



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

POTENCIAL DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONCORRENCIAIS E PENAIIS
À LUZ DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Amanda Albano Souza da Silva

Rio de Janeiro
2022

AMANDA ALBANO SOUZA DA SILVA

POTENCIAL DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONCORRENCIAIS E PENAIIS
À LUZ DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada como exigência para
conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da
Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Orientador:

Prof. Dr. José Maria de Castro Panoeiro

Coorientadora:

Prof^a Mônica Cavalieri Fetzner Areal

Rio de Janeiro
2022

AMANDA ALBANO SOUZA DA SILVA

POTENCIAL DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS CONCORRENCIAIS E PENAS
À LUZ DO ARTIGO 146-A DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Monografia apresentada como exigência para
conclusão do Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da
Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Aprovada em ____ de _____ de 2022. Grau atribuído: _____

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Desembargador Cláudio Brandão de Oliveira - Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro – EMERJ.

Convidado: Professor Pedro Marcos Nunes Barbosa - Escola da Magistratura do Estado do Rio
de Janeiro – EMERJ.

Orientador: Professor José Maria de Castro Panoeiro - Escola da Magistratura do Estado do Rio
de Janeiro – EMERJ.

A ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO – EMERJ – NÃO APROVA NEM REPROVA AS OPINIÕES EMITIDAS NESTE TRABALHO, QUE SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DO(A) AUTOR(A).

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço aos meus pais, Albano Pimenta e Wilma Nóbrega, pela base familiar e encorajamento para execução de minhas escolhas.

Ao Professor e Orientador Dr. José Maria Panoeiro, profissional indescritível, agradeço por aceitar conduzir a produção deste trabalho, mesmo com os percalços e desafios impostos pelo período de pandemia. Sou grata pela leitura atenta, pelas críticas construtivas e pela disponibilidade de sempre.

Ao amigo Dr. Pedro Marcos Nunes Barbosa, por ter me apresentado ao direito concorrencial e por ser o meu maior incentivador acadêmico.

Ao Desembargador Cláudio Oliveira Brandão, por sua simplicidade e pela constante interlocução e ensinamentos.

Aos professores que tive a oportunidade de conhecer na Escola de Magistratura do Rio de Janeiro, especialmente, Elisa Pittaro, Alexandre Câmara, Sauvei Lai, Carlos Oliveira, por comprometerem-se com a difusão do conhecimento de forma crítica.

À Prof. Monica Cavalieri, pela incansável e atenta revisão.

À Escola de Magistratura do Rio de Janeiro, por inaugurar minhas manhãs durante três breves anos e por influenciar minha construção profissional.

Ao Setor de Monografia da Escola de Magistratura do Rio de Janeiro, pelo suporte, por todos: Tarcila da Costa.

Enfim, a todos que, de modo (in)direto, contribuíram de alguma forma para a produção deste singelo estudo.

Gratidão.

Don't tax you

Don't tax me

Tax that fella behind the tree.

SÍNTESE

As multifaces da tributação revelam a sua dinâmica e relevância nos setores jurídico e econômico. Se por um lado, a receita tributária viabiliza a concretização de políticas públicas, de outro, seu elevado percentual influencia o comportamento dos agentes na condução de seus negócios. É nesse cenário que se exsurge uma minuciosa análise da potencial distorção tributária e seu impacto na livre concorrência. No presente trabalho, examinar-se-ão os institutos tributários à luz da perspectiva concorrencial, a fim de verificar como e em que medida as imunidades, os benefícios fiscais, o planejamento, a evasão e a elisão tributária afetam a livre concorrência. Em seguida, verificar-se-á o papel da lei complementar na prevenção dos desequilíbrios concorrenciais, face a previsão constitucional do artigo 146-A, e como coibir o comportamento anticompetitivo do sujeito passivo tributário. Por fim, sob o viés penal, delimitar-se-á a fronteira entre a inadimplência e a tipificação tributária, analisando o efeito espiral da criminalidade econômica, e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, sobretudo face a recente decisão no HC nº 399.109/SC e do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RHC nº 163.334/SC.

PALAVRAS-CHAVE: Concorrência; Inadimplemento Tributário; Crimes Tributários.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1. INSTITUTOS TRIBUTÁRIOS SOB A PERSPECTIVA CONCORRENCIAL.....	10
1.1 Imunidades tributárias.....	14
1.2 Benefícios fiscais: a guerra fiscal e desequilíbrio do pacto federativo.....	24
1.3 Planejamento tributário: evasão e elisão fiscais.....	30
1.4 Inadimplemento tributário.....	34
2. POTENCIAL DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA.....	40
2.1 A Livre concorrência como princípio da Ordem Econômica.....	40
2.2 O papel da Lei Complementar na prevenção de desequilíbrios concorrenciais e o art. 146-A da Constituição Federal.....	49
2.3 Coibição das condutas anticompetitivas do sujeito passivo tributário.....	51
3. TRIBUTAÇÃO, CONCORRÊNCIA E CRIME.....	57
3.1 Princípio da insignificância nos crimes tributários.....	58
3.2 Extinção e Suspensão da Punibilidade nos Crimes Tributários.....	68
3.3 Consumação nos delitos tributários.....	77
3.4 A Fronteira entre a inadimplência e a tipificação tributária.....	83
3.4.1 O não recolhimento declarado do ICMS e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.....	84
CONCLUSÃO.....	93
REFERÊNCIAS.....	95

INTRODUÇÃO

Os tributos, inegavelmente, configuram fonte de custeio ao Estado Democrático de Direito, e como receita pública derivada, viabilizam a satisfação das necessidades públicas. Por outro lado, se analisados sob uma perspectiva dinâmica, os tributos detêm o potencial de distorcerem o mercado, seja influenciando a tomada de decisão dos agentes econômicos ou propiciando um ambiente anticompetitivo.

Sendo assim, *pari passu* a tributação permita a concretização de políticas públicas também impacta na ordem econômica, de tal modo, que pode vir a afetar a livre concorrência, princípio basilar da atividade econômica constitucionalmente assegurado.

O Poder Constituinte Derivado, atento à essa potencial distorção, promoveu alteração, por meio a Emenda Constitucional nº42 de 2003, incluindo na Constituição Federal de 1988 o artigo 146-A que possibilita a edição de lei complementar que estabeleça critério especial de tributação a fim de evitar desequilíbrios concorrenciais. Porém, a disposição ainda é pouco explorada e, mesmo 19 anos após a previsão constitucional, não houve edição de lei complementar nesse sentido. Nessa seara, torna-se essencial analisar o tema e verificar os efeitos da edição do diploma legal, e quais as medidas necessárias para, efetivamente, coibir condutas anticompetitivas do sujeito passivo da relação tributária.

Outrossim, além de sensibilizar a ordem econômica a tributação possui relevante aspecto penal a ser analisado. Atualmente, encontra-se em discussão a aferição de uma linha divisória entre o mero inadimplemento tributário e o crime tributário. Isto é: como e em que momento o sujeito passivo avança de um status de mero inadimplente tributário para autor de conduta penalmente típica. Nessa perspectiva, revela-se indispensável a diferenciação das figuras do devedor eventual, reiterado e do contumaz, a fim de combater o débito deliberado e favorecer a cobrança da dívida ativa tributária. Nesse contexto, identifica-se que as multifaces da tributação devem ser exploradas, sob uma ótica poliédrica perpassando a análise dos efeitos da tributação na ordem econômica e penal.

A abordagem interdisciplinar no presente trabalho desenvolver-se-à em três etapas. Em um primeiro momento analisar-se-ão os institutos tributários sob a perspectiva concorrencial. A partir da compreensão da origem e atualidade das figuras das imunidades, dos benefícios fiscais, do planejamento tributário, e do mero inadimplemento tributário verificar-se-ão as distorções passíveis de ocorrência. Serão trabalhados nesse capítulo não só a essência dos institutos, mas também suas controvérsias, analisando inclusive, em segundo plano, o

desequilíbrio do pacto federativo advindo da guerra fiscal e a divisão entre evasão, elisão e elusão fiscais.

Já a segunda etapa de desenvolvimento traçar-se-á paralelo entre a distorção tributária e o papel da lei complementar na prevenção dos desequilíbrios concorrenciais. Para tanto será analisada a aplicabilidade do artigo 146-A da Constituição Federal para evitar a disparidade na ordem econômica, bem como quais medidas cabíveis para coibir as condutas anticompetitivas do sujeito passivo da relação tributária.

Por fim, no terceiro capítulo dedicar-se-á a análise penal da interface entre a tributação e a concorrência. Partindo-se dos estudos do efeito espiral da criminalidade econômica efetuar-se-á a releitura da tipificação tributária. Em sequência, enfrentar-se-á a aplicabilidade do princípio da significância aos crimes tributários, bem como o momento consumativo dos delitos tributários. Buscar-se-á concluir a análise criminal traçando a fronteira entre a mera inadimplência e a tipificação tributária, perpassando a recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal sobre o não recolhimento declarado do ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

A metodologia consistirá na abordagem qualitativa, ou seja, analisar-se-ão os institutos sob a ótica concorrencial e penal, a fim de desenvolver o tema até então pouco explorado pela doutrina e jurisprudência. Outrossim, utilizar-se-á como procedimento a pesquisa bibliográfica e, pretende-se fundamentar a tese mediante a análise crítica da doutrina, legislação e jurisprudência.

1. INSTITUTOS TRIBUTÁRIOS SOB A PERSPECTIVA CONCORRENCIAL

Os institutos tributários, contemporaneamente, demandam uma análise crítica e interdisciplinar, de tal modo que sejam compreendidos sob uma perspectiva dinâmica a fim de verificar as interfaces entre os ramos do direito tributário e o direito concorrencial.

No presente capítulo, tecer-se-ão considerações acerca das figuras tributárias atinentes a imunidade, às isenções, aos benefícios fiscais, ao planejamento tributário e ao mero inadimplemento tributário. A análise ora proposta terá como pressuposto a compreensão de que a tributação é um potencial instrumento de intervenção na seara concorrencial. Isto é: mediante o uso do direito tributário é possível obter-se modificações concorrenciais sensíveis.

Desde logo, cumpre esclarecer uma breve diferenciação entre as concorrências desleal e ilícita. Parte-se da premissa que não se faz necessária a ilegalidade formal para que se tenha concorrência desleal, da mesma forma que para deslealdade pressupõe-se uma situação de concorrência. Segundo o autor angolano José de Oliveira Ascensão a concorrência desleal encontra-se presente mediante a violação de normas e usos honestos, já a concorrência ilícita baseia-se na mera ilegalidade formal, ainda que com reflexos concorrenciais.

Nesse cenário, exclui-se da concorrência desleal propriamente dita os atos externos ao mercado¹ que, embora possam nele ter influxos, não seriam caracterizados como concorrência desleal. A título exemplificativo, um benefício concedido à margem da legalidade pelo Estado configuraria um ilícito, mas não uma questão de concorrência desleal.²

Sendo assim, não necessariamente um reflexo concorrencial advindo da tributação deverá ser coibido pela legislação antitruste. Investigar-se-á, na análise casuística, se além do ilícito/abusividade tributária o agente encontra-se em posição de aproveitar-se da serventia tributária como instrumento de vantagem concorrencial. Isto é, poderia, por exemplo, um agente que atua no mercado informal valer-se de vantagens tributárias como forma de eliminar ou reduzir sua concorrência? A negativa se impõe. Isso porque nesse tipo de economia a tributação não é fator diferencial entre os concorrentes, já que a práxis da informalidade é exatamente a ausência de submissão aos ditames e exigências estatais, seja a exação fiscal, seja os requisitos

¹ “Falamos de acto exterior ao mercado para designar, convencionalmente, aqueles que não se praticam no mercado nem nas pessoas dos operadores, mas que têm a susceptibilidades de influir, favoravelmente para o agente, na relação de concorrência. Dentro do conceito mais amplo apresentado, seriam ainda actos de concorrência.” ASCENSÃO, José de Oliveira. *Concorrência Desleal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2002. p.121

² *Ibid.*, p.123-124.

regulamentares ao exercício da atividade empresária³. Registre-se a crítica da fuga desse setor da mão tributária, que vem afetando cada vez mais a proporcionalidade entre a arrecadação e a prestação dos serviços públicos. Nesse sentido merece reprodução a observação de Francisco Pedro Jucá:

A redução de expectativas razoáveis de evolução positiva compromete a tessitura da organização social (provoca esgarçamento do tecido social), o que se pode perceber com maior ou menor clareza nos acontecimentos, e nos seus efeitos, veja-se, por exemplo, a enormidade crescente da chamada “economia informal”, que exclui parcela cada vez maior e mais significativa do mundo econômico (formando já um mundo paralelo), que direta e indiretamente se vale dos serviços públicos, do aparato do estado, dos recursos sociais, movimentando somas e valores enormes, e omite-se (voluntariamente e convenientemente, ou não) de contribuir para o custeio do sistema em que vive. A urgente incorporação desta parcela, que é a chamada economia informal, e dará gigantesco alargamento da base contributiva da sociedade, cobrirá um dos “ralos” de desperdício de enormes recursos que são necessários à manutenção do sistema.⁴

Permitir o Estado a sobrevivência e expansão dessa modalidade de exercício da atividade empresária, quedando-se inerte, é legitimar a violação ao dever básico de contribuir.⁵ Em território fluminense é de fácil constatação a permissividade à violação das normas tributárias, sejam as obrigações tributárias principais - consistentes no recolhimento pecuniário a título de tributo - sejam as obrigações acessórias - verificáveis em obrigações de fazer, como por exemplo, a emissão de nota fiscal ou manutenção de relatórios e escriturações contábeis.⁶

³ Quando mais corriqueira for a prática de fuga tributária ilegítima, menor será o espaço para a teoria da concorrência desleal, neste mister, ainda que tal não signifique a legalidade das condutas que permanecem sendo criminosas. Tal significa dizer, apenas, que um concorrente que não logre cumprir seus deveres de contribuinte jamais poderá arguir a tese da concorrência desleal via abuso ou ilegalidade do adversário para com a Fazenda Pública, aplicando-se a lógica do tu quoque (clean hands theory). BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *Curso de concorrência desleal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 204

⁴ JUCÁ, Francisco Pedro. Capacidade Contributiva e Direitos Fundamentais. In: MARTINS, Ives Granda da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coords). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013, p.41

⁵ “Somos del parecer – e intentaremos argumentarlo seguidamente – que el carácter fundamental del deber de contribuir puede predicarse en la medida que aparezca integrado como contenido propio de la dignidad de la persona, pues la dignidad resulta consustancial a los derechos fundamentales por su relación con la propia esencia de la persona. De ahí, que si puede incluirse el deber de contribuir como contenido de la dignidad de la persona, podrá ser considerado como fundamental. Junto a lo anterior también se han de tener presentes las exigencias que supone la existencia, dentro de los derechos fundamentales, de los derechos con contenido prestacional. Derechos cuya realización demandan recursos materiales que sin la solidaridad, vehiculada a través de la tributación, no son posibles en nuestros contextos.” HUETE, Miguel Ángel Sánchez. El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: el Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias. *Direito, Estado e Sociedade: Revista do Departamento de Direito da PUC-Rio*. Rio de Janeiro n.50, p. 179 a 207, jan/jun 2017 Disponível em <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/934/464>>. Acesso em: 15 out. 2017.

⁶ Excepcionados os casos expressamente previstos na legislação tributária, como por exemplo os microempreendedores individuais que se encontram dispensados de escriturações dos livros fiscais e contábeis, da declaração eletrônica de serviços e emissão de nota fiscal - em determinadas hipóteses - conforme artigo 106 da

Tolerância e conivência do Poder Público constatadas, por exemplo, nos arredores do Mercado Popular da Uruguaiana nos quais dificilmente um produto adquirido chegará ao conhecimento estatal, conseqüentemente, inexistirá sujeição tributária na prática.

Todavia, não é este o objeto do presente trabalho cuja delimitação abrange apenas a aferição da tributação como possível instrumento apto a viabilizar a concorrência desleal. Sendo assim, deve-se ter em consideração a ocupação pelo agente de uma posição de dominação no nicho mercadológico determinado e uma competitividade imperfeita.

A posição de dominação caracteriza-se quando o agente possui estrutura apta a manter seu status e promover alterações unilaterais no setor de atuação, ou detenha fatia considerável do mercado. Inclusive, é possível a pluralidade de detentores da posição dominante, ou seja, não se exige um único agente, podendo ocupá-la um grupo de empresas. Há sobre o tema a presunção legal, materializada na Lei nº 12.529/2011⁷, em seu artigo 36, parágrafo segundo, segundo do qual

§ 2º Presume-se posição dominante sempre que uma empresa ou grupo de empresas for capaz de alterar unilateral ou coordenadamente as condições de mercado ou quando controlar 20% (vinte por cento) ou mais do mercado relevante, podendo este percentual ser alterado pelo Cade para setores específicos da economia.

Vale dizer que a posição dominante, *per si*, não é vedada, visto tratar-se de situação fática. Sendo assim, a dominação só se torna juridicamente relevante a partir do momento em que exercida abusivamente. Outrossim, como destaca a comercialista Paula Forgioni “não é necessária a completa ausência de concorrência no mercado para que se verifique a posição dominante: basta que a concorrência seja de tal grau a ponto de influenciar significativamente o comportamento do “monopolista”.”⁸

Portanto, para que o agente tenha condições de valer-se dos instrumentos tributários como forma de afetar os demais concorrentes precisa deter uma estruturação sólida a fim de determinar as regras do mercado, e valer-se da tributação para distorcê-lo. Conforme preleciona a doutrina, o *market share*, isto é, uma fatia considerável do setor, implica no *market power*, configurado mediante a habilidade de influir no comportamento alheio.⁹

Resolução CGSN 140/2018 da Receita Federal que dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

⁷ BRASIL. Lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 25 out. 2019.

⁸FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. 8.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p.259.

⁹ “Há uma aproximação quase intuitiva entre a parcela de mercado detida pelo agente econômico e o poder dela derivado. Presume-se que, quando a empresa detém parcela substancial do mercado (*market share*), possui poder

Já a competitividade imperfeita revela-se quando o setor apresenta peculiaridades próprias que configurem obstáculos de acesso ou permanência no mercado, como por exemplo, barreiras de entrada, o que reduz a atratividade no ingresso¹⁰. Seja através de custos irre recuperáveis (*sunk costs*¹¹) para inserção no mercado, seja mediante exigências constantes de atualização para permanência no jogo econômico, sobretudo no setor tecnológico e bioquímico.

Dessa forma, uma vantagem tributária que repercuta em benefícios concorrenciais ao sujeito passivo tributário, tais como a viabilidade de redução de preços ou o investimento na linha de produção, representaria nítida vantagem competitiva. Diferentemente, como aponta Rossi Nogueira, havendo um mercado competitivo equilibrado o reflexo concorrenciais das vantagens fiscais não perdurariam, ora pela ausência de margem, para além da vantagem fiscal, ora pelo ingresso de novos agentes quando do retorno do preço ao seu patamar normal.¹²

Isso significa que, em um primeiro momento, a vantagem pecuniária obtida com o inadimplemento ou benefício tributário potencializaria a competitividade do *player*, que conseguiria margem suficiente para eliminar seus concorrentes. No entanto, a temporariedade

econômico tá que lhe permite atuação independente e indigente, ou, na terminologia norte americana, possui market power.” Ibid., p.272.

