

**UNAFISCO NACIONAL**

Diretoria de Defesa Profissional  
e Assuntos Técnicos

**Gestão 2016-2019**

Nota Técnica  
Unafisco nº 10/2018

**O aumento das penas  
e a revogação dos  
dispositivos legais que permitem a  
extinção da punibilidade dos crimes  
contra a ordem tributária**

# DIRETORIA - Triênio 2016/2019

## **Presidente**

Kleber Cabral

## **1º Vice-Presidente**

Amilton Paulo Lemos

## **2º Vice-Presidente**

Antonio Dias de Moraes

## **Secretário-Geral**

Eduardo Artur Neves Moreira

## **1º Secretário**

Luiz Gonçalves Bomtempo

## **Diretora de Finanças e Contabilidade**

Massumi Takeishi

## **Diretora-Adjunta de Finanças e Contabilidade**

Maria Aparecida Gerolamo

## **Diretor de Administração**

José Ricardo Alves Pinto

## **Diretor de Assuntos Jurídicos**

Luiz Antonio Benedito

## **Diretor-Adjunto de Assuntos Jurídicos**

Eduardo de Andrade

## **Diretor de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos**

Mauro José Silva

## **Diretor de Comunicação Social**

Kurt Theodor Krause

## **Diretor-Adjunto de Comunicação Social**

Alcebádes Ferreira Filho

## **Diretor de Assuntos de Aposentadoria, Pensões e Assistência Social**

Ivaldo Helvio Pinto Rêgo

## **Diretora-Adjunta de Assuntos de Aposentadoria, Pensões e Assistência Social**

Edith Ascenção Pereira Benvindo

## **Diretor de Eventos Associativos, Recreativos e Culturais**

César Urbano Corrêa

## **Diretor de Convênios e Serviços**

Nicolau Gomes da Silva

## **Diretor-Adjunto de Convênios e Serviços**

Carlos Alberto Ramos G. Pacheco

## **Diretor de Coordenação das Representações Regionais**

Marco Aurélio Baumgarten de Azevedo

## **1ª Diretora Suplente**

Nélia Cruvinel Resende

## **2º Diretor Suplente**

Narayan de Souza Duque

## **3ª Diretora Suplente**

Ivone Marques Monte

## **CONSELHO FISCAL**

### **Efetivos:**

Marilena Fonseca Fernandino

Paulo Fernandes Bouças

Marcello Escobar

### **Suplentes:**

Hildebrando de Menezes Vêras

Celso Fernandes

Jorge do Carmo Sant'Anna

## **Publicação da Unafisco Nacional Departamento de Comunicação Social**

**Diagramação:** Núcleo Cinco

## **Departamento de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos:**

Theresa Raquel Moreira Horner Hoe (advogada)

Joquebedi de Jesus Santos (estagiária)

### **Assessoria de imprensa:**

Rapport Comunica

[www.rapportcomunica.com](http://www.rapportcomunica.com)

(11) 2765-2179

### **Assessoria parlamentar:**

Adalberto Valentim

[adalberto.valentim@unafisconacional.org.br](mailto:adalberto.valentim@unafisconacional.org.br)

(61) 9-8270-0053

### **Ilustração:**

Claudio Duarte

Para obter mais informações sobre o tema, entre em contato pelo e-mail [estudostecnicos@unafisconacional.org.br](mailto:estudostecnicos@unafisconacional.org.br) ou telefone **0800-886-0886, ramal 142**. Este número não aceita ligações de celular nem chamadas DDD 11. Nestes casos, utilizar o **(11) 3228-4766** e o mesmo ramal.

**Setembro/2018**

# UNAFISCO NACIONAL

Diretoria de Defesa Profissional e Assuntos Técnicos

Gestão 2016-2019

Nota Técnica Unafisco N° 10/2018

## **O aumento das penas e a revogação dos dispositivos legais que permitem a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária**



**UNAFISCO  
NACIONAL**

Associação Nacional dos Auditores  
Fiscais da Receita Federal do Brasil



## INTRODUÇÃO

A Unafisco Nacional – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – apresenta a Nota Técnica nº 10/2018, sobre o aumento das penas e a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, tendo em vista a tramitação no Congresso Nacional do Projeto de Lei (PLS) nº 423/2017 (**Anexo A**).

O referido Projeto de Lei foi apresentado pela Unafisco Nacional, no decorrer dos trabalhos da CPI da Previdência, e tem como objetivo principal prevenir a evasão de recursos, em especial, os recursos destinados à Seguridade Social, considerando que a Previdência Social atravessa uma forte crise, carecendo de recursos, segundo o argumento governamental, em defesa da Reforma da Previdência.

A ementa do PLS 423/2017 consiste no aumento das penas previstas para os crimes contra a ordem tributária e na retirada do ordenamento jurídico pátrio da possibilidade de extinção da punibilidade para estes crimes, com o pagamento do tributo devido.

A atual legislação prescreve que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do agente. Da mesma forma, os infratores que estiverem incluídos em programa de parcelamento de débitos tributários têm como benesse a suspensão da pretensão punitiva do Estado.

A justificativa que se dá para tais argumentos explicitados acima é de que haveria incentivo, estímulo ao pagamento dos valores devidos, acrescendo a arrecadação tributária. Entretanto, o que na verdade ocorre é o incentivo aos criminosos, principalmente aos que cometem crimes tributários na certeza de que ficarão impunes. Estima-se que há perda de cerca de R\$ 570 bilhões, por ano<sup>1</sup>, aos cofres públicos, em decorrência da sonegação fiscal.

A proposta apresentada pela Unafisco Nacional tomou como base a pena do crime de corrupção e a forma qualificada do delito de exação para estipular a dosimetria da pena, estabelecendo penas de 02 (dois) a 12 (doze) anos de reclusão para os sonegadores.

Sugere-se, no Projeto de Lei, a possibilidade de redução da pena, de 1/2, 1/3 ou 1/4, com o recolhimento total dos valores devidos, dependendo do momento em que for realizado o pagamento do tributo, como um incentivo ao pagamento do tributo por aqueles que cometeram tais delitos.

