exclusão ou modificação

remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

23 Art. 168-A do Código Penal: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.”

24 Art. 334 do Código Penal: “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos.”

de sua hipótese de incidência, configurada na previsão legal respectiva:

O objeto do tipo previsto no caput do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, ou os atos ou fins do agente ativo, é “suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório”. No entanto, o que está previsto na ordem tributária, no sistema tributário nacional – art. 150, § 6º da Constituição – é que somente lei específica pode “suprimir” ou “reduzir” tributo, daí essa supressão ou redução ser um ato impossível de ser praticado pelo contribuinte (1999, p. 17)

Nestes termos, a redução do tributo enquanto norma jurídica seria conduta somente possível ao legislador (um contrassenso, já que é uma atividade lícita deste) o que acarretaria a impossibilidade dos particulares (contribuintes ou responsáveis) praticarem tal conduta, devido à ineficácia absoluta do meio empregado.

Outra perspectiva singular fica por conta de Hugo de Brito Machado (2015, p. 366), em que o termo tributo assume o sentido de relação jurídica tributária:

A palavra tributo, portanto, na definição do crime de supressão ou redução de tributo, significa a relação jurídica obrigacional que se instaura com a concretização da hipótese de incidência tributária. Concretizada a hipótese normativa, vale dizer, ocorrido o fato gerador da obrigação tributária principal, a existência do tributo é constatada através de fatos de exteriorização, vale dizer, fatos indicados pela lei como aptos a demonstrar que nasceu o tributo, vale dizer, nasceu o dever jurídico de pagar o tributo. Assim, suprimir o tributo, como elemento normativo do tipo penal de que se cuida, quer dizer impedir que seja demonstrado o seu nascimento, impedir a constatação do fato gerador da obrigação tributária. E reduzir o tributo significa, nesse mesmo contexto, fazer com que seja demonstrado o nascimento de um tributo com expressão econômica menor do que o decorrente dos fatos efetivamente ocorridos.

Neste sentido, o resultado somente seria obtido quando se fizesse desaparecer a relação jurídica tributária pelo decurso do tempo. A rigor, quando a Administração Pública não tivesse mais possibilidade legal de exigir o tributo, ou seja, quando o tributo já não mais pudesse ser lançado e o crédito tributário não mais passível de ser constituído em decorrência da decadência tributária, de tal modo que o resultado seria obtido por uma inatividade da própria Administração.

A polêmica mais acentuada, contudo, reside entre aqueles que julgam ser imprescindível para a caracterização do resultado que a autoridade tributária, mediante lançamento, reconheça formalmente a existência de tributo devido e defina o *quantum* exigível, aqueles para quem o resultado delitivo se manifesta com o não pagamento (supressão) ou o pagamento parcial (redução) do tributo devido, independentemente de qualquer provimento ou atuação por parte da Administração.

De um modo geral, os juristas que sustentam a posição de que a decisão administrativa que define a exigibilidade do tributo corresponde a um elemento do tipo penal,

o termo tributo, no contexto do art.1º da Lei 8.137/90, assume a acepção de crédito tributário exigível, o qual somente se constitui com o exaurimento do processo administrativo de lançamento.

Neste sentido, Cezar Roberto Bitencourt (2013, p.176), para quem “nos crimes contra a ordem tributária tem-se, para a configuração do tipo, a necessidade de afirmação, pela autoridade administrativa competente, da existência de tributo devido”. Para Edmar Oliveira Andrade Filho (2015, p.158), “se o lançamento tributário indica que não há crédito tributário, não há possibilidade lógica de ter havido supressão ou redução ilícita e, portanto, não há causa para a persecução penal”. De modo semelhante Napoleão Nunes Maia Filho (2011, p.235) - “sem o prévio pronunciamento definitivo da autoridade administrativa, o crime simplesmente não existe, isso porque a detecção do ilícito administrativo entra no núcleo da figura penal típica” - e Carlos Henrique Abrão (2015, p.44) - “a tônica configurada pelo art.1º da lei 8.137/90, ao preconizar a natureza material do delito, somente se consuma a partir do lançamento definitivo”.

Assim, os defensores do prévio exaurimento da instância administrativa reputam a natureza material do crime do art. 1º da Lei 8.137/90 como fundamento para também dar ao processo administrativo foro de condição da ação penal, porque somente com o julgamento daquele é que seria, a juízo deles, efetivamente conhecida a produção do resultado supressão ou redução do tributo, culminando com a procedência do lançamento tributário, atividade que é privativa das autoridades fazendárias²⁵.

Admitir-se a possibilidade de instauração de uma ação penal sem que a Administração tenha se manifestado de modo conclusivo, consistiria, não só em constrangimento ilegal – pois sem resultado não há crime e, portanto, inexistente possibilidade jurídica do pedido ou, em uma acepção ampla, justa causa para ação – como configuraria uma usurpação pelo Judiciário de competência privativa da Administração para o ato de constituição do crédito tributário.

Nestes termos, mesmo que a obrigação tributária se origine com a ocorrência do fato gerador e, com este, surjam o vínculo jurídico-obrigacional e o dever de pagar tributo (em outros termos, seja o tributo devido), e mesmo nas situações em que o pagamento deva ser realizado sem nenhuma prévia providência administrativa, a evasão

25 Segundo o art. 142 do CTN: “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”.

fraudulenta somente produziria seu resultado se porventura a autoridade tributária, normalmente por via de fiscalização, constituísse em definitivo, por procedimento que lhe é próprio, o crédito tributário respectivo. O resultado, nesta perspectiva, não ocorreria por ato do agente que fraudava o Fisco, nem pela omissão da administração e com a ocorrência da decadência tributária, mas seria implementado por ato positivo da própria Administração.

Em posição diametralmente oposta, encontram-se aqueles que consideram a supressão e a redução como o não pagar e o pagar a menor, tal como Douglas Fischer (2006, p. 170) e Andréa Eisele (2002, p.142). Este sintetiza a questão nos seguintes termos:

Supressão é a evasão total, consistente no não pagamento do tributo devido, ou seja, 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 em ambas as hipóteses, variando apenas na extensão. (2002, p.142):

O resultado, nestas circunstâncias, se identifica com a inadimplência da prestação de uma obrigação tributária principal, em que se deixa de entregar ao credor o objeto daquela prestação (tributo ou contribuição social). O inadimplemento e, portanto, o resultado, se daria com o vencimento do prazo legalmente instituído para o recolhimento do tributo, sendo este o momento em que o agente também obteria para si a vantagem ilícita.

Sustentam, por consequência, a inexistência de vinculação entre as instâncias penal e administrativa, de tal sorte que a deflagração do processo penal, desde que revestido de indícios de autoria e materialidade delitiva, não necessita aguardar a conclusão do procedimento administrativo que discute e analisa a existência de tributo devido e que define a exigibilidade do crédito tributário.

O dissenso na doutrina, portanto, é generalizado. Em muitos casos, como se verá adequadamente, reina a confusão entre instituições e conceitos de direito penal, tributário e processual penal – não sem uma polêmica sobre questões constitucionais – e que se reflete, em grande medida, na jurisprudência dos tribunais. A questão, contudo, não é meramente conceitual, nem mero capricho formalista. As consequências, mesmo que aparentemente (e intencionalmente, em alguns casos) camufladas no terreno inóspito (e muitas vezes inócuo) da dogmática jurídica, são concretas e reais.

O fato inegável é que a correta definição da ação nuclear desse tipo penal tem enorme importância porque desta definição depende não só a determinação do que se entende pelo resultado e o momento em que este ocorre, mas também do momento em que se considera consumado esse tipo penal, o que gera consequências diretas sobre a tipicidade, sobre a punibilidade, sobre o início do prazo prescricional da pretensão punitiva e, ainda, sobre a efetiva proteção do bem jurídico que se pretende tutelar.

Resta-nos, portanto, verificar em qual sentido está empregado o conceito de tributo na definição do tipo penal em questão, e parte significativa da resposta passa inevitavelmente sobre os termos em que este elemento se expressa na norma penal.

2.1.4 A necessária integração legislativa relativamente ao conceito de tributo

Determinados tipos penais carecem de complementação devido ao fato de conterem elementos cujo conteúdo semântico é estabelecido por outros dispositivos de natureza legislativa. Assim, para uma elaboração completa da descrição da conduta típica, é necessária uma síntese coordenada de ambos os dispositivos legais. A estes tipos penais a doutrina lhes dá o nome de norma penal em branco. (BITENCOURT, 2015, p. 201)

No caso do crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, o tipo é descrito mediante o emprego deste recurso, já que seu conteúdo somente pode ser estabelecido utilizando-se dos conceitos fornecidos pela legislação tributária (EISELE, 2002, p. 32).