¹⁰ Dentre as barreiras à entrada que merecem destaque encontra-se os sunk costs, ou seja, custos irre recuperáveis após o ingresso no mercado. Conforme salientam Eduardo Molan Gaban e Juliana Oliveira Domingues: “Considera-se barreira à entrada qualquer fator em um mercado que deixe um potencial competidor (entrante) eficiente em desvantagem com relação aos agentes econômicos estabelecidos. Entre os fatores que constituem importantes barreiras à entrada encontram-se: (a) custos fixos elevados; (B) custos afundados (ou irre recuperáveis); (c) barreiras legais ou regulatórias; (d) recursos de propriedade das empresas instaladas; (e) exigências consideráveis de economias de escala ou de escopo para o ingresso de um novo competidos; (f) grau de integração da cadeia produtiva; (g) fidelidade dos consumidores às marcas estabelecidas; e (n) ameaça de reação dos competidores instalados.” GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. *DIREITO ANTITRUSTE*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p.116.

¹¹ Pedro Marcos Nunes Barbosa, ao analisar as causas da estagnação mercantil pelas vias tradicionais, esclarece que: “Os custos operacionais são um dos fatores comerciais mais relevantes para qualquer empresário, ao lado do risco negocial, razão pela qual o pensamento estratégico o direciona a escolha de determinado tipo social, o montante a ser destinado na atividade etc. Noutras palavras, para além dos investimentos iniciais (que podem ser reembolsáveis ou não – neste caso chamados de “sunk costs”, em português custos iniciais sem perspectiva de retorno), o capital de giro, os tributos, os ônus trabalhistas, os alugueres e as obrigações propter rem impactam diretamente nas escolhas mercantis realizadas. Aliás, em países de dimensões geográficas diminutas e alta densidade populacional, a manutenção e o crescimento físico de estabelecimentos comerciais tradicionais encontra óbice na escassez de bens disponíveis.” BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *E-stabelecimento: teoria do estabelecimento comercial na internet, aplicativos, websites, segregação patrimonial, trade dress eletrônico, concorrência online, ativos intangíveis cibernéticos e negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 53-54

¹² “Se o contribuinte decide por diminuir o preço de seu produto no limite das vantagens fiscais adquiridas, ele terá de lidar com uma demanda muito maior que sua capacidade instalada (porque inserido num mercado perfeitamente competitivo), forçando-o a reestabelecer seus preços ao antigo patamar (aquele praticado pelo mercado) pois, do contrário, permanecendo com o preço mais baixo, este contribuinte estaria simplesmente repassando a vantagem tributária aos poucos consumidores que tivessem acesso ao seu produto, sem obter qualquer benefício com isto.” NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. *Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo, 2014. Dissertação de Mestrado . Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2014, p. 24-25.

de sua vantagem não lhe permitiria encerrar a concorrência, se inserido em um setor de atratividade e equilíbrio. Sendo assim, ainda que tenha logrado êxito em afastar seus concorrentes contemporâneos não daria posição confortável suficiente que lhe garantisse hegemonia. Percebe-se que presente a volatilidade na concorrência perfeita, reduzir-se-á a potencialidade danosa da tributação a longo prazo¹³. Porém, mesmo assim afere-se a potencialidade da tributação como eliminação de concorrentes, ainda que em um curto período de tempo. Tal constatação demanda a ágil atuação do Fisco, a fim de evitar ou diminuir as consequências da conduta desleal. Outrossim, como será exposto, convir com a omissão tributária do sujeito passivo é incentivar sua conduta, afinal, será exemplo aos demais de que o inadimplemento tributário compensa, ocasionando um efeito dominó entre os agentes.

Postas as premissas básicas que orientarão o trabalho, parte-se para a análise detalhada da repercussão tributária no setor concorrencial, esmiuçando institutos tributários próprios.

1.1 Imunidades tributárias

A tributação nos termos da competência atribuída pela Constituição Federal revela poder conferido ao Estado de impor aos particulares o pagamento de prestação pecuniária, a fim de viabilizar a concretização do interesse público primário¹⁴. Dessa forma, a receita tributária auferida integrará a receita pública derivada, propiciando a manutenção e a concretização do Estado Democrático de Direito, configurando elemento essencial para a implementação de políticas públicas.

Ao atribuir competência aos entes federativos, autoriza-se que estes instituem os tributos, via diploma legal¹⁵ apropriado¹⁶, como manifestação de seu poder de império,

¹³ Veja-se: as consequências seriam reduzidas a nível macro, tendo como referencial a própria concorrência. Por outro lado, a nível micro, referindo-se aos concorrentes, os danos persistiriam.

¹⁴ Nas palavras de Luiz Emygdio Franco da Rosa Júnior: “Assim, poder de tributar consiste no exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição de tributos. O seu fundamento reside na soberania que o Estado exerce em seu território, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que possa, através do serviço público, satisfazer as necessidades públicas. O poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo e a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar.” ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. 2. e. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2012. p. 177

¹⁵ A exigência de lei para criação dos tributos constitucionalmente previstos decorre do princípio tributário da legalidade, assegurado expressamente no artigo 150, I da CF/88 segundo o qual é garantido ao contribuinte que não lhe será exigido ou majorado tributo sem que haja previsão legal.

¹⁶ Diz-se ainda que se faz necessário a instituição do tributo via diploma legal apropriado, uma vez que, não obstante a regra geral seja a veiculação mediante lei ordinária, a Constituição Federal, por vezes, requer a elaboração de lei complementar. A título exemplificativo, a Magna Carta em seu artigo 153, inciso VII impõe que o Imposto de Grandes Fortunas seja instituído nos termos de lei complementar.

compelindo àqueles, previstos em lei como sujeitos passivos tributários, ao adimplemento da obrigação pecuniária de natureza tributária.

Ocorre que, não obstante o poder de tributar revele-se decorrência da soberania estatal, como todo poder conferido em um Estado Democrático de Direito, já nasce limitado pela própria Constituição Federal. Dentre as limitações básicas encontram-se princípios que protegem os contribuintes e responsáveis tributários da voracidade fiscal. A título exemplificativo, o artigo 150 da Constituição Federal¹⁷ pretende enumerar algumas limitações quais sejam: (i) legalidade tributária¹⁸; (ii) isonomia - que veda o tratamento desigual a contribuintes em situações semelhantes ou até mesmo estabelecer distinções em razão da atividade profissional que exerçam; (iii) irretroatividade - obstando que a legislação da exação tributária atinga fatos geradores pretéritos à sua vigência; (iv) anterioridade - proibindo o fisco dê início à exação fiscal no mesmo exercício financeiro ao da publicação da lei que institui ou majora o tributo; (v) noventena - princípio complementar à anterioridade clássica, que preleciona o intervalo mínimo de noventa dias entre a publicação e a instituição ou majoração tributária; (vi) vedação ao confisco - a fim de proteger o sujeito passivo tributário da voracidade fiscal, exigindo que o legislador atue com razoabilidade, moderação e parcimônia, não exercendo o poder de tributar de modo extorsivo¹⁹; e (vii) capacidade contributiva - que determina a análise da personalidade e da capacidade econômica do contribuinte, a fim de que a exação adeque-se à solidariedade, tributando-se de forma gradativa e proporcional²⁰. Este

¹⁷BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 out. 2019.

¹⁸ Ao lado da legalidade tributária, caminha a tipicidade tributária, consagrada no artigo 97 do Código Tributário Nacional, máxima através da qual exige-se lei não apenas para a exigência ou majoração dos tributos mas também para definir todos os elementos da obrigação tributária, quais sejam: definição da hipótese de incidência, determinação do sujeito passivo, fixação da alíquota e determinação de base de cálculo, bem com para previsão das hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários ou suas penalidades.

¹⁹ A vedação do não confisco, em verdade, é um conceito aberto, que demandará do interprete a análise casuística não havendo parâmetros pré fixados para sua configuração. Conforme outrora manifestado pelo Supremo Tribunal Federal: "(...) a norma inscrita no art. 150, IV, da Constituição encerra uma cláusula aberta, veiculadora de conceito jurídico indeterminado, reclamando, em consequência, que os Tribunais, na ausência de "uma diretriz objetiva e genérica, aplicável a todas as circunstâncias" (DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. *Direito constitucional tributário e due process of law*. 2. ed. Forense, 1986. p. 196, item 62) – e tendo em consideração as limitações que derivam do princípio da proporcionalidade –, procedam à avaliação dos excessos eventualmente praticados pelo Estado." "(...) não há uma definição constitucional de confisco em matéria tributária. Trata-se, na realidade, de um conceito aberto, a ser utilizado pelo juiz, com apoio em seu prudente critério, quando chamado a resolver os conflitos entre o poder público e os contribuintes." BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *ARE nº 712.285 AgR*, voto do Rel. Min. Celso de Mello, p.3 e 4 julgado em: 23-4-2013, 2ª T, *DJE* de 28-6-2013, disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4302176>> Acesso em: 01 out. 2019.

²⁰A leitura do artigo 145§1º da CFRFB aparenta, em uma análise meramente literal a aplicabilidade restrita à espécie tributária imposto. Porém, em uma interpretação sistemática conclui-se que a capacidade contributiva, como expressão da solidariedade - objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, I CFRB/88), atinge todas as espécies tributária. Desse modo resta pacificada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, segundo o qual: "Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos,

último princípio não obstante aborde a personalidade, aplica-se tanto à pessoa física como jurídica²¹, visto ambos terem direito à manutenção da sua capacidade de sobrevivência e investimento²². Isto é, não lhes é dado apenas a preservação do mínimo existencial, mas também da capacidade econômica para progredir.

Dessa feita, identifica-se o imperioso equilíbrio entre a carga tributária e o dever contributivo, a fim de viabilizar políticas públicas e, em última análise, a própria manutenção do Estado.²³ Outrossim, sobrelevar a tributação ilimitadamente conduziria a uma autofagia tributária, na medida em que os esforços para suportar os tributos conduziria à extinção da própria pessoa jurídica, ao estrangulamento tributário.²⁴ Apesar da predileção, sobretudo no discurso político, ao aumento da carga tributária que recaia sobre as pessoas jurídicas, dada a sua impessoalidade, fato é que o peso da tributação é repassado ao consumidor final, que na prática suporta o encargo financeiro. Esclarece-se que não só os tributos indiretos, ou seja, aqueles passíveis de repasse econômico, apresentam ônus aos adquirentes. A tributação em geral equivale ao ônus financeiro. Dessa feita, a sociedade empresária acrescerá ao seu preço todos custos de produção, aí incluídos os advindos da tributação. Como destaca Gregory Mankiw:

O imposto de renda das pessoas jurídicas mostra como pode ser perigosa a teoria do papel mata-moscas da incidência tributária. O imposto de renda das pessoas jurídicas é popular, em parte, porque parece ser pago por empresas ricas, mas as pessoas que realmente arcam com o ônus final do imposto - os clientes e trabalhadores das empresas - muitas vezes não são ricas. Se a verdadeira incidência do imposto sobre as empresas fosse mais bem conhecida, o imposto seria menos popular entre os eleitores²⁵

independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *RE nº 562.045* rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau p.36, j. 6-2-2013, P, *DJE* de 27-11-2013, Tema 21. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em: 01 out. 2019.

²¹JUCÁ, Francisco Pedro. Capacidade Contributiva e Direitos Fundamentais. In: MARTINS; PASIN (Coords), op. cit., p. 36

²² Sobre a necessidade de propiciar a preservação da capacidade de consumo e capacidade de poupança vide *ibid.*

²³ “Tem-se, destarte, que a necessidade de recebimento de contribuições financeiras indispensáveis à existência p, ao funcionamento e à manutenção do Estado tem correspondência com a obrigação cidadã natural de contribuir, configurando, assim, a essência de sustentação do binômio Poder Estatal de Tributar/Sujeição Tributária.” *Ibid.*, p.32

²⁴ “Os citados autores (Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos) dão ênfase à capacidade econômica de suportar os impostos, porque a capacidade contributiva é um fenômeno jurídico econômico, indo ao encontro do que entendemos como a necessidade social de preservar, com total pragmatismo, a saúde econômica indispensável ao sistema, sob pena de o fiscalismo irracional levar ao autofagismo sistêmico, pelo confisco e estrangulamento tributário.” *Ibid.* p. 37

²⁵ MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; revisão técnica Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learning, 2013, p235/236.

A limitação constitucional que merece destaque, ora objeto de análise neste capítulo, é a imunidade tributária, instituto que afasta a competência dos entes federativos para instituição de tributos, em certas hipóteses taxativamente previstas na Constituição. Característica inerente à imunidade é a sua previsão constitucional. Isso porque se a competência tributária é distribuída no diploma hierárquico superior do ordenamento jurídico, situado no topo da pirâmide normativa, não pode norma hierarquicamente inferior limitá-la. Dessa forma, ainda que a Constituição mencione uma hipótese de não incidência, valendo-se da expressão “isenção” tratar-se-á de verdadeira imunidade, já que esta se afigura na não incidência constitucionalmente prevista^{26, 27}.

Acerca da competência tributária para instituição dos tributos, dispõe a Constituição Federal sobre os campos de atuação dos entes federativos no exercício de seu poder de tributar prevendo a modalidade de tributo e atribuindo à União a competência residual para, via lei complementar, criar tributos outros. De antemão visualiza-se que a Constituição não cria o tributo *per se*, mas confere ao ente federativo competência para fazê-lo. Exemplo da inércia federal na instituição de tributo é o Imposto sobre Grandes Fortunas que, mesmo após três décadas da Constituição Cidadã, ainda não se encontra operacional, o que, diga-se de passagem, já evidencia uma seletividade do sistema tributário nacional. O não exercício de sua

²⁶ A título exemplificativo, o artigo 195 §7º da Constituição Federal dispõe “isenção” de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes destinadas à assistência social. Trata-se, na verdade, de imunidade, vez que delimita a competência tributária do ente, assegurando limitação constitucionalmente prevista. Nesse sentido já teve oportunidade de manifestar-se o Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Recurso em Mandado de Segurança 22.192/DF, no qual restou assente a atecnia cometida pelo poder constituinte, conforme dispõe a Ementa: “ Mandado de Segurança. Contribuição previdenciária. Quota patronal. Entidade de fins assistenciais, filantrópicos e educacionais. Imunidade (CF, art. 195, § 7º). A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política – não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social – contemplou as entidades beneficentes de assistência social com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do STF já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da CF, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social. Precedente: *RTJ* 137/965. Tratando-se de imunidade – que decorre, em função de sua natureza mesma, do próprio texto constitucional –, revela-se evidente a absoluta impossibilidade jurídica de a autoridade executiva, mediante deliberação de índole administrativa, restringir a eficácia do preceito inscrito no art. 195, § 7º, da Carta Política, para, em função de exegese que claramente distorce a teleologia da prerrogativa fundamental em referência, negar, à entidade beneficente de assistência social que satisfaz os requisitos da lei, o benefício que lhe é assegurado no mais elevado plano normativo. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RMS nº 22.192*, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28-11-1995, 1ª T, *DJ* de 19-12-1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>> . Acesso em: 01 out. 2019.

²⁷ A precípua diferença entre a imunidade e a isenção é que enquanto a primeira possui previsão constitucional obstando a competência tributária do ente federativo, a segunda é prevista na legislação e revela hipótese na qual próprio ente federativo, dotado de competência, decide não efetuar a exação. Isto é, no âmbito da imunidade o Estado não tem o poder de tributar visto que decotado de sua competência. Já em se tratando de isenção, ente federativo poderia tributar, mas deixa de fazê-lo.

competência denota o silêncio eloquente do legislador federal, demonstrando a ausência de interesse governamental na tributação dos fatores reais de poder²⁸.

Conforme destaca Humberto Ávila, a competência tributária caracteriza-se de forma dúplice. Primeiro, como faculdade na medida em que atribui poder ao ente federativo para instituição do tributos. Em segundo lugar, visualiza-se como comando de proibição, já que vedam a atuação do destinatário normativo em determinadas hipóteses. Leia-se: ao delimitar seu campo de atuação prescreve-lhe marcos circunscritos.²⁹

Sendo assim, tem-se que as regras de competência tributária são verdadeiros conceitos, na medida em que vinculam os seus destinatários com considerações prospectivas e limitações no próprio texto constitucional, bastando a si. Ainda que haja remessa à lei para seu melhor detalhamento, não há que se falar em autonomia completa da legislação para dispor sobre o tema. Afinal, ter-se-ia o desvirtuamento da competência tributária ao passo que a lei, seja ordinária ou complementar, deteria o poder de alteração. Em atenção à supremacia constitucional, como ápice do ordenamento jurídico pátrio, admitir a competência tributária como mero tipo conduziria a verdadeira ineficácia das disposições da Carta Magna de 1988.

Ultrapassadas as supra considerações, o ponto crucial em análise é a influência da imunidade tributária na projeção fiscal dos agentes econômicos de tal modo que se revele uma vantagem desmedida na condução do negócio, em detrimento de seus concorrentes.

As imunidades apresentam-se de inúmeras formas, podendo ser classificadas em razão de diferentes critérios. Dentre eles, quanto à condição pessoal do sujeito ou quanto ao objeto, as imunidades subjetivas levam em consideração uma peculiaridade do sujeito passivo, no caso, entes federativos, partidos políticos, fundações, entidades sindicais dos trabalhadores, instituições de educação e assistência social, sem fins lucrativos e preenchidos os requisitos em lei; por outro lado, as objetivas concentram-se em alguma situação objetivamente considerada, por exemplo, templos, livros, jornais, periódicos, papel destinado a impressão deles.

²⁸LASSALE, Ferdinand. *Que é uma constituição?*. Tradução: Walter Stöner. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1993.

²⁹ “As regras de competência não apenas são qualificadas como regras que instituem uma faculdade, isto é, uma autorização para determinada entidade (ente federado) exercer determinado poder ou competência (instituir um tributo) por meio de determinado procedimento (procedimento legislativo), que culmina com a prática de determinado ato normativo (promulgação) e a instituidor de determinada fonte normativa (lei ordinária ou complementar), como ocorre noutros sistemas. As regras previstas pela Constituição de 1988 devem ser qualificadas como regras que estabelecem proibições (ou comandos para não agir de determinado modo), na medida em que, ao preverem, expressamente ou por implicação lógica, determinados aspectos das hipóteses de incidências e das consequências (fatos geradores, bases de cálculo, sujeitos ativos e passivos), proíbem que o destinatário exerça a competência relativamente a fatos geradores, bases de cálculo e sujeitos diversos daqueles previstos. ÁVILA, Humberto. *Competências tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018, p.34.

A análise aqui proposta dará enfoque à imunidade recíproca, atinente aos impostos³⁰ que recaiam sobre patrimônio, renda ou serviços dos entes federativos, prevista no artigo 150, IV, a, da Constituição Federal. Trata-se de modalidade que, dentre outras razões, objetiva assegurar o equilíbrio do pacto federativo, evitando o exercício de impactos econômicos entre os entes amparados no exercício do poder de tributar.³¹ Extensivamente, a Constituição prevê nos parágrafos 2º e 3º do artigo 150 que a imunidade recíproca aplica-se às autarquias e fundações, que estejam vinculadas à finalidades essenciais do Poder Público.