---

1 QUANTO CUSTA O BRASIL. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2016*. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Acesso em 07 ago. 2018.

Desta forma, o mau contribuinte, aquele que se utiliza de meios fraudulentos para o não pagamento dos tributos, não poderá mais ter sua pena extinta a qualquer momento com o pagamento devido. Não obstante, terá somente a redução da pena, sendo esta uma forma de desencorajamento à prática de delitos em que há a certeza da impunidade.

**Insta salientar que o PLS 423/2017 atinge tão somente os agentes que praticaram condutas descritas como crime e que, portanto, têm como elemento subjetivo o dolo, não sendo suas disposições aplicadas ao contribuinte que comete um mero erro no cumprimento de suas obrigações tributárias, sem a intenção de sonegar tributos. Ademais, ressalta-se que a apuração definitiva da existência de dolo em determinada conduta é sempre realizada no âmbito do Poder Judiciário, assim como ocorre com os demais crimes previstos na legislação brasileira, não sendo de responsabilidade da Receita Federal o julgamento definitivo e a condenação à prisão do agente.**

## **A PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**

Os crimes contra a ordem tributária estão definidos em lei própria. A matéria é regida pela lei 8.137/1990, que define os referidos crimes e suas respectivas punições. Neste ponto é importante frisar que a lei 8.137/1990 trata de crimes cujo elemento subjetivo é o dolo, ou seja, há vontade livre e consciente de o agente praticar o ato definido em lei como crime.

Ressalta-se que a razão da existência do referido diploma legal é a garantia da ordem jurídica tributária e a tutela da arrecadação tributária, por ser esta um bem jurídico transindividual. A importância da proteção da arrecadação tributária é descrita por Heloisa Estellita, em obra intitulada *Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*:

*A arrecadação tributária, porém, entendida como instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais, representa um valor superindividual, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, ou seja, sob o ângulo do merecimento de pena.<sup>2</sup>*

---

<sup>2</sup> ESTELLITA, Heloisa. *Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 188.

A essencialidade da existência de uma lei que tem como escopo a tutela da arrecadação é defendida pelo Promotor de Justiça, Everton Luiz Zanella<sup>3</sup>, que afirma:

*Ao contrário do que é comumente exposto, o objetivo da Lei n. 8.137/90 não é a tipificação do não pagamento do tributo, pois a inadimplência é mero ilícito administrativo-fiscal, objeto do Direito Tributário, solucionável por meio da ação de execução fiscal. O escopo da norma penal é a previsão e consequente punição das **condutas dolosas que importem na supressão ou redução do tributo**, que provocam extensos danos sociais.*

(...)

*Por esse motivo, considerando a função social do tributo e a alta taxa de fraudes e sonegações tributárias, primaz a existência de um Direito Penal que seja suficiente e capaz de tutelar, de forma efetiva, o bem jurídico. (destaque do autor)*

Portanto, a definição e sanções aplicadas aos crimes tributários devem ter como finalidade a redução da prática destes delitos, por serem crimes com graves consequências à sociedade. Emerson de Lima Pinto enfatiza que:

*Os crimes, por exemplo, contra a ordem tributária, simbolizam perfeitamente situações que são caracterizadas por um grave dano ou lesividade social intensa, uma vez que atingem toda a sociedade, podendo seus efeitos ser coletivos, difusos e supra-individuais. A sociedade 'destinatária' de prestações positivas por parte do Estado, por ocasião da ação delituosa dos desviantes, deixará de promover as prestações positivas afirmadas constitucionalmente, ao (des)penalizar condutas delituosas ou mantendo um (in)suficiente Direito Penal garantidor dos bens jurídico-penais como a ordem econômica e tributária.<sup>4</sup>*

Entretanto, na atual legislação brasileira, encontramos disposições que contrariam tal finalidade, ao possibilitarem a extinção da punibilidade para os delitos contra a ordem tributária.

---

3 ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária: necessidade de readequação do sistema punitivo para a efetiva implementação do Estado Democrático de Direito*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009, p. 116.

4 PINTO, Emerson de Lima. *A Criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 23.

Afora ser um instituto presente na legislação alemã há mais de um século<sup>5</sup>, denominado de autodenúncia liberadora da pena, a extinção da punibilidade como aplicada no Brasil apresenta significativas distorções quando comparada ao instituto alemão.

No Brasil, a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes tributários nasceu com a Lei 4.357/1964 que, entre outras providências, disciplinou o delito da apropriação indébita equiparada e, no mesmo artigo, previu a extinção da punibilidade com o pagamento do valor devido antes da decisão administrativa de primeira instância<sup>6</sup>.

Posteriormente, a Lei 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, dispôs sobre a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo devido, antes do recebimento da denúncia. Tal dispositivo, no entanto, foi revogado pela Lei 8.383/1991, voltando a figurar no ordenamento jurídico pátrio em 1995, com a edição da Lei 9.249, que em seu artigo 34 traz a seguinte redação:

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

---

5 CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil*. 203 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2017, p. 16.

6 Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

- a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;
- b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado no-s livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;
- c) do valor do Imposto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.

§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 1991). BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. *Portal da Legislação*. Brasília, jul. 1964. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4357.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm)>. Acesso em 10 set. 2018.

A maior inovação no instituto, entretanto, ocorreu com a criação dos programas de parcelamentos especiais (REFIS), pela Lei 9.964/2000, que possibilitou a suspensão da pretensão punitiva do Estado enquanto o infrator estiver inserido em programa de parcelamento especial, sendo extinta a punibilidade quando do pagamento integral do débito, não mais se falando do momento antecedente à denúncia como marco temporal para aplicação do benefício. As leis posteriores, que criaram outros programas de parcelamentos especiais, mantiveram em suas redações a forma trazida na Lei 9.964/2000.

Ademais, destaca-se que a atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal estabelece que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária ocorre com o pagamento integral do tributo devido a qualquer tempo, sendo aplicada em todas as situações e não apenas nos débitos incluídos em parcelamentos especiais<sup>7</sup>.

Neste ponto, é importante ressaltar a discrepância no tratamento dado pela legislação penal aos crimes patrimoniais e aos crimes contra a ordem tributária. Os crimes patrimoniais – tratando-se aqui especificamente do crime de furto, delito praticado sem violência e/ou ameaça à vítima – lesam o patrimônio individual da vítima e, ainda que haja arrependimento do agente, reparando-se o dano causado, não há previsão legal para extinção da pena, tão somente sendo possível a redução desta (artigo 16, Código Penal). Por outro lado, os crimes contra a ordem tributária afetam o patrimônio supraindividual, lesando o interesse público, ou seja, se mostram muito mais danosos à sociedade, pois impedem que recursos essenciais ingressem nos cofres públicos. Nada obstante, basta o mero pagamento do tributo sonegado para que o agente fique impune, extinguindo-se a punibilidade do crime por ele cometido<sup>8</sup>.

Para ilustrar esta dissonância, trazemos o seguinte exemplo: o furto de uma bicicleta, com a prisão em flagrante do infrator e, conseqüentemente, a reparação integral do dano à vítima – vez que o objeto furtado foi devolvido ao proprietário –, portanto não havendo prejuízo algum. Nesta situação hipotética, haveria incidência do artigo 16, do Código Penal, e o agente seria beneficiado com a redução de sua pena. Compara-se o caso descrito com a supressão/redução de tributo por meio de ato fraudulento, em que há pagamento do valor devido **após o início de uma ação fiscal** e antes do recebimento da denúncia. Em tal hipótese, beneficia-se o agente

---

7 CAMPOS, Flávio Vilela, *op. cit.* (nota 5), p. 20.

8 ALMEIDA, Fernanda Afonso de. *Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica*. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 64.

infrator com a **extinção da punibilidade**, em razão do disposto no artigo 34 da Lei 9.249/1995<sup>9</sup>. O Promotor de Justiça do Estado do Ceará, Hugo Vasconcelos Xerez<sup>10</sup>, ao discorrer sobre o tema, argumenta que:

*Com efeito, se se considerarmos que os delitos patrimoniais de rua, especialmente aqueles cometidos sem violência ou grave ameaça, além de serem muito menos deletérios para a formatação do Estado brasileiro e para a transformação do cenário de flagelo social, e interferirem muito menos na construção de uma sociedade justa e solidária, não contam com o beneplácito que usufruem os agentes dos crimes tributários, esses sim, verdadeiro câncer que aflige a sociedade brasileira e que dificulta o desenvolvimento social do Estado, não restam dúvidas de que o sistema penal é social e economicamente seletivo.*

Resta clara, assim, a proteção deficiente dada ao bem jurídico tutelado no caso dos delitos contra a ordem tributária.

Salienta-se, ainda, a diferença entre os momentos em que o pagamento do tributo devido possibilita a extinção da punibilidade. Como será mostrado mais adiante, é comum os países estabelecerem como marco temporal para a possibilidade de extinção da punibilidade o início dos atos administrativos fiscalizatórios. Assim, o autor do delito que espontaneamente realizar a autodenúncia, antes do início da atividade de fiscalização – ou seja, antes de o Fisco tomar conhecimento da prática do ato ilícito – poderá se beneficiar da exclusão das sanções. Tal situação é semelhante ao instituto da “denúncia espontânea”, previsto no artigo 138, do Código Tributário Nacional.

Não se confunde, portanto, com o tratamento que atualmente é dispensado aos crimes tributários na legislação em vigor no Brasil. Conforme exposto acima, os dispositivos que tratam do tema e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal reconhecem que a extinção da punibilidade ocorre com o pagamento do tributo mesmo após a fiscalização, independentemente, destarte, da voluntariedade do agente, uma vez que nesta fase já há indícios da materialidade da prática delituosa.

Destaca-se, no presente trabalho, a relevância do tema no cenário mundial. A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou em 2017 o trabalho intitulado “Fighting Tax Crime: The ten global principles”<sup>11</sup> (“Com-

---

9 AIRES, Leandro Antonio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária*. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2006, p. 48-49.

10 XEREZ, Hugo Vasconcelos. *Crimes Tributários: Teoria à Extinção da Punibilidade pelo Pagamento*. Curitiba. Juruá, 2017, E-book, paginação irregular.

11 OECD. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles>>

batendo crimes fiscais: os dez princípios globais”, em tradução livre), que tem entre suas recomendações aos países: assegurar que as infrações fiscais sejam criminalizadas e as respectivas sanções criminais sejam efetivamente aplicadas na prática. Tal recomendação se faz pelos motivos a seguir:

I. Enviar uma mensagem sobre a integridade, neutralidade e equidade da lei (ou seja, ninguém está acima da lei);

II. Atuar como impeditivo geral para aqueles que poderiam estar tendentes a evadir com suas obrigações tributárias, por meio da aplicação de consequências reputacionais e punitivas graves à prática da atividade criminal;

III. Atuar como impeditivo específico para indivíduos que foram condenados no passado, para que sejam desencorajados de praticarem novo ilícito.

De acordo com a publicação, a aplicação efetiva das disposições penais para efeitos de punição dos sonegadores é essencial para fazer justiça e reforçar a credibilidade do próprio sistema jurídico.<sup>12</sup>

Neste contexto, apresentamos levantamento sobre a punibilidade de crimes tributários em alguns países, para comparação com a legislação brasileira acerca do tema. As informações ora apresentadas foram retiradas do livro *Crimes Tributários: Teoria à Extinção da Punibilidade pelo Pagamento*<sup>13</sup>, obra do Promotor de Justiça do Ministério Público do Ceará, Hugo Vasconcelos Xerez e da monografia do Auditor Fiscal da Receita Federal e Coordenador-Geral de Fiscalização, Flávio Vilela Campos.<sup>14</sup>

## DIREITO COMPARADO

A pesquisa realizada pelo Auditor Fiscal, Flávio Vilela Campos, reuniu dados de 39 países, acerca de seus respectivos sistemas penais tributários e punibilidade para os crimes contra a ordem tributária. O levantamento foi feito a partir de questionário enviado às administrações tributárias de cada país, por meio do Centro Interamericano de Administrações Tributárias (CIAT), e às embaixadas dos países no Brasil.

O autor classificou os países de acordo com o sistema utilizado para extinguir ou não a punição para os crimes tributários, apresentando-se da seguinte forma<sup>15</sup>:

**A** – países onde não há relação entre o pagamento do tributo devido e o res-

---

ples.htm>. Acesso em 07 ago. 2018.

12 OECD, *op. cit.* (nota 11), p. 14 (tradução livre).

13 XEREZ, *op. cit.* (nota 10).

14 CAMPOS, Flávio Vilela, *op. cit.* (nota 5).

15 CAMPOS, Flávio Vilela, *op. cit.* (nota 5), p. 29.

pectivo crime de evasão fiscal. O pagamento poderá, em determinadas situações, ser atenuante ou causa de redução de pena;

**B** – países onde há previsão acerca da extinção da punibilidade, desde que obedecido o marco temporal estipulado, qual seja, o início da ação fiscal, para o pagamento espontâneo do tributo evadido;

**C** – países em que há previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou institutos com efeitos semelhantes, como suspensão da punibilidade e posterior extinção), porém são estabelecidos determinados critérios específicos para aplicação do instituto;

**D** – países em que há previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, sem determinação de um marco temporal específico, podendo ser após a apresentação da denúncia pelo órgão de acusação penal.

Entre as conclusões obtidas, a referida pesquisa afirma que, dos 39 países pesquisados, 22, ou seja, 56% do total, utilizam sistemas em que há independência entre a esfera fiscal e a esfera penal, não havendo possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento do tributo, ou há a definição de um marco temporal específico – antes do início do procedimento fiscal – para que haja aplicação do instituto.

Ressalta-se que o modelo adotado na legislação brasileira, a qual não possui qualquer especificação de tempo para que seja aplicado o benefício da extinção da punibilidade, é pouco empregado no mundo, sendo encontrado apenas em mais sete países: Colômbia, Malásia, México, Panamá, Portugal, República Tcheca e Singapura. A conclusão reforça a necessidade de revisão de como a legislação penal e fiscal tratam os crimes contra a ordem tributária.

As informações obtidas no trabalho de Flávio Campos foram compiladas e estão reproduzidas na tabela a seguir:

PAÍS	TIPO SUBJETIVO	PENA MÁXIMA (ANOS)	MULTA	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
ÁFRICA DO SUL	DOLOSO/CULPOSO	5	200%	B
ALEMANHA	DOLOSO	10	SIM	B
ANGOLA	DOLOSO	5	300%	A
ARGENTINA	DOLOSO	9	1000%	B
AUSTRÁLIA	DOLOSO	20	SIM	A
ÁUSTRIA	DOLOSO	10	400%	B
BÉLGICA	DOLOSO	5	US\$ 573.000	A
BRASIL	DOLOSO	5	225%	D
CABO VERDE	DOLOSO	8	US\$ 2.582.000	C
CANADÁ	DOLOSO/CULPOSO	14	200%	C
CHILE	DOLOSO	15	500%	A
CHINA	DOLOSO/CULPOSO	PERPÉTUA	500%	C
COLÔMBIA	DOLOSO/CULPOSO	9	200%	D
ESPAÑA	DOLOSO/CULPOSO	6	600%	B
EUA	DOLOSO	5	US\$ 500.000	B
FINLÂNDIA	DOLOSO/CULPOSO	4	SIM	A
FRANÇA	DOLOSO	10	US\$ 115.000	A
HOLANDA	DOLOSO/CULPOSO	6	US\$ 941.000	B
HUNGRIA	DOLOSO	10	NÃO INFORMADO	C
ÍNDIA	DOLOSO	7	SIM	C
INDONÉSIA	DOLOSO/CULPOSO	6	600%	C
INGLATERRA	DOLOSO	PERPÉTUA	ILIMITADO	C
IRLANDA	DOLOSO/CULPOSO	5	US\$ 146.000	B
ITÁLIA	DOLOSO/CULPOSO	6	NÃO INFORMADO	B
JAPÃO	DOLOSO/CULPOSO	10	US\$ 90.000	A
MALÁSIA	DOLOSO/CULPOSO	3	300%	D
MÉXICO	DOLOSO/CULPOSO	13,5	NÃO INFORMADO	D
NORUEGA	DOLOSO/CULPOSO	6	SIM	B
NOVA ZELÂNDIA	DOLOSO	7	US\$ 36.250	A
PANAMÁ	DOLOSO	5	1000%	D
PARAGUAI	DOLOSO	10	NÃO INFORMADO	C
POLÔNIA	DOLOSO	5	US\$ 5.000.000	B
PORTUGUAL	DOLOSO	8	US\$ 22.600.000	D
REPÚBLICA TCHECA	DOLOSO	8	SIM	D
RÚSSIA	DOLOSO/CULPOSO	6	SIM	C
SINGAPURA	DOLOSO/CULPOSO	5	400%	D
SUÉCIA	DOLOSO	6	NÃO INFORMADO	A
SUÍÇA	DOLOSO	3	300%	B
URUGUAI	DOLOSO	6	NÃO INFORMADO	A

Fonte: CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil*. 203 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2017.

Exemplificamos, de forma mais detalhada, alguns modelos classificados como “A”, “B” ou “C”, como meio de ilustrar a tendência mundial acerca do tema, que inclusive estão em consonância com as recomendações da OCDE.