Via de regra, as normas penais em branco são compostas por referências expressas a outras legislações ou por conceitos normativos, que “são aqueles para cuja compreensão é insuficiente desenvolver uma atividade meramente cognitiva, devendo-se realizar uma atividade valorativa” (BITENCOURT, 2015, p. 350). Essa atividade valorativa, no contexto da norma penal em branco, se limita a conceitos normativos cuja determinação depende de conhecimento especificamente jurídico.

É relevante salientar que a integração da lei penal em branco é realizada apenas por institutos cujo conceito é estabelecido pela própria legislação, e não por conceitos ou construções teóricas formulados pela doutrina ou pelo arbítrio da magistratura (EISELE, 2002, p. 32-33). Esta é uma decorrência natural do princípio da estrita legalidade aplicada à seara do direito penal, em que se veda a utilização de recursos semânticos que consistam em

atividade interpretativa que não se consubstancia em uma legítima integração legislativa.

Relativamente ao crime material contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, o mais importante destes conceitos normativos utilizados na definição do crime é o conceito de tributo, que é um elemento central desse tipo penal.

O próprio Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º, fornece o conceito de tributo, nos seguintes termos: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

É com base neste conceito, explicitamente fornecido pela legislação tributária, que deve ser compreendido o sentido que o termo assume no contexto do crime contra a ordem tributária. Assim, como aponta Eisele (2002, p. 143):

Na hipótese típica, o termo é utilizado na acepção de objeto da prestação da obrigação tributária (pecúnia). Esta conclusão decorre de interpretação sistemática do texto, pois é o único "tributo" cuja redução ou supressão pode ser viabilizada pela realização das condutas instrumentais descritas nos incisos do dispositivo legal analisado (art. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90).

Se admitirmos que interesse jurídico protegido seja, direta ou indiretamente, o Erário, somos também forçados a reconhecer que a lesão a este bem jurídico ocorre, efetivamente, com o não ingresso de recursos no momento devido. Assim, sob a ótica do bem jurídico, o momento do resultado, a supressão ou redução do tributo, ocorreria com o inadimplemento da obrigação tributária (EISELE, 2002, p. 70).

Deste modo, se levarmos em consideração de que o termo tributo é empregado no contexto da norma penal em branco, dificilmente pode se dar outra acepção ao termo senão o que diz respeito ao próprio objeto da prestação, tal como definido no artigo 3º do CTN.

É verdade que o *caput* do art. 1º da Lei 8.137/90 também faz referência a outros conceitos de conteúdo essencialmente normativo, como a “contribuição social”, como objeto de supressão ou redução. A menção é compreensível, mas não necessária. De fato, anteriormente à promulgação da Constituição Federal de 1988, sempre fora objeto de polêmica se as contribuições sociais teriam ou não natureza tributária. Esta questão, que ficara sem ser efetivamente solucionada pela doutrina, foi resolvida por imposição do direito positivo, conforme prescrito pelo art. 149 do CF 88. Assim, como afirma Machado (2015, p. 339), “a referência à contribuição social é desnecessária, porque contribuição social é uma espécie de tributo. O legislador parece ter tido o propósito de evitar controvérsias a esse

respeito, e somente assim se explica tal referência”.

A abrangência do tipo às contribuições sociais (como espécie de objeto sobre o qual pode recair o art. 1º da Lei nº 8.137/90), foi restringida relativamente às contribuições previdenciárias em decorrência da superveniência do art. 95 da Lei nº 8.212/91 – posteriormente sucedido pelo art. 337-A do CP²⁶, em que se prevê o crime de sonegação previdenciária. (ANDRADE FILHO, 2015, p 91-92)

Já a referência a qualquer acessório pode ser entendida como destinada a ampliar o tipo, nele incluindo a supressão ou redução de multas ou de juros eventualmente devidos. Ação com a qual o agente não suprime, nem reduz o tributo, mas suprime ou reduz a multa ou os juros. (MACHADO, 2015, p.339).

2.2 A supressão e a redução de tributo e o inadimplemento da obrigação tributária

2.2.1 Nascimento da obrigação tributária e do dever de pagar tributo

A obrigação tributária nasce com a ocorrência de seu fato gerador. Em outros termos, a lei tributária descreve, abstratamente, as hipóteses em que surge a obrigação tributária, bastando que esta hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que se tenha o nascimento do vínculo obrigacional tributário.

O que se considera como fato gerador, portanto, nada mais é que uma situação de fato ou de direito cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar a obrigação tributária (AMARO, 2014, p.281). O vínculo obrigacional nasce, portanto, com a simples manifestação do fato, à vista da regra legal preexistente que atribui a este o poder de constituir uma obrigação.

A obrigação tributária, nestes termos, surge no seio de uma relação jurídica cujo vínculo se estabelece *ex lege* entre o sujeito ativo desta relação, que de acordo

26 Art. 337-A do CP: “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

com o art. 119 do CTN é a “pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”, e as pessoas sujeitas à tributação, em seu polo passivo, seja ela o contribuinte, que é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, parágrafo único, I do CTN), ou seja um terceiro que, sem revestir a condição de contribuinte, esteja obrigado em razão de disposição expressa de lei. (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

A natureza da obrigação tributária é, por definição, essencialmente legal, no sentido de que sua formação prescinde da manifestação de vontade das partes envolvidas²⁷. O vínculo obrigacional tributário nasce sem que para isso a vontade das partes seja determinante. É neste sentido que se diz que a obrigação tributária é uma “obrigação legal por excelência” (MACHADO, 2016, p. 128).

A fim de demonstrar que a obrigação tributária prescinde de elemento volitivo em sua gênese, Luciano Amaro (2014, p. 273) afirma que esta não só nasce independentemente da vontade, como surge independentemente de as partes estarem cientes do fato que deu origem à obrigação, pois, “ainda que o devedor ignore ter nascido a obrigação tributária, esta o vincula e o submete ao cumprimento da prestação que corresponda ao seu objeto”, sublinhando, assim, o caráter legal da obrigação. Naturalmente, como bem acentua o próprio autor, o conhecimento da existência da obrigação, e da ocorrência do fato gerador, serão essenciais ao seu cumprimento, mas não ao nascimento do vínculo:

É óbvio que o efetivo cumprimento da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os polos ativos e passivo do vínculo jurídico; Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei²⁸ (2014, p. 273).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, definiu a obrigação tributária a partir do conteúdo prestacional de seu objeto, classificando-a em duas espécies: principal e acessória (art. 113 do CTN).

A obrigação tributária denominada como principal tem como seu objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 113 § 1º do CTN), revestindo-se, assim, de nítido caráter patrimonial. A obrigação acessória, por outro lado, tem por objeto prestações,

27 No que diz respeito à fonte de que surgem as obrigações jurídicas, de acordo com a teoria geral do direito, estas podem ser legais, quando decorrem diretamente da lei; contratuais, quando nascem de manifestações de vontade das partes; decorrentes de ato ilícito, quando nascem da prática de um ato contrário ao Direito. (DINIZ, 2006, p. 44-47)

28 Relativamente aos crimes tributários, a consciência da existência do tributo devido é elemento essencial, já que os crimes desta natureza são essencialmente dolosos. A eventual evasão tributária decorrente de culpa, em sentido estrito, não é apta a ensejar a aplicação da lei penal, por ausência da elementar subjetiva, o dolo.

positivas ou negativas, estabelecidas pela legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113 § 2º do CTN), diferenciando-se das obrigações principais por destituir-se de caráter pecuniário.

Caso adotássemos a terminologia do direito privado – como, em regra, recorre a doutrina tributária, ao menos com fins didáticos - a obrigação tributária principal, vale dizer, a prestação à qual se obriga o sujeito passivo, consistiria em uma obrigação de dar, mais propriamente uma obrigação pecuniária, caracterizada pelo valor nominal da quantia devida. Já as obrigações tributárias acessórias teriam natureza de obrigação de fazer, em sentido amplo, de modo que as prestações positivas e negativas a que alude o CTN corresponderiam, respectivamente, às obrigações de fazer, em sentido estrito, e às de não fazer ou tolerar.

Levando-se em conta esta classificação empregada pelo CTN, a supressão ou redução de tributo, que consistem no resultado subjacente ao crime material contra a ordem tributária, envolvem, naturalmente, o descumprimento de obrigação tributária principal, cujo o objeto é a prestação de tributo – prestação de dar quantia em dinheiro.

Não se pode desconsiderar, por outro lado, que o inadimplemento da obrigação tributária principal, no caso do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/90, é implementado pelo descumprimento fraudulento de obrigações tributárias de caráter acessório. Assim se afirma porque a evasão é viabilizada por atos que visam ludibriar o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador da obrigação principal, ou qualquer condições pessoal do contribuinte que seja apta a afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, sendo que o objetivo das obrigações acessórias é justamente propiciar às autoridades tributárias o controle dos fatos relevantes para o surgimento de obrigações principais e, nesta condição, viabilizar seu cumprimento, sobretudo nos casos de inadimplemento.

Consoante com a classificação das obrigações em principais e acessórias, o CTN, no formalismo que lhe é característico, foi levado a discorrer também de duas espécies de fato gerador. É assim que diz o Código Tributário Nacional que “o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art. 114), enquanto à obrigação acessória tem como seu respectivo fato gerador “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art. 115).

Deve-se observar que o fato gerador da obrigação principal é mais amplo do que o fato gerador do tributo, pois compreende, também, as infrações tributárias (AMARO, 2014, p. 248). Deste modo, em face da lógica interna do CTN, o fato gerador da obrigação principal se biparte em fato gerador do tributo – situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação tributária de pagar tributo (a qual é infringida pelo crime de supressão ou redução), e em fato gerador de penalidade – situação cuja realização enseja a aplicação da penalidade cominada pela lei tributária. (AMARO, 2014, p. 248)

Quanto ao fato gerador da obrigação acessória, o art. 115 do CTN traz uma definição por exclusão: é fato gerador de obrigação acessória toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária, o que, em leitura conjunta com o art. 113, equivale a dizer que é fato gerador da obrigação acessória aquilo que não é fato gerador de obrigação principal.²⁹

Este intento classificatório, como observa Luciano Amaro, quanto ao fato gerador e as respectivas obrigações tributárias, não é usualmente empregada (em verdade, quase que praticamente ignorada) tanto pela doutrina quanto pela própria legislação tributária:

Quando se fala em “fato gerador”, tanto os autores quanto as leis geralmente cuidam do fato gerador do tributo; é em torno deste também que se travam diversas polêmicas e tertúlias doutrinárias, a começar pela própria terminologia empregada. Quando a matéria versada é o ilícito tributário, a lei e doutrina não falam em “fato gerador” ou “obrigação tributária”, mas em “infração tributária” (para expressar o descumprimento da lei sobre tributos); e cuida de “sanção”, “penalidade”, “multa”, quando está em causa o castigo cominado pela lei para reprimir a infração; do mesmo modo, quem comete uma infração não é, por esse fato, designado como sujeito passivo, mas sim como “infrator”. (2014, p.283)

Portanto, quando a doutrina de modo geral e a legislação tributária se referem ao fato gerador, usualmente se referem a este como fato gerador da obrigação tributária principal cujo o objeto é o pagamento de tributo ou, de modo sintético, fato gerador do tributo. Analisando os elementos que compõe a definição do fato gerador do tributo dado pelo art. 114 do CTN, temos, conforme lição de Hugo de Britto Machado (2016, p. 129-130):

(a) *Situação*, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos. (b) *Definida em lei*, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da *situação* cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a *lei* é o instrumento próprio para descrever, para definir, a situação cuja ocorrência gera a obrigação

²⁹ Interessante notar que em determinadas circunstâncias uma mesma situação de fato pode ser, ao mesmo tempo, fato gerador de uma obrigação tributária principal e de uma obrigação tributária acessória. Assim, a situação na qual um comerciante promove a saída de mercadorias de seu estabelecimento faz nascer, ao mesmo tempo, a obrigação de pagar o ICMS (obrigação principal) e também a obrigação de emitir a nota fiscal correspondente (obrigação acessória).

tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 07, 111, do CTN, tendo presente que a palavra "lei" é por este utilizada em sentido restrito (e) *Necessária*, importa dizer que, sem a *situação* prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei.

A definição do art. 114 do CTN, por sua vez, diz respeito tão somente ao denominado núcleo do fato gerador. É neste sentido que as expressões *fato gerador da obrigação tributária* ou *fato gerado do tributo* geralmente são utilizadas para designar o aspecto objetivo ou nuclear, vale dizer, a materialidade do fato gerador da obrigação tributária principal.³⁰

Esse aspecto nuclear do fato gerador, objeto da obrigação tributária principal, há de ser quantificado e expresso em moeda. Essa expressão pode ser diretamente referida pela lei, como ocorre com os tributos fixos, mas não é assim que geralmente acontece. Em regra, a lei descreve a denominada hipótese de incidência tributária reportando-se a fatos economicamente significativos, e estabelece os critérios a serem utilizados para a quantificação do tributo: a base de cálculo e a alíquota.

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo, estando contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária (MACHADO, 2016, p. 138). Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável, a qual nos permite identificar a espécie de tributo. A alíquota, aplicada sobre a base de cálculo, nos indica o *quantum* do tributo devido.

É sobre esta expressão monetária que consiste o objeto da prestação da obrigação tributária principal, ou seja, o tributo, o qual deve ser recolhido aos cofres públicos, e cujo não pagamento (ou o pagamento parcial) no momento adequado acarreta seu inadimplemento.

2.2.2 Inadimplemento e a evasão fraudulenta da obrigação tributária

O adimplemento de uma obrigação principal cujo o objeto seja o tributo, ou seja, uma prestação pecuniária nos termos do art. 3º do CTN, ocorre com o seu pagamento, o que corresponde ao momento em que o devedor entrega ao credor a quantia em dinheiro que

30 Na verdade, trata-se de um aspecto apenas do fato gerador, embora o mais importante, em torno do qual gravitam os demais, a completar o vínculo jurídico obrigacional tributário. A doutrina vislumbra que o fato gerador se apresenta sob vários aspectos: temporal, espacial, subjetivo e quantitativos, já que a lei, ao definir normativamente o fato gerador, o faz buscando detalhá-lo sobre estes aspectos.

corresponde ao objeto da obrigação.

Contudo, o modo pelo qual se dá o adimplemento varia de acordo com a necessidade ou não de participação da autoridade tributária quanto à definição do montante que deve ser recolhido aos cofres públicos, ou, sob a perspectiva inversa, do maior ou menor grau de participação exigida do contribuinte ou responsável tributário.

Em diversas situações, embora ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária – e com ela o vínculo jurídico-tributário e o dever de pagar tributo por parte do contribuinte ou responsável – a lei tributária não requer do sujeito passivo nenhum pagamento se e enquanto não houver, por parte do sujeito ativo a prática de um específico ato jurídico. Este ato:

se reflete num escrito formal (isto é, um documento escrito, na forma prevista em lei) do qual se deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de que este fique adstrito a, no prazo assinalado (no próprio documento ou na lei), satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial. (AMARO, 2014, p. 359)

A este ato da Administração Pública, ou, mais precisamente, do sujeito ativo, dá-se o nome de lançamento tributário. É por meio deste que, consoante a definição dada pelo art. 142 do CTN, o Fisco tende 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”.

Tributos como o IPTU e o IPVA, por exemplo, que possuem como fatos geradores situações relativamente permanentes (propriedade imobiliária e veicular, respectivamente) dispensam o auxílio do contribuinte, já que os dados necessários ao lançamento constam em banco de dados fiscais, bastando à autoridade administrativa a consulta àqueles registros para que tenha em mão os dados necessários à realização do lançamento e determinação do montante devido. É, nos termos do art. 149 do CTN, o chamado lançamento de ofício.

Em outras situações, a informação prestada pelo contribuinte é essencial para que a autoridade tributária possa efetuar o cálculo do tributo e proceder ao lançamento. Sem a atuação do sujeito passivo, declarando ao Fisco a matéria de fato necessária para a constituição do crédito, o lançamento não se torna possível – exceto posteriormente, em eventual fiscalização. Esta modalidade é detalhada pelo art. 147 do CTN, com a denominação de lançamento por declaração.

Contudo, a regra é que o sujeito passivo da relação tributária tenha de

efetuar o pagamento do tributo sem que seja necessário, para este ato, nenhuma providência por parte da autoridade tributária. Ocorrido o fato gerador e nascida a obrigação tributária, as operações que consubstanciam o lançamento (verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, etc.) são, de fato, realizadas pelo próprio sujeito passivo, assim como o recolhimento do tributo aos cofres públicos é realizado sem a necessidade de notificação ou comunicação formal do credor.

Nesta modalidade, as operações realizada pelo sujeito passivo ficam sujeitas a possível verificação futura por parte da Administração quanto a regularidade dos atos praticados, ou, nos termos do CTN, sujeito a homologação – daí a denominação “lançamento por homologação” (art. 150 do CTN). E em decorrência desta situação, o sujeito passivo acaba por ter de cumprir uma série de obrigações acessórias tendo em vista a documentação da ocorrência do fato gerador ou qualquer circunstância relevante à determinação da obrigação tributária principal. Assim o é com relação aos tributos que possuem maior relevância e representatividade para a arrecadação, tais como o ICMS, IR, IPI, ISS.

De um modo geral, como bem sintetiza Luciano Amaro (2014, p. 245):

a) ora a obrigação deve ser cumprida sem que nenhuma providência seja tomada pela administração tributária (no sistema que o CTN batizou de lançamento por homologação); o adimplemento da obrigação nessa hipótese, é já uma exigência incondicionada feita pela lei; b) noutras hipóteses, a obrigação depende de uma providência do sujeito ativo (qual seja, a consecução do lançamento, de ofício ou a vista de declaração apresentada pelo sujeito passivo): já que, portanto, o sujeito passivo só está adstrito a efetuar o adimplemento da obrigação após o recebimento da notificação [...] Em ambas as situações, a obrigação tributária já terá nascido com a ocorrência do fato gerador, mas seu adimplemento, na hipótese “b”, depende de uma atuação do sujeito ativo.

Há obrigações tributárias, portanto, que podem ser cumpridas sem prévia iniciativa da autoridade administrativa e outras que necessitam de uma ato administrativo, cabendo a lei que estabelece o tributo definir o modo pelo qual ser deve ocorrer seu cumprimento.

No que diz respeito ao inadimplemento fraudulento da obrigação tributária, que tenha como resultado a evasão, não é mera coincidência que os tributos mais sonegados sejam justamente àqueles que exigem a atuação do sujeito passivo, como o lançamento por declaração e, sobretudo, os que se sujeitam ao lançamento por homologação.

Assim ocorre porque a atividade fraudulenta praticada pelo particular visa justamente a impedir o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do

fato gerador da obrigação principal, sua natureza ou circunstâncias materiais, ou de condições pessoais que possam afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente, de modo a reduzir o montante do tributo devido, a evitar ou atrasar indevidamente o seu pagamento.

O fato de não haver cumprimento integral de obrigação tributária validamente instituída por lei é que permite a aplicação de uma série de normas que dispõem sobre variada gama de penalidades. A infração a uma obrigação tributária, além de configurar essencialmente um ilícito tributário, admite a incidência concomitante de normas de natureza penal, de modo a incidirem sobre uma mesma situação de fato dois regimes jurídicos distintos, dotados de seus próprios princípios e com regramentos e operacionalização diversos, admitindo-se a possibilidade da ocorrência de sanções de duas espécies.

Assim, um fato pode ser considerado crime contra a ordem tributária (receber a sanção penal) e na seara administrativa haja a ocorrência sanções, pecuniárias ou não. A imposição de penalidade prevista na lei penal não exclui as penalidades previstas na lei tributária e nem exime o devedor da obrigação de pagar o tributo devido. (ANDRADE FILHO, 2015, p. 6)

A distinção entre a sanção administrativa e a sanção penal é determinada pela natureza do ilícito ao qual cada uma delas corresponde, distinguindo-se formalmente não só pela natureza da lei que as institui, penal ou tributária, mas também quanto a autoridade competente para aplicá-las. Enquanto as sanções penais só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário, no seio do processo penal, as sanções administrativas (multas, restrições de direitos, etc.) podem ser aplicadas pelas autoridades da Administração Pública (MACHADO, 2015, p. 11), sendo que esta última sempre comporta a possibilidade de revisão pelo Judiciário.

Enfim, tanto as normas contidas nas leis tributárias quanto as constantes da lei penal são aplicáveis quando houver infração aos mandamentos da lei tributária. Ambas enunciam as consequências para não cumprimento – total ou parcial – do dever jurídico de pagar os tributos exigidos por lei e de prestar informações aos entes tributantes acerca dos fatos geradores que praticam.

3 CONSUMAÇÃO E A JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

3.1 A consumação e o momento da supressão ou redução do tributo

Determinar o momento consumativo do crime é operação de suma relevância, pois nele se reflete não apenas a caracterização efetiva do crime, mas também, em regra, o surgimento da pretensão punitiva por parte do Estado – o exercício do *ius puniendi* – e a delimitação do termo inicial da prescrição da ação penal³¹.

Segundo do art. 14, inciso I, do Código Penal, diz-se crime consumado “quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal”. Sob este aspecto formal, a consumação “expressa a total conformidade do fato praticado pelo agente com a hipótese abstrata descrita pela norma penal incriminadora” (DAMÁSIO, 2010, p. 281). Preenchidos, assim, todos os elementos do tipo, ou seja, quando o fato concreto se subsume por completo no tipo abstrato descrito na lei penal, o tipo está inteiramente realizado, ocorrendo a consumação. (MIRABETE, 2006, p. 147).

Considerando-se o aspecto material da definição de crime, Aníbal Bruno (2005, p. 254) define a consumação como “o momento em que o agente realiza em todos os seus termos o tipo legal da figura delituosa, e em que o bem jurídico penalmente protegido sobre a lesão efetiva ou a ameaça que se exprime no núcleo do tipo”.

Nos crimes de natureza material, tal como é o caso do crime contra a ordem tributária tipificado no art. 1º da Lei n.º 8.137/90, a consumação coincide com o momento da produção do resultado delitivo, que no crime em questão consiste na redução ou na supressão do tributo ou da contribuição social ou de qualquer um de seus acessórios.

Entretanto, como vimos anteriormente, as divergências doutrinárias quanto a caracterização do resultado são severas e, por via de consequência, díspares são os momentos em que consideram consumado o crime material contra a ordem tributária (crime de supressão ou redução de tributos).

Para José Alves Paulino (1999, p.17), que compreende que somente lei específica pode “suprimir” ou “reduzir” tributo – conduta somente cabível ao legislador – a supressão ou redução seriam atos impossíveis de serem praticados pelos contribuintes, motivo

31 O termo inicial da prescrição da pretensão punitiva antes do transito em julgado da sentença final começa a correr, segundo dispõe o artigo 111, alínea a, do Código Penal, do dia que “houve a consumação do delito”.

pelo qual não haveria condições lógicas de consumação.

Para Hugo de Brito Machado, a consumação somente ocorreria no momento em que a Administração Pública não possuísse mais possibilidade jurídica de proceder ao lançamento do tributo sonegado, o que coincidiria com a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento:

Assim, devemos ter como consumado o crime de supressão ou redução de tributo quando concretizada a prática de condutas meios, legalmente descritas como integrantes desse tipo penal, quando tenham produzido o resultado que compõe uma das ações nucleares do tipo, a saber, a supressão ou a redução do valor objeto da relação obrigacional tributária. Em outras palavras, no momento em que essa relação tributária já não possa ser tomada pela autoridade administrativa como suporte para a constituição de crédito tributário contra o sujeito passivo correspondente. (2015, p. 367)

Para Machado, a falta de pagamento não suprime o tributo, pois não faria desaparecer a relação obrigacional tributária que poderia, a qualquer momento, ser constatada pela Administração Tributária no desempenho ordinário de suas atribuições:

O não pagamento pode decorrer de simples omissão no cumprimento do dever de pagar, sem que tenha sido atingida a relação obrigacional. E mesmo em face de uma das condutas meio descritas nos incisos do art. 1º da Lei n- 8.137/90, e do não pagamento do tributo, pode subsistir incólume a relação obrigacional tributária. (2015, p. 365-367)

Por estas razões, segundo o autor, a consumação do crime em questão somente ocorreria no momento em que, pelo decurso do tempo, o tributo já não mais poderia ser lançado, ou seja, quando extinto o direito de a Administração Pública efetuar o lançamento. Esse raciocínio, por consequência, deixaria a consumação do crime de que se cuida a depender de uma omissão ou inatividade da autoridade da Administração Tributária.

Por sua vez, a doutrina pátria que adota o entendimento que a decisão administrativa que define a exigibilidade do tributo constitui um elemento integrante do tipo penal (ANDRADE FILHO, 2015, p. 158) (MAIA FILHO, 2011, p. 235) (ABRÃO, 2015, p. 44) (BITENCOURT, 2013, p. 176), a consumação somente ocorreria com o lançamento definitivo do crédito tributário em desfavor do contribuinte ou responsável tributário. De modo mais preciso, a consumação seria coincidente com a notificação do lançamento, pois somente com a comunicação ao sujeito passivo da obrigação tributária o ato administrativo encontra-se perfeitamente constituído, e exigível se torna o tributo.

Para os autores em que a supressão ou redução do tributo se equiparam ao inadimplemento da obrigação tributária principal (EISELE, 2002, p. 142) (FISCHER, 2006, p. 170), ou seja, com o não pagamento ou pagamento parcial do tributo, a consumação ocorre

com a expiração do prazo para o seu recolhimento:

O crime é instantâneo, porque se consuma no momento em que deveria ser recolhido o tributo ou a contribuição social (final do prazo ou implemento da data prevista na legislação tributária para o pagamento), embora produza efeitos permanentes (ausência da receita pública devida). (EISELE, 2002, p. 146)

Nesta perspectiva, eventuais atos posteriores à consumação da evasão que venham a ser praticados pela autoridade tributária, tal como a fiscalização que tenha por objeto verificar a ocorrência do fato ou o procedimento que objetive a constituição do crédito referente à obrigação (lançamento tributário), se situariam na esfera de exaurimento do crime, motivo pelo qual não seriam pressupostos ou condições desse:

Ocorrido o resultado (com a expiração do prazo para o recolhimento do tributo) o crime estará consumado e eventuais aspectos de verificação posterior (como a destinação do valor evadido), referem-se à fase do exaurimento do crime, motivo pelo qual são irrelevantes na esfera da tipicidade. (EISELE, 2002, p. 146).

Estas divergências doutrinárias tiveram, naturalmente, um reflexo direito no campo da jurisprudência, chegando a questão a ser submetida ao Supremo Tribunal Federal. A “solução” adotada pela Corte Constitucional, assim como o instrumento adotado para tanto, ao contrário de pacificar o entendimento sobre o assunto, acabou por gerar ainda mais polêmica, sobretudo em função de suas inevitáveis inconsistências, como se verá a seguir.

3.2 O entendimento jurisprudencial do STF e suas (in)consequências

3.2.1 A jurisprudência do STF e a Súmula Vinculante n° 24

Com o objetivo de uniformizar a jurisprudência quanto a natureza da relação existente entre o crime material contra a ordem tributária e o processo administrativo de lançamento tributário, o Supremo Tribunal Federal – STF, em 02 de dezembro de 2009, editou a Súmula Vinculante n° 24, pela qual restou definido que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art.1º, incisos I a IV, da Lei n° 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”³².

Como embasamento à formulação da proposta de edição da Súmula Vinculante foi apresentado como *leading case* o Habeas Corpus 81.611/DF, no qual o plenário

³² A proposta de redação da Súmula Vinculante foi oferecida pelo Ministro Cezar Peluso. Vencidos os Ministros Joaquim Barbosa, Marco Aurélio e Ellen Gracie. Julgado em sessão plenária em 02/12/2009 e publicado no DJU em 19/02/2010.

do STF, pela maioria de seus integrantes, julgou não haver justa causa para a ação penal por crime material contra a ordem tributária enquanto não decidida em definitivo na seara administrativa a exigibilidade do crédito tributário em desfavor do agente criminoso, conforme se extrai da ementa do julgado:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (BRASIL, 2005, p. 84)

Convém mencionar que, anteriormente à expedição do referido precedente, fora promulgada a Lei nº 9.430/96, cuja regra contida em seu artigo 83³³ foi submetida à apreciação da Suprema Corte na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 1.571, que em sede cautelar assim decidiu:

1. Ação Direta de Inconstitucionalidade

2. Lei nº 9.430, de 27.12.1996, art. 83.

3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao considerar a '*notitia criminis*' contra a ordem tributária a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária.

4. Lei nº 8.137/1990, arts. 1º e 2º.

5. Dispondo o art. 83, da Lei nº 9.430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege os atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público os expedientes contendo '*notitia criminis*' acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/1990.

6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei nº 9.430/1996, coarce a ação do

33 O art. 83 vigente à época da apreciação da ADI nº 1.571, possuía a seguinte redação: “Art. 83. – A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”. Por sua vez, o art. 16 da Lei 8.137/90 discorria sobre a notícia crime nos seguintes termos: “Art. 16. – Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção”.

Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversos meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso.

7. o art. 83, da Lei 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal, pelo Ministério Público.

8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar.

9. Medida Cautelar indeferida. (BRASIL, 1998, p. 11)

No exame do mérito, ocorrido após o julgamento do *leading case* objeto do HC nº 81.611/DF, o Supremo conferiu ao preceito interpretação conforme a Constituição, excluindo o possível entendimento de que o artigo 83 consagrara implicitamente uma condição de procedibilidade para o exercício da ação penal pública:

Ação direta de inconstitucionalidade.

2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

3. Arguição de violação ao art. 129 I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário".

4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público.

5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo.

6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária.

7. Improcedência da ação.³⁴ (BRASIL, 2004, p. 265)

Em síntese, o entendimento na Egrégia Corte sobre a matéria se firmou no sentido de reconhecer a ação penal por crime material contra a ordem tributária como pública incondicionada – o que, em princípio, garantiria a possibilidade de o Ministério Público, a qualquer tempo, promover ação penal independentemente de comunicação de crime ou decisão pela autoridade tributária – ao mesmo tempo que impediu a persecução penal por compreender inexistir justa causa para a deflagração da ação enquanto a autoridade fiscal não tenha efetuado o lançamento definitivo do crédito tributário, já que a decisão final na seara administrativa, por força do entendimento sumulado, consistiria em elemento do tipo penal, sem o qual não haveria de se considerar a ocorrência de crime. (EISELE, 2002, p. 256)

Neste sentido se manifestou expressamente o Ministro Cezar Peluso (BRASIL, 2009, p. 19) - responsável pelo oferecimento da proposta de redação da Súmula

³⁴ A relatoria da ADI 1.571 coube ao Ministro Gilmar Mendes em decorrência da aposentadoria do Ministro Neri da Silveira. Vencidos o Ministro Carlos Britto e a Ministra Ellen Gracie, que julgavam procedente e declaravam a inconstitucionalidade do artigo 83, caput, da Lei 9.430/1996. Decisão plenária proferida em 10 de dezembro de 2003, mesma data do julgamento do Habeas Corpus 81.611/DF.

Vinculante, para quem “sem a apuração definitiva da existência do crédito, não pode haver nenhum desses crimes materiais previstos no artigo 1º da Lei”, entendimento que restou cristalizado na redação final da Súmula.

3.2.2 Controle político da sonegação e a inexistência de crime

No que diz respeito a consumação, a adoção do entendimento sumulado pelo STF leva inevitavelmente a uma situação excêntrica, já que quem implementaria a consumação do crime material contra a ordem tributária seria a própria Administração Pública (que é o ente lesado), mediante um procedimento de iniciativa própria, e não como decorrência natural de ato praticado pelo próprio sujeito ativo do delito (aquele que pratica a evasão).

Nestes termos, tanto as condutas fraudulentas realizadas pelo sujeito quanto o evento consistente na evasão tributária (o não pagamento do tributo) somente seriam início de execução de um fato típico e, enquanto não fosse constituída a exigibilidade do crédito tributário pelo lançamento da autoridade competente, consistiria em uma situação classificável como um mero período *iter criminis*. Tem-se, assim, uma situação obtusa em que:

[...] seriam os critérios de seleção aplicados na atividade de fiscalização que determinariam quais fatos consistentes em evasões tributárias seriam “transformados” em crimes, pela consumação decorrente da implementação do “elemento típico”: constituição do crédito tributário [...] Ademais, como seria a Administração que implementaria a consumação do delito, eventual interferência política na definição dos critérios de atuação do Fisco poderia sujeitar os contribuintes a uma seleção impessoal ou no mínimo desigual, de modo que a criminalização das condutas não decorreria da atuação pessoal do sujeito, mas da intervenção do Estado mediante a atuação de um órgão do Executivo. (EISELE, 2011, p. 27).

Os demais fatos consistentes em evasões tributárias mediante fraude (sonegação fiscal) que não fossem objeto de fiscalização, não se configurariam como crimes contra a ordem tributária, pela ausência do elementar específico lançamento definitivo do crédito tributário, em que a Administração definiria o *quantum* exigível a título de tributo.

Somente seria crime material contra a ordem tributária a evasão fraudulenta que a Administração transformasse em tal categoria mediante o lançamento tributário, de tal modo que a maior ou a menor criminalidade em questões tributárias acabaria por estar diretamente vinculada a ampliação ou a diminuição da atuação do Fisco. Como bem

observa Eisele (2011, p. 28), “para fins estatísticos o controle estatal sobre tais delitos seria completo (100%), e a avaliação da eficácia do sistema penal poderia ser medida com um grau absoluto de precisão, o que não é viável em nenhum dos outros delitos existentes”.

É certo que tal situação absurda somente ocultaria a realidade dos fatos, pois as evasões tributárias mediante fraude continuariam a existir, mas a alteração da classificação jurídica de tais fatos implicaria tal consequência inusitada. Situação que gera ainda maior espanto ocorre nos casos em que a Administração se veria impossibilitada de efetuar o lançamento do tributo em função da extinção de seu direito de lançar:

Se o delinquente tiver a sorte de que transcorra o prazo da decadência tributária sem ser descoberto, na medida em que a dívida decorrente do crime restará extinta, se veria beneficiado pelo paradoxo de que, não obstante tenha produzido lesão ao bem jurídico – a falta de ingresso no tempo correto do tributo, com consequente prejuízo para o Estado – o delito não se teria consumado. (FISCHER, 2006, p. 174)

Com a ocorrência da decadência tributária³⁵, simplesmente deixaria de haver a possibilidade de ocorrência do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90. Nestas circunstâncias, o resultado delitivo não se implementaria, inexistindo a possibilidade de consumação. A evasão fraudulenta pode ter ocorrido, a lesão ao bem jurídico também, assim como o agente ter obtido vantagem ilícita, mas o crime nunca chegará a se consumir. Esta situação se torna paradoxal quando se leva em consideração que o prazo decadencial é em muito inferior ao prazo da prescrição da pretensão punitiva relativamente ao delito de supressão ou redução de tributo:

Observe-se, em complemento, que os crimes contra a ordem tributária, à luz das penas fixadas na legislação de regência (2 a 5 anos de reclusão), prescrevem, abstratamente, em 12 anos, consoante preconizado no inciso III do artigo 109 do Código Penal. Tributos não recolhidos aos cofres públicos mediante ação criminosa, porque têm prazo decadencial (para constituição do “crédito”) de 5 anos, não mais poderiam ser objeto de persecução penal acaso transposto o lapso, mas não atingidos os 12 anos (da prescrição penal abstrata). Uma situação paradoxal, bem referida, novamente, pela Ministra Elle (sic) Gracie: “ela surgiria quando a autoridade fazendária deixasse transcorrer o prazo de 5 anos para o lançamento. Nesta hipótese, mesmo havendo ocorrido a supressão de tributo, o delito, que tem prazo prescricional de 12 anos, não seria punível. A demonstração pelo absurdo serve para revelar que as esferas, administrativa e penal, são efetivamente independentes”. (FISCHER, p. 173-174).

35 O art. 173 do CTN regula a decadência tributária nos seguintes termos: “Art. 173. O direito de a Fazenda constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados: I- do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II- da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo se extingue definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”. Para os tributos com lançamento por homologação, o termo inicial do prazo decadencial inicia-se a contar da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação tributária, nos termos expressos no § 4º do art. 150 do CTN.

3.2.3 Ausência de fidelidade entre a Súmula Vinculante n° 24 e seus precedentes

Também não passara despercebido que o conteúdo da Súmula Vinculante n° 24, que aborda a matéria sobre a perspectiva da tipicidade, que é instituto de direito penal, não guarda a devida fidelidade e correspondência com os precedentes da Corte, especialmente o *leading case* HC 81.611/DF, onde a questão foi tratada relativamente a justa causa para a ação penal, que é conteúdo relativo ao direito processual penal. Sobre este ponto, discorre Andreas Eisele (2011, p. 11-12):

O texto da Súmula proposta não aludia à justa causa para a propositura da ação penal ao tratar do lançamento tributário, mas se referia à tipicidade, a falta de conexão entre o *Leading Case* e a proposta foi objeto de crítica por alguns ministros, pois a reiteração das decisões do Tribunal é um requisito para a edição de uma Súmula Vinculante, conforme dispõe o art. 103-A da Constituição Federal.

De fato, a Min. Ellen Gracie argumentou que o entendimento sobre a questão não estava suficientemente pacificado no Tribunal, salientando inclusive que o *Leading Case* da proposta tinha por objeto uma situação excepcional (devido às características do fato) que não representava adequadamente o objeto da discussão em sua configuração comum. Tal oposição foi corroborada pelo Min. Marco Aurélio, o qual afirmou que, ademais, tal matéria (nos termos postos em discussão) nunca tinha sido votada pelo mesmo, pois nos precedentes o que se discutia era se o lançamento do crédito tributário seria uma condição de procedibilidade ou não, não tendo sido ainda tratada a questão mediante sua classificação como um elemento do tipo.

E tanto assim o é, que na ementa do julgamento apresentado como *Leading Case* a classificação do lançamento tributário como “condição objetiva de punibilidade ou elemento normativo do tipo” não foi realizada, sendo tal aspecto desconsiderado, apenas com a indicação do fato de no caso analisado não estar configurada a justa causa para a propositura da ação penal antes do término de tal procedimento.

Portanto, na ocasião em que a proposta foi analisada e nos termos apresentados, não havia uma “fidelidade” da proposta “aos precedentes” invocados, como salientou o Min. Marco Aurélio. Por esse motivo, o mesmo ponderou que não existia suficiente amadurecimento da questão no Tribunal na configuração apresentada à discussão, e que portanto não havia estabilização do entendimento referente ao tema, de modo que eventual transformação em Súmula de um entendimento não pacificado não contribuiria para a segurança jurídica, que é o fundamento da edição de Súmulas Vinculantes.

Efetivamente, no *Leading Case* apresentado pelo ministro proponente da Súmula, a conclusão do procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário foi indicada como um requisito para a configuração de “justa causa” para a propositura da ação penal, tendo ainda sido ressaltado expressamente que tal relação ocorreria independentemente de sua classificação como “uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo”.

Ou seja, no caso apresentado como referência paradigmática – assim como nos demais precedentes elencados, além de a questão ter sido tratada no âmbito do direito processual penal (mediante a aferição da justa causa para a propositura da ação penal), foi destacado que não estava sendo definida a classificação teórico penal do instituto, seja como condição objetiva de punibilidade, seja como elemento do tipo.

Editou-se, portanto, uma súmula vinculante sem que houvesse fidelidade com os precedentes, inovando no ordenamento jurídico, em flagrante descumprimento da exigência constitucional de reiteração de decisões no sentido no conteúdo a ser sumulado³⁶.

A ausência de correspondência entre os precedentes e o conteúdo da Súmula levou, inevitavelmente, a manifestações díspares na jurisprudência, ora avaliando o lançamento definitivo do crédito tributário como elemento do tipo, ora como condição objetiva de punibilidade, ou mesmo tratando indistintamente ambos os institutos. Neste último sentido, a título exemplificativo, decisão da própria Suprema Corte, em que ora se toma a questão sobre o ponto de vista da condição objetiva de punibilidade, ora da tipicidade:

Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DF, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime. Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa. (BRASIL, 2011, p. 10-11)

Relativamente ao instituto da condição objetiva de punibilidade, este se aplica aos “casos determinados nos quais o legislador, embora considerando estruturalmente perfeito um crime, faz depender a punibilidade do fato delituoso da verificação de um ulterior evento, que Código e doutrina chamam de condições de punibilidade” (BETTIOL *apud* FISCHER, 2006, p. 171). Assim, a condição de punibilidade isola-se dos elementos do fato, devendo encontrar-se fora de qualquer repercussão que a ação humana possa ter sob o aspecto da causalidade. Neste sentido:

A condição objetiva de punibilidade deve encontrar-se fora de qualquer relação causal com a ação humana, de tal modo que se a condição se encontra em relação de dependência ou de vínculo com a conduta do agente, no sentido de que possa ser considerado como efeito embora remoto da ação, tal evento não poderá ser considerado condição de punibilidade, mas será elemento constitutivo do fato. As condições objetivas de punibilidade não condicionam o desvalor da ação nem o desvalor do resultado, pois, em realidade, são tipificações de critérios de conveniência político-criminal que afetam não o merecimento de pena, mas a necessidade de pena. (FISCHER, 2006, p. 171-172)

36 A matéria é delineada pelo art. 103-A da Constituição de 1988: “Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, **após reiteradas decisões sobre matéria constitucional**, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.” (*grifo nosso*).

Durante o julgamento do Habeas Corpus nº 81.611/DF, o Ministro Joaquim Barbosa apreendeu essa fundamental distinção, reportando-se aos ensinamentos de Nelson Hungria, para quem “o Direito Penal cogita de condições objetivas de punibilidade quando a punição da conduta penalmente ilícita fica condicionada a certas circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuridicidade e da culpabilidade”.

Em regra, a pretensão punitiva nasce com o fato punível e com a consumação do delito, pois a punibilidade normalmente não está subordinada a qualquer outro evento futuro. Nos casos em que se faz presente a condição objetiva de punibilidade, embora consumado o delito, o fato ainda não será punível, de forma que não há como se falar em pretensão penal. Em outras palavras, se houver o reconhecimento de que é com a decisão administrativa que há a definição da supressão ou redução de tributo, porque realmente se trata de crime material (de resultado), torna-se impossível falar de hipótese que se amolde à condição objetiva de punibilidade. (FISCHER, 2006, p. 172)

2.3.4 A impossibilidade de se prever o termo inicial da prescrição penal

Outro aspecto, de crucial relevância, é que a Súmula Vinculante nº 24 ficara totalmente silente sobre a questão do que ocorreria com a prescrição da pretensão punitiva. Caso se considere a manifestação existente nos precedentes (especialmente o HC 81.611/DF, que serviu de fundamento à proposta da Súmula), o processo administrativo em andamento suspenderia o curso da prescrição da ação penal, o que geraria uma situação dogmaticamente incoerente, já que não há como se falar em prescrição de crime não consumado³⁷.

Conclusão semelhante se chega quando considerado o exaurimento do procedimento administrativo como condição objetiva de punibilidade, já que, nos casos em que esta se verifica, “somente com o evento superveniente é que surge a pretensão punitiva e, conseqüentemente, tem-se o início do prazo prescricional”. (FISCHER, 2006, p. 172)

Esta dependência do termo inicial da prescrição à definição do crédito tributário em sede administrativa acaba também por gerar uma situação potencialmente nociva e desproporcional para o próprio agente responsável pela sonegação (FISCHER, 2014, p. 74). O prazo prescricional da pretensão punitiva para o crime de supressão ou redução de

³⁷ Relativamente ao termo inicial da prescrição, dispõe o CP: “Art.111 – A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I – do dia em que o crime se consumou”.

tributo é de doze anos³⁸, porém, se tomarmos como referência o momento da conduta efetivamente praticada pelo agente sonegador e que materializa a evasão tributária, ou seja, o não pagamento do tributo, torna-se impossível calcular qual será o decurso de tempo entre esta conduta e o momento em que o crime não será mais punível. Isto ocorre em razão de não se poder estabelecer em que momento será definitivamente constituído o crédito tributário pelo lançamento (isso quando ele vier a ser constituído) e, portanto, o momento que passaria a fluir o prazo prescricional.

Assim, entre a conduta praticada pelo sonegador e o momento de extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição, poderá se passar um período de tempo muito maior do que o de doze anos. Em outros termos, praticada a evasão fraudulenta, o agente não tem condições de saber de antemão quando sua conduta deixará de ser penalmente punível, fragilizando-se o sentido de segurança jurídica. (FISCHER, 2014, p. 75)

2.3.5 O condicionamento do Poder Judiciário às decisões administrativas

Eventual deflagração da ação penal enquanto a autoridade fiscal não tenha efetuado o lançamento definitivo do crédito tributário consistiria, na perspectiva preconizada pelo STF, em constrangimento ilegal, já que a decisão final na seara administrativa, por força do entendimento sumulado, consistiria em elemento do tipo penal, sem o qual não haveria de se considerar a ocorrência de crime. (EISELE, 2002, p. 256)

Mesmo que o próprio STF tenha reconhecido, no julgamento do ADI 1.517, que a ação penal por crime material contra a ordem tributária como pública incondicionada – o que, em princípio, garantiria a possibilidade de o Ministério Público, a qualquer tempo, promover ação penal independentemente de qualquer provimento da autoridade tributária – o fato de ter-se definido o lançamento definitivo do tributo como elemento do tipo penal tem como efeito prático a inviabilidade de proceder-se a persecução penal antes de definida a exigibilidade do crédito tributário na seara administrativa.

Extensivamente, além da inviabilidade de se instaurar a ação penal em decorrência da inexistência de crime consumado, passou a jurisprudência a considerar que eventual abertura de inquérito policial com o objetivo de investigar possível delito material

³⁸ A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se: III - em doze anos, se o máximo da pena é superior a quatro anos e não excede a oito;

contra a ordem tributária também caracterizaria constrangimento ilegal, caso deflagrada anteriormente à decisão definitiva na esfera administrativa:

Com efeito, revela-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Enquanto tal não ocorrer, como sucedeu neste caso, **estar-se-á diante de comportamento desvestido de tipicidade penal** (RTJ 195/114), a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o (suposto) devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual ("persecutio criminis in iudicio"), pois – como se sabe – comportamentos atípicos (como na espécie) não justificam, por razões óbvias, a utilização, pelo Estado, de medidas de repressão criminal.³⁹(*grifo nosso*) (BRASIL, 2011)

Até mesmo nas situações em que no procedimento administrativo não se conteste a existência do tributo e nem seu montante, mas tão somente se debata aspectos formais do próprio procedimento, a persecução penal se vê inviabilizada em decorrência da inexistência da constituição definitiva do crédito tributário.

Prevalecendo o entendimento de que compete à esfera administrativa definir o efetivo resultado lesivo contra a ordem tributária, tem-se que o Poder Judiciário, no que tange a persecução penal, acaba por ficar vinculado à decisão produzida em sede administrativa. Tal condicionamento da ação penal ao final do procedimento tributário daria às decisões administrativas um efeito vinculante, quando nem as próprias decisões do Supremo Tribunal Federal (ressalvado o disposto no art. 102, § 2º, da Constituição da Federal, relativamente às Súmulas Vinculantes) têm ou geram tal efeito. (FISCHER, 2006, p. 169)

Tal vinculação, com afirma Douglas Fischer, não só condiciona o acesso ao Poder Judiciário, como teria o condão de suprimir do âmbito de sua apreciação a matéria relativa a existência do tributo devido, em desacordo com o art. 5º, inciso XXXV da CF, em que se assegura que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”:

Mais grave, a subjugação do Poder Judiciário à decisão da esfera administrativa implica supressão de jurisdição, não obstante a sociedade tenha justamente no Poder Judiciário a possibilidade, constitucionalmente consagrada, de ver apreciada qualquer lesão a direito, ou mesmo ameaça de sua ocorrência (art. 5o, XXXV, da CF/88). Excluir a sindicabilidade de um ato administrativo do Poder Judiciário não só fere a regra em comento, como também implica que, por parametricidade, sendo a decisão administrativa contrária aos interesses do contribuinte-criminoso, no âmbito criminais não mais se discuta acerca da materialidade do crime, o que, por igual, não se mostra razoável. (FISCHER, 2006, p. 171)

39 No mesmo sentido: HC 96.832, Relator Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgamento em 10.8.2010, *DJe* de 10.9.2010; HC 97118, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgamento em 23.3.2010, *DJe* de 23.4.2010.

Não pode ser afastada, ainda, a hipótese de que mesmo não havendo tributo sonegado, suprimido ou reduzido, o denunciado pode ter praticado condutas defraudatórias outras, as quais o processo penal poderia elucidar e tornar conhecidas e provadas, podendo receber condenação por tipos outros não capitulados na denúncia, mas integrante dos fatos nela narrados, já que ao juiz é possível conceder ao fato capitulação diversa da descrita na denúncia, segundo dispõe o art. 383 do Código de Processo Penal⁴⁰. (AREND, 2006, p. 110)

Logo, a vinculação das instâncias ensejaria também, e de forma muito grave, relativa imunidade de certas categorias de pessoas criminosas, em evidente arrepio ao princípio da legalidade e da igualdade. (AREND, 2006, p. 110)

40 Art. 383 do CPP: “O juiz, sem modificar a descrição do fato contida na denúncia ou queixa, poderá atribuir-lhe definição jurídica diversa, ainda que, em consequência, tenha de aplicar pena mais grave”.

CONCLUSÃO

A evasão tributária praticada por particulares mediante fraude, usualmente conhecida como sonegação fiscal, é conduta tipificada pelo delito estabelecido no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, o qual se caracteriza como crime de natureza material, exigindo-se a ocorrência de resultado para a sua consumação, consubstanciado na supressão ou redução de tributo.

Como vimos, não existe consenso na doutrina jurídica quanto ao significado que se deve atribuir aos verbos suprimir e reduzir e, por via de consequência, ao resultado destas ações (a supressão ou redução). As divergências, em grande medida, decorrem do fato de o termo “tributo”, que é elementar do tipo, apresentar uma ampla esfera de ambiguidade, de modo que o significado da expressão suprimir ou reduzir, no contexto da definição albergada pelo art. 1º da Lei nº 8.137/90, altera-se consideravelmente de acordo com o sentido pelo qual ali se emprega o referido conceito.

Do conjunto de autores analisados no presente trabalho, foi possível identificar que a doutrina atribui ao termo tributo diversas acepções: a) norma jurídica tributária, de tal sorte que a supressão ou redução corresponderia à exclusão ou modificação de sua hipótese de incidência; b) relação jurídica tributária, sendo o resultado somente seria obtido quando a Administração Pública não tivesse mais possibilidade legal de exigir o tributo com a ocorrência da decadência tributária; c) crédito tributário exigível, em que a caracterização do resultado coincide com o lançamento definitivo pela autoridade tributária em que se reconheça formalmente a existência de tributo devido e que se defina o *quantum* exigível; d) objeto da prestação pecuniária, de tal sorte que o resultado delitivo se manifesta com o não pagamento (supressão) ou o pagamento parcial (redução) do tributo devido.

Dada as divergências existentes quanto a caracterização do resultado, díspares também são os momentos em que os doutrinadores consideram consumado o crime material contra a ordem tributária (crime de supressão ou redução de tributos), com consequências significativas sobre a tipicidade, sobre a punibilidade e sobre o termo inicial do prazo prescricional da pretensão punitiva.

No campo jurisprudencial, a questão fora abordada relativamente a natureza da relação existente entre o crime material contra a ordem tributária e o processo administrativo de lançamento tributário, tendo por fim o Supremo Tribunal Federal editado a

Súmula Vinculante nº 24, conferindo ao lançamento definitivo do crédito tributário a condição de elemento do tipo penal, condicionando-se a consumação do crime à procedência da decisão administrativa. Tal entendimento acabou por gerar uma série de inconsistências e consequências, no mínimo, paradoxais.

Sob esta perspectiva, conferiu-se a Administração Pública o poder de “tipificar” condutas, de tal modo que somente consistiria em crime material contra a ordem tributária a evasão fraudulenta que a Administração transformasse em tal categoria mediante o lançamento tributário. Os demais fatos consistentes em evasões tributárias mediante fraude que não fossem objeto de fiscalização não se configurariam como crimes em decorrência da ausência da elementar específica.

No caso de transcorrido o prazo quinquenal da decadência tributária, o sonegador se veria beneficiado pelo paradoxo de que, não obstante tenha produzido lesão ao bem jurídico, o delito não se teria consumado, e a persecução penal se veria inviabilizada em um lapso temporal muito menor do que os doze anos previstos para a ocorrência da prescrição penal.

Relativamente a esta mesma prescrição, o entendimento preconizado pela Suprema Corte faz com que se torne impossível estabelecer-se o seu termo inicial – que fica a depender de eventual lançamento definitivo do tributo – o que, em determinadas circunstâncias, pode gerar uma situação potencialmente desproporcional para o próprio agente responsável pela sonegação, já que entre a conduta praticada pelo sonegador e o momento de extinção da punibilidade pela ocorrência da prescrição, poderá se passar um período de tempo muito maior do que o de doze anos.

Por fim, o fato a decisão final na seara administrativa, por força do entendimento sumulado, consistir em elemento do tipo penal, sem o qual não haveria de se considerar a ocorrência de crime consumado, tem por efeito direto a inviabilização da persecução penal. Eventual deflagração da ação penal ou de investigação criminal, enquanto a autoridade fiscal não tenha efetuado o lançamento definitivo do crédito tributário consistiria, nesta perspectiva, em constrangimento ilegal, condicionando-se assim o Poder Judiciário ao conteúdo das decisões emanadas pela autoridade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**: um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.
- AREND, Márcia Aguiar. **O controle penal da ordem tributária no Brasil**: o uso do direito penal para a impunidade da sonegação fiscal. Tese (Doutorado em Direito) – Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.
- BITTENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Tratado de direito penal**: Parte Geral 1. 21. ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.
- BRASIL. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2014**: análise por tributos e bases de incidência. Out. 2015a. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. Acesso em: 17 out. 2016.
- _____. Receita Federal do Brasil. Secretaria de Fiscalização. **Plano anual da fiscalização da Receita Federal do Brasil para 2015 e resultados de 2014**. 2015b. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/12015_03_05-plano-anual-da-fiscalizacao-2015-e-resultados-2014.pdf>. Acesso em: 22.out.2016.
- _____. Receita Federal do Brasil. Secretaria de Política Econômica. **Relatório de Distribuição da renda e da Riqueza da População Brasileira**: dados IRPF 2014/2015. Maio. 2016. Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/relatorio-sobre-a-distribuicao-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>>. Acesso em: 20 out. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.571**. Decisão cautelar. Julgado em 20/03/1997, publicado no DJU em 25/09/1998. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347135>>. Acesso em 06 nov.2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Ação direta de inconstitucionalidade nº 1.571**. Decisão plenária proferida em 10/12/2003, publicada no DJU em 30/04/2004. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>>. Acesso em 06 nov. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 102.477/SP**. Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 28/06/2011, publicado no *DJe* de 10/08/2011. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625526>>. Acesso em: 05. nov. 2016.
- _____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Julgado em sessão plenária em 10/12/2003 e publicado no DJU em 13/05/2005. Disponível em

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 05.nov.2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Julgado em sessão plenária em 02/12/2009 e publicado no DJe em 19/02/2010. Disponível em <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Reclamação nº 10.644**. Relator Ministro Celso de Mello. Decisão Monocrática, julgamento em 14/04/2011, publicado no DJe de 19/04/2011. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2923665&tipoApp=RTF>>. Acesso em: 06.nov.2016.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Informativo nº 535 do STJ**. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 15 mar. 2014. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=238.47390&seo=1>>. Acesso em: 05 nov. 2016.

BRUNO, Aníbal. **Direito penal: Parte geral – fato punível**. 5. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CARVALHO JÚNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **IPU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais**. Brasília: IPEA, dez.2006. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/Tds/td_1251.pdf>. Acesso em 21 out. 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA JÚNIOR, Paulo José. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. Saraiva: São Paulo, 1995.

D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Dissertação (mestrado). Curso de Pós-Graduação em Direito da Universidade de Brasília. 2015.

DA ROS, Luciano. **O custo da Justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória**. The Observatory of Social and Political Elites of Brazil. Universidade Federal do Paraná. Núcleo de pesquisa em sociologia política brasileira. v. 2. n. 9. julho, 2015. Disponível em <<http://observatory-elites.org/wp-content/uploads/2012/06/newsletter-Observatorio-v.-2-n.-9.pdf>>. Acesso em: 19.out.2016.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz. **O princípio da essencialidade na tributação**. Maio.2010. Disponível em <<http://www.danileviczadvogados.com.br/?ir=artigos.mostrar&Id=19>>. Acesso: 18 out. 2016.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. 2 v.

EISELE, Andreas. **A Súmula Vinculante n. 24 do STF**. Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense, MPSC, Florianópolis, v. 8, n. 18, p. 9 – 36, jan/jun 2011.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Dialética, 2002.

FIESP. Federação das Indústrias do Estado de São Paulo. **Relatório corrupção: custos econômicos e propostas de combate**. Março. 2010. Disponível em

<www.fiesp.com.br/arquivo-download/?id=2021>. Acesso em: 20.out.2016.

FISCHER, Douglas. O Exaurimento da esfera administrativa como condição de punibilidade nos crimes tributários. In: _____. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria a luz da constituição**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Curso de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006. p. 166 – 178.

_____. Os paradoxos da Súmula Vinculante nº 24 /STF: as contradições, a não compreensão de como se tipifica o crime material de sonegação fiscal, a impunidade e a agravação da situação do réu em determinados casos. In: BASTOS, Marcelo Lessa (Org.); AMORIN, Pierre Souto Maior Coutinho de. (Org.). **Tributo a Afrânio Silva Jardim: escritos e estudos**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Iures, 2014. p. 55 – 94.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 27 – 50

_____. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

HIGGINS, Sean. Pereira, Claudiney. **The effects of Brazil's high taxation and social spending on the distribution of household income**. Handbook, Commitment to Equity Assessment (CEQ) Working Paper N. 7. Tulane University, Jan. 2013. Disponível em <http://www.commitmenttoequity.org/publications_files/CEQWPNo7%20EffectHighTaxOnIncomeDistBrazil%20Jan%202013.pdf>. Acesso em: 19.out.2016.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Estudo sobre a sonegação fiscal das empresas brasileiras**. Mar. 2009. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 21 out. de 2016.

_____. **População que recebe até três salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos no país**, 2014. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1860/Populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais>>. Acessado em 21.out.2016.

_____. **Sonegação fiscal e peso da carga tributária**, 2013. Disponível em <<http://www.ibpt.com.br/noticia/1209/Sonegacao-eo-peso-da-carga-tributaria>>. Acessado em 20.out.2016.

JESUS, Damásio de. **Direito penal: Parte geral**. 31. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 1 v.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) Justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012. p. 149-191.

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

_____. **Curso de direito tributário**. 37. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. Da justa causa para a ação penal nos crimes contra a ordem

tributária. ELALI, André (Org.); TRENNEPOHL, Terence (Org.); MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. (Org.). **Direito Tributário: Estudos em homenagem a Hugo de Brito Machado**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 1. p. 229 – 276.

MEDEIROS, Marcelo. SOUZA, Pedro. **A estabilidade da desigualdade no Brasil entre 2006 e 2012: resultados adicionais**. Texto para discussão 2170. Brasília: IPEA, fev. 2016. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6584/1/td_2170.pdf>. Acesso em: 19.out.2016.

_____. **Gasto público, tributos e desigualdade de renda no Brasil**. Texto para discussão 1844. Brasília: Ipea, jun. 2013. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/Tds/td_1844b.pdf>. Acesso em: 19.out.2016.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal**. 22. ed. rev. atual. por Renato N. Fabbrini. São Paulo: Atlas, 2006. 1 v.

PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**, Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crime de sonegação fiscal**. Trabalho apresentado no III Encontro dos Tribunais de Alçada em 1973. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. v. 68, n. 2.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Carga tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**. 2008. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIPremio/sistemas/1tosiXIIIPremio/Carga_Tributaria_Brasil.pdf>. Acesso em 18.out.2016.

SAMPAIO, Maria da Conceição. **Tributação do consumo no Brasil: aspectos teóricos e aplicados** In: BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo (Coord.). Economia do setor público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier: Campus; São Paulo: FGV, 2005.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira**. Brasília: Sebrae, jul.2014. Disponível em <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em 22.out.2016.

SINPROFAZ, Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. **Sonegação no Brasil: uma estimativa do desvio da arrecadação**. Brasília, mar.2014. Disponível em <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/sonogacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2013.pdf>>. Acessado em 20.out.2016.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade**. [20-??]. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em: 18 de outubro de 2016.