

ASPECTOS PRÁTICOS DA ANTECIPAÇÃO, AMPLITUDE E INTENSIDADE DA INTERVENÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

PRACTICAL ASPECTS OF ANTICIPATION, AMPLITUDE AND INTENSITY OF CRIMINAL INTERVENTION IN CRIMES AGAINST THE TAX ORDER

Francis Rafael Beck*

RESUMO

Os crimes tributários, nos últimos anos, vem sendo objeto de uma intervenção penal caracterizada pela antecipação, amplitude e intensidade. Como principal fonte de custeio e possibilidade de realização das mais diversas demandas e funções estatais, a cobrança e o recebimento de impostos têm se mostrado uma das principais preocupações legislativas e judiciais. Nesse novo contexto prático, não basta apenas ao direito penal punir o indivíduo que comete um crime tributário. É preciso muito mais: (a) aumentar o número de ilícitos tributários classificados também como ilícitos penais, e assegurar meios que permitam a “benesse” do afastamento da intervenção penal mediante o parcelamento do débito apontado pelo fisco, antes mesmo de recebida a denúncia (antecipação da intervenção penal); (b) garantir que a dívida será paga, mesmo que isso custe a viabilidade da atuação da empresa devedora, e ampliar a criminalização de condutas até então tidas como mero inadimplemento, haja vista as dificuldades enfrentadas pela execução fiscal (amplitude da intervenção penal) e; (c) assegurar que, caso não pague o valor devido, de uma forma ou outra, o empresário seja efetivamente punido e cumpra pena privativa de liberdade, de forma a intimidar os demais sonegadores (intensidade da intervenção penal). O quadro atual exige ainda maior cautela do empresário, cuja atuação demandará análise não mais apenas da área contábil e tributária, mas também da área penal, que assume cada vez maior protagonismo na questão tributária.

Palavras-chave: Direito penal da empresa. Crimes tributários. Sonegação fiscal.

* Pós-doutorando em Direito Penal pela Universidade de Coimbra. Doutor e Mestre em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS). Especialista em Direito Penal pela Universidade de Salamanca. Especialista em Direito Penal Econômico e Europeu pela Universidade de Coimbra. Professor de Direito e Processo Penal. Advogado criminalista. E-mail frbeck@unisinos.br.

ABSTRACT

Tax crimes, in recent years, have been the subject of criminal intervention characterized by the anticipation, breadth and intensity. As the main source of funding and the possibility of carrying out the most diverse demands and functions of the State, the collection and receipt of taxes has proven to be one of the main legislative and judicial concerns. In this new practical context, it is not enough for criminal law to punish the individual who commits a tax crime. Much more is needed: (a) increase the number of tax offenses also classified as criminal offenses, and ensure means that allow the “benefit” of the removal of criminal intervention through the payment of the debt pointed out by the treasury, even before the complaint is received (anticipation of criminal intervention); (b) guarantee that the debt will be paid, even if it costs the viability of the debtor's performance, and expand the criminalization of conducts hitherto considered as a mere default, given the difficulties faced by fiscal enforcement (extent of criminal intervention) and ; (c) ensure that, if he does not pay the amount due, in one way or another, the entrepreneur is effectively punished and serves a custodial sentence, in order to intimidate other tax evaders (intensity of criminal intervention). The current situation demands even greater caution from the entrepreneur, whose performance will require analysis not only of the accounting and tax area, but also of the criminal area, which assumes an increasing role in the tax issue.

Keywords: Business criminal law. Tax crimes. Tax evasion.

1 INTRODUÇÃO

Desde os seus primórdios, a tipificação penal dos crimes contra a ordem tributária, primeira categoria de delitos a atingir de forma mais direta e intensa uma parcela da sociedade até então de rara frequência nos bancos criminais, em especial os empresários (dentro de um contexto que, no âmbito sociológico, representaria a teorização do *whitecollar crime*), assegurou especial destaque no campo do direito penal econômico, e mais recentemente, no do chamado direito penal da empresa¹.

Dentre os mais diversos questionamentos (nas mais distintas áreas) diante desta clara intenção estatal em punir empresários que “ousem” fraudar o fisco para fins de evitar o pagamento de tributos, um dos primeiros, no plano jurídico, foi o de que se estaria diante de uma espécie de prisão por dívida, o que restaria vedado pelo artigo 5º, inciso LXVII da Constituição Federal². Tal posicionamento, apesar de alguns fervorosos defensores, não vingou nos tribunais, haja vista a clara distinção entre as prisões de natureza civil e criminal. Assim, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal “firmou-se no sentido de que a prisão em decorrência de crimes contra a ordem tributária, por sua natureza penal, em nada se aproxima de prisão civil por dívida” (RE 630495 AgR, Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 25/05/2011).

De qualquer forma, embora sob outro prisma, a relação entre “dívida” e “crime” se mantém latente até os dias atuais. Embora não se possa tecnicamente dizer que o empresário possa vir a ser punido por ser um mero devedor de tributos (com toda a rediscussão da matéria a partir da consolidação do entendimento da criminalização do não recolhimento de ICMS próprio, como será visto), certo é que a intervenção penal em matéria tributária, assim como a sua intensidade, se mostram diretamente ligadas à existência e quantificação da dívida.

Ao mesmo, passo, consolidou-se o entendimento de que, especialmente diante das crescentes demandas impostas ao Estado, o tributo exerce papel fundamental e indispensável

¹Susana Aires de Sousa afirma que, dentro da diversidade de condutas penalmente relevantes que podem ocorrer no âmbito da empresa, é necessário delimitar quais integram o direito penal da empresa, eis que há uma diferença substancial entre a chamada criminalidade “na” empresa e criminalidade “de” empresa. Isso porque nem todos os comportamentos com relevância criminal ocorridos na empresa podem ser enquadrados na categoria de direito penal econômico, especialmente na sua ramificação denominada de direito penal da empresa. Assim, tem se entendido que fazem parte do direito penal da empresa as incriminações que envolvem o direito penal laboral, o direito penal do mercado de valores mobiliários, o direito penal do consumidor, o direito penal ambiental, o direito penal fiscal, os crimes falimentares, os crimes contra a propriedade industrial e os delitos societários (Sousa, 2019).