Nesse cenário, cumpre indagar se uma sociedade de economia mista, pessoa jurídica de direito privado, poderia em algum momento ser favorecida pela imunidade tributária recíproca, seja por sujeição tributária originária, seja por sucessão tributária.

Atuando a sociedade de economia mista, em igualdade de concorrência com os demais agentes do mercado, não pode gozar de vantagens de qualquer natureza, ou valer-se de privilégios não extensíveis ao setor privado, tanto assim que a própria Constituição no capítulo dos princípios gerais da atividade econômica veda a fruição de privilégios fiscais às sociedades de economia mista e empresas públicas³².

No entanto, destaca-se que o requisito para inexistência de sistema fiscal privilegiado é a inserção dessas pessoas jurídicas de direito privado em um regime concorrencial.³³ Sendo assim, admite-se, excepcionalmente, a extensão da imunidade recíproca àquelas sociedades empresárias que prestam serviço público em regime de monopólio, por força do parágrafo 2º

³⁰ Sabe-se que a imunidade recíproca alcança apenas e tão somente uma das cinco espécies de tributos (em adoção à teoria pentapartite), qual seja: os impostos - assim entendidos aqueles tributos que, nos termos do art. 16 do Código Tributário Nacional, são devidos em razão de “uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

³¹ Conforme esclarece o, Ex-Ministro do STF, Joaquim Barbosa: “Segundo a jurisprudência desta Suprema Corte, a imunidade tributária recíproca é um instrumento de calibração do pacto federativo, destinado a proteger os entes federados de pressões econômicas projetadas para induzir escolhas políticas ou administrativas da preferência do ente tributante (remeto, exemplificativamente, ao RE 253.472, red. p/ acórdão min. Joaquim Barbosa, Pleno, DJe de 10.02.2011). Nesse contexto, a imunidade tributária recíproca é inaplicável se a atividade ou a entidade tributada demonstrarem capacidade contributiva, se houver risco à livre-iniciativa e às condições de justa concorrência econômica ou se não estiver em jogo risco ao pleno exercício da autonomia política conferida aos entes federados pela Constituição.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal, RE nº 599.176, Rel. Min. Joaquim Barbosa, p. 5 julgamento em 05/06/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>> Acesso em: 01 out. 2019.

³² Artigo 173 § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado. BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 out. 2019.

³³ Art. 150 § 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel. Ibid.

do artigo 150 da Constituição³⁴. Com base nesta extensão, o Supremo Tribunal Federal autoriza às empresas públicas e sociedade de economia mista a fruição da imunidade recíproca em razão da publicidade dos serviços prestados, e desde que ausente cunho lucrativo em regime de concorrência.

Conforme assentado no Caso CODESP - Companhia Docas do Estado de São Paulo, o reconhecimento da (in)existência da imunidade recíproca tem como uma das premissas a verificação da afetação à concorrência. O caso ora em apreço foi submetido à análise do Supremo Tribunal Federal, por meio do Recurso Extraordinário nº 253.472/SP interposto face ao acórdão proferido pelo então Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo. Cingiu-se a controvérsia em saber se a CODESP, sociedade de economia mista com então 99,97% pertencentes à União, responsável pela gestão das instalações portuárias da União fruiria da imunidade recíproca no tocante ao Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU avaliando-se duas premissas: (i) extensão da imunidade recíproca; (ii) sujeição passiva do IPTU (propriedade e posse). Em voto vista o Ministro Joaquim Barbosa propôs a análise em três estágios, sinteticamente: (i) sendo a imunidade subjetiva, destinada a garantir o cumprimento dos ditames institucionais do ente federado, deve-se ter por objetivo assegurar a sua autonomia política; (ii) atividades econômicas exploradas com fito lucrativo, voltadas ao incremento patrimonial, afastarão a imunidade (aqui seria, nas palavras do Ministro, irrelevante aferir se o contexto comercial opera em regime de monopólio, por concessão ou por delegação); e (iii) não pode a imunidade servir de salvaguarda para intervenção indevida do Estado na livre-concorrência. O caso CODESP, submetido à tríade de estágios proposta, conduziria a afirmação da imunidade recíproca. Isso porque a atividade desenvolvida é caracterizada como serviço público, reflete a instrumentalidade estatal e não opera em regime de concorrência³⁵.

³⁴ Art. 150 § 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes. Ibid.

³⁵ Importante destacar trecho do voto-vista, no qual o Min. Joaquim Barbosa destaca que o intuito sobre o qual opera a sociedade de economia mista é fator distintivo de análise: "Por outro lado, os autos também não indicam que a Codesp opere com intuito primordial de auferir vantagem econômica para simples aumento patrimonial da União, como ocorre com outras empresas que exploram atividades sujeitas a monopólio, concessão ou delegação (e.g., a Petrobrás, RE 285.716-AgR, de minha relatoria, Segunda Turma, DJe de 26.03.2010). Em segundo lugar, se a Codesp operasse em mercado de livre-acesso, o reconhecimento da imunidade violaria os postulados da livre-concorrência e da livre-iniciativa. Também não é o caso dos autos, já que não há indicação de que a Codesp tenha concorrentes em sua área de atuação específico (Porto de Santos)". BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *RE nº 253.472/SP*, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgado em 25/08/2010, Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>> Acesso em 03 jan. 2020. p. 835.

Assim, por maioria³⁶, o Supremo Tribunal Federal concluiu pelo reconhecimento da imunidade recíproca.³⁷

Da mesma forma, por meio do Agravo Regimental em Ação Cível Originária nº 2.730/DF, o Supremo Tribunal Federal foi instado a verificar se sociedade de economia mista, prestadora de serviço público de saneamento básico, com participação de capital privado, que atua em regime monopolista e efetua cobrança de tarifa pela prestação do serviço faria jus à imunidade tributária, *in casu*, a CESAN - Companhia Espírito Santense de Saneamento³⁸ sobre impostos federais. Além do serviço público de saneamento básico, a sociedade empresária em questão tem ínfima participação privada em sua composição acionária, bem como, não atua em concorrência com outras sociedades.³⁹ Por essas características, decidiu o Supremo Tribunal Federal pela extensão da imunidade tributária recíproca à Agravada.

Sobre esse mesmo prisma, o Supremo Tribunal Federal teve a oportunidade de analisar a (des)caracterização da imunidade recíproca, especificamente quando verificada a responsabilidade tributária por sucessão. O caso posto referia-se à extinção da Rede Ferroviária S.A., pessoa jurídica de direito privado, que foi sucedida em alguns direitos e deveres pela União. Esta pretendeu eximir-se dos débitos tributários, decorrentes de IPTU devido pela sucedida, mediante a tese da imunidade recíproca regressiva. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região entendeu que em razão da transferência de propriedade do bem imóvel o débito teria se sub-rogado ao adquirente. Concluindo, estendeu a aplicação da imunidade recíproca reputando por inexigível o débito, mesmo se tratando de fatos geradores anteriores à sucessão.

A controvérsia chegou ao Supremo Tribunal Federal por ocasião do Recurso Extraordinário nº 599.176/PR⁴⁰. Acertadamente, o Pleno definiu que a imunidade recíproca é inaplicável à responsabilidade tributária por sucessão.

³⁶ O Relator Ministro Marco Aurélio restou vencido, votando por negar provimento ao recurso por compreender que, em decorrência do artigo 150 §3º e artigo 173 §2º, ambos da Constituição Federal, por explorar atividade econômica e deter a posse do imóvel, a CODESP estaria sujeita à tributação municipal. Vencidos ainda os Ministros Ricardo Lewandowski e Cezar Peluso.

³⁷ *Ibid.*

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Ag.Reg. na Ação Cível Originária nº 2.730/DF*, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, Julgado em 24/03/2017, DJe 03/04/2017, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12672516>> Acesso em: 03 jan. 2020.

³⁹ O Ministro Marco Aurélio, vencido, manteve seu posicionamento de inaplicabilidade da imunidade recíproca às sociedades de economia mista: “Continuo convencido de que sociedade de economia mista não goza de imunidade tributária, da imunidade recíproca da alínea "a" do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, mesmo porque não pode impor tributo a quem quer que seja, e a imunidade é recíproca.”

⁴⁰ EMENTA: TRIBUTÁRIO. TRIBUTÁRIA CONSTITUCIONAL. INAPLICABILIDADE RESPONSABILIDADE IMUNIDADE RECÍPROCA. À TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. ART. 150, VI, A DA CONSTITUIÇÃO. A imunidade tributária recíproca não exonera o sucessor das obrigações tributárias relativas aos fatos jurídicos tributários ocorridos antes da sucessão (aplicação “retroativa” da imunidade tributária). Recurso Extraordinário ao qual se dá provimento. BRASIL. Supremo Tribunal

Nos termos das considerações levantadas pelo Ministro Relator Joaquim Barbosa, a imunidade tributária não pode ser estendida às sociedades de economia mista, atuantes em regime de concorrência, sob pena de risco à livre iniciativa e à justiça concorrencial. Especificamente, não haveria qualquer violação ao ente federado, apto a fazer incidir a imunidade recíproca ao caso, isto é, ausente qualquer risco ao pacto federativo. Ao contrário, deixar de efetuar a exação caracterizaria violação ao sistema de igualdade de condições do setor privado. Em outras palavras, reconhecer imunidade a fatos praticados por sociedade de economia mista em regime de concorrência representaria distorção, não só dos fins da imunidade recíproca, como também desvirtuaria o modelo concorrencial, pondo em vantagem a sucedida.

Outrossim, a responsabilidade tributária por sucessão, tal qual prevista no Código Tributário Nacional, repassa ao sucessor o débito tributário a fim de que este não se fruste diante de toda e qualquer extinção de personalidade jurídica. Como bem destacado no voto do Ministro Teori Zavascki, no caso concreto apresentado, a sucessão entre a Rede Ferroviária e a União adveio de lei ordinária. Como poderia lei ordinária extinguir débito tributário regularmente constituído e inadimplido em desfavor do ente federativo municipal? Estender a imunidade em tal caso implicaria em nítida violação ao pacto federativo, permitindo, de forma indireta uma isenção heterônoma.

Na mesma esteira, em apreço pelo Supremo Tribunal Federal,⁴¹ o Tema 508⁴² teve seu julgamento concluído por meio do *leading case* consistente no Recurso Extraordinário nº 600867/SP. Reconhecida a repercussão geral, discutiu o Tribunal se a imunidade tributária recíproca seria extensível às sociedades de economia mista que possuíssem ações negociadas em bolsa de valores. A primeira vista, o caso assimilar-se-ia ao Recurso Extraordinário nº 253.472/SP - Caso CODESP - afinal, em discussão a extensão da imunidade tributária recíproca à companhia prestadora de serviço público de saneamento básico - a Companhia de Saneamento

Federal. *RE nº 599.176/PR*. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>> Acesso em 17 out. 2019.

⁴¹ Esclarece-se que durante a produção deste trabalho o tema encontrava-se pendente de julgamento, ocasião na qual a dissente posicionara-se da mesma forma.

⁴² "Tema 508 STF:Título:Imunidade tributária recíproca para sociedade de economia mista com participação acionária negociada em bolsa de valores.Descrição: Recurso extraordinário, em que se discute, à luz do art. 150, VI, a, da Constituição Federal, se a imunidade tributária recíproca alcança, ou não, sociedade de economia mista cuja composição acionária é objeto de negociação em bolsa de valores e distribui lucros a investidores públicos e privados, em razão das atividades desempenhadas." BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Rel. Min. Joaquim Barbosa, *Recurso Extraordinário nº 600.867*, julgado em 29/06/2020, DJe 30/09/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20600867> Acesso em 20 mar. 2019.

Básico do Estado de São Paulo - SABESP. No entanto, como um diferencial específico, qual seja a composição acionária dispersar negociação na bolsa de valores, especificamente: 50,3% de participação do Estado de São Paulo, 35,7% das ações negociadas na Bolsa de Mercadorias & Futuro (BM&F/IBOVESPA) e 14% na Bolsa de Valores de Nova York - Nyse - New York Stock Exchange. A ponderação evidenciou dois pilares: a essencialidade/universalidade do serviço e a composição societária/distribuição de lucros e dividendos a acionistas privados.⁴³ Restou aprovada a tese de repercussão geral mediante a qual: a natureza da atividade não é condição ímpar para reconhecimento da imunidade tributária, sendo o ânimo de lucratividade - caracterizados com maciça negociação em Bolsa de Valores e remuneração do capital - característica apta a afastá-la. Literalmente:

Sociedade de economia mista, cuja participação acionária é negociada em Bolsas de Valores, e que, inequivocamente, está voltada à remuneração do capital de seus controladores ou acionistas, não está abrangida pela regra de imunidade tributária prevista no art. 150, VI, "a", da Constituição, unicamente em razão das atividades desempenhadas.

Pelo exposto em linhas anteriores, admitir a extensão nestes casos, seria distorcer o fundamento da imunidade recíproca e por em vantagem aquele que está inserido no mercado, com vistas à obtenção de lucro, com manifesto e preponderante interesse privado, com negociação aberta em bolsa. Ressalva-se, porém, que tais afirmações não são absolutas, razão pela qual se a inserção em bolsa refere-se à ínfima composição da sociedade empresária, ter-se-á a manutenção das razões que justificam a imunidade, já que presente a preponderância do caráter público sem que a inserção no mercado de valores mobiliários desvirtue a publicidade do desempenho das funções.

⁴³ Durante a sessão de julgamento houve divergência entre os Ministros Luís Roberto Barroso e Rosa Weber acerca da natureza da atividade exercida pela sociedade empresária, se atividade econômica ou serviço público. Enquanto o primeiro manifestou seu posicionamento quanto a natureza pública e essencial do serviço apta a garantir a imunidade, a segunda, compreende que a atividade também poderia configurar-se como serviço público, ressaltando que a Constituição não esclarece se a imunidade recíproca é subjetiva ou objetiva e que a Corte Constitucional tem oscilado sobre o tema.

1.2 Benefícios fiscais: a guerra fiscal e desequilíbrio do pacto federativo⁴⁴

A isenção, como causa de exclusão do crédito tributário⁴⁵, consubstanciada na dispensa legal do pagamento, afasta a tributação sobre fatos que originalmente deveriam ser tributados mas que, por vontade legislativa, não o são. Isto é, situações as quais, ordinariamente seriam passíveis de tributação, são retiradas do campo de incidência, em razão de preceitos que preponderam face a arrecadação fiscal. Não só a isenção assume papel de destaque no plano dos benefícios fiscais, como incentivos outros que amenizam a carga tributária.

No entanto, nem sempre os motivos que dão ensejo à concessão dos benefícios fiscais de fato são tão socialmente interessantes assim. No Rio de Janeiro, por exemplo, são corriqueiras as notícias, diga-se escândalos de corrupção⁴⁶, envolvendo a legislação tributária isentiva. O setor de jóias é um dos mais agraciados por benefícios fiscais no Estado. Desde 2001, mediante o Decreto nº 28.940 de 08 de agosto de 2001 foi instituído o “programa de apoio ao desenvolvimento do setor de jóias denominado “Rio Vale Ouro”, mediante a justificativa de promoção do setor joalheiro que seria de extrema importância para a economia do Estado. Seguiu-se do Decreto Estadual nº 41.596/2008 que dispôs sobre “a concessão de tratamento tributário especial nas operações internas de empresa do setor de artefato de joalherias e afins”. E, hoje, tratado pela Lei nº 8.484 de 26 de julho de 2019, que institui regime diferenciado de tributação para o setor de joalheria, ourivesaria e bijuteria.

Tais concessões especiais ao setor joalheiro não passou despercebido pelas instituições. Na Operação Calicute, uma das joalherias investigadas fechou acordo de delação premiada com o Ministério Público Federal para esmiuçar como se estruturava a lavagem de dinheiro mediante a aquisição de jóias via pagamento em espécie e sem o envio de informações ao COAF -

⁴⁴ Sobre a relação entre tributação e concorrência no Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência vide ALBANO, Amanda. *Os Efeitos da Tributação na Ordem Econômica: uma análise concorrencial*. 2017. Trabalho Monográfico (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/34262/34262.PDF>> Acesso em 10 jan. 2020.

⁴⁵ Luciano Amaro ao tratar da isenção critica a sua classificação posta pelo Código Tributário Nacional como modalidade de exclusão do crédito tributário que, por questões lógicas, revelar-se-ia contraditória. Argumenta que: “Como o crédito tributário, segundo pretende o art. 142 do Código, é constituído pelo lançamento, embora “decorra” (no dizer do art. 139 do CTN) da obrigação tributária, que, por sua vez, nasce com a ocorrência do fato gerador, temos, em primeiro lugar, uma incompreensível situação em que haveria um fato gerador, que daria nascimento a uma obrigação tributária, da qual “decorreria” um crédito, a ser “constituído” pelo lançamento, quando se sabe, desde o momento em que o fato ocorreu, que, sendo ele isento, nenhum tributo teria de ser recolhido, não se podendo, portanto, falar em tributo devido. Em segundo lugar, se o Código proclama que o crédito tributário é “constituído” pelo lançamento, a isenção (que, obviamente, não dá ensejo a que se processo o lançamento do tributo) operaria o milagre de “excluir” algo (o crédito) antes mesmo que ele fosse “constituído”.”. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21.ed. - São Paulo: Saraiva, 2016, p. 214

⁴⁶ A Operação Calicute, deflagrada pela Polícia Federal no Estado do Rio de Janeiro em novembro de 2016, teve como principal objetivo a apuração de crimes de corrupção, lavagem de dinheiro e associação criminosa na cúpula do governo estadual.

Conselho de Controle de Atividades Financeiras. Tem-se, assim, um denotativo de que os benefícios fiscais, na verdade, visavam beneficiar esquemas outros.

Além disso, outro ponto que merece destaque são as corriqueiras vantagens fiscais concedidas quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - principal fonte de receita estadual - em detrimento do federalismo cooperativo. Estados imiscuídos em uma verdadeira guerra fiscal, a fim de atrair figuras tributáveis ao seu território, emplacam inúmeras concessões de benefícios sem se atentarem aos requisitos necessários para sua formalização hígida. Isto é, não se observa o convênio necessário nos moldes da Lei Complementar nº 24 de 7 de janeiro de 195, conforme determina o art. 155 §2º XII, g da Constituição Federal, combinado com o artigo 34 §8º dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias e a, conseqüentemente, deliberação prévia dos Estados e Distrito Federal. Constantes são as demandas que chegam ao Supremo Tribunal Federal sobre o tema, buscando os sujeitos passivos tributários eventuais benesses decorrentes da modulação de efeitos.⁴⁷⁴⁸

⁴⁷ DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE. AQUISIÇÃO NÃO PRESENCIAL. COBRANÇA PELO ESTADO DE DESTINO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade em que se discute a possibilidade de o Estado de destino cobrar ICMS nos casos em que a mercadoria é adquirida de forma não presencial em outra unidade federativa por consumidor final não contribuinte do imposto. 2. No julgamento da ADI 4.628, Rel. Min. Luiz Fux, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, ao analisar a constitucionalidade do Protocolo nº 21/2011 do CONFAZ, firmou a orientação no sentido de que ofende a Constituição o estabelecimento da diferença de alíquotas do ICMS em favor do Estado destinatário na hipótese de venda direta ao consumidor final não contribuinte do imposto. 3. Nas recentes ADIs 4596 e 4712, Rel. Min. Dias Toffoli, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reafirmou sua jurisprudência, ressaltando que a “pretexto de corrigir desequilíbrio econômico, os entes federados não podem utilizar sua competência legislativa concorrente ou privativa para retaliar outros entes federados”. 4. Considerando a concessão de medida cautelar ex tunc nesta ação dias após a entrada em vigor da lei, a norma impugnada não teve a oportunidade de produzir efeitos, razão pela qual não se mostra necessária a modulação de efeitos desta decisão. 5. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e julgada procedente. Fixação da seguinte tese: “É inconstitucional lei estadual anterior à EC nº 87/2015 que estabeleça a cobrança de ICMS pelo Estado de destino nas operações interestaduais de venda de mercadoria ou bem realizadas de forma não presencial a consumidor final não contribuinte do imposto”BRASIL. Supremo Tribunal Federal, ADI nº 4705, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2019, DJe 25/10/2019.