## ALEMANHA

Na Alemanha, o Direito Penal Tributário não é tratado no Código Penal. A matéria é abordada por uma lei tributária (*Abgabenordnung* – AO), que vigora desde 1977. O § 371 da referida lei estabelece o instituto da autodenúncia liberadora de pena. O objetivo dela é isentar o agente de pena para os delitos fiscais por ele praticados. O referido dispositivo estabelece que, para fins de exclusão das sanções que se referem à prática de conduta evasiva da arrecadação tributária, é necessário um comportamento voluntário do agente **antes de iniciada atividade de fiscalização**, ou antes da comunicação ao contribuinte sobre o começo da referida ação penal. Ou seja, o contribuinte age de forma espontânea, pois não tem ciência de que sua prática criminosa é de conhecimento do Fisco.

Em se tratando de crimes formais, é imprescindível a correção das informações, e, nos crimes materiais, é necessário o pagamento do tributo, sendo esta condição *sine qua non* para que então ocorra o afastamento da pena.

*Ocorre que, ao revés do que estabelece a regulamentação brasileira, para poder usufruir dessa causa especial de liberação de pena, seja retificando suas informações ao Fisco, seja efetuando o pagamento do tributo devido, antes de qualquer atividade estatal dirigida à elucidação do fato (atos de fiscalização, diligências de investigação criminal ou processo penal).<sup>16</sup>*

Ultimamente, o Tribunal Federal Alemão (*Bundesgerichtshof*), entendendo que o instituto não pode se fundamentar apenas em critérios econômico-fiscais, decidiu não aceitar autodenúncias parciais, ou seja, para que o agente possa se beneficiar com a causa especial de liberação de pena, ele deverá se autodenunciar de toda e qualquer fonte tributável que esteja inacessível ao Fisco, dando completo acesso à autoridade tributária sobre a empresa e contabilidade, restaurando “por completo a honestidade fiscal”<sup>17</sup>.

---

16 XEREZ, *op. cit.* (nota 10), e-book, paginação irregular.

17 XEREZ, *op. cit.* (nota 10), e-book, paginação irregular.

## CANADÁ

O país tem como punição para a prática de crimes tributários, com dolo, pena de prisão, que pode chegar a quatorze anos, além de multa de até 200% dos tributos sonegados. Assim como em outros países, no Canadá, há a possibilidade da regularização voluntária, o “Voluntary Disclosures Program”, aceita antes de iniciado o procedimento fiscal, ou seja, deve haver como requisito a espontaneidade do ato do autor do ilícito.

De acordo com a pesquisa de Flávio Vilela Campos, a maior parte dos casos envolvendo crimes fiscais não chega a julgamento no Canadá, sendo majoritariamente solucionados por meio de uma confissão de culpa do autor, como forma de reduzir os litígios.<sup>18</sup>

## ESPANHA

A legislação espanhola em muito se assemelha à legislação alemã. O artigo 305.4 do Código Penal diz que está isento de responsabilidade penal o agente que regularizar a sua situação tributária, quando, voluntariamente, em momento posterior à fraude fiscal, e anterior a qualquer ato da Administração Fiscal voltado à recuperação dos ativos sonegados, efetuar a reparação do dano.

O Estatuto espanhol estipula dois requisitos para obtenção do benefício, a saber: i) reconhecer e pagar a dívida fiscal; ii) agir, voluntariamente, antes de sua notificação pela Administração Fazendária, antes do início de atuações de comprovação ou investigação tendentes a aquilatar a dívida tributária, ou, antes do oferecimento de denúncia por parte do Ministério Público, Procurador do Estado, ou representante legal da Administração, ou, antes do contribuinte ter tomado conhecimento formal de diligências penais iniciadas pelo Ministério Público ou pelo juiz de instrução.

## ESTADOS UNIDOS<sup>19</sup>

Nos Estados Unidos, há a possibilidade da regularização voluntária do agente, denominada de “Voluntary Disclosure Practice”, que pode acarretar alguns benefícios, desde que cumpridos os requisitos estabelecidos pelo “Internal Revenue Service” (IRS). Ressalta-se, entretanto, que, ao aderir ao programa, não há garantia de que o agente ficará livre da persecução penal. Os requisitos do

---

18 CAMPOS, Flávio Vilela, *op. cit.* (nota 5), pp. 93-94.

19 TOWNSEND, John; CAMPAGNA, Larry; JOHNSON, Steve; SCHUMACHER, Scott. *Tax Crimes*. Estados Unidos. LexisNexis, 2008.

“Voluntary Disclosure Practice” são semelhantes aos existentes na Alemanha e Espanha, com relação ao marco temporal e à voluntariedade do agente. O contribuinte que deseja aderir ao programa deve<sup>20</sup>:

- Demonstrar intenção de cooperar (e de fato cooperar) com o IRS para determinar sua correta responsabilidade fiscal;
- Entrar em acordo com o IRS para efetuar o pagamento integral do seu débito, incluindo as penalidades determinadas pelo Fisco;

**Com relação ao marco temporal, a adesão ao programa deve ocorrer:**

- Antes de o IRS iniciar qualquer investigação civil ou criminal contra o agente ou ter notificado o agente da intenção de iniciar uma investigação;
- Antes de o IRS receber informações de terceiros (por exemplo, outro órgão governamental), sobre a inadimplência de determinado contribuinte;
- Antes de o IRS tomar conhecimento de informações sobre ação penal diretamente relacionada à responsabilidade específica do contribuinte.

Dados do IRS sobre investigações criminais relacionadas aos crimes fiscais mostram que, no ano fiscal de 2016, 79,9% dos infratores sentenciados foram condenados a penas de encarceramento<sup>21</sup>, sendo o tempo médio das penas de 38 (trinta e oito) meses:

### INVESTIGAÇÕES CRIMINAIS – IRS

<b>INVESTIGAÇÕES INICIADAS</b>	206
<b>PERSECUÇÕES RECOMENDADAS</b>	137
<b>INDICIAMENTOS / INFORMAÇÕES</b>	157
<b>SENTENÇAS</b>	159
<b>TAXA DE ENCARCERAMENTO</b>	79,9%
<b>MÉDIA DE TEMPO DE CUMPRIMENTO</b>	38 MESES

Fonte: IRS – INTERNAL REVENUE SERVICE. *Statistical Data – Non-filer Investigations*. 30 set. 2017. Disponível em: <<https://www.irs.gov/compliance/criminal-investigation/statistical-data-non-filer-investigations>>. Acesso em 09 ago. 2018.

20 IRS – INTERNAL REVENUE SERVICE. *Revised IRS Voluntary Disclosure Practice*. 27 set. 2017. Disponível em: < <https://www.irs.gov/newsroom/revised-irs-voluntary-disclosure-practice>>. Acesso em 09 ago. 2018.

21 Encarceramento inclui prisão federal, casa do albergado, casa de detenção ou a combinação destas.

Os delitos fiscais são de grande relevância, havendo pena de prisão até mesmo para indivíduos famosos ou detentores de poder econômico, pois o recolhimento de impostos é elemento vital para o funcionamento e existência do Estado. Imposto é o preço pago pela civilização<sup>22</sup>.

No país norte-americano, em 2006, o ator Richard Hatch, primeiro vencedor do programa de televisão “Survivor”, foi indiciado, julgado e condenado por duas acusações de evasão fiscal e uma acusação de declaração falsa de imposto<sup>23</sup>.

O ator Wesley Snipes, que atuou em mais de 50 filmes, incluindo a série cinematográfica “Blade”, foi condenado, em 2006, por três contravenções de declaração falsa de imposto, e foi absolvido de três acusações de ter cometido crimes de evasão fiscal. O ator foi sentenciado com pena de 03 (três) anos de prisão.

Outro caso foi o indiciamento de dezesseis pessoas que trabalhavam ou cooperavam com a KPMG, empresa internacional de prestação de serviços profissionais, incluindo auditoria, impostos e consultoria de serviços. A própria empresa entrou em um Processo de Acordo Diferido confessando-se culpada por estar ligada a um número de esquemas ilegais de *tax shelter*<sup>24</sup>. Os dezesseis indivíduos envolvidos foram indiciados separadamente. Ao final, três foram condenados: Robert Pfaff, John Larson e David Greenberg<sup>25</sup>.

Além destes exemplos, há o clássico caso do *gangster* Al Capone, condenado em 1931 por evasão fiscal praticada entre os anos de 1925 a 1929. As investigações do “Internal Revenue Service” revelaram que Al Capone não havia informado grandes lucros provenientes de apostas, contrabando e outras formas de extorsão. Pelo crime de sonegação fiscal, Al Capone foi condenado a onze anos de prisão, além de multa no valor de 50 mil dólares<sup>26</sup>.

---

22 TOWNSEND, John; CAMPAGNA, Larry; JOHNSON, Steve; SCHUMACHER, Scott, *op. cit.* (Nota 19).

23 TOWNSEND, John; CAMPAGNA, Larry; JOHNSON, Steve; SCHUMACHER, Scott, *op. cit.* (Nota 19).

24 Não há tradução específica para o português, mas se trata da tentativa de reduzir o pagamento de tributos.

25 BROWNING, Lynnley. *3 Convicted in KPMG Tax Shelter Case*. The New York Times, 2008.

26 HELVERING, Guy T. *A Narrative Briefly Descriptive Of the Period 1919 to 1936*. Disponível em: < <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/file-5-intelligence-unit-narrative-of-period-1919-1936-by-guy-helvering.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

## NOVA ZELÂNDIA

O crime de sonegação fiscal na Nova Zelândia tem previsão legal no “Crimes Act” e no “Tax Administration Act”. De acordo com o levantamento de Flávio Vilela Campos, o país possui instâncias penais e fiscais independentes entre si, não sendo possível, em nenhuma hipótese, a extinção da punibilidade do crime cometido com o pagamento do valor sonegado, podendo o autor do delito sofrer uma pena de prisão de até sete anos.<sup>27</sup>

## CONCLUSÕES

Como citado alhures, os países onde há a possibilidade da extinção da punibilidade para os crimes tributários têm em comum, em seus modelos, a estipulação de um marco temporal, traduzindo, assim, a espontaneidade do ato do contribuinte ao se autodenunciar. Tais modelos em nada se assemelham ao tratamento dado pela legislação brasileira nos moldes atuais.

Na concepção de Xerez, uma legislação que permite, no caso de execução de um delito fiscal, a extinção da punibilidade se o agente realizar o pagamento do tributo a qualquer momento, é um verdadeiro estímulo à própria sonegação fiscal.

É essencial, portanto, que a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento do tributo seja revista pelo Estado, estabelecendo-se um prazo final para o saldo do débito tributário, devendo ser esse limite temporal o início das atividades de fiscalização.<sup>28</sup>

O PLS 423/2017, apresentado pela Unafisco Nacional, visa corrigir estas distorções do sistema brasileiro, especialmente quanto à proteção deficiente atualmente oferecida a um bem jurídico essencial ao interesse público: a arrecadação tributária.

A proposta do PLS 423/2017 atingirá apenas os infratores que cometeram a conduta dolosa, uma vez que o dolo é elemento subjetivo dos crimes descritos na lei 8.137/1990; assim, não há que se falar em punição com pena restritiva de liberdade àqueles contribuintes que cometeram algum erro em suas declarações, sem a intenção de sonegar tributos. A redação do projeto de lei prevê a possibilidade de redução da pena em determinadas hipóteses, equiparando o tratamento dado aos crimes contra a ordem tributária aos delitos patrimoniais, com a aplicação de disposição semelhante ao artigo 16, do Código Penal. Ademais, retira do ordenamento jurídico pátrio a possibilidade de extinção da punibilidade após o início das atividades fiscalizatórias.

---

27 CAMPOS, Flávio Vilela, *op. cit.* (nota 5), pp. 209-210.

28 XEREZ, *op. cit.* (nota 10), e-book, paginação irregular.

A aprovação do PLS 423/2017 é essencial para que o Brasil entre em concordância com as recomendações da OCDE e com a legislação dos países membros da Organização.

O Brasil, que tem extinção da punibilidade dos crimes tributários a qualquer tempo com o pagamento ou mesmo com o parcelamento, nós já conhecemos: o Brasil com sonegação de R\$ 570 bilhões, com crise fiscal permanente e com serviços públicos de saúde, educação e segurança pública carentes de recursos. Propõe-se, assim, a mudança para por fim à extinção da punibilidade dos crimes tributários depois de o Fisco tomar conhecimento da conduta do sonegador para tentarmos iniciar a caminhada num novo rumo para o Brasil, um novo rumo com mais cidadania fiscal, mais justiça fiscal, menos sonegação e mais recursos públicos para melhorar a vida da população.

Setembro/2018

**Unafisco Nacional**

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AIRES, Leandro Antonio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária*. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Paraná, 2006.

ALMEIDA, Fernanda Afonso de. *Proteção penal do patrimônio e sonegação fiscal: uma abordagem à luz da teoria crítica*. Dissertação (Mestrado em Direito Penal, Medicina Forense e Criminologia) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil*. 203 f. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Fundação Getulio Vargas – Escola de Direito de São Paulo. São Paulo, 2017.

BROWNING, Lynnley. *3 Convicted in KPMG Tax Shelter Case*. The New York Times, 2008.

ESTELLITA, Heloisa. *Tutela Penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

HELVERING, Guy T. *A Narrative Briefly Descriptive Of the Period 1919 to 1936*. Disponível em: < <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/file-5-intelligence-unit-narrative-of-period-1919-1936-by-guy-helvering.pdf>>. Acesso em 10 set. 2018.

IRS – INTERNAL REVENUE SERVICE. *Revised IRS Voluntary Disclosure Practice*. 27 set. 2017. Disponível em: < <https://www.irs.gov/newsroom/revised-irs-voluntary-disclosure-practice>>. Acesso em 09 ago. 2018.

OECD. *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*, OECD Publishing, Paris, 2017. Disponível em: < <http://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles.htm>>. Acesso em 07 ago. 2018.

PINTO, Emerson de Lima. *A Criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

QUANTO CUSTA O BRASIL. *Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da*

*Arrecadação do Exercício de 2016*. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Acesso em 07 ago. 2018.

TOWNSEND, John; CAMPAGNA, Larry; JOHNSON, Steve; SCHUMACHER, Scott. *Tax Crimes*. Estados Unidos. LexisNexis, 2008.

XEREZ, Hugo Vasconcelos. *Crimes Tributários: Teoria à Extinção da Punibilidade pelo Pagamento*. Curitiba. Juruá, 2017, E-book.

ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária: necessidade de readequação do sistema punitivo para a efetiva implementação do Estado Democrático de Direito*. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2009.

## ANEXO A – PROJETO DE LEI DO SENADO Nº 423, DE 2017

### PROJETO DE LEI DO SENADO Nº , DE 2017

(da Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência - CPIPREV)

Altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, para aumentar as penas e eliminar, no caso de pagamento do tributo devido, a possibilidade de extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e para criar causas de redução de pena.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

**Art. 1º** A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, passa a vigorar com a seguinte redação:

“**Art. 1º** .....  
.....  
Pena – reclusão de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.  
.....”(NR)

“**Art. 2º** .....  
.....  
Pena – detenção, de 1 (um) ano a 4 (quatro) anos, e multa.”(NR)

“**Art. 2º-A** As penas dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º serão reduzidas em:

**I** - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

**II** - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

**III** - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado.

**Parágrafo único.** Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ”

**Art. 2º** Os arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal passam a vigorar com a seguinte redação:

**“Apropriação indébita previdenciária**

**Art. 168-A.** .....

Pena – reclusão de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa

.....

**§ 2º** A pena será reduzida em:

**I** - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

**II** - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

**III** - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado.

.....

**§4º** Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ” (NR)

**“Sonegação de contribuição previdenciária**

**Art. 337-A.** .....

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

.....

**§ 5º** A pena será reduzida em:

**I** - 1/2, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer antes do recebimento da denúncia;

**II** - 1/3, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após o recebimento da denúncia e antes da sentença condenatória de primeira instância;

**III** - 1/4, se o pagamento integral do crédito tributário ocorrer após a sentença condenatória de primeira instância e antes do trânsito em julgado.

**§6º** Para fins deste artigo, entende-se por pagamento integral o valor correspondente ao tributo, aos juros, às multas e aos demais encargos legais. ” (NR)

**Art. 3º** Os sujeitos passivos beneficiados até a data de publicação desta Lei em razão de adesão a programas especiais de parcelamento e regularização tributária

terão preservadas as relações jurídicas estabelecidas à época da adesão, inclusive no tocante à suspensão da pretensão punitiva do Estado, desde que continuem sendo adimplidas as parcelas vincendas.

**Parágrafo único.** A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

**Art. 4º** Ficam revogados o art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; os §§1º a 6º do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; o §2º do art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; os artigos 68 e 69 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; o inciso I do §3º do art. 168-A e o §1º do art. 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal.

**Art. 5º** Esta lei entra em vigor na data de sua publicação.

## JUSTIFICAÇÃO

O Projeto de Lei apresentado tem como objetivo retirar do ordenamento jurídico brasileiro a possibilidade de extinção de punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, que atualmente ocorre com o pagamento do tributo devido.

Essa possibilidade legal foi apontada por diversos especialistas que comparecem às audiências públicas da Comissão Parlamentar de Inquérito (CPI) da Previdência como uma das causas da evasão de recursos públicos e, em especial, da previdência social.

A legislação vigente prevê que o pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime. Outra hipótese é a suspensão da pretensão punitiva do Estado para o infrator que estiver incluído em programa de parcelamento de débitos tributários. Ou seja: não é necessário sequer realizar o pagamento integral dos créditos tributários; basta aderir a um Refis e, durante o período do parcelamento, o infrator não responderá pelos delitos cometidos, extinguindo-se ao final o crime com o adimplemento das parcelas.

A existência de tais dispositivos legais é justificada pela alegação de que estimulariam o pagamento dos valores devidos, aumentando a arrecadação tributária. Luiz Flávio Gomes e Adel El Tasse<sup>29</sup> afirmam que:

*“É da tradição jurídica brasileira a previsão de causas extintivas da punibilidade pelo pagamento, vinculadas aos crimes materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a particularidade do bem ofendido (patrimônio público). Por razões de política criminal (e arrecadatória)*

---

29 GOMES, Luiz Flávio; TASSE, Adel El. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade. *Consultor Jurídico*. 17 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em 20 set. 2017.

*do Estado quase sempre se preferiu receber o quantum devido do que o processo ou condenação criminal”.*

Entretanto, essa opção – que, em verdade, nada tem de tradição brasileira – acaba se tornando um incentivo aos criminosos, em especial àqueles mais afortunados, que cometem crimes contra a arrecadação tributária com a certeza de que poderão sair impunes caso sejam descobertos. Além do mais, é causa de concorrência desleal, conforme afirma a analista do Ministério Público da União, Fernanda Almeida Oliveira:<sup>30</sup>

*“Essa postura meramente arrecadatória do legislador, que tem prevalecido na maioria das leis brasileiras referentes ao tema, baseia-se no argumento de que se trata de critério de política criminal do Estado, com vistas a alcançar maior arrecadação. A verdade, porém, é que pode culminar em um efeito inverso, pois a deslealdade do criminoso tributário pressiona seus concorrentes a praticarem idênticas condutas, a fim de suportarem os efeitos da concorrência desleal.”*

A falta de punição para quem comete crimes tributários não apenas privilegia os infratores, que não se sentem intimidados a não praticar os delitos, mas acaba por incentivar a prática de tais condutas pelos demais concorrentes. A sonegação, portanto, se revela uma atividade comercial de risco calculado, pois o pior cenário que o criminoso pode esperar é o do pagamento dos tributos e multas devidos, sendo certa a impunidade.

No tocante à dosimetria da pena proposta no Projeto, adotou-se como paradigma a pena do crime de corrupção e a forma qualificada do crime de exação, que estabelecem penas de 2 (dois) a 12 (doze) anos de reclusão. Como é sabido, os crimes de corrupção e sonegação são ilícitos penais de naturezas bastante semelhantes, verdadeiras irmãs siamesas, e que causam enormes danos ao erário público.

Estimativas conduzem à conclusão de que a sonegação fiscal é responsável por uma perda anual da ordem de R\$ 500 bilhões<sup>31</sup> (algo em torno de 27% dos valores recolhidos), enquanto a corrupção responde por cerca de R\$ 200 bilhões<sup>32</sup>. A sonegação é um mal que assola o País de forma mais intensa do que a corrupção,

---

30 OLIVEIRA, Fernanda A.A. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. In: *Boletim Científico ESMPU*. Brasília, 2016. Disponível em: <<https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-48-julho-dezembro-2016>>. Acesso em 20 set. 2017, p. 118.

31 QUANTO CUSTA O BRASIL. *Sonegação no Brasil - Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação no Exercício de 2016*. Brasília, mar. 2017. Disponível em: <<http://www.quanto-custaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-dodesvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>>. Acesso em 25 set. 2017.

32 MPF - MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. Dez medidas contra a corrupção. Disponível em: <<http://www.dezmedidas.mpf.mp.br/>>. Acesso em 25 set. 2017.

um ralo através do qual escoam ainda mais recursos públicos, o que justifica que a legislação estabeleça, ao menos, o mesmo rigor em termos de dosimetria da pena.

Outro parâmetro é o do crime de excesso de exação qualificado, caracterizado quando um servidor público exige tributo que sabe ou deveria saber indevido, e desvia os valores que seriam recolhidos em proveito próprio ou de outrem. Tal conduta possui pena de 2 (dois) a 12 (doze) anos. De forma semelhante, o sonegador é aquele que desvia dolosamente, em proveito próprio ou de outrem, recursos (tributos) que sabe ser do Estado, em prejuízo de toda a sociedade. Prática semelhante se observa no crime de corrupção, que sequer exige a consumação do dano, bastando a ação do agente e a vontade de concretizá-lo, expressivas de um dano em potencial.

Portanto, muito razoável que as penas para os crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137, de 1990) sejam, no mínimo, condizentes com aquelas aplicáveis para o crime de corrupção. Para os casos previstos no art. 2º da Lei nº 8.137, de 1990, distintos do artigo 1º por refletirem hipóteses de crime formal, a proposta é que as penas sejam duplicadas, passando a ser de 1 (um) a 4 (quatro) anos.

Assim, a presente proposta prevê um aumento nas penas para aqueles que praticam crimes contra a ordem tributária, equilibrando punição e gravidade do delito, ao tempo em que elimina a possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento do tributo. Estamos certos que tais iniciativas inibirão a prática das condutas criminosas.

Por outro lado, como incentivo para que os criminosos realizem o pagamento dos valores devidos, propõe-se a possibilidade de redução da pena, com o recolhimento integral dos valores devidos, nas frações de 1/2, 1/3 ou 1/4, a depender do momento em que for realizado o pagamento.

A proposta aqui apresentada é uma forma de manter o objetivo do Direito Penal Tributário, qual seja, a tutela da arrecadação tributária e da ordem tributária, com a punição daqueles que infringem dolosamente a lei, sem deixar de premiar o pagamento dos tributos devidos com a respectiva redução da pena.

Sala das Sessões,

Senador **Paulo Paim**

Presidente da CPIPREV

Senador **Telmário Mota**

Vice-Presidente da CPIPREV

Senador **Hélio José**

Relator da CPIPREV



**A Unafisco Nacional** – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – é uma entidade associativa de âmbito nacional que representa os Auditores Fiscais da Receita Federal.

As ações da entidade, além de defender os interesses e direitos da categoria, são cada vez mais no sentido de lutar pela implementação de um sistema tributário justo e por uma administração forte e firme no combate à sonegação com respeito ao contribuinte, contribuindo para o desenvolvimento nacional e para a diminuição das desigualdades sociais.



**UNAFISCO  
NACIONAL**

Associação Nacional dos Auditores  
Fiscais da Receita Federal do Brasil