²Artigo 5º, inciso LXVII, Constituição Federal: não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

como fonte de custeio estatal, razão pela qual se mostra necessária e inevitável a intervenção estatal para assegurar a tutela do conjunto de receitas fiscais de que o Estado é titular³.

A incidência do direito penal em matéria tributária, portanto, é uma realidade, um verdadeiro ponto de não retorno⁴.

A novidade quanto ao tratamento da matéria é a forma como tal incidência vem se realizando nos últimos tempos, a partir de três enfoques de análise: (a) antecipação da intervenção; (b) amplitude da intervenção e; (c) intensidade da intervenção.

Tais enfoques serão objeto de apresentação e aprofundamento – tendo como amparo a realidade contemporânea – no presente artigo, que se propõe a realizar uma abordagem essencialmente prática acerca do atual estado da arte da intervenção penal nos crimes contra a ordem tributária.

2 A ANTECIPAÇÃO DA INTERVENÇÃO

A Lei 8.137/90 é o conhecido marco normativo dos crimes contra a ordem tributária. Sob o viés do empresário, as condutas típicas estão descritas nos artigos 1º e 2º do referido diploma legislativo (eis que o artigo 3º descreve crimes funcionais, apenas passíveis de serem imputados ao particular por coautoria ou participação). A partir da opção pela escolha da receita tributária como bem jurídico tutelado, as hipóteses típicas do artigo 1º são essencialmente materiais de dano (exigem um resultado danoso, ou seja, a efetiva demonstração da supressão ou redução do tributo), enquanto as do artigo 2º se mostram substancialmente formais de perigo (eis que dispensam a apontada supressão ou redução)⁵.

³ O bem jurídico protegido nos crimes tributários nem de longe é um tema pacífico. Sob o ponto de vista dos modelos funcionalistas (que recusam uma configuração patrimonial do objeto de tutela, dando ênfase às funções que se reconhece ao imposto), merecem destaque o crime tributário como ofensa à função tributária, ao poder tributário, ao sistema econômico e ao sistema fiscal. Já os modelos patrimonialistas correspondem à pretensão de o Fisco obter integralmente as receitas fiscais. Por fim, outros modelos ainda conferem destaque à ofensa aos deveres de colaboração, de verdade e transparência, à função social dos impostos e à própria desobediência. (Sousa, 2009).

⁴ Ao analisar a questão da prevenção da fraude fiscal e responsabilidades penais tributárias, Silva Sánchez afirma que a prevenção aos crimes tributários pode se dar de duas formas. Uma, que o autor chama de “técnica” ou “fática”, tem como fundamento impossibilitar materialmente o cometimento da infração. Outra, identificada como “comunicativa”, busca dar razões para que o infrator se abstenha de cometer as infrações (Silva Sánchez, 2009). A “prevenção” dos crimes tributários que se tratará no presente artigo, no entanto, será aquela que é sempre a mais lembrada em matéria penal (se não a única), ou seja, a ameaça ou imposição de uma pena.

⁵ Os termos “essencialmente” material e “substancialmente” formal, em relação aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, justificam-se pelo fato de que, excepcionalmente, no artigo 1º existe o entendimento consolidado de que seria formal a conduta do inciso 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”), enquanto no artigo 2º seria material a conduta do inciso II

Mas como se apura a existência de uma supressão ou redução de tributo? Quem possui a atribuição de dizer que houve sonegação e qual é o valor sonegado? Até o início dos anos 2000, era comum a apuração paralela do ilícito na esfera tributária e penal. De fato, tão logo houvesse a lavratura do auto de infração, mesmo que ainda sujeita ao contraditório e ampla defesa de um processo administrativo para o lançamento definitivo, a constatação, pelo auditor-fiscal, de fato que configurasse, em tese, crime contra a ordem tributária, implicava na formalização de representação penal para fins penais ao Ministério Público (artigo 1º do Decreto 2.730/1998, que “dispõe sobre o encaminhamento ao Ministério Público Federal da representação fiscal para fins penais de que trata o art. 83 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996”). A partir de tais elementos incipientes, e mesmo enquanto ainda não encerrada a discussão na esfera tributária, se tonava possível a apuração ministerial ou policial do fato, o oferecimento de denúncia, processamento, e mesmo julgamento em relação ao crime tributário. Assim, não era incomum que o empresário restasse condenado, e inclusive cumprisse pena, quando o ilícito tributário ainda se encontrava em análise na esfera administrativa. E não raro, portanto, que lançamentos desconstituídos ou parcialmente modificados (especialmente quanto ao valor devido, em patamar que permitisse o pagamento ou parcelamento) tivessem ensejado condenações criminais. Ou seja, a apuração acerca da sonegação, para fins penais, poderia ser realizada pelos órgãos de persecução penal e apreciada pelo Judiciário, independentemente da análise administrativa, diante da independência das instâncias usualmente reconhecida no plano jurídico.

Tal possibilidade, nas hipóteses do artigo 1º da Lei 8.137/90 (eis que, como visto, no caso do artigo 2º, como regra, sempre foi desnecessária a prova do resultado sonegação), foi posteriormente rechaçada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao determinar que:

“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” (HC 81.611, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13/05/2005).

Referido entendimento restou consolidado pela Súmula Vinculante 24, ao estabelecer que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a

(“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”).

IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”⁶. Assim, embora o “tempo do crime” se mantenha o da conduta, nos termos do artigo 4º do Código Penal (sendo, portanto, aquele que determinará a incidência da lei vigente quando da prática da ação ou omissão, ressalvada a superveniência de nova lei mais favorável), a persecução penal dos crimes descritos no artigo 1º (à exceção da conduta descrita no inciso V, tida – não sem críticas e discordâncias – como de natureza formal), assim como o início da contagem da sua prescrição, restará condicionado ao lançamento definitivo do tributo na esfera administrativa.

Tal entendimento poderia representar exatamente o contrário do intitulado do presente item (enquanto uma “antecipação da intervenção”). No entanto, a análise aqui realizada se dá sob outra ótica: uma vez verificado o lançamento definitivo, e havendo indicativos de ocorrência, em tese, de crime tributário, o órgão de fiscalização tributária encaminha a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. A partir daí, duas questões – do ponto de vista prático – merecem destaque.

Em primeiro lugar, cada vez tem sido mais evidente o crescimento do número de representações fiscais para fins penais decorrentes da suposta ocorrência de crime. Embora se possa cogitar do incremento da descoberta de casos de crimes tributários, assim como do próprio aumento dos casos de ilícitos tributários, é certo que tem se constatado a crescente tendência de apontamento, pelas autoridades tributárias, não apenas de um ilícito tributário, mas também de um crime de sonegação (que pressupõe não apenas a tipicidade objetiva, mas também a subjetiva, ou seja, o dolo, além da tipicidade e culpabilidade)⁷.

⁶ Atualmente, o artigo 83 da Lei 9.430/96 dispõe que “Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente”. Por sua vez, o encaminhamento da representação fiscal para fins penais é disciplinado pela Portaria RFB 1750, de 12/11/2018, que estabelece, em seu artigo 15, que “as representações fiscais para fins penais serão encaminhadas ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, mediante ofício do titular da unidade responsável pela formalização da representação, no prazo de 10 (dez) dias, contado da data: I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, sem que tenha havido o correspondente pagamento; II - da decisão administrativa definitiva referente a auto de infração do qual não tenha resultado exigência de crédito tributário; III - da decisão definitiva do chefe da unidade que aplicou a pena de perdimento, na hipótese prevista no art. 12; IV - de formalização da representação fiscal, na hipótese prevista no § 2º do art. 12; ou V - de exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento do crédito tributário. § 1º As representações fiscais para fins penais de que trata o art. 7º serão processadas em lote e encaminhadas ao MPF até o último dia do mês subsequente ao de seu processamento. § 2º Nas hipóteses previstas nos incisos I a III do caput, deverão ser juntadas à representação fiscal a ser encaminhada ao MPF cópia da decisão definitiva proferida no processo administrativo e a informação sobre o valor do crédito tributário exigível, se for o caso. § 3º Na hipótese prevista no inciso V do caput, deverão ser juntada à representação fiscal para fins penais os documentos que instruíram o procedimento de exclusão do parcelamento.

⁷ De acordo com Mario Laporta, a determinação do “montante evadido”, no âmbito penal, não se confunde com o “montante devido”, eis que demanda uma análise mais estrita do que no campo tributário, haja vista a forte

Dito de outra forma, a realidade prática contemporânea indica uma quase banalização da representação fiscal para fins penais⁸, realizada mesmo naqueles casos em que o apontamento de fatos em tese criminosos se mostre deveras complexo (*a posteriori*, já na esfera judicial, comumente existem dificuldades enfrentadas pelo representante do fisco, enquanto testemunha usualmente arrolada na denúncia, para justificar os elementos objetivos considerados para o apontamento da fraude e do dolo na conduta do contribuinte). Merecem especial destaque os planejamentos tributários, muitas vezes realizados sem que exista um posicionamento sedimentado no âmbito estatal, e que, posteriormente, são identificados como fraudulentos, de acordo com uma particular compreensão administrativa. Assim, de forma cada vez mais frequente, “a RFB tem acusado contribuintes de praticar atos de sonegação fiscal, pressupondo ocorrência de dolo, má-fé e simulação, aplicando multa agravada, inclusive em casos que tratam, muitas vezes, apenas de interpretações diferentes da legislação tributária” (Mascito *et al.*, 2019).

Em segundo lugar, como já referido acima, a comunicação do ilícito tributário desencadeia a instauração de investigação criminal, a ser realizada mediante inquérito policial ou procedimento de investigação criminal pelo próprio Ministério Público. No entanto, nesta apuração preliminar, não se questionará acerca da materialidade do delito (que se entende consolidada a partir do lançamento definitivo), mas apenas quanto à autoria (ou seja, quem administra, de fato, a empresa⁹) e a existência de pagamento ou parcelamento do tributo. Em raras hipóteses restará, desde logo, afastado o dolo, a ilicitude ou a culpabilidade, tendo em vista a ideia de que não se trata da fase de aprofundamento da sua discussão, bem como do *in dubio pro societate* que, mesmo sem qualquer previsão legal ou constitucional, se entende aplicável nesse momento procedimental (ou seja, na dúvida, deve haver o indiciamento e a denúncia).

Em terceiro lugar, e aqui especificamente a questão principal acerca da “antecipação da intervenção”: a partir da Lei 12.382/2011, no ponto em que alterou a Lei 9.430/1996, a

limitação trazida pelo princípio da culpabilidade e da responsabilidade pelo fato, que não permitem a atribuição com amparo em presunções (Laporta, 2014).

⁸ O termo “banalização da representação fiscal para fins penais” é também utilizado, sem exclusão de outros autores, por Jair Jaloreto e Sidney Stahl (2019).

⁹ De acordo com entendimento hoje praticamente sedimentado, o exercício da gestão de uma empresa implica na assunção de um compromisso pessoal de evitar resultados lesivos decorrentes da atuação da empresa, sob pena de responsabilização, na modalidade de omissão imprópria, justamente em razão da violação deste dever de garantia (Marques *et al.*, 2017). No entanto, acrescenta Pablo Alflen que é inconcebível a atribuição de autoria àquele que figura em contrato social e não exerce a condição de administrador de fato. Ainda assim, deve ser identificada alguma contribuição efetiva que possibilite a atribuição de autoria em atenção aos critérios estabelecidos dogmaticamente para tal (Alflen, 2019).

formalização do parcelamento do débito tributário relacionado ao ilícito penal deverá ser feito antes do recebimento da denúncia. Ou seja, muito antes de qualquer possibilidade de julgamento de eventual desconstituição do lançamento tributário na esfera judicial, ou mesmo discussão do valor apontado pelo fisco, o empresário já se coloca diante de um dilema: ou parcela o débito tributário em razão de um lançamento que o auditor entende ser correto (e criminoso), abrindo mão da sua discussão judicial (eis que o parcelamento impõe a desistência de qualquer questionamento da dívida), ou perde a oportunidade do parcelamento e aposta no questionamento judicial do lançamento, na esfera cível, ocasião em que, caso não tenha sucesso, não terá mais a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva criminal diante de eventual parcelamento posterior (cabará, no caso, apenas o pagamento integral da dívida, o que nem sempre se mostra algo viável).

Nesse ponto, importante ressaltar recente julgado do Superior Tribunal de Justiça que, embora reafirme o entendimento de que a propositura de ação cível que discute a exigibilidade do crédito tributário “não obsta o prosseguimento da ação penal que apura a ocorrência de crime contra a ordem tributária, tendo em vista a independência das esferas cível e penal” (AgRg no REsp 1390734/PR, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 13/03/2018, DJe 21/03/2018), estabelece que “a procedência da ação anulatória, mesmo que ainda pendente de recurso, repercute diretamente sobre a constituição definitiva do crédito tributário, enfraquecendo a materialidade delitiva”, razão pela qual “mostra-se prudente aguardar o julgamento definitivo na esfera cível” (HC 161.462/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, Quinta Turma, DJe 25/6/2013). No mesmo sentido, o deferimento do pedido de tutela provisória de urgência, para determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários (nos termos do artigo 151, inciso V, do Código Tributário Nacional), a demonstrar a plausibilidade jurídica da tese trazida apresentada pela parte, impõe o reconhecimento da “dúvida razoável sobre a própria materialidade do delito, o que recomenda a suspensão das investigações no juízo criminal, nos termos do art. 93 do CPP”, com a consequente suspensão do prazo prescricional (RHC 113.294/MG, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 13/08/2019, DJe 30/08/2019). Em outro julgado do mesmo Tribunal, resta asseverado que é entendimento da Corte que “os embargos à execução constituem-se em hipótese de questão prejudicial facultativa, onde compete ao magistrado decidir se suspende ou não a persecução criminal até a solução do cível”, sendo que a continuidade da ação penal não representa constrangimento ilegal (HC 350.666/SP, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 21/06/2016, DJe 29/06/2016).

De qualquer forma, a possibilidade do reconhecimento da questão prejudicial, para fins de suspensão do processo criminal em tempo hábil de não ser o acusado forçado a realizar o parcelamento do débito (pelos valores apontados pelo fisco) antes do recebimento da denúncia, resta ainda dificultada em razão do texto legal do artigo 93 do Código de Processo Penal, que estabelece que a suspensão do processo poderia ocorrer apenas após a inquirição das testemunhas e realização de outras provas de natureza urgente.

Em suma, mesmo que se consiga o deferimento de liminar ou tutela provisória de urgência no Juízo cível, ou ainda a procedência da desconstituição do lançamento tributário, em primeira instância, o que por si só já não se mostra uma tarefa fácil, ainda assim a denúncia seria recebida para, posteriormente, o processo ser suspenso.

Logo, a intervenção penal se dá, ao exigir o parcelamento do débito antes da denúncia, para fins da suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, de forma claramente antecipada, antes que qualquer impugnação judicial possa ser realizada, ao menos em tempo hábil de produzir efeitos concretos em matéria penal.

3 A AMPLITUDE DA INTERVENÇÃO

Além da já referida “antecipação” da intervenção, também merece destaque a sua “amplitude”. Inicialmente, a partir de uma análise do uso do direito (processual) penal para fins de imediato acesso cautelar a, até mesmo, todo o patrimônio dos envolvidos no suposto delito tributário. Em um segundo momento, com o enfrentamento do recente entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal no que tange à criminalização do inadimplemento de ICMS próprio, dando início à reverberação da clara possibilidade de criminalização da dívida tributária.

Assim, a um, tem sido cada vez mais utilizado o sequestro de bens previsto no Decreto-Lei 3.240/1941, cabível nos casos de crimes de que resulte prejuízo para a Fazenda Pública (dentre os quais se entende incluídos os crimes contra a ordem tributária). Embora o referido diploma legal se refira ao “sequestro” de bens da “pessoa indiciada”, trata-se, em verdade, de uma modalidade de “arresto”, ou seja, passível de atingir bens anteriores e posteriores ao ilícito, inclusive de origem lícita¹⁰. Ao mesmo passo, não se restringem à

¹⁰Nesse sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça no sentido de que “a medida de sequestro do art. 4º do Decreto-Lei n. 3.240/41 poderecair sobre quaisquer bens e não apenas aqueles que sejam produtos ou proveito do crime” (AgRg no AREsp 1267816/RN, Rel. Ministro JOEL ILAN PACIORNIK, QUINTA TURMA, julgado em 16/05/2019, DJe 23/05/2019).

“pessoa indiciada” (ou seja, pessoa física, já que inexistente a responsabilidade penal da empresa em crimes tributários), mas atingem também as pessoas jurídicas relacionadas aos ilícitos¹¹.

Ou seja, antes mesmo de qualquer medida patrimonial administrativa (como o arrolamento de bens previsto na Instrução Normativa RFB 1562/2015), ou mesmo judicial (como a medida cautelar fiscal prevista na Lei 8397/92), é possível, no âmbito penal, o sequestro de todos os bens móveis e imóveis das pessoas físicas e jurídicas relacionadas ao ilícito (o próprio artigo 4º do Decreto-Lei é expresso ao afirmar que “o sequestro pode recair sobre todos os bens do indiciado”). De fato, não raro os valores envolvidos nas infrações tributária (com todos os acréscimos legais) superam o patrimônio de seus representantes legais e, por vezes, também das próprias pessoas jurídicas relacionadas ao crime.

Mais: o próprio Decreto-Lei prevê que a cessação do sequestro apenas se dará, após iniciada a ação penal, com a absolvição ou extinção da punibilidade do denunciado por sentença transitada em julgado. Dito de outra forma, as pessoas físicas e jurídicas relacionadas ao crime tributário podem ser compelidas a suportar vários anos¹² sem poder dispor do seu patrimônio, o que para a empresa poderá representar o encerramento das atividades, haja vista não só a ausência de capital de giro, como também a impossibilidade de realização de qualquer operação financeira que exija garantia (ou seja, inviabilidade, no mínimo, de qualquer operação bancária de crédito).

O caso que envolve as pessoas jurídicas se mostra ainda mais grave, na medida em que não fazem parte da ação penal e, nessa condição, não participam da instrução penal, oportunidade em que poderiam questionar os fundamentos do Ministério Público para o “sequestro” dos seus bens. Como não bastasse, a medida cautelar prevista no Decreto-Lei 3.240/1941 se resolve, logo *ab initio*, pelo deferimento ou indeferimento do pedido. Caso indeferido, caberá o recurso de apelação, a ser interposto pelo Ministério Público. Sendo deferido, será o caso de impetração de mandado de segurança, hipótese em que a pessoa jurídica deverá, através de uma ação autônoma de impugnação, a partir de prova pré-constituída, discutir e tentar fazer valer o seu direito líquido e certo. Tal tarefa, frente à

¹¹Recentemente, houve a conversão de agravo em Recurso Especial, a fim de melhor discutir a possibilidade do arresto atingir bens de pessoas jurídicas que não sejam parte do processo (AResp 1373134/RJ, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz. SEXTA TURMA, julgado em 07/12/2018).

¹² Dados do Conselho Nacional de Justiça, disponibilizados no ano de 2016, apontam que o tempo médio de duração de um processo criminal é de 5 anos e 1 mês (3 anos e 3 meses em primeiro grau, 9 meses em segundo grau e 1 ano e 1 mês nos Tribunais Superiores) (Conselho Nacional de Justiça, 2019). Nos casos de crimes tributários, diante do número de denunciados e complexidade dos fatos, usualmente o tempo de tramitação se mostra superior a essa média.

abrangente incidência do Decreto-Lei, usualmente se torna bastante complexa, com franca tendência ao insucesso.

Dessa forma, além da “antecipação” da intervenção penal, verifica-se também um aumento da sua “amplitude”, na medida em que pode atingir não apenas a liberdade, mas também o patrimônio das pessoas físicas e jurídicas relacionadas ao ilícito, anterior ou posterior ao suposto delito, de origem lícita ou ilícita, e com previsão de acautelamento durante vários anos.

O responsável pela área tributária, portanto, diante desse contexto, não pode mais limitar-se a prevenir o arrolamento de bens, medida cautelar ou penhora. É preciso antever a possibilidade de a inviabilização da empresa vir por onde talvez menos se espere (e com maior dificuldade de enfrentamento): a seara penal.

Aliás, sob o pretexto de proteção da Fazenda, não raro o que acontece é um prejuízo aos seus próprios interesses, mediante uma intromissão até mesmo indevida do órgão ministerial. Na prática, não são poucas as vezes, na prática, em que a empresa está trabalhando internamente, ou mesmo em negociação com as procuradorias fazendárias para fins de composição de parcelamentos relacionados aos débitos (inclusive com os valores atuais sendo devidamente recolhidos), momento em que o sequestro de bens poderá determinar o insucesso de qualquer possibilidade de acordo. Com a cautela do patrimônio, o Ministério Público até pode assegurar que débito passado seja pago, mas, com o fim da disponibilidade patrimonial, comprometerá a regular continuidade da empresa, ocasionando perda de empregos diretos e indiretos, prejuízo à contribuição econômica da empresa no cenário local e, da mesma forma, a esperada impossibilidade de pagamento dos tributos atuais e futuros (que talvez sequer existirão).

Assim, referida cautelar criminal, ao menos em atenção aos crimes contra a ordem tributária, deveria ser utilizada apenas em situações excepcionais, deixando-se para a própria Fazenda (que conhece melhor o contexto da dívida e histórico do devedor) a utilização das medidas cautelares usuais do processo tributário. O uso do sequestro, ademais, deveria partir de uma análise conjunta do Ministério Público e Procuradoria, seja através de uma solicitação desta última, seja mediante uma consulta prévia do primeiro. Em outras palavras, apesar da independência entre os órgãos, a medida deve ser usada com racionalidade e razoabilidade, sem que o próprio ente público reste prejudicado diante de uma ação precipitada.

A dois, em decisão proferida no Habeas Corpus 399.109, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, em acórdão relatado pelo Ministro Rogério Schietti Cruz, por maioria,

consolidou o entendimento da Corte de que o não recolhimento de ICMS, mesmo que próprio, configura o delito previsto no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990, tendo em vista que o imposto seria, ao final, arcado (“descontado ou cobrado”¹³) pelo consumidor¹⁴.

A discussão alcançou o Supremo Tribunal Federal, através do Recurso Ordinário em Habeas Corpus 163.334, com a relatoria do Ministro Luís Roberto Barroso. Para a análise da complexa matéria, restou designada reunião com os representantes das partes e terceiros admitidos no processo (entidades habilitadas como *amicicuriae*, tanto favoráveis quanto contrárias à criminalização do não recolhimento de ICMS).

Na referida reunião, o Ministro Barroso, embora não tenha adiantado o seu voto, deu importantes pistas sobre o seu posicionamento em relação ao tema (posteriormente confirmado quando do julgamento), dizendo acreditar que não é correto sobrecarregar o sistema penal brasileiro, mas não agir na falta de recolhimento de tributos significa prejuízos aos cofres públicos e concorrência desleal. As falas da defesa e das entidades contrárias à criminalização defenderam que o não recolhimento do ICMS declarado configura mera inadimplência, que deve ser cobrada pelo fisco, e não crime de sonegação. Por outro lado, o

¹³ O mérito do julgado, decidido por apertada maioria, segue encontrando inúmeros críticos quanto à aceitação da possibilidade de incriminação do não recolhimento do ICMS próprio, principalmente em razão de uma equivocada interpretação do dispositivo legal. De fato, como já advertia Elio Lo Monte, os crimes tributários têm se caracterizado, desde sempre, por uma técnica de redação distante das indicações iluministas de simplicidade e clareza (Lo Monte, 2006).

¹⁴ A decisão recebeu a seguinte ementa: HABEAS CORPUS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS POR MESES SEGUIDOS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ABSOLVIÇÃO SUMÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. DECLARAÇÃO PELO RÉU DO IMPOSTO DEVIDO EM GUIAS PRÓPRIAS. IRRELEVÂNCIA PARA A CONFIGURAÇÃO DO DELITO. TERMOS "DESCONTADO E COBRADO". ABRANGÊNCIA. TRIBUTOS DIRETOS EM QUE HÁ RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E TRIBUTOS INDIRETOS. ORDEM DENEGADA. 1. Para a configuração do delito de apropriação indébita tributária - tal qual se dá com a apropriação indébita em geral - o fato de o agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido não tem o condão de elidir ou exercer nenhuma influência na prática do delito, visto que este não pressupõe a clandestinidade. 2. O sujeito ativo do crime de apropriação indébita tributária é aquele que ostenta a qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária, conforme claramente descrito pelo art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, que exige, para sua configuração, seja a conduta dolosa (elemento subjetivo do tipo), consistente na consciência (ainda que potencial) de não recolher o valor do tributo devido. A motivação, no entanto, não possui importância no campo da tipicidade, ou seja, é prescindível a existência de elemento subjetivo especial. 3. A descrição típica do crime de apropriação indébita tributária contém a expressão "descontado ou cobrado", o que, indiscutivelmente, restringe a abrangência do sujeito ativo do delito, porquanto nem todo sujeito passivo de obrigação tributária que deixa de recolher tributo ou contribuição social responde pelo crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990, mas somente aqueles que "descontam" ou "cobram" o tributo ou contribuição. 4. A interpretação consentânea com a dogmática penal do termo "descontado" é a de que ele se refere aos tributos diretos quando há responsabilidade tributária por substituição, enquanto o termo "cobrado" deve ser compreendido nas relações tributárias havidas com tributos indiretos (incidentes sobre o consumo), de maneira que não possui relevância o fato de o ICMS ser próprio ou por substituição, porquanto, em qualquer hipótese, não haverá ônus financeiro para o contribuinte de direito. 5. É inviável a absolvição sumária pelo crime de apropriação indébita tributária, sob o fundamento de que o não recolhimento do ICMS em operações próprias é atípico, notadamente quando a denúncia descreve fato que contém a necessária adequação típica e não há excludentes de ilicitude, como ocorreu no caso. Eventual dúvida quanto ao dolo de se apropriar há que ser esclarecida com a instrução criminal. 6. Habeas corpus denegado (STJ. HABEAS CORPUS: HC 399.109. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. DJE: 31/08/2018).

Ministério Público alertou para o prejuízo aos cofres públicos, tendo por base dados da ineficácia da execução fiscal, e argumentou que a sonegação tem sido substituída pelo não recolhimento após a declaração. A representante da Procuradoria-Geral do Distrito Federal, por sua vez, reforçou o prejuízo que o não recolhimento do ICMS declarado causa ao país, acrescentando que a execução fiscal é um meio falido de cobrança de imposto, razão pela qual declarar e não pagar seria um bom negócio para o empresário (Freitas, 2019).

Quando da apreciação do Recurso Ordinário, em julgamento realizado em 18/12/2019, Supremo Tribunal Federal, por maioria, lhe negou provimento, nos termos do voto do Relator, vencidos os Ministros Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio. Em seguida, por maioria, fixou a tese de que “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Dessa forma, o Pretório Excelso estabeleceu que, para que ocorra a configuração do delito do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, em relação ao ICMS, contribuinte deve: (1) deixar de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço; (2) agir com dolo de apropriação; (3) agir de forma contumaz.

Quanto ao item (1), a tese fixada pelo Supremo se refere à tipicidade objetiva do delito (na linha do que já decidira o Superior Tribunal de Justiça). De se notar que aponta apenas o tributo ou contribuição “cobrado”, desconsiderando a elementar “descontado”, igualmente prevista no tipo penal. No item (2) da tese, o foco é o tipo subjetivo, estabelecendo a necessidade do dolo de apropriação (descartando, como não se poderia esperar fosse diferente, a modalidade culposa, mas, por outro lado, não fazendo menção expressa a um especial fim de agir). O item (3) da tese, por fim, é aquele que estabelece maior discussão, ou seja, a exigência da contumácia para fins de configuração do delito. Dito de outra forma, não haveria o crime tributário quando o não recolhimento se desse em oportunidade única, ou mesmo eventual ou esporádica. O grande problema será o critério para o estabelecimento do que seria o não recolhimento tido como contumaz. Por outro lado, não pode deixar de ser referido que o Supremo criou elemento normativo não previsto no tipo penal. A impressão gerada, portanto, é que, ao mesmo tempo em que se estabeleceu uma possibilidade de criminalização de conduta que facilmente pode ser entendida como mero inadimplemento, ao mesmo passo o Tribunal criou um critério, igualmente discutível, para a configuração do

ilícito. Dito de outra forma, quem deixa de recolher o tributo ou contribuição não comete o delito, apenas se o fizer de forma contumaz¹⁵.

De fato, o próprio relator do processo ressaltou que alterou a proposta inicialmente feita para acrescentar uma referência direta às expressões “contumaz” e “dolo”, avaliando que “isso acode as preocupações dos colegas e dos empresários honestos”. Acrescentou o ministro Ricardo Lewandowski, vencido no julgamento, que “tendo em conta não diria o abrandamento, mas o refinamento da tese, o perigo da criminalização da atividade comercial rotineira fica afastado”. A jornalista, o relator ainda avaliou que a tese não criminalizaria a mera inadimplência do ICMS, mas sim a prática dos devedores contumazes, que prejudica os consumidores, o fisco e a concorrência (Racanicci, J. 2019).

De qualquer forma, a opção de criminalizar conduta que majoritariamente era entendida como atípica deverá conferir à nova interpretação da lei penal um grau suficiente de clareza e determinação do sentido concreto da norma penal incriminadora, tendo em vista que alterações substanciais da jurisprudência *in malam partem* podem sofrer não apenas o constrangimento da vedação à retroatividade, como também gerar a ocorrência de erros de proibição ou de tipo, o que sugere a modulação de efeitos da tese enunciada (Leite; Borges, 2019). Diante da celeuma posta, a vedação da aplicação retroativa da mudança jurisprudencial certamente será uma discussão a ser ainda enfrentada, a fim de evitar a punição daqueles contribuintes que optaram pela via do débito declarado e não pago diante da expectativa normativa de que, assim agindo, não estariam praticando conduta criminosa (Estelitta; Paula Junior, 2019).

Embora referida decisão não possua efeito vinculante, o fato de ter sido apreciada pelo Plenário, bem como corresponder, ao menos em parte, com o entendimento firmado pela 3ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, a tendência é que o entendimento pela criminalização do não recolhimento de ICMS próprio passe a ser adotado pelos tribunais estaduais, inclusive aqueles historicamente contrários à posição.

De acordo com levantamento realizado pela Defensoria Pública de Santa Catarina, órgão que defende uma das denunciadas no caso em análise, o número de processos criminais pelo não recolhimento de ICMS junto ao Tribunal de Justiça catarinense saltou de 93 em 2015 para 275 em 2019, representando um crescimento de 196%. Ademais, entre 2018 e 2019, dos 462 processos criminais analisados, a absolvição foi determinada em 0,64% dos casos,

¹⁵ De se destacar que o caso em concreto envolve um casal de empresários de Santa Catarina que deixou de pagar ICMS por oito meses alternados, entre 2008 e 2010, totalizando um valor devido pouco superior a R\$ 30 mil (Mengardo, 2020).

enquanto em 90,90% a decisão foi condenatória e em 8,22% ocorreu a prescrição (Mengardo, 2020). Tais números, a partir de agora, devem crescer substancialmente em âmbito nacional.

Tudo isso deixa claro que existe uma tendência de ampliação da intervenção penal para casos de não recolhimento de tributo próprio que, em sua essência, constitui mero inadimplemento. Por ora, a questão afeta o ICMS, mas em uma lógica que poderia ser estendida também, pelo menos, ao IPI e ISS. Desde já, o empresário, diante de uma dificuldade financeira, deverá optar pelo recolhimento desses tributos em detrimento de outros, a fim de afastar o risco da repercussão penal da conduta. Para o futuro, existe o receio de ser aventada a possibilidade (legislativa ou mesmo jurisprudencial, eis que não seria novidade ao Supremo Tribunal Federal a criminalização de condutas não expressamente previstas no texto legal, como recentemente ocorreu no caso da homofobia e transfobia – ADO26 e MI 4733) de uma penalização ainda mais ampla do inadimplemento tributário, sempre com o destaque da relevância social do ingresso da receita derivada do pagamento dos tributos, até mesmo como condição de possibilidade da dignidade humana. De fato, entre aprimorar os mecanismos de execução fiscal ou promover a reforma tributária há anos esperada, a solução mais fácil, ao menos por ora, pode ser a utilização do direito penal como forma de ainda maior intimidação frente ao não recolhimento de tributos.

4 A INTENSIDADE DA INTERVENÇÃO

Por fim, para além da antecipação e amplitude da intervenção, deve ser referida a intensidade da intervenção, entendida como as consequências de uma condenação criminal quanto ao apenamento fixado.

Recente pesquisa realizada quanto à punição de crimes relacionados às empresas concluiu que “sócios, diretores e gerentes foram condenados criminalmente em 82% dos casos que chegaram à Justiça, mesmo sem provas diretas da participação deles nos atos ilícitos”, sendo que “boa parte dos processos analisados trata de crimes contra a ordem tributária”, onde o índice de condenação atinge 90% (Aguiar, 2019).

Embora em pesquisas sempre possa ser discutida a metodologia utilizada, certo é que a porcentagem se aproxima bastante do que diariamente é verificado na prática penal empresarial.

No entanto, não bastasse o aumento das punições, igualmente crescente é o *quantum* de apenamento imposto. Se no passado se mostrava raro algum empresário cumprir pena

privativa de liberdade em razão de uma sonegação fiscal (eis que substituída por penas restritivas de direitos, como a prestação de serviços à comunidade e prestação pecuniária), a realidade agora é outra. Mesmo se tratando de um condenado primário e de bons antecedentes, não raro a pena é aumentada em razão – especialmente – dos seguintes fatores: (a) culpabilidade e circunstâncias do delito, com frequência tidas como negativas em razão do nível de formação do empresário e forma como o delito ocorreu, que implicam em um aumento da pena-base (ou seja, acima do mínimo legal de 2 anos); (b) continuidade delitiva, eis que os crimes tributários usualmente são praticados ao longo de várias competências, acarretando um aumento na pena de 1/6 até 2/3 (normalmente fixado entre 1/2 e 2/3) e; (c) grave dano à coletividade, assim entendido (embora sem um critério taxativo) como a sonegação de valores acima de R\$ 1.000.000,00¹⁶ (quantia facilmente atingida por um empresa até mesmo de pequeno ou médio porte, haja vista o número de competências em que o crime costuma ser praticado), o que resulta em um aumento de pena de 1/3 até 1/2.

Dessa forma, pelos critérios usuais de apenamento, se mostra cada vez mais comum a possibilidade de que o empresário cumpra a sua pena em um regime inicial semiaberto (ou seja, pela Lei de Execução Penal, em colônia agrícola, industrial ou similar, embora na prática, tendo em vista a inexistência de suficientes estabelecimentos dessa natureza, da forma estabelecida pela Vara de Execuções Criminais competente para o processo) ou mesmo fechado (penitenciária). Se for reincidente (seja qual for o crime anteriormente praticado), as chances de regime inicial fechado aumentam consideravelmente.

Mais uma vez, portanto, resta o recurso ao parcelamento (como visto, desde que formalizado antes de recebida a denúncia) ou pagamento do valor apontado pelo Fisco. Dito de outra forma, ou o empresário negocia ou paga o seu débito, ou corre um risco maior do que nunca de ser preso em razão da sonegação¹⁷.

¹⁶ Nesse sentido: PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. (...)6. Quanto à apontada violação do art. 59 do Código Penal e do art. 12, inciso I, da Lei n. 8.137/1990, em virtude de a pena-base ter sido fixada no dobro do mínimo legal, cumpre registrar, de pronto, que a dosimetria da pena está inserida no âmbito de discricionariedade do julgador, estando atrelada às particularidades fáticas do caso concreto e subjetivas dos agentes. Na hipótese, revela-se idônea e bem fundamentada a elevação acima do mínimo legal, uma vez que a conduta imputada desborda dos limites do tipo penal trazido no art. 1º, I, da Lei 8.137/1990, em virtude de os valores sonegados serem superiores a 1 milhão, a evidenciar a necessidade de resposta penal mais severa.(...)(AgRg no REsp 1558157/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 02/10/2018, DJe 11/10/2018).

¹⁷ Deve ser destacado ser cabível aos crimes tributário, em tese, o acordo de não persecução penal, previsto no artigo 28-A a partir da Lei 13.964/2019 (“Lei Anticrime”), eis que se trata de infração penal sem violência ou grave ameaça com pena mínima inferior a 4 anos de reclusão. No entanto, nesse caso, além da confissão formal e circunstancial da prática do crime, ficará ainda o acusado sujeito às seguintes condições, ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os crimes tributários, inseridos em um contexto mais amplo do direito penal empresarial, há considerável tempo são conhecidos e estudados.

No entanto, como apontado no presente artigo, a grande novidade verificada nos últimos anos diz respeito à antecipação, amplitude e intensidade da intervenção penal.

Em um contexto de “falência” econômica do Estado, as baterias do direito penal começam a se voltar cada vez mais para a maior fonte de receita estatal: os tributos.

Nesse novo contexto prático, não basta apenas ao direito penal punir o indivíduo que comete um crime tributário. É preciso muito mais: (a) aumentar o número de ilícitos tributários classificados também como ilícitos penais, e assegurar meios que permitam a “benesse” do afastamento da intervenção penal mediante o parcelamento do débito apontado pelo Fisco, antes mesmo de recebida a denúncia (antecipação da intervenção penal); (b) garantir que a dívida será paga, mesmo que isso custe o fim da empresa devedora, e ampliar a criminalização de condutas até então tidas como mero inadimplemento, haja vista as dificuldades enfrentadas pela execução fiscal (amplitude da intervenção penal) e; (c) assegurar que, caso não pague o valor devido, de uma forma ou outra, o empresário seja efetivamente punido e cumpra pena privativa de liberdade, de forma a intimidar os demais sonegadores (intensidade da intervenção penal).

O quadro atual exige ainda maior cautela do empresário, cuja atuação demandará análise não mais apenas da área contábil e tributária, mas também da área penal, que assume cada vez maior protagonismo na questão tributária.

Certamente, a racionalidade do sistema jurídico-penal-tributário mostra-se atingida pela finalidade maior de alcançar o máximo de receita no menor prazo possível (o que hoje se

mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada. Dessa forma, no caso da impossibilidade de pagamento do valor devido, torna-se possível, diante do interesse ministerial e do acusado, a discussão e formalização de eventual acordo de não persecução penal.

passa a assumir quase que de forma ostensiva), evitando a morosidade de uma execução fiscal.

O contexto político e econômico inspiram cuidados. Não bastassem todas as dificuldades impostas ao empresariado brasileiro no campo tributário, agora resta ainda mais reforçado o risco penal das suas atividades, usualmente associado a uma leitura tendenciosa do fisco acerca da ilicitude das condutas praticadas no âmbito de um historicamente complexo sistema tributário. As consequências criminais envolvidas, como visto, se verificam de forma cada vez antecipada, ampla e intensa.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AGUIAR, A. 2019. *Executivos são condenados em 82% dos casos que são levados à esfera criminal*. Valor Econômico. Disponível em: <http://www.valor.com.br/legislacao/6403795/executivos-sao-condenados-em-82-dos-casos-levados-esfera-criminal>. Acesso em: 26 agosto 2019.
- ALFLEN, P. R. 2019. Responsabilidade penal dos sócios e administradores por crimes contra a ordem tributária: pressupostos da legislação brasileira. In: Gisele Barra Brossa e Marcelo Almeida Ruivo (Coord.) *Crimes contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, p. 555-580.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. 2019. *Fase de execução é a que mais aumenta tempo de tramitação de processos*. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/83679-fase-de-execucao-e-a-que-mais-aumenta-tempo-de-tramitacao-de-processos>. Acesso: 24 agosto 2019.
- ESTELLITA, H.; PAULA JUNIOR, A. de. 2019. *O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?* Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/o-stf-e-o-rhc-163-334-uma-proposta-de-punicao-da-mera-inadimplencia-tributaria-10122019>. Acesso em: 14 abril 2020.
- FREITAS, Hyndara. 2019. *Para Barroso, não recolhimento de ICMS declarado gera concorrência desleal*. Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/barroso-icms-concorrenca-desleal-12032019>. Acesso em: 26 agosto 2019.
- JALORETO, J.; STAHL, S. 2019. Responsabilidade penal tributária e a representação fiscal para efeitos penais. In: Gisele Barra Brossa e Marcelo Almeida Ruivo (Coord.) *Crimes contra a Ordem Tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, p. 269-288.
- LAPORTA, M. H. 2014. *Delito Fiscal: elhechopunible, determinación del comportamiento típico*. Montevideo-Buenos Aires, 308 p.
- LEITE, A.; BORGES, Ademar. 2020. *Parâmetros interpretativos para a criminalização do não recolhimento de ICMS próprio*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/penal-em-foco/parametros-interpretativos-para-a-criminalizacao-do-nao-recolhimento-de-icms-proprio-17122019>. Acesso em: 14 abril 2020.

- LO MONTE, Elio. 2006. *Principios de derecho penal tributário*. Montevideo-Buenos Aires, BdeF, 308 p.
- MARQUES, P.; GONÇALVES, P. C.; MARQUES, R. 2017. *Responsabilidade tributária e penal dos gestores, advogados, contabilistas e auditores*. Coimbra, Almedina, 258 p.
- MASCITTO, A.; LOFRANO JÚNIOR, L.; PAIVA, M. M. A. 2019. *As novas regras de representação fiscal para fins penais*. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/as-novas-regras-de-representacao-fiscal-para-fins-penais-11122018>. Acesso em: 14 abril 2020.
- MENGARDO, B. 2020. *Indefinição sobre contumazes pode prejudicar sócios após decisão do STF sobre ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/indefinicao-contumaz-stf-icms-03022020>. Acesso em: 14 abril 2020.
- RACANICCI, J. 2019. *STF criminaliza o não recolhimento de ICMS*. Disponível em: <https://www.jota.info/stf/do-supremo/stf-criminaliza-icms-18122019>. Acesso em: 14 abril 2020.
- SILVA SÁNCHEZ, J. M. 2009. *Tiempos de derecho penal*. Montevideo-Buenos Aires, BdeF, 190 p.
- SOUSA, S. A. 2009. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra, Coimbra Editora, 340 p.
- SOUSA, S. A. 2019. *Questões fundamentais de direito da empresa e dos negócios*. Coimbra, Almedina, 150 p.