⁴⁸ AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ICMS. GUERRA FISCAL. DISPOSITIVOS REVOGADOS. PREJUÍZO. ARTIGO 2º DA LEI 10.689/1993, DO ESTADO DO PARANÁ, QUE AUTORIZA O PODER EXECUTIVO A ADOTAR MEDIDAS SIMILARES NA HIPÓTESE DE CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS RELATIVOS AO ICMS POR OUTRO ESTADO DE FORMA IRREGULAR. ARTIGOS 150, § 6º, E 155, § 2º, XII, g, DA CARTA POLÍTICA. INCONSTITUCIONALIDADE. 1. A revogação superveniente de dispositivos legais impugnados acarreta a perda ulterior do objeto da ação direta, restando esta prejudicada quanto a esses. Precedentes: ADI 748-QO, Relator Ministro Celso de Mello; ADI 2.220, Relatora Ministra Cármen Lúcia. 2. O artigo 2º da Lei 10.689/1993 do Estado do Paraná, com vigência suspensa pela concessão da medida cautelar em 19 de setembro de 2007, padece de inconstitucionalidade porque autoriza o Executivo do aludido Estado-Membro a conceder, de forma unilateral, benefícios fiscais relativos ao ICMS, violando o princípio da legalidade específica das exonerações tributais (art. 150, § 6º, da Constituição) e a exigência de deliberação prévia dos Estados e do Distrito Federal estabelecida no art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição. 3. Ação julgada prejudicada quanto aos incisos XXXII e XXXIII e aos §§ 36, 37 e 38 do Decreto 5.141/2001, incluídos pelo Decreto 986/2007, e, no mérito, parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade do artigo 2º da Lei nº 10.689/1993, do Estado do Paraná.BRASIL, Supremo Tribunal Federal, ADI nº 3936, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 25/10/2019, Dje 07/11/2019.

Legislativamente, como forma de amenizar os infortúnios decorrentes da concessão de benefícios fiscais em desconformidade com o artigo 155 §2º, XII, alínea “g” da Constituição Federal, ou seja, inobservado os critérios do convênio, a Lei Complementar nº 160 de 7 de agosto de 2017 permite que sejam editados convênios retificadores.⁴⁹

Acerca dos efeitos da guerra fiscal, o Dr. Pedro Marcos Nunes Barbosa ao tratar das formas ardis de burlar o sistema tributário, esclarece que a antecipação da cobrança do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é uma atuação apta a minimizar a deslealdade concorrencial instrumentalizada pelos institutos tributários. *Ips Litteris*:

Outro problema símile é evitado nas hipóteses em que (c) os Estados legitimamente decidem antecipar a cobrança do referido ICMS, quando da entrada do bem advindo de um outro ente federativo estadual/distrital, para minimizar os efeitos a ‘guerra fiscal’ e as diferenças de alíquotas possam ser utilizadas para empenhar a concorrência desleal. Ou seja, tal proceder evita uma externalidade dúplice: que a disputa tributária (genuína rivalidade pública(Estado versus Estado seja utilizada em uma relação contribuinte/concorrente-Estado, em desfavor dos concorrentes leais e bons pagadores de impostos.⁵⁰

Outro benefício que, por vezes assume uma faceta incoerente, é o parcelamento fiscal⁵¹ figura que visa, a princípio, estimular o adimplemento dos contribuintes mediante a facilitação da forma de pagamento, recuperando assim créditos tidos como perdidos. Porém, não é exatamente o que ocorre na prática.

O parcelamento fiscal como causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário⁵² é meio viável para que o sujeito passivo da relação tributária possa ostentar uma aparente regularidade fiscal. Afinal, enquanto submetido ao programa de parcelamento não poderá ser compelido ao pagamento do tributo, e poderá fruir da certidão positiva com efeitos de negativa, participando de certames públicos e seguindo, normalmente, o desempenho de sua atividade.

⁴⁹ Art. 1º Mediante convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, os Estados e o Distrito Federal poderão deliberar sobre: I - a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal por legislação estadual publicada até a data de início de produção de efeitos desta Lei Complementar;II - a reinstituição das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais referidos no inciso I deste artigo que ainda se encontrem em vigor. BRASIL, *Lei Complementar nº 160*, de 7 de agosto de 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm> Acesso em: 20 nov 2021.

⁵⁰ BARBOSA, op.cit., p. 212.

⁵¹ As consequências penais decorrentes dos sucessivos e constantes programas de parcelamento e a crítica ao seu insucesso serão analisadas no Capítulo 3.

⁵² Luciano Amaro simplifica que o parcelamento tratar-se-ia de mera moralidade de moratória: “Apesar de o Código não referir, em sua redação original, o parcelamento como causa de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, esse efeito era inegável, não apenas porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado ao devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista), mas também porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória.” AMARO, Luciano, op.cit. p.411.

Ocorre que, além da reiteração dos programas de parcelamento, o que por si só, denota o seu insucesso, estimulando os chamados viciados em REFIS, permitir que débitos inadimplidos tenha seu pagamento extremamente facilitado (leia-se: quase anistiados) desvirtua o instituto do parcelamento. Confere-se excessiva benesse aquele que agiu em desconformidade com o cumprimento de suas obrigações tributárias, valoriza-se o inadimplemento em detrimento dos concorrentes que quitam regularmente seus tributos. Estimula-se o débito que poderá posteriormente e de forma facilitada ser quitado (se não for fulminado pelo transcurso do tempo), dispondo de mais recursos para afetá-los de melhor modo no desempenho da atividade empresarial. A crítica à constância e desvirtuamento dos programas de refinanciamento, tendo-se a fuga tributária como meio de condução dos negócios é esclarecida por Pedro Barbosa: “Contudo, em um país em que programas de refinanciamento de débitos tributários são objeto de termos (fato futuro e certo) constantes e reiterados- e não de condição (fato futuro e incerto) esporádica - estimula-se, paradoxalmente, a cultura do inadimplemento como estratégia de administração de empresas.”⁵³

Atente-se que não se está aqui a rechaçar o parcelamento tributário, *per si*, mas sim, esclarece que o parcelamento não pode vir acompanhado de tamanha extensão temporal e requisitos que façam do inadimplemento tributário (visando-se um futuro parcelamento) um meio de condução dos negócios. Isto é: a cultura do inadimplemento deve ser revista.

A título exemplificativo, veja-se a Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 7.716 de 26 de novembro de 2015 que, dentre outros temas dispõe sobre a autorização para parcelamento de débitos tributários e não tributários. A grosso modo, o ente estatal autoriza que débitos até 10 milhões de reais possam ser parcelados, com redução de até 80% dos juros de mora e multa aplicáveis⁵⁴ desde que o parcelamento não supere 60 parcelas mensais e sucessivas e a 1ª parcela corresponda a valor não inferior à 5% do valor do débito consolidado, não podendo as prestações mensais serem inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais). Veja-se: a limitação temporal para o parcelamento é de até 5 anos (60 meses). Já para os débitos superiores a 10 milhões de reais, o legislador estadual, acertadamente, retirou a possibilidade de redução de multa e acréscimos, permitiu a consideração global de grupos industriais e comerciais e estabeleceu como parâmetro para o valor de cada parcela, o mínimo de 2% da receita bruta do mês imediatamente anterior, desde que não inferior a 100.000 (cem mil) UFIR-RJ. No entanto, esqueceu-se o legislador de fixar (tal qual o fez para o débitos inferiores a 10 milhões) um

⁵³ BARBOSA, op.cit. 2022. p. 205.

⁵⁴ Nos casos em que o débito decorra apenas de multa, considerar-se-à a redução de 15% sobre seu valor e a título de juros de mora.

marco temporal máximo para término do parcelamento. Isto é: aqueles cujo débito supera a cifra de 10 milhões podem pagar (observando os limites monetários fixados) seu débito *ad eternum*⁵⁵. Se tal constatação parece, *a priori*, exagero ou uma apresentação caricata do parcelamento autorizado pela lei, a realidade infelizmente demonstra o contrário.

Desde o ano de 2016, a Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro tem contestado pretensão do grupo F'NA E-Ouro Gestão de Franchising e Negócios de obter parcelamento tributário que pode se estender por dois mil anos (considerando o valor histórico do débito). A empresa em questão pleiteou administrativamente, com fundamento na Lei Estadual nº 7.716/2015, o parcelamento nos moldes autorizados pela legislação. No entanto, ante a demora no deferimento do parcelamento, e por discordar de parâmetros da Resolução Conjunta SEFAZ/PGE nº 199/2016, ingressou com ação declaratória do direito ao parcelamento especial nos moldes da Lei Estadual fluminense, com pedido de antecipação dos efeitos da tutela. Pelo Juízo de Origem da 11ª Vara de Fazenda Pública da Capital do Rio de Janeiro⁵⁶ foi inicialmente deferida a tutela de urgência, revogada por ocasião da sentença que julgou improcedente os pedidos formulados pela empresa, e cujo trecho merece destaque

Entender como fixo o percentual descrito em lei como limite mínimo geraria, na prática, a possibilidade de uma suposta "regularidade fiscal" dá pessoa jurídica devedora sem que jamais houvesse a quitação do débito, beneficiando assim as empresas com menor faturamento e maior dívida, visto que quanto maior a discrepância entre os referidos valores, menor o percentual pago mensalmente, situação que, por óbvio, não pode ser tolerada na ordem jurídica, visto que, de acordo com a teoria dos atos próprios, configuraria patente abuso de direito, resultando em clara violação ao princípio "Nemo Auditur Propriam Turpitudinem Allegans", pelo qual o devedor não pode se valer de sua própria torpeza para fazer jus ao benefício concedido pela lei.

Em sequência, ante a interposição do Recurso de Apelação, a matéria foi analisada pela Primeira Câmara Cível do Rio de Janeiro que negou provimento ao recurso, reconhecendo que o parcelamento da dívida nos moldes requerido pela sociedade empresária revelaria um abuso dos limites legais para pagamento, tendo em vista que inviabilizaria o pagamento integral da dívida. Isso porque o valor da parcela mensal sequer serviria para amortizar o débito, restando assim ementada

⁵⁵ Acerca da imposição de limites máximos ao valor admissível como parcelável, o Superior Tribunal de Justiça por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.739.641/RS manifestou-se pela observância da estrita legalidade. Por essa razão, tais valores não podem ser dispostos via Portaria, afinal, a delegação prevista nos artigos 11 e 13 da Lei nº 10.522/2002 referem-se apenas e tão somente quanto ao valor mínimo de cada parcela, bem como, de eventual apresentação de garantias. Vide: BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *REsp nº 1.739.641/RS*, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/6/2018, DJe de 29/6/2018.

⁵⁶ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. *Apelação Cível nº 0275365-15.2016.8.19.0001*. Rel. Jds. Des. Isabela Pessanha Chagas, Primeira Câmara Cível, julgado em 29/03/2019.

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE DIREITO AO PARCELAMENTO ESPECIAL DE DÉBITOS DO ICMS. LEI Nº 7.116/2015. SENTENÇA DE IMPROCEDÊNCIA. RESOLUÇÃO CONJUNTA SEFAZ/PEG Nº 199/2016. APELANTE QUE PLEITEIA O PARCELAMENTO NO VALOR DE 2% DA SUA RENDA BRUTA, NA FORMA DA LEI. RESOLUÇÃO QUE REGULAMENTOU A MATÉRIA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E RESERVA TRIBUTÁRIA. RESOLUÇÃO QUE NÃO EXTRAPOLOU OS LIMITES LEGAIS. PARCELAMENTO NA FORMA REQUERIDA QUE INVIABILIZA A QUITAÇÃO INTEGRAL DA DÍVIDA, TORNANDO-A IMPAGÁVEL, HAJA VISTA A EXORBITÂNCIA DE SEU VALOR. MANUTENÇÃO DA SENTENÇA. NEGADO PROVIMENTO AO RECURSO⁵⁷

Perceba-se: tendo em vista que o critério para definição do parcelamento para débitos superiores a 10 milhões limitou-se ao valor de cada parcela, não fixando o prazo máximo no qual a dívida poderia ser quitada, permitiu-se o surgimento de um pedido de parcelamento eterno. Leia-se: em uma interpretação desproporcional e literal da legislação estadual, pretende a sociedade empresária o deferimento de um parcelamento ilimitado, no qual, gozará do status de aparente regularidade fiscal e sequer conseguirá, com o valor de cada parcela, amortizar o montante total da dívida.

A matéria fora objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça, que atendendo ao critério de razoabilidade concluiu pela impossibilidade do parcelamento tributário ultrapassar o prazo de 2000 (dois mil) anos. Afinal, sua admissibilidade refletiria em uma nítida intenção em efetivamente inadimplir o débito - já que diante do ínfimo valor de cada parcela, sequer haveria a amortização⁵⁸.

Por essas e outras razões, não só ante a falha legislativa em não ter fixado o lapso temporal máximo (tal qual o fez para débitos até 10 milhões), o parcelamento deve ser visto como medida excepcional, sob pena de se consagrar a dívida tributária como positivo.

É dizer, empresas cujo passivo tributário revela-se reduzido (inferior a 10 milhões de reais) poderão quitar seu débito via parcelamento em até 5 anos, enquanto que aqueles que mais lesam os cofres públicos poderão efetuar o parcelamento “infinito”. Nítido exemplo portanto da desvalorização dos contribuintes adimplentes, do estímulo à dívida tributária, bem como, no tratamento desproporcional entre devedores.

⁵⁷ BRASIL, Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. *Apelação Cível nº 0275365-15.2016.8.19.0001*. Rel. Jds. Des. Isabela Pessanha Chagas, Primeira Câmara Cível, julgado em 29/03/2019.

⁵⁸ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *AgInt no AREsp n. 1.723.732*, Ministro Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do Trf5), DJe de 18/02/2022.

1.3 Planejamento tributário: evasão e elisão fiscais

A fuga à tributação é pauta financeira das sociedades empresárias, afinal, tributação é custo e como tal deve ser reduzido ao mínimo para proporcionar a majoração dos lucros. No entanto, o modo como é obtida a redução da carga tributária, se lícita ou ilicitamente delimitará sua caracterização entre evasão e elisão fiscais⁵⁹. Veja-se.

Dentre os critérios de distinção entres tais figuras encontram-se o cronológico e o instrumental. Mediante o critério temporal, evasão seria a conduta posterior à ocorrência do fato gerador, enquanto a elisão ocorreria previamente. No entanto, tal critério revela-se insuficiente, já que os meios praticados ilicitamente podem ocorrer em momento prévio à prática do fato gerador. Assim, aliado ao critério cronológico⁶⁰, tem-se como necessária a análise dos instrumentos/meios empregados para concretização da hipótese de incidência.

Valendo-se de significado outrora adotado, entende-se que: apesar do dissenso doutrinário na definição de tais institutos, a elisão constitui a conduta prévia a ocorrência do fato gerador com o objetivo de suprimir ou reduzir a incidência da carga tributária, através de mecanismos lícitos. Enquanto isso, a evasão é o emprego de vias ilícitas na fuga da tributação no momento ou após a ocorrência do fato gerador, tais como a simulação, a fraude e a sonegação. Desse modo, valendo-se dos critérios cronológico e instrumental tem-se que a elisão é preparação do eventual contribuinte para evitar a concretização da hipótese de incidência através de conduta compatível com o ordenamento jurídico. Por outro lado, a evasão fiscal enquadra-se na conduta concomitante ou posterior à ocorrência do fato gerador de modo que visa evadir o pagamento da carga tributaria devida.⁶¹ A evasão, além de sua ilicitude, repercute negativamente sobre a concorrência. Como assevera Paulo Caliendo “ A evasão ofende o princípio da livre concorrência, visto que opõe os contribuintes em situações diversas de competitividade, beneficiando os contribuintes que se eximem ao cumprimento de seus

⁵⁹ Desde logo, registra-se que a doutrina diverge quanto aos significantes e significados que envolvem o tema. Isto é, os termos evasão e elisão confundem-se a depender do autor. Hugo de Brito Machado, por exemplo, entende mais coerente valer-se da palavra “evasão” para referir-se ao comportamento lícito, enquanto “elisão” ao ilícito. Ressalva que “a opção terminológica perde seu sentido desde que o autor esclareça - com bofe Mary Elbe Queiroz - em qual sentido utiliza uma e outra palavra.” MACHADO, Hugo de Brito. *Introdução ao Planejamento Tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 68

⁶⁰ Acerca do critério cronológico destaca Hugo de Brito Machado: Quem evita está impedido que ocorra um evento, enquanto quem suprime está apagando um evento já ocorrido. Assim, quem evita o fato gerador está evitando que se concretize a hipótese de incidência tributária, e isto a ninguém pode ser proibido. Já, quem suprime está apagando o fato que realizou a hipótese de incidência tributária, e isto a ninguém é permitido.”⁶⁰ Ibid. p. 75.

⁶¹ ALBANO, op.cit., p. 31.

deveres e penalizando, no mercado, aqueles que se esforçam em estar em dia com seus deveres.”⁶²

De outro lado, maior problema encontra-se nos casos de planejamento tributário, a saber o estabelecimento da fronteira entre o lícito e o ilícito nos casos de dissimulação, tendo em vista a dificuldade em verificar a real intenção do agente na cadeia negocial.

Para aferição da licitude do planejamento tributário emplacou-se, outrora, a tese do propósito negocial, segundo a qual, o negócio jurídico celebrado deve ter um propósito, ínsito à si mesmo, que ultrapasse as razões meramente fiscais. Isto é: a celebração não poderia ter como motivação exclusiva a redução/supressão da carga tributária, sob pena de ter-se ausente o propósito negocial⁶³.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manifestava-se unisonamente favorável à tese do propósito negocial⁶⁴. No entanto, recentemente, sua jurisprudência tem, acertadamente, apresentado variações.

Em primeiro lugar, o artigo 116 paragrafo único do Código Tributário Nacional é norma de eficácia limitada, que exige para sua plenitude e aplicação a edição de lei ordinária que preveja os procedimentos para que os atos ou negócios jurídicos sejam desconsiderados pela autoridade administrativa. Porém, há aqueles que defendam que a norma anti dissimulação encontra-se regulamentada pelo Decreto 70.235/72 que disciplina o processo administrativo fiscal. No entanto, este diploma legal não atende ao requisito regulamentar do artigo 116 parágrafo único do Código Tribunal Nacional. Isso porque deverá ser estabelecido procedimento administrativo específico e via lei ordinária que esmiuça a desconsideração dos

⁶² CALIENDO, Paulo. Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica. In: *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. p.323.

⁶³ Como define Sacha Calmon: “De acordo com essa tese, a oponibilidade do ato ou negócio ao Fisco depende de ter sido ele praticado por razões extratributárias, ou seja, que não tenham por única finalidade a eliminação ou redução da carga tributária, mas, e.g., interesses de ordem familiar, questões econômicas etc. Inexistindo a finalidade extratributária, estaria a Fiscalização autorizada a desconsiderar a operação por dissimulação, como visto anteriormente.” CALMON, Sacha, Considerações acerca do planejamento Tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

p.647

⁶⁴ “GANHO DE CAPITAL. CESSÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA A PESSOA JURÍDICA DOMICILIADA NO EXTERIOR. REDUÇÃO DE CAPITAL PROMOVIDA DEPOIS DO RECEBIMENTO DE OFERTA VINCULANTE DE COMPRA DAS AÇÕES. Não produzem efeitos perante o Fisco as operações realizadas sem propósito negocial, com o único intuito de reduzir a tributação incidente sobre o ganho de capital materializado a partir da estipulação do preço a ser pago pelas ações detidas pelo sujeito passivo. IRRF SOBRE GANHO DE CAPITAL. DEDUÇÃO DO IRPJ DEVIDO NO PERÍODO. Deve ser deduzido do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo do tributo.” BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 9101-004.335 1ª Turma*, Sessão de 07 de agosto de 2019, Publicado em 09/09/2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 10. jan 2020.

atos e negócios jurídicos, o que não é feito pelo referido Decreto. Mais uma vez o posicionamento do CARF é oscilante, ora entendendo pela ausência de regulamentação, ora pela plena eficácia da regra anti elisiva.⁶⁵⁶⁶.

Em segundo lugar, quanto à adoção da tese do propósito negocial e a (im)prescindibilidade de razões extratributárias, o Conselho vem se posicionando no sentido de que a redução/supressão da carga tributária, per si, já denota propósito que legitima o negócio jurídico celebrado, não havendo que se questionar a sua licitude. Nesse sentido:

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. PROPÓSITO NEGOCIAL. LICITUDE. O legislador tributário não desconsidera o fato de o contribuinte buscar uma maneira menos onerosa de conduzir seus negócios, seja por motivos tributários, societários, econômicos ou quaisquer outros, desde que o faça licitamente. A reestruturação societária perpetrada pelo contribuinte, por si só, não desfigura a operação, notadamente quando a fiscalização não demonstra a ocorrência dolo, fraude ou simulação.

LANÇAMENTOS CONEXOS. CSLL. Na ausência de especificidades, aos lançamentos formalizados a partir da mesma base

⁶⁵ IRPJ E CSLL. FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO. A partir do advento da Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário. JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes da CSRF e de ambas as Turmas do STJ. O art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. No que concerne à União, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1201-001.136*, Sessão 26/11/2014, Disponível em <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 10 jan. 2020

⁶⁶ PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS. FALTA DE REGULAMENTAÇÃO DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 116 CTN. ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO. O parágrafo único do art. 116 do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, trata-se de regra anti-dissimulação, e prevê a possibilidade de desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária que até o momento não foi editada, não podendo, portanto, ser utilizado como fundamento da decisão. BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *Acórdão nº 3401-005.228*, Sessão de 27/08/2018, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em 10 jan. 2020.

fática aplica-se o mesmo julgado.⁶⁷

A oscilação do Conselho demonstra a insegurança jurídica a que se submete o sujeito passivo tributário que pode ver seus negócios desqualificados pela autoridade fiscal, ao argumento do seu único objetivo ser a busca pela menor onerosidade tributária. Deve-se lembrar que a economicidade e a gestão eficiente, desde que dentro dos limites da juridicidade, é direito do sujeito passivo tributário.⁶⁸ Dessa forma, exigir que o contribuinte eleja a via mais custosa é negar a existência ao direito a planejar-se tributariamente⁶⁹, quando, na verdade, deve a autoridade fiscal estar atenta a presença de vícios do negócio e não razões determinantes extratributárias.

No âmbito do Poder Judiciário a questão encontrava-se pendente de análise pelo Supremo Tribunal Federal. Desde 2001 a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2246 proposta pela Confederação Nacional do Comércio -CNC. A CNC defendia a inconstitucionalidade do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, inserido pela Lei Complementar nº 104/2001 ao argumento de ocorrência de violação à legalidade tributária, bem como sustentando que haveria a legitimação de um achismo fiscal.

Quase duas décadas após a propositura, em 11 de abril de 2022, em apreciação pelo Plenário, o Supremo Tribunal Federal julgou improcedente a pretensão da CNC, decidindo pela constitucionalidade do dispositivo por reconhecer que, ao visar a desconsideração de atos/negócios jurídicos distorcidos, a autoridade fiscal acabará, dentro dos permissivos legais, garantindo efetividade aos princípios da legalidade e lealdade tributária. Assim, reconheceu a Corte que o dispositivo questionado em nada macula a prática do planejamento tributário, afinal, seu objetivo precípua é permitir que a autoridade fiscal possa investigar a dissimulação da ocorrência do fato gerador.

⁶⁷ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, *Acórdão nº 1302-003.290*, Sessão 12/12/2018, Publicado em 28/01/2019 Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>, Acesso em: 10 jan. 2020.

⁶⁸ Sacha Calmon nos esclarece que: “Portanto, a busca pelo incremento da eficiência no exercício das atividades empresariais é um direito consubstanciado pela garantia do livre exercício da atividade econômica (art. 170 da CF de 1988) e pela livre-iniciativa (art. 1º da Cf de 1988), valor inscrito na ordem constitucional prática.” COELHO, op.cit., p.635.

⁶⁹“É certo que existem práticas preconizadas por alguns com o nome de “planejamento tributário” que ultrapassam os limites da licitude. Práticas abusivas, que não merecem o nome de “planejamento tributário”, porque, na verdade, consubstanciam verdadeiras fraudes- situando-se, portanto, no campo da ilicitude. Isto, porém, não quer dizer que não exista o direito ao planejamento tributário, que é, a rigor, atividade distinta da fraude fiscal. Direito subjetivo do contribuinte de escolher para a prática de suas atividades a forma que seja menos onerosa do ponto de vista tributário, desde que se mantendo no campo da licitude.” MACHADO, op. cit., p. 84

Dessa feita, a inconstitucionalidade do dispositivo, por si só, acertadamente não deve ser reconhecida, tendo em vista que só deverão ser desconsiderados os atos que apresentem dissimulação na ocorrência do fato gerador do tributo ou quanto a natureza dos elementos da obrigação tributária. O que deverá ser muito bem controlado, leia-se: regulamentado minuciosamente, é como a autoridade fiscal poderá atuar, em quais casos, observando o contraditório efetivo e a ampla defesa ao contribuinte e responsável tributário, de tal forma que não haja permissivo para uma mera interpretação econômica dos fatos.⁷⁰

1.4 Inadimplemento tributário

Sabe-se da fuga dos sujeitos passivos tributários ao cumprimento de suas obrigações principais e do histórico brasileiro na descrença do sistema público. O tributo configura meio de sustento do Estado Democrático de Direito e como tal instrumento que viabiliza a implementação de políticas públicas e concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição⁷¹. Seja com fim fiscal, ou seja, arrecadatório, ou extrafiscal, isto é, como intervenção na ordem econômica e social, fato é que o tributo compõe financeiramente o Estado para o desempenho de suas funções. Afinal, a tributação também se materializa em instrumento de indução do estado na atividade econômica estimulando setores e condutas e desencorajando

⁷⁰ Hugo de Brito Machado sustenta que a interpretação conferida ao parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional deverá ser dotada de parcimônia, a fim de se evitar a inconstitucionalidade ou a inutilidade do dispositivo. Literalmente aponta que: “Temos sustentado que, a depender da interpretação que se dê à denominada norma geral antielisão, albergada pelo parágrafo único do art. 116 do CTN, dita norma terá de ser considerada inconstitucional ou inútil. Inconstitucional se interpretada de modo a amesquinhar o princípio da legalidade tributária. Inútil se interpretada dentro dos limites desse princípio, porque mesmo sem ela o Fisco já tem desconsiderado diversos atos ou negócios jurídicos por entender que foram praticados com abuso de direito, e os tribunais têm apoiado essa atitude em todos os casos nos quais entende configurado o abuso de direito.” MACHADO, op. cit., p. 130. Diferentemente, Ricardo Lobo Torres ao responder a indagação se a norma geral antielisão seria inconstitucional ou inútil conclui pela negativa a ambas as hipóteses. Defende a constitucionalidade da disposição, tendo em vista que se encontra em conformidade com a ideia de justiça e os direitos fundamentais, refletindo a ponderação entre a capacidade contributiva e a legalidade. Quando a inutilidade, afirma que, sendo simulação e dissimulação coisas distintas, a regra antielisiva visa evitar uma distorção do sentido da lei a fim de dissimular a ocorrência do fato gerador. Vide: TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

⁷¹ Como será demonstrado no próximo capítulo, a infração à ordem tributária é historicamente tida como de baixo potencial lesivo, com inúmeros permissivos para sua resolução fora da seara judicial, bem como, extinguindo sua punibilidade mediante o pagamento. A doutrina destaca a prejudicialidade de tal concepção: “Superada está a ideia de que o delito fiscal era um delito de luvas brancas que despertava mais do que censura, admiração social. Essa neocriminalização presta apenas para indicar que o Direito Penal tem o papel de promover novos valores. promover a ética fiscal. É esse o ponto a que chegamos. Tributos não são um custo ou um ônus, são o preço necessário a ser pago para que possa o Estado garantir o modelo de sociedade em que todos tenham liberdade, econômicas ou não, e possam atingir a plenitude de suas capacidades, qualquer que sejam.” PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições Criminológicas, Político-Criminais e Dogmáticas*; Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p.305.

outras, tanto mediante o manuseio de alíquotas como criando incentivos fiscais. Como esclarece e classifica Eros Roberto Grau, a intervenção estatal na atividade econômica pode se dar de três maneiras, quais sejam: (i) intervenção por absorção ou participação; (ii) intervenção por direção e (iii) intervenção por indução:

No primeiro caso, o Estado intervém *no* domínio econômico, isto é, no campo da *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, por *absorção* ou *participação*. Quando o faz por *absorção*, o Estado assume integralmente o controle dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de monopólio*. Quando o faz por participação, o Estado assume o controle de parcela dos meios de produção e/ou troca em determinado setor da *atividade econômica em sentido estrito*; atua em *regime de competição* com empresas privadas que permanecem a exercitar suas atividades nesse mesmo setor. No segundo e no terceiro casos, o Estado intervém *sobre* o domínio econômico, isto, sobre o campo *atividade econômica em sentido estrito*. Desenvolve ação, então, como regulador dessa atividade. Intervém, no caso, por *direção* ou por *indução*. Quando o faz por *direção*, o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da *atividade econômica em sentido estrito*. Quando o faz, por *indução*, o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados.⁷²

No entanto, a concepção do tributo como imprescindível para manutenção da vida em sociedade, em âmbito popular, é de diminuta aceitação. Pela grande massa, o exercício da competência tributária é tido como uma intervenção indevida do ente federativo no patrimônio do particular. Não se reprime por completo tal colocação, sobretudo dada a má alocação dos recursos públicos por certas administrações, bem como, pelos constantes casos de corrupção descobertos que demonstram o dinheiro do contribuinte escoando para os bolsos daqueles que deveriam representar a vontade do povo. Campanhas como “Não vou pagar o pato” que ecoam a alta carga tributária e reprimem a criação e o aumento dos tributos exemplificam o posicionamento⁷³.

Porém, entende-se que a discussão não está exatamente em desfavor do índice de tributação, mas em questões de ordem política, eleitoral e administrativa. Esclareça-se que não se pretende afirmar a perfeição do sistema tributário, que como outrora se demonstrou denota

⁷² GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo: Malheiros, 17. ed. atualizada. 2015. p.143.

⁷³ FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Campanha da Fiesp “Não Vou Pagar O Pato” É Contra Aumento E A Criação de Impostos*. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/imprensa/campanha-da-fiesp-nao-vou-pagar-o-pato-e-contra-aumento-e-a-criacao-de-impostos/>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

manifesta seletividade aos detentores de alto padrão econômico e incide manifestamente de forma desproporcional, atingindo majoritariamente as classes menos abastadas via tributos sobre consumo.

Paralelamente à descrença na administração dos recursos públicos, tem-se a tributação como ônus ao desempenho da atividade empresária, atrelado aos custos do empreendimento. Sendo assim, com objetivo de majoração da margem de lucro, o atuar da sociedade empresária de forma a reduzir ou suprimir a incidência da carga tributária é constante. Como analisado anteriormente, essa conduta pode se dar de inúmeras formas, seja mediante o planejamento tributário, comportando-se licitamente, seja adotando condutas abusivas ou ilícitas, caracterizando-se a evasão fiscais.

Ao lado dessas condutas, a de caráter mais simplório a ser visualizado é o mero inadimplemento tributário, ou seja, simplesmente deixar de recolher os tributos devidos.

O débito tributário é latente, mesmo com todos os mecanismos criados para sua cobrança e coercibilidade que, na prática, denotam extrema ineficácia.⁷⁴ Conforme relatórios elaborados pelo Conselho Nacional de Justiça, as execuções fiscais compõem a maior parte dos processos no Judiciário⁷⁵, representam 73% (setenta e três por cento) das execuções em estoque, estas por sua vez, equivalem à 54,2% (cinquenta e quatro inteiros e dois décimos por cento) de todos os processos pendentes. Os principais estados com pendência de execuções apuradas no são São Paulo (71,2%), Rio de Janeiro (65,9%), Pernambuco (63%), Distrito Federal (61,5%) e Santa Catarina (55,3%). Na Justiça Federal a última taxa de congestionamento divulgada de execução fiscal está na ordem de 93% (noventa e três por cento) e na Estadual 89% (oitenta e nove por cento). Os dois Tribunais estaduais mais sobrecarregados são o Tribunal de Justiça de São Paulo, que conta com quase 12 milhões de execuções fiscais pendentes e o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, com aproximadamente 6,5 milhões.

Os dados permitem concluir que a maior parte dos débitos tributários não são adimplidos voluntariamente pelo sujeito passivo tributário. Além disso, merece destaque é que

⁷⁴ No capítulo seguinte, analisar-se-á a extrema benesse conferida aos devedores tributários no âmbito criminal, já que a persecução penal encontrará diversos óbices, seja a dependência (em regra) de lançamento definitivo em administrativa, pela possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo pelo adimplemento do débito. Seria a lesão à ordem tributária o crime perfeito?

⁷⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2019*. Brasília: CNJ, 2019. “O impacto da execução é significativo principalmente nos segmentos da Justiça Estadual, Federal e Trabalhista, correspondendo, respectivamente, 55,6%, 51,7%, e 49,7% do acervo total de cada ramo, conforme aponta a Figura 98. Em alguns tribunais, a execução chega a consumir mais de 60% do acervo. É o caso de: TJDFT, TJPE, TJRJ, TJSP na Justiça Estadual; TRF2 na Justiça Federal; e TRT10, TRT13, TRT14, TRT18, TRT19, TRT21, TRT22, TRT23, TRT7, TRT8 na Justiça do Trabalho.” Disponível em : <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf> Acesso em: 27 jan. 2020.

ainda que se trate da execução fiscal como instrumento judicial próprio da Fazenda na persecução de seu crédito há de se considerar a sua ineficiência, já que a maior parte das execuções fiscais são frustradas pela ausência de localização de patrimônio do devedor.⁷⁶

Ademais, sabe-se que boa parte dos débitos tributários sequer chegam às vias judiciais, seja em razão do teto estabelecido pelas Procuradorias para ajuizamento da execução fiscal, seja pelos empecilhos de ordem administrativa. Verifica-se nos dados abertos publicados pela Procuradora Geral da Fazenda Nacional⁷⁷ (atualizados até dez/2019) que há mais de 65 mil inscrições em dívida ativa geral, não previdenciária, apenas no Estado do Rio de Janeiro e mais de mil inscrições relativas ao Estado de São Paulo.

O Fisco, no intuito de obter a recuperação desses créditos, acaba por adotar medidas outras, classificadas como sanções políticas, que objetivam a cobrança indireta do tributo, a exemplo da apreensão de mercadorias e fechamento de estabelecimento com o único fundamento da inadimplência tributária.

A falha do sistema de cobrança dos débitos tributários é notório e não passa despercebido ao Legislativo. Encontra-se em tramitação na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 1.646/2019 que visa estabelecer medidas de combate ao devedor contumaz e fortalecer a cobrança da dívida ativa.

Tal proposta pretende enquadrar como devedor contumaz aquele que possua valor igual ou superior à 15 milhões de reais em situação irregular por mais de um ano, e mediante processo administrativo impor restrições como, por exemplo, cancelamento do cadastro fiscal e impedimento de fruição de benefícios fiscais pelo período de 10 anos.

No entanto, mais uma vez, tem-se que o pagamento afasta as restrições, já que o sujeito passivo poderá parcelar o débito, a fim de obter a suspensão do processo, ou quitar a dívida, extinguindo o processo administrativo, desde que o faça antes da notificação da decisão administrativa. O referido Projeto prevê ainda a possibilidade sobre os créditos classificados como irrecuperáveis de concessão de descontos de até 50% sobre o montante da dívida, e parcelamento em até 60 vezes, desde que: (i) não haja indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento, (ii) não reduza o montante principal do tributo, (iii) não abranja multas decorrentes de lançamento de ofício, (iv) não incida sobre créditos relativos ao sistema de arrecadação

⁷⁶ “Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos - daí a difícil recuperação.” Ibid.

⁷⁷ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Dados Abertos. Informações ao cidadão*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/dados-abertos>> Acesso em: 10 jan. 2020.

conhecido como Simples Nacional ou relativos ao FGTS, tampouco (v) recaia sobre créditos inscritos em dívida ativa federal há menos de dez anos. Apesar de se dizer enérgico quanto à cobrança de dívida ativa, ao combate aos devedores contumazes e à tentativa de recuperação dos créditos o Projeto padece dos vícios tradicionais, permite o pagamento como forma de obstar a aplicações de sanções, prevê patamar extremamente alto para que haja a classificação como devedor contumaz (15 milhões).

Resta saber se o inadimplemento tributário conduziria à uma ilicitude concorrencial. Poderia a mera infração à ordem tributária cumulativamente macular a concorrência? A resposta não é tão simples como parece, e nem poderia ser. De fato, a sobrevida financeira adquirida com o não cumprimento de suas obrigações tributárias traz aos agentes do mercado margem para alocação do montante em outras áreas⁷⁸. Suponha o *player* que se vale de sua ilícita redução de custos para reduzir seus preços e eliminar os concorrentes contemporâneos. Da mesma forma, aquele que se vale do superavit obtido mediante a frustração à receita tributária para incrementar sua linha de produção, modernizar seu aparelhamento, investir em outros setores e expandir suas linhas.

Tais considerações, advirta-se, pressupõem condições normais de temperatura e pressão, já que em cenários de crise da sociedade empresária, o inadimplemento tributário equivaleria a um prolongamento de suas atividades, mas não à margem para interferência na potencialidade concorrencial. Afinal, para a prática de concorrência desleal pressupõe detenção de posição dominante ou sua decorrente aquisição⁷⁹.

O Conselho Administrativo de Defesa Econômica tem se posicionado no sentido de que, o descumprimento de determinações legislativas, não equivalem à violação propriamente concorrencial de tal forma que as distorções causadas são efeito tangencial. Em seu endereço eletrônico o Conselho esclarece que seu papel não é de “corrigir distorções isoladas decorrentes

⁷⁸ Alberto Camelier destaca que “Por fim, ressalte-se que o mesmo ocorre em relação à empresa que não recolhe os tributos de sua atividade e, em função disso, abaixa artificialmente seus preços, concorrendo deslealmente em relançar aos seus pares, que não conseguirão colocar seus produtos no mercado a preços competitivos. Em todas essas situações verifica-se, sem sombra de dúvidas atos de concorrência contrários às práticas honestas em matéria industrial ou comercial, como reza o art. 10 bis da Convenção de Paris.” CAMELIER DA SILVA, Alberto Luís. *Concorrência desleal: atos confusão*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 84/85.

⁷⁹ Acerca da complexidade do traçar da linha entre uma situação fática de hipossuficiência para adimplemento e a existência de uma estratégia concorrencial, Pedro Barbosa explica que: “ Situação mais complexa é aquela da hipótese (iii), mero inadimplemento tributário, visto que muitas vezes este não é utilizado como estratégia concorrencial, mas cuida de fato que ocorre na iminência de situações falimentares. Há, entretanto, uma observação a ser feita, visto que a falência poderá ser uma saída necessária para que desfalques (ii) sejam continuamente perpetrados por sociedade empresária que opere na irregularidade. Não há limites para o discurso patético ou criativo dos seres que tomaram a deslealdade como proceder habitual em seus mercados.” BARBOSA, op. cit. 2022, p. 213-214.

de atos constituídos à beira da legalidade que, acaso legítimos, preservariam o ambiente concorrencial, e cuja licitude deva ser apurada em esfera distinta da dos órgãos antitruste.”⁸⁰

Como advertido por Ana Frazão, Ex-Conselheira do Conselho Administrativo de Defesa Econômica, a violação da legislação tributária não pode isolada e automaticamente equivaler a um ilícito concorrencial⁸¹. Isso porque enquanto um concorrente estar-se-ia valendo de uma ilicitude tributária, seu oposto poderia estar se beneficiando de outra ilicitude, seja ambiental, seja trabalhista. Nessa hipóteses, ambos estariam usufruindo de uma conduta ilícita para projetar distorção concorrencial. No entanto, não haveria ilicitude do ponto de vista concorrencial, *stricto sensu*, mas sim a necessidade de correção específica no âmbito das ilicitudes cometidas. Isto é, os ilícitos tributário, ambiental ou trabalhista deveriam ser corrigidos e coibidos pelos setores próprios. Portanto, exige-se uma análise minuciosa, pormenorizada e sistemática de como o inadimplemento tributário está afetando um determinado setor e se de fato é o único instrumento de que se valem os agentes desse mercado relevante para afetação dos concorrentes⁸².

⁸⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. *Perguntas sobre infrações à ordem econômica*. Disponível em: <<http://www.cade.gov.br/servicos/perguntas-frequentes/perguntas-sobre-infracoes-a-ordem-economica>> Acesso em: 15 fev. 2020

⁸¹ “Com efeito, se o descumprimento maciço de legislação pode ser visto como um ilícito antitruste, isso deve ser endereçado de forma ampla e sistemática, na medida em que não se pode isolar, para efeitos da análise antitruste, apenas um tipo de violação, seja ela tributária ou de qualquer outro tipo.” FRAZÃO, Ana. *Inadimplência tributária pode ser ilícito concorrencial?*. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/inadimplencia-tributaria-pode-ser-ilicito-concorrencial-16102019>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

⁸² Outro aspecto relevante a ser constatado ou quiçá estimulado é a consciência tributária da clientela, é dizer: a preocupação do consumidor quanto a regularidade fiscal do seu fornecedor. Leia-se: a crescente consciência ambiental, por exemplo, sobre os hábitos de consumo pode ser transposta ao setor fiscal. Da mesma forma que a investigação sobre a matéria prima utilizada, sobre a qualidade das condições de trabalho e sua remuneração, a verificação do adimplemento tributário pela sociedade empresária é imprescindível. Assim, a idealização é composta pela caracterização do consumidor como verdadeiro fiscal, pautado pela consciência consumerista estruturada em um tripé: fiscal, ambiental e trabalhista. Acerca da ausência de gama informacional e da malícia presente nas relações de consumo onde, por vezes, o importante é o preço final, adverte o Dr. Pedro Marcos Nunes Barbosa que: “O consumidor (contribuinte de fato) não está na plenitude da simetria informacional sobre se seu adquirente repassa o montante pago independentemente de como tal custo foi formado. Ou seja, nem sempre há uma convergência perfeita entre o destinatário dos produtos e serviços e o que se tem como leal no ambiente mercantil, já que também existe conduta oportunista e imediatista no polo consumerista. Afinal de contas, consumidores tendem a ser hipossuficientes e nem sempre são santos.” BARBOSA, op. cit., 2022, p. 206

2. POTENCIAL DISTORÇÃO TRIBUTÁRIA

Postas as premissas ora analisadas, cumpre verificar o tratamento constitucional conferido à livre concorrência e à livre iniciativa como fundamento e princípio da ordem econômica. Bem como, de que modo a tributação conecta-se e se relaciona com a referida ordem.

Essencial, nesta análise, compreender o alcance e objetivo do art. 146-A da Constituição Federal, inserto mediante o poder constituinte derivado expressado na Emenda Constitucional nº 32/2003. Não obstante o esforço legislativo só ter se movimentado o ano de 2017, o Projeto de Lei nº 284/2017, originário do Senado, encontra-se paralisado, desde março de 2019, na Comissão de Transparência, Governança, Fiscalização e Controle e Defesa do Consumidor. Sendo assim, apesar de quase duas décadas, desde a inserção do artigo na Constituição, o legislador complementar até o momento não regulamentou a matéria.

Dever-se-á, por fim, delinear como a lei complementar poderia evitar os desequilíbrios concorrenciais e quais as medidas necessárias para coibir condutas anticompetitivas atreladas à tributação.

2.1 A Livre concorrência como princípio da Ordem Econômica

Antes de adentrar à análise da livre concorrência como princípio da ordem econômica, mister traçar breves considerações acerca da livre iniciativa. Inclusive, por questões lógicas, afinal, sem reais chances de adentrar ao mercado, sequer haverá que se falar em concorrência.

Contextualizando a presente discussão, faz-se necessário trazer à lume considerações outrora feitas a respeito da ordem econômica, sua acepção conceitual e tratamento nas constituições brasileiras.

A ordem econômica é expressão que pode, dentre seus diversos significados, designar tanto o mundo do ser, isto é: (i) a ordem fática concreta composta pelas relações econômicas; (ii) como o mundo do dever-ser, refletindo as disposições regulatórias dos fenômenos econômicos e ainda, há de se falar na (iii) concepção de ordem econômica como sinônimo de ordem jurídica. Vital Moreira, renomado jurista português, em sua obra intitulada *A Ordem Jurídica do Capitalismo*, esclarece a polissemia presente no conceito de "ordem econômica" admitindo-se, dentre os possíveis sentidos pode-se compreendê-la como: (i) conjunto de formas relacionais dos fenômenos econômicos, leia-se: "o conjunto das formas nas

quais se realiza *in concreto* a direcção do processo económico cotidiano"⁸³ (ii) conjunto de preceitos que regulem a atuação e comportamento dos sujeitos económicos; (iii) ordem jurídica da economia.⁸⁴

Além da abordagem conceitual deve-se demonstrar como a Ordem Económica surge nas constituições brasileiras⁸⁵. Iniciada sua aparição na Constituição de 1934 a ordem económica surge atrelada à ordem social⁸⁶ e assim se mantém até a de 1988, excepcionada a de 1937 - a qual conta com capítulo exclusivamente destinado a ordem económica. No decorrer das constituições a ordem económica foi pautada no mundo do dever ser por princípios e orientações próprias de cada época. Abrangeu-se desde “princípios da justiça e necessidades da vida nacional”⁸⁷ a fim de assegurar existência digna, fomento da económica popular, o desenvolvimento do crédito, e a nacionalização de determinados setores⁸⁸, passando pela valorização do trabalho como dever social, a prosperidade nacional, manutenção do fomento da economia popular e da nacionalização - Constituição de 1937 - até a justiça social combinada com a liberdade de iniciativa, valorização do trabalho e a busca pela garantia a existência digna - Constituição de 1946.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 conta com título próprio destinado à ordem económica e financeira, compreendendo os artigos 170 a 192, e revela a ordem económica como implementadora de políticas públicas. Esta função ultrapassa o papel

⁸³MOREIRA, Vital. A ordem jurídica do capitalismo. Coimbra: Centelha. 1973. p. 67 -71

⁸⁴ A diferença entre os itens (ii) e (iii) é que enquanto o primeiro refere-se a normas e regras de conduta de diferentes naturezas - jurídica, moral, religiosa, entre outras -o segundo cinge-se à regulação jurídica

⁸⁵ Vital Moreira já em suas considerações introdutórias nos revela essa metodologia ao passo que defende a análise da ordem jurídica do capitalismo em dois planos, quais sejam: “[...] num plano geral, isto é, em todos os aspectos juridicamente relevantes da economia; e num plano constitucional, isto é, naqueles aspectos fundamentais da ordem jurídico-económica e que, por isso, estão mais ou menos completamente incluídos na constituição do estado.” Ibid. p.14

⁸⁶ Sobre a terminologia adotada nas constituições ‘da ordem económica e social’ cabe destacar a crítica de Eros Roberto Grau: “Tanto antes com agora, no entanto, a alusão a uma e a outra, além de injustificada, conduz a ambiguidades. De um parte, a uma ordem social (seja económica e social vou tão somente social) como subconjunto de normas constitucionais poderia nos levar a indagar do carácter das demais normas constitucionais - não teriam elas, acaso, também carácter social? O fato é que toda a ordem jurídica é social, na medida em que voltada à ordenação social. Ademais, poder-se-ia mesmo tudo inverter, desde a observação de que a ordem social - ordem normativa, da sociedade - abrange, além da ordem jurídica positiva, uma ordem ética, inúmeras ordens religiosas e diversas ordens jurídicas não “positivadas”.” GRAU, op.cit., p.69.

⁸⁷ Constituição de 1934 : Art 115 - A ordem económica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites, é garantida a liberdade económica. BRASIL, *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em: 20 jan. 2020.

⁸⁸ Constituição de 1934: Art 117 - A lei promoverá o fomento da economia popular, o desenvolvimento do crédito e a nacionalização progressiva dos bancos de depósito. Igualmente providenciará sobre a nacionalização das empresas de seguros em todas as suas modalidades, devendo constituir-se em sociedades brasileiras as estrangeiras que atualmente operam no País. Ibid.

intermediário do Estado, afastando-o da figura meramente mediadora e organizadora, passando a exigir uma atuação proativa na concretização dos fundamentos (art. 1º CF/88)⁸⁹ e objetivos (art. 3º CF/88)⁹⁰ da República traçando diretrizes a fim de ensejar a aplicabilidade e interpretação dinâmicas da própria constituição. Nesse sentido dispõe Eros Roberto Grau:

“A contemplação, nas nossas Constituições, de um conjunto de normas compreensivo de uma “ordem econômica”, ainda que como tal não formalmente referido, é expressiva de marcante transformação que afeta o direito, operada no momento em que deixa de meramente prestar-se à harmonização de conflitos e à legitimação do poder, passando a funcionar como instrumento de implementação de políticas (no que, de resto, opera-se o reforço da função de legitimação do poder).”⁹¹

[...]

A ordem econômica (mundo do dever ser) produzida pela Constituição de 1988 consubstancia um meio para a construção do *Estado Democrático de Direito* que, segundo o art. 1º do texto, o Brasil constitui. Não o afirma como *Estado de Direito Social* - é certo - mas a consagração dos *princípios da participação* e da *soberania popular*, associada ao quanto se depreende da interpretação, no contexto funcional, da totalidade dos princípios que a conformam (a ordem econômica), aponta no sentido dele.

A inexistência de contradição entre tais princípios, a textura das regras constitucionais consideradas e, ainda, a atribuição, à sociedade, de legitimidade para reivindicar a realização de políticas públicas podem fazer do Estado efetivo agente - por ela responsável- da promoção do bem-estar.⁹²

Dessa forma, a atual Constituição orienta a atuação estatal de modo a garantir não só direitos atrelados a proteção do sistema, mas a reivindicar a efetividade de implementação de

⁸⁹ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político. BRASIL, op.cit.

⁹⁰ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. *Ibid.*

⁹¹ GRAU, op. cit., p. 15.

⁹² *Ibid.* p.316.

políticas públicas.⁹³ Demonstrando a sua força normativa^{94 95} e condicionando-se à realidade fática, supera-se a afirmação de papel acessório, quiçá inexistente, consubstanciando mera folha de papel⁹⁶. Tem-se a inclinação e a exigência por uma interpretação dinâmica⁹⁷ que permita a

⁹³ “No desempenho do seu *novo papel*, o Estado, ao atuar como agente de implementação de políticas públicas, enriquece suas funções de integração, de modernização e de legitimação capitalista. Esse sua atuação, contudo, não conduz à substituição do sistema capitalista por outro. Pois é justamente a fim de impedir tal substituição – seja pela via da transição para o socialismo – que o Estado é chamado a atuar sobre e no domínio econômico. O *sistema capitalista* é assim preservado, renovado sob *diverso regime*. O modo de produção. Os esquemas de repartição do produto e os mercados capitalistas, no âmbito interno e no quadro internacional, são mantidos em sua integridade. Daí porque interessa ao capitalismo uma Constituição “progressista”. Justamente no ser “progressiva” é que a Constituição formal não apenas ensejará a manutenção da “ordem capitalista”, mas conferirá operacionalidade plena ao poder detido pela classes dominantes.” *Ibid.* p. 43. Acerca da instrumentalizado do Direito Concorrencial: “A disciplina da concorrência insere-se em contexto de dupla instrumentalizado. Por um lado organiza os processos que fluem segundo as regras da economia de mercado, colocando a sua disposição normas e instituições e, por outro, converte-se em instrumento de que lança mão o Estado para influir em tais processos e, a um tempo só, obter a consecução de determinados objetivos de política social - instrumento destinado ao desenvolvimento de políticas públicas, como se vê.” FORGIONI, op. cit., p.83.

⁹⁴ HESSE, K. *A força normativa da Constituição*. Traduzido por: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: safe.

⁹⁵ Nesse sentido, afirma-se a Constituição como norma jurídica cuja representação não configura mero espelho ou sustento dos *fatores reais de poder*, mas sim é capaz de exercer papel determinante na realidade social. Isto é, configura via de mão dupla ao passo que: “Determinada pela realidade social e, ao mesmo tempo, determinante em relação a ela, não se pode definir como fundamental nem a pura normatividade, nem a simples eficácia das condições sócio-políticas econômicas.” *Ibid.* p. 15. Além disso, tal normatividade de que é dotada a Constituição vem acompanhada não só de certa correspondência à realidade, mas também da *vontade de Constituição*. “Essa vontade de Constituição se origina de três vertentes diversas. Baseia-se na compreensão da necessidade e do valor de uma ordem normativa inquebrantável, que proteja o Estado contra o arbítrio desmedido e disforme. Reside, igualmente na compreensão de que essa ordem constituída é mais do que uma ordem legitimada pelos fatos (e que, por isso, necessita de estar em constante processo de legitimação). Assenta-se também na consciência de que, ao contrário do que se dá com uma lei do pensamento, essa ordem não logra ser eficaz sem o concurso da vontade humana. Essa ordem adquire e mantém sua vigência através de atos de vontade.” *Ibid.* p. 19.

⁹⁶ LASSALE, op.cit., 1993.

⁹⁷ “Constituição *dirigente* que é, a de 1988 reclama - e não apenas autoriza - *interpretação dinâmica*. Volta-se à transformação da sociedade, transformação que será promovida na medida em que se reconheça, no art. 3º - e isso se impõe -, fundamento à reivindicação, pela sociedade, de *direito à realização de políticas públicas*. Políticas públicas que, objeto de reivindicação constitucionalmente legitimada, hão de importar o fornecimento de prestações positivas à sociedade.” GRAU, op.cit. p.15 *Ibid.*, p.212.

reconstrução do texto junto ao fato jurídico relevante⁹⁸ viabilizando a função de implementar políticas públicas *pari passu* a aplicabilidade/concretização de sua carga principiológica⁹⁹.¹⁰⁰ Posto isso, e afastando-se de uma leitura estática, compreende-se o papel do Estado na condução da ordem econômica, intervindo em maior ou menor grau¹⁰¹.

A livre iniciativa tem espaço no texto constitucional em dois momentos. Primeiro, no Título I, dedicado aos princípios fundamentais, registra-se o valor social da livre iniciativa como fundamento da República Federativa Brasileira.¹⁰²

Veja-se: o fundamento republicano não é a livre iniciativa, *per se*, mas sim os valores sociais dela decorrentes. Daí pode-se concluir que a faceta constitucional que assume o princípio é mais que uma mera expressão da liberdade econômica. É, na verdade, o exercício desta liberdade de forma equânime, justificada com um fim social. Tanto assim, que em um segundo momento, já por ocasião do Título VII- Da Ordem Econômica e Financeira, a livre iniciativa é tratada como fundamento da ordem econômica, ao lado da valorização do trabalho humano, pautando-se na justiça social. É, por assim dizer, uma livre iniciativa que deverá ser observada na ordem econômica em conjunto com outros princípios como a soberania nacional, a propriedade privada, a função social da propriedade, a livre concorrência e os princípios de integração (a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca por pleno emprego).¹⁰³

98 Neste ponto cabe fazer uma diferenciação que será de tanto útil para compreensão de algumas colocações, no que tange o papel do magistrado e a necessidade de atividade criativa vinculada ao texto normativo. Em suma: entende-se o texto normativo como a letra da lei, isto é, a disposição legal; ao passo que a norma jurídica vai além, representando o texto normativo interpretado/aplicado à realidade, ao caso concreto. Basicamente: distinguem-se norma e texto normativo vez que, valorizando o trabalho interpretativo e judicial, sendo a norma resultado do processo de concretização do direito, da atividade jurisdicional e, ao mesmo tempo, um movimento de (re)construção. Em suma, a norma é a conjunção do direito e realidade. Sobre a matéria: MÜLLER, F. O novo paradigma do direito. Introdução à teoria e metódica estruturantes. 3a ed.rev.at.amp. Tradução de Peter Naumann, Eurides Avance de Souza. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

99 Especificamente no que tange ao direito concorrencial: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. BRASIL, *op.cit.*

100 ALBANO, *op.cit.*, p.9-13.

101 Vide capítulo 1, Item 1.4

102 Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; BRASIL, *op.cit.*

103 José Afonso da Silva aborda a defesa do consumidor, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais e a busca por pleno emprego como princípios de integração. Esclarece o autor que todos esses princípios direcionam-se solucionar a marginalização regional ou social. DA SILVA, José Afonso. *Curso de*

Como pondera Eros Roberto Grau:

Vê-se para logo, destarte, que se não pode reduzir a livre iniciativa, qual consagrada no art. 1º, IV, do texto constitucional, meramente à feição que assume como liberdade econômica ou liberdade de iniciativa econômica.

Dir-se-á, contudo, que o princípio, enquanto fundamento da ordem econômica, a tanto se reduz. Aqui também, no entanto, isso não ocorre. Ou - dizendo-o de modo preciso: livre iniciativa não se resume, aí, a "princípio básico do liberalismo econômico" ou a "liberdade de desenvolvimento da empresa"- apenas - à liberdade de única do comércio, pois. Em outros termos: não se pode visualizar no princípio tão somente uma afirmação do capitalismo.¹⁰⁴

Dessa feita, a livre iniciativa é protegida na medida em que socialmente funcionalizada e como instrumento da concretização da justiça social. Conforme Eros Roberto Grau: "Isso significa que a livre iniciativa não é tomada, enquanto fundamento da República Federativa do Brasil, como expressão individualista, mas im no quanto expressa de socialmente valioso".¹⁰⁵ Não obstante ao Poder Público seja dado intervir na ordem econômica a fim de reprimir abusos e excessos, (art 173 §4º CRFB), e em sendo necessário limitando a livre iniciativa, esta também encontra limitação decorrente do próprio poder econômico. Isto é: a livre iniciativa encontra-se limitada tanto por agentes públicos como privados. Estes atuam, por exemplo, na criação de barreiras de ingresso ao nicho mercadológico no qual estão inseridos.¹⁰⁶ Enquanto isso, aqueles agem de forma interventiva ou indutiva.

A livre iniciativa pode ser, sinteticamente, entendida como a liberdade de ingresso no mercado, isto é, como garantia de acesso ao mercado como expressão do exercício da liberdade individual. No entanto, não é só. Eros Roberto Grau, ao reconhecer a pluralidade de sentidos que a liberdade de iniciativa econômica comporta, sintetiza o seguinte quadro expositivo:

Inúmeros sentidos, de toda sorte, podem ser divisados no princípio, em sua dupla face, ou seja, enquanto liberdade de comércio e indústria e enquanto liberdade de concorrência. A este critério classificatório acoplado-se outro, que leva à distinção entre liberdade pública e liberdade privada, poderemos ter equacionado o seguinte quadro de exposição de tais sentidos:

Direito Constitucional Positivo. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros. p. 810.

¹⁰⁴ GRAU, op.cit. p. 200.

¹⁰⁵ Ibid. p. 198.

¹⁰⁶ "Cumprido, então, observar que a liberdade de iniciativa econômica não sofre compressão só do Poder Público. Este efetivamente o faz legitimamente nos termos da lei, quer regulando a liberdade de indústria e comércio, em alguns casos impondo a necessidade de autorização ou de permissão para determinado tipo de atividade econômica, quer regulando a liberdade de contratar, especialmente no que tange à relações de trabalho, mas também quanto à fixação de preços, além da intervenção direta na produção e comercialização de certos bens. Acontece que o desenvolvimento do poder econômico privado, fundado especialmente na concentração de empresas, é fator de limitação à própria iniciativa privada, na medida em que a concentração capitalista impede ou estorva a expansão das pequenas iniciativas econômicas." DA SILVA, op.cit., p. 809.

- a) liberdade de comércio e indústria (não ingerência do Estado no domínio econômico):
 - a.1) faculdade de criar e explorar uma atividade econômica a título privado - liberdade pública;
 - a.2) não sujeição a qualquer restrição estatal senão em virtude de lei - liberdade pública;
- b) liberdade de concorrência:
 - b.1) faculdade de conquistar a clientela, desde que não através de concorrência desleal - liberdade privada;
 - b.2) proibição de formas de atuação que deteriam a concorrência - liberdade privada;
 - b.3) neutralidade diante do fenômeno concorrencial em igualdade de condições dos concorrentes - liberdade pública.¹⁰⁷

Isto é: dentre os sentidos de liberdade econômica, é possível visualizar facetas de ordem pública e privada. A primeira configuraria: (i) a possibilidade de atuar em determinada atividade econômica, (ii) sem empecilhos estatais, salvo previsão legal - ou seja, liberdade negativa - bem como, (iii) sem favorecimento especial a determinados agentes. Já sob a ótica privada, ter-se-ia a atuação do agente econômico de forma leal, captando sua clientela por seus próprios méritos, proibindo-se o atuar em detrimento da concorrência.

Enquanto a livre iniciativa tem papel no ingresso ao mercado, isto é, nos primeiros passos do agente na ordem econômica, a livre concorrência visa garantir condições para a sua continuidade de atuação. A livre concorrência, dessa forma, surge no texto constitucional como princípio norteador da ordem econômica e como tal deve direcionar a atuação estatal na garantia das condições estruturais para o bom desenvolvimento da atividade econômica, prevenindo e reprimindo abusos.

Esmiuçando a relação de oposição e complementariedade entre a livre iniciativa e a livre concorrência, Eduardo Molan Gaban e Juliana Oliveira Domingues ponderam que:

Apresentados os princípios que se acredita imediatamente presentes na abordagem da defesa da concorrência, cabe asseverar que todos eles podem ser, para efeitos de simplificação e operacionalização do objeto de análise, unificados na relação entre livre iniciativa e livre concorrência, como opostos-complementares.

Isto é, numa eleição de vertentes valorativas sob a ótica das diretrizes em jogo na tutela da livre concorrência e do mercado nacional, poder-se-ia, de um lado, situar o princípio da livre-iniciativa, corolário da liberdade individual, de empresa e atuação de agentes de mercado, e de outro, a livre concorrência englobando valores como o bem-estar do consumidor (escopo mediato da defesa da concorrência), a função social da propriedade (empresa) e também, em defesa destas três ordens de valores, a regra de repressão ao abuso do poder econômico.¹⁰⁸

Portanto, a livre iniciativa e a livre concorrência imbricam-se cronologicamente de tal modo que cada expressão da liberdade é essencial uma a outra, como forma de garantir a melhor

¹⁰⁷ GRAU, op.cit., p. 201-202.

¹⁰⁸ GABAN; DOMINGUES, op.cit. p.61.

fluência do mercado. A pluralidade de agentes auxilia na saúde econômica, concorrencial e consumerista. Isso porque quanto maior o número de concorrentes mais acentuado será (ou deveria ser) o empenho do agente econômico em conquistar sua clientela, em fornecer produtos de mais qualidade a um menor preço.

No entanto, sabe-se que a autorregulação do mercado não é suficiente para se ter a utópica concorrência perfeita. Conseqüentemente, o Estado faz-se necessário como moderador dos desequilíbrios e sancionador dos abusos. Contudo, sem se esquecer que seu atuar deve ser dotado de boa parcimônia, afinal, seu sistema econômico constitucionalmente protegido é o capitalismo, figura-se legítima a perquirição dos ganhos (desde que não a qualquer custo). Leia-se: a busca por lucro não pode e não deve ser sancionada, se realizada dentro dos meios juridicamente possíveis. Tanto assim que, a posição dominante, por si só, não é reprimida pelo ordenamento jurídico, se legitimamente conquistada.

Por igual razão a atuação estatal deve ser pontual, episódica e excepcional, sob pena de distorção do sistema econômico.¹⁰⁹ A intervenção do estado na economia consistente na repressão à prática abusiva, é medida de preservação do próprio mercado. José Afonso da Silva destaca que “A Constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira antissocial. Cabe, então, ao Estado intervir para coibir o abuso.”¹¹⁰

Além disso, quanto maior a previsibilidade na atuação estatal sobre o mercado maior a segurança jurídica aos investidores e empreendedores, com a conseqüente atração de capital. Por outro lado, quanto maior o descaso e a conivência com os ilícitos e inadimplemento tributários maiores os danos ao modelo concorrencial. Explica-se.

Medidas como planejamento tributário, analisado no primeiro capítulo, configuram uma saída viável para redução dos custos, sem que haja uma distorção concorrencial lesiva aos pares.

Inclusive, deve-se relembrar que o fato da ausência de propósito comercial não vicia o planejamento tributário. Isso porque, se o intuito do player é exatamente o desenvolvimento de sua atividade econômica, o seu atuar já pressupõe um intuito comercial. A redução da carga tributária é por si justificante do ato praticado.

¹⁰⁹ Eros Roberto Grau sintetiza que: “(i) a sociedade capitalista é essencialmente jurídica e nela o Direito atua como mediação específica e necessária das relações de produção que he sano próprias; (ii) essas relações de produção não poderiam estabelecer-se, nem poderiam reproduzir-se sem a forma do Direito Positivo, Direito posto pelo Estado; (iii) este Direito posto pelo Estado surge para disciplinar os mercados, de modo que se pode dizer que ele se presta a permitir a fluência da circulação mercantil, para domesticar os determinismos econômicos” GRAU, op.cit., p. 31.

¹¹⁰ DA SILVA, op.cit., p. 809.

Tanto assim que como outrora pontuado no primeiro capítulo, o fato de inexistir propósito negocial específico (extra tributário) não torna ilícita a prática do ato. Leia-se: o direito ao planejamento tributário reflete a opção do sujeito passivo tributário por trilhar caminhos tributariamente menos onerosos. Leia-se: percorrer a legislação tributária e adequar suas condutas a um fato gerador menos oneroso é uma estratégia concorrencial legítima. Não é dado ao agente ter que percorrer o caminho mais gravoso ao bel-prazer do Fisco.

Como esclarece Hugo de Brito Machado:

O que, na verdade, importa é saber se o fato realizado pelo contribuinte concretiza, ou não, a hipótese de incidência tributária. Se não concretiza, e para proporcionar o resultado tão desejado não transcende o campo da licitude, sua prática é um direito do contribuinte. Não temos dúvida de que o propósito da escolha de determinada forma de alcançar um resultado econômico pode ser exclusivamente tributário. A exigência de um propósito negocial constitui verdadeira falácia, como falácia é também a exigência de um propósito qualificado como extratributário.¹¹¹

Diferentemente, o inadimplemento tributário contumaz denota uma potencial distorção concorrencial. Veja-se: aquele que se vale do descumprimento de suas obrigações fiscais para, com isso, aumentar sua receita disponível, podendo investir em melhorias no desenvolvimento de sua atividade ou baixar artificialmente os preços provocará uma distorção no mercado ilegítima.

Camelier da Silva, ao abordar a distinção entre concorrência parasitária e o aproveitamento parasitário¹¹² destaca a lesividade da vantagem competitiva auferida pelo agente que deixa de cumprir com suas obrigações tributárias e, com isso, consegue ocupar uma posição de destaque em relação aos seus concorrentes.

Por fim, ressalte-se que o mesmo ocorre em relação à empresa que não recolhe os tributos de sua atividade e, em função disso, abaixa superficialmente seus preços, concorrendo deslealmente em relação aos seus pares, que não conseguirão colocar seus produtos no mercado a preços competitivos. Em todas essas situações verifica-se, sem sombra de dúvida, atos de concorrência contrários às práticas honestas em matéria industrial ou comercial, como reza o art. 10 bis da Convenção de Paris.¹¹³

¹¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Op. cit.* p. 90

¹¹² “Na concorrência parasitária - ou comportamento parasitário, para alguns doutrinadores - o agente busca obter vantagem para incrementar suas vendas, tendo como suporte a imitação ou a cópia de métodos, técnicas, inovações e formas de administração do concorrente direto ou mesmo imita sinais distintivos em produtos ou serviços afins ao ramo de atividade do parasitado. Já no aproveitamento parasitário, embora não haja o elemento concorrência, o agente escora-se ou parasita a fama, renome e prestígios alheios, buscando incrementar seus negócios, sem a contrapartida do esforço natural. É nosso entendimento que no aproveitamento parasitário, a despeito de não haver uma relação de concorrência, ou somente um estado de concorrência, exista, com todas as tintas, a prática de ato de concorrência desleal” CAMELIER DA SILVA, *op.cit.*, p. 83.

¹¹³ *Ibid.*, p. 84-85.

Portanto, é inegável que a condução dos negócios, sob o ponto de vista tributário, impactará a concorrência. No entanto, a relevância está em saber se a distorção provocada resulta de um caminho legítimo (a exemplo do planejamento tributário) ou ilegítimo (vide a inadimplência contumaz). Em sendo este último, a resposta estatal deverá vir por meio do próprio direito tributário. Excepcional e subsidiariamente, poder-se-á, a partir de uma minuciosa análise de mercado, valer-se do direito concorrencial como forma de controle da atividade econômica.

2.2 O papel da Lei Complementar na prevenção de desequilíbrios concorrenciais e o art. 146-A da Constituição Federal

Introduzido pela Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 o artigo 146-A traz a possibilidade de edição de lei complementar, a fim de evitar desequilíbrios concorrenciais, mediante a criação de critérios especiais de tributação. Literalmente: "Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo."¹¹⁴

Da leitura inicial do dispositivo surgem controvérsias a serem esclarecidas. Tratar-se-ia de regra de competência ou ter-se-ia um elemento interpretativo com base no princípio da neutralidade implícito? Qual alcance da lei complementar nos níveis federativos? Qual o propósito da ressalva da competência da União para via lei ordinária dispor sobre o mesmo tema?

Em primeiro lugar, deve-se elucidar quem seria o destinatário do novo dispositivo constitucional. Isto é: poderia o interprete valer-se do artigo 146-A para decidir determinado caso concreto posto a julgamento? A conclusão é negativa.

O artigo 146-A revela verdadeira regra de competência. Destina-se ao legislador complementar para que, por meio da tributação, possa atuar preventivamente na manutenção da saúde concorrencial.¹¹⁵

¹¹⁴ BRASIL, op.cit.

¹¹⁵ "Assim, em síntese, o artigo 146-A pode ser interpretado como uma norma constitucional especial, que aplica o preceito trazido pelo artigo 170, IV num contexto federativo. Ele dirige-se exclusivamente ao Legislador Complementar e visa a promover o princípio constitucional da livre concorrência por meio da viabilização de políticas públicas nacionais dirigidas a (i) corrigir falhas causadas pelo exercício plurívoco da competência tributária pelos entes políticos; (ii) prevenir estas falhas de maneira mais eficiente e eficaz por meio da conformação do exercício das diversas competências tributárias num único tratamento nacional a determinado objeto ou evento jurídico; e (iii) reestabelecer o equilíbrio concorrencial, esbulhada em função de uma falha de

Além disso, entende-se que a prevenção dos desequilíbrios concorrenciais limitam-se a aqueles provocados pela própria tributação. Isso significa que o papel da lei complementar é evitar que as normas tributárias provoquem danos ao mercado, afetando condições normais de concorrência. Dessa feita, a lei complementar de que trata esse artigo não permite que os danos estruturais da concorrência extratributários possam ser corrigidos obliquamente pela tributação. Explica-se. O dispositivo encontra-se inserido no Título VI - Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional, Seção I - Dos Princípios Gerais. Sendo assim, percebe-se que a prevenção a que visa o art. 146-A são de distúrbios concorrenciais advindos da própria tributação. Ademais, o comando constitucional dirige-se à prevenção de desequilíbrios concorrenciais e não a sua repressão. Para que o ente tributante induza a tomada de decisão do agente econômico, poderá se valer da extrafiscalidade tributária, sem, contudo, deter poderes para reparar falhas estruturais extratributárias. Se de um lado é inegável que a tributação repercute na ordem econômica, de outro, condensar o controle da atividade e a intervenção econômica via tributação é ignorar o sistema de proteção a concorrência desenvolvido por meio do Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência. Deve-se lembrar que não só a legislação tributária e seus encargos detêm a potencialidade de provocar efeitos danosos ao mercado, mas também a legislação ambiental, trabalhista, e todo ônus imposto ao setor econômico.

Em sentido contrário Vinicius Alberto Rossi **Nogueira** defende que o art. 146-A conteria um permissivo para que todo e qualquer distúrbio concorrencial fosse corrigido. Argumenta que em uma interpretação ampliativa do artigo consagraria em maior grau os princípios da ordem econômica:

Portanto, ao definir mais amplamente o trecho “com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência” estamos, na verdade, garantindo ao legislador complementar nacional a possibilidade de utilizar os tributos indiretos administrados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, como forma de promover a livre concorrência em nível nacional, o que parece estar de pleno acordo com os ditames da Ordem Econômica Nacional e com a própria Ordem Tributária que, como já dissemos, parece ter atribuído, em diversas oportunidades, esta característica uniformizante à Lei Complementar.¹¹⁶

No entanto, com maior razão dispõe, Rodrigo Maior da Silveira:

mercado superveniente (como uma externalidade negativa), por meio da modificação dos incentivos econômicos presentes num mercado a partir de critérios especiais de tributação."NOGUEIRA, op.cit., p. 81-82.

¹¹⁶ Ibid. p.81.

Insista-se: à luz do artigo 146-A, a tributação não pode, mesmo que a lei complementar (ou ordinária, no caso da União Federal) estabeleça os critérios para tanto, ser utilizada como instrumento de repressão de abusos. Esta é uma função do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência. A tributação como forma de correção (a posteriori) de falhas estruturais já existentes, por sua vez, será legítima no campo da extrafiscalidade.¹¹⁷

Em segundo lugar, ter-se-ia como alcance da lei complementar editada com fundamento no art. 146-A da Constituição Federal a atuação do ente federativo na prevenção de distorções no mercado por razões tributárias. Assim, não se trata de mandamento interpretativo, mas sim de regra de competência destinada a garantir, via estabelecimento de critérios especiais de tributação, a saúde concorrencial.

Por fim, a ressalva contida no diploma legal acrescido visa coexistir harmonicamente com a previsão contida no parágrafo 4º do artigo 173 da Constituição Federal. Enquanto o artigo 146-A encontra-se localizado no capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, o artigo 173 refere-se à Ordem Econômica e Financeira. Este atribui à União a competência para reprimir abusos do poder econômico que representem ameaça à livre concorrência, ao livre mercado enquanto o artigo 146-A permite que a União estabeleça disposições normativas aptas a coibirem as distorções ao mercado advindas da tributação.¹¹⁸ Assim, ainda que a União pudesse, via lei ordinária, reprimir desequilíbrios concorrenciais, pode, via lei complementar prevenir distorções à livre concorrência ocasionadas pela tributação.

2.3 Coibição das condutas anticompetitivas do sujeito passivo tributário

As condutas anticompetitivas entendidas, em sentido amplo, como aquelas das quais se vale o agente econômico para tentar obter vantagem sobre os demais concorrentes, por vezes poderá ser instrumentalizada via a tributação. Isto é: valer-se-á o agente de técnicas tributárias a fim de fruir de alguma vantagem indevida.

Nesse cenário, deve-se verificar qual o ramo do direito responsável pela sanção à inadequação da conduta adotada, bem como quais as medidas eficazes na repressão do agente econômico divergente.

¹¹⁷ Ibid. p108.

¹¹⁸ “A EC-42/3003 criou também o art. 146-A, com o seguinte teor: “Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo”. O que o dispositivo quer dizer é que a lei complementar, no caso, situada no âmbito do sistema tributário, não exclui a competência que o art. 173 §4º, dá à lei ordinária para reprimir o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e o aumento arbitrário dos lucros.” DA SILVA, op.cit., p. 724.

Primeiramente, viu-se que o mero fato do agente valer-se de meios tributários para obter vantagem no mercado não atrairá, *per si*, o direito concorrencial e a atuação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica. Isso porque nem sempre um ilícito tributário acarretará um ilícito concorrencial. Cite-se o inadimplemento tributário como exemplo. Ainda que o *player* deixe de recolher os tributos devidos e com isso disponha de maiores recursos para investir na sua atividade econômica, isso não caracterizará um ilícito concorrencial automaticamente. Afinal, demandará da autoridade competente em coibir a concorrência desleal uma análise setorizada. Leia-se: todos os agentes estão em igualdade de condições? Apenas o inadimplemento tributário causou distorção concorrencial? Os demais agentes valem-se de outros meios para obterem a mesma vantagem?

Em segundo lugar, deve-se esclarecer que nem toda conduta do Fisco em coibir a fuga à tributação conduzirá à uma sanção política propriamente dita. A sanção política na cobrança dos tributos verifica-se quando o sujeito ativo da relação tributária adota medidas coercitivas indiretas, que extrapolam os limites ordinários de cobrança, para coibir o sujeito passivo ao adimplemento do crédito tributário. Verifica-se assim a caracterização do abuso de direito de cobrança, mediante a violação aos critérios da razoabilidade e proporcionalidade. É dizer:

O tema é pauta constante de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal, tendo a Corte editado três súmulas sobre o assunto. A primeira, consistente na Súmula nº 70¹¹⁹ dispõe sobre a impossibilidade de interdição de estabelecimento comercial com fins de cobrança de crédito tributário. Em sequência, a Súmula nº 323¹²⁰ determina a impossibilidade de apreensão de mercadorias como meio indireto de cobrança tributária. E, por fim, a Súmula nº 547¹²¹ veda que a autoridade fiscal valha-se do fundamento da inadimplência para impedir a aquisição de estampilhas, o despacho de mercadorias em alfândega ou o exercício de atividade profissional. Recentemente, por meio do Tema 732,¹²² mediante análise em repercussão geral, a Corte

¹¹⁹ "É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo." BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *Súmula 70*, Sessão Plenária 13 dez. 1963. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2194>>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²⁰ "É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos." BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 323*, Sessão Plenária 13 dez. 1963. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2136>>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²¹ "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais." BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 547*, Sessão Plenária 12 dez. 1969. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2201>>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²² É inconstitucional a suspensão realizada por conselho de fiscalização profissional do exercício laboral de seus inscritos por inadimplência de anuidades, pois a medida consiste em sanção política em matéria tributária. BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 647885*, Rel. Min. Edson Fachin, julgado em 27/04/2020. Disponível em:

reforçou o posicionamento contrário às sanções políticas, determinando a inconstitucionalidade da suspensão do exercício profissional ante a inadimplência de anuidades devidas à entidades de classe.

De outro lado, reconhece a possibilidade do inadimplemento tributário apresentar como consequência a exclusão do Simples Nacional, haja visto que a restrição imposta caracterizar-se-ia como medida equânime - em observância a isonomia tributária - e a adimplência revelar-se-ia como requisito formal para fruição de regime tributário diferenciado.¹²³ Da mesma forma, quanto instada a manifestar-se sobre a constitucionalidade do protesto de Certidões de Dívida Ativa como mecanismo indutor do pagamento, a Corte decidiu pela higidez da ação, afinal inexistiria restrição desproporcional de direitos fundamentais.

Dessa feita, o liame para classificação de determinado ato como sanção política perpassa a avaliação da proporcionalidade e razoabilidade no modo de efetivação da cobrança.

Face ao exposto, caso que merece ser revisitado para reflexão e reexame é o julgamento efetuado pelo Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 550.769/RJ¹²⁴, conhecido como “Caso American Virginia”¹²⁵. *In casu*, a Corte Constitucional foi instada a manifestar-se sobre a possibilidade de cassação de registro especial para fabricação e comercialização de cigarros, pautada no artigo 2º, inciso II do Decreto Lei nº 1/593/1977.

O cerne da controvérsia residiu na possibilidade da Secretaria da Receita Federal, mediante processo fiscal cancelar registro especial para sociedade empresária atuante na fabricação/comercialização de cigarros, ante a irregularidade fiscal. Tratar-se-ia de sanção política para garantia da arrecadação fiscal ou de penalidade destinada à sancionar infração à ordem econômica?¹²⁶ Em linha argumentativa, estabeleceu-se como etapas de análise: 1. Aferição do *quantum debeatur* fiscal; 2. Razoabilidade e proporcionalidade no controle da

<<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4105161&numeroProcesso=647885&classeProcesso=RE&numeroTema=732>>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 627.543*, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 03/02/2011, DJe 20/06/2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RE%20627543%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 50769/RJ*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, DJe: 03/04/2014 Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=550769&sort=_score&sortBy=desc>. Acesso em: 09 out. 2021.

¹²⁵ A questão foi apreciada, em um primeiro momento, por meio da Medida Cautelar nº 1.657-6RJ.

¹²⁶ Ao se referir à atividade de irregularidade fiscal no setor, o Ministro Ricardo Lewandowski, em plenário, valeu-se da expressão “macrodelinquência tributária reiterada” para esclarecer que o caso em julgamento revelar-se-ia excepcional por demandar uma atuação do Fisco apta a efetivamente coibir a clandestinidade.

aplicação da penalidade; 3. Razoabilidade e proporcionalidade no controle do crédito tributário que enseja a aplicação da penalidade. Assim, sob o tripé construído como parâmetro de análise, o Supremo Tribunal Federal concluiu pela constitucionalidade a disposição legal atinente a exigência de regularidade fiscal para manutenção do exercício da sociedade empresária para fabricação/comercialização de cigarros.¹²⁷ Doutrinariamente, em apreciação do caso Tercio Sampaio Ferraz conclui que o Decreto nº 1.5931977 e a Instrução Normativa nº 95/2001 encontram-se em conformidade com a razoabilidade, observando-se o devido processo legal, não havendo que se falar em inconstitucionalidade da sanção aplicada. No mesmo sentido, José Afonso da Silva aponta que não haveria óbice ao fechamento do estabelecimento com o cancelamento do registro especial, tendo em vista que a livre iniciativa deve ser conjugada com os valores da ordem econômica. De outro lado, porém, Hugo de Brito Machado posiciona-se pela violação à proporcionalidade, à livre concorrência e aos direitos e garantias fundamentais, afinal, não poderia o Estado valer-se de meios indiretos de coerção, estabelecendo como condição para funcionamento de atividade a regularidade fiscal.

Dessa feita, tem-se nem todas as medidas constritivas representarão sanções políticas ao sujeito passivo tributário, ao contrário, ante a reduzida eficácia dos procedimentos executórios fiscais, uma postura legislativa e judicial torna-se enérgica para satisfação do fisco.

Dentre as medidas viáveis à coibirem a adoção de práticas evasivas à tributação tem-se a facilitação da execução do crédito como um incentivo ao adimplemento voluntário. A execução fiscal, como outrora demonstrado, acaba frustrada por diversas razões, dentre elas a ausência de localização de bens passíveis de constrição e a arquitetura de estruturas empresárias aptas a blindarem temporalmente os sócios. Assim, permissivos como a possibilidade de responsabilização do sócio gerente contemporâneo à dissolução irregular, independentemente de sua atuação no momento da ocorrência do fato gerador representam avanço na efetividade da satisfação judicial do crédito tributário¹²⁸. Da mesma forma, a desnecessidade da instauração de incidente de desconconsideração de personalidade jurídica favorece a celeridade da efetividade do direito de crédito fiscal. Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça construiu seu

¹²⁷ Schoueri e Galdino, ao comentarem o caso, posicionam-se pela inexistência do julgamento pela Corte, especialmente quanto a legitimidade da Receita Federal para aplicação da penalidade como medida protetiva à livre concorrência, já que incumbiria ao Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência fazê-lo, bem como, a inexistência de previsão do cancelamento do registro especial como sanção elencada na Lei nº 12.529/2011. Vide: SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Considerações sobre o caso American Virginia: entre sanção política e infração à ordem econômica. In: PINTO, Alexandre Evaristo et.al.(Coord.). *Direito econômico contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor Fábio Nusdeo*. São Paulo: Iasp, 2020. 684p.

¹²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº1.645.333/SP*, Rel. Min. Assusete Magalhães, Primeira Seção, julgado em 25/5/2022, DJe de 28/6/2022.

posicionamento no sentido de que o IDPJ seria desnecessário quando: (i) os sócios figurem na Certidão de Dívida Ativa; (ii) restar caracterizadas as hipóteses dos artigos 124 (responsabilidade solidária pelo crédito tributário), artigo 133 (responsabilidade por sucessão), 134, VII¹²⁹(responsabilidade subsidiária dos sócios no caso de liquidação) e 135 (responsabilidade pessoal diante de atuação para além dos poderes conferidos ou em desconformidade com a lei/contrato social/estatuto), ambos do Código Tributário Nacional.¹³⁰

É, nesse mesmo sentido, que a decisão judicial deverá levar em consideração o contexto. Veja-se, o magistrado deverá analisar os impactos de sua decisão, leia-se: antes do deferimento, a título exemplificativo, de liminares em processos judiciais tributários¹³¹, deve atentar-se se haverá violação à igualdade tributária, e se um tratamento diferenciado conferido a um determinado sujeito passivo tributário que poderá provocar distorções concorrenciais.¹³²

Assim, percebe-se que medidas constritivas devem ser autorizadas com maior facilidade, desde que comprovado o direito de crédito da Fazenda¹³³. Afinal, diante da frustração do meio ordinário de cobrança, consistente nas execuções fiscais, não é dado permitir-se que estruturas empresariais logrem êxito na fuga à tributação. Reavaliar as medidas executivas e permitir a facilitação da cobrança faz-se imperioso.

A seguir, tecer-se-á considerações quanto ao condicionamento da persecução penal à esfera administrativa. Da mesma forma que facilitar a fuga do sujeito passivo e o uso do inadimplemento - *lato sensu* - como instrumento condicionar, em regra, as investigações e a persecução penal à declaração administrativa da existência do crédito é por demasiado ingênuo.

¹²⁹ O artigo em questão padece de um vício técnico, haja visto que menciona, literalmente, a responsabilidade solidária, quando, na verdade, por exigir primeiro o requisito de impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte” trata-se de responsabilidade sob a modalidade subsidiária.

¹³⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.775.269/PR*, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/2/2019, DJe de 1/3/2019. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.786.311/PR*, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe de 14/5/2019.

¹³¹ Visualiza-se como instrumento viável a frear o abuso de direito judicante a imposição de multas, quando se estiver diante de um cenário no qual há nítida inviabilidade e inexistência de direito, sendo o objetivo do contribuinte ao propor ações judiciais desprovidas de lastro, obter momentaneamente uma decisão jurisdicional provisória a fim de gozar de período de vantagem. Afinal, o sujeito passivo dispõe de impugnações administrativas, a exemplo. Da mesma forma, não há que se falar em violação ao acesso a justiça, afinal, o que não poderá fazer é exercê-lo a qualquer custo para terceiros (sociedade, concorrentes e poder público). Outrossim, inexistindo o direito (nos casos de nitidamente ser desprovido de fundamento) não haverá que se falar em lesão ou ameaça a direito.

¹³² Sobre o tema: “Ademais, mesmo diante de toda diligência analítica a fim de precisar os riscos à concorrência que a concessão de uma medida liminar poderia causar, não é atributo do Direito Tributário Positivo tal permissividade valorativa, i.e., não pode o aplicador do Direito Tributário valer-se de um juízo de conveniência e oportunidade a fim de conceder ou não a medida liminar, o princípio da legalidade tributária traz consigo forte carga de vinculação do aplicador do direito à norma.” NOGUEIRA, op.cit., p. 99.

¹³³ Assim é que o mero inadimplemento tributário não configura justificativa apta a per si autorizar o redirecionamento da execução fiscal.

Isso porque criar condicionantes que esvaziem a efetividade da sanção, independente da natureza desta, é legitimar a atuação desleal.

Deve-se, de antemão, esclarecer que não há que se falar em criminalização do inadimplemento tributário, por si só, mas sim no reconhecimento da tipicidade das condutas que violem materialmente a tutela da ordem tributária.

3. TRIBUTAÇÃO, CONCORRÊNCIA E CRIME

Sobretudo em períodos de crise financeira estatal e escândalos de corrupção vem à lume os consideráveis montantes que escapam da garra tributária, e deixam de compor os cofres públicos.

A questão aqui discutida, repita-se, não versa sobre a má alocação dos recursos públicos, ausência de investimentos em setores essenciais como saúde e educação, tampouco diretamente sobre a corrupção e o desvio de dinheiro público. O ponto crucial é compreender que os crimes de colarinho branco possuem um histórico de abrandamento, afastando-se do estigma de criminosos aqueles que “simplesmente” sonégam-se ao fisco, quando, na verdade, deveriam receber maior atenção.

Os crimes de colarinho branco¹³⁴ disseminam-se não só pela associação diferencial, ou seja, pela aprendizagem do comportamento criminoso mediante o contato com o outro, mas também em razão do efeito ressaca ou espiral da criminalidade econômica. Este efeito é verificado diante da cifra oculta (ocorrências que não integram os dados) e da benignidade do sistema com os agentes que aderem às condutas lesivas à ordem tributária. É dizer: se um determinado agente logra êxito em atuar ilicitamente acaba por encorajar seus semelhantes a obterem a mesma vantagem pelos mesmos caminhos. Afinal, uma das finalidades da pena é exatamente prevenir a lesão a bem jurídico tutelado, sendo a punição dada ao agente uma resposta e exemplo ao meio social.

Outrossim, o colarinho branco acaba por basear-se em um “incentivo oficial”. Diz-se que se trata de um incentivo oficial exatamente pelo fato de estarem atrelados à dinâmica criminosa ferramentas autorizadas pelas próprias instituições públicas. Leia-se: meios juridicamente possíveis para escusar-se da esfera penal.

Edwin Sutherland já em 1949 nos apontava que os estudos criminológicos não poderiam ter como acervo de análise apenas os quantitativos referente aos processos e condenações. Isso porque aqueles delitos que envolvem agentes de classes socioeconômicas elevadas resolvem-se, essencialmente, na seara administrativa. Com isso, sob o manto da subsidiariedade da esfera penal, acaba-se afastando o estigma/etiquetamento da criminalidade desses agentes¹³⁵. Afinal,

¹³⁴ “Crime de colarinho branco pode ser definido aproximadamente como um crime cometido por uma pessoa de respeitabilidade e alto status social no custo de sua atividade.” SUTHERLAND, Edwin H. *Crime de colarinho branco*: versão sem cortes; tradução Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015, 1ª reimpressão, set/2016. p. 33-34.

¹³⁵ “Entretanto, talvez, o mais importante e atual nas pesquisas desenvolvidas por Sutherland foi ter demonstrado cientificamente que a conduta dos criminosos de colarinho-branco não está submetida à punição ou estigmatização

se não houve persecução, não houve condenação criminal, tampouco haverá um agente criminoso.

Assim, mantem-se a impessoalidade do esvaziamento da arrecadação, frustrada mediante a prática de fraudes, sonegações e até mesmo com o auxílio do próprio sistema. A seguir, serão esmiuçados alguns mecanismos capazes de afastar a incidência do direito penal sobre a evasão tributária. Obstáculos de natureza administrativas criados para frear a persecução penal, a possibilidade de pagamento a qualquer tempo como forma de extinção de punibilidade, os reiterados programas de parcelamento com objetivo de suspender a punibilidade, e até mesmo a atipicidade material em intrínseca ligação com os valores da execução fiscal são meros exemplos de como se esquivar da punição por sonegação fiscal.

As cifras douradas¹³⁶ escondem não só a ocorrência dos crimes de colarinho branco, mas também os consequentes custos financeiros, os prejuízos sociais, e a distorção do setor.¹³⁷

3.1 Princípio da insignificância nos crimes tributários

O princípio da insignificância, surgido na década de 60, à luz da doutrina de Claus Roxin, nos remete à ideia de que as condutas que lesem bem jurídico em menor grau de expressividade não merecem atenção do Direito Penal. Sendo assim, verificada a irrelevância da conduta formalmente típica, tem-se a atipicidade material já que, apesar de enquadrar-se na descrição legal, a conduta não atinge o bem jurídico em grau suficiente a atrair a sanção penal.

Do brocardo *minima non curat praetor* extrai-se que não é dever do pretor cuidar de coisas pequenas. Afinal, ante a subsidiariedade do Direito Penal que atinge a esfera mais cara do indivíduo - sua liberdade - deve-se buscar solucionar os impasses via outros ramos do direito.

No entanto, não é toda e qualquer conduta, abstratamente considerada, que poderá dar azo ao reconhecimento da insignificância, sob pena de se ter como regra a relativização das

na mesma medida que a criminalidade tradicional. Conforme salientado, o que o autor chama atenção, com especial atualidade, é para o fato de existirem lacunas de repressão que protegem ofensivas atividades econômicas, nnao obstante a potencializada lanosidade social (desvalor do resultado) e desvaler da ação). COSTA, Gisela França da. Breve panorama do pensamento de Edwin H. Sutherland e a nova etiologia da criminalidade. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições Criminológicas, Político-Criminais e Dogmáticas*; Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 6.

¹³⁶ Cifra dourada é aquela margem não contabilizada de ocorrências delituosas. Difere-se da cifra negra porque esta refere-se crimes comuns, enquanto a dourada é expressão setORIZADA aos crimes praticados por integrantes das altas classes e motivados por razões econômicas.

¹³⁷ Crimes de colarinho branco violam a confiança e, consequentemente, criam desconfiança, isto diminui a moralidade social e produz desorganização em larga escala. Crimes comuns, por outro lado, produzem pouco efeito nas instituições e organizações sociais". SUTHERLAND, op.cit., p. 37-38.

lesões e a conseqüente majoração da impunidade. Assim, o reconhecimento da atipicidade material deve ser acompanhada de boa dose de parcimônia e sob uma perspectiva global da ordem jurídica. Como salienta Raúl Zaffaroni em suas considerações acerca da tipicidade conglobante:

A insignificância da afetação exclui a tipicidade, mas só pode ser estabelecida através da consideração conglobada da norma: toda a ordem normativa persegue uma finalidade, tem um sentido, que é a garantia jurídica para possibilitar a coexistência que evite a guerra civil (a guerra de todos contra todos). A insignificância só pode surgir à luz da finalidade geral que dá sentido à ordem normativa, e, portanto, à norma em particular, e que nos inicia que essas hipóteses estão excluídas de seu âmbito de proibição, o que não pode ser estabelecido à simples luz de sua consideração isolada.¹³⁸

Nesse cenário cumpre avaliar se e como o princípio da insignificância deve ter espaço no âmbito dos crimes contra ordem tributária.

A primeira controvérsia sobre o tema envolve o patamar monetário mediante o qual se poderia dizer inexistir lesão aos cofres públicos. Não obstante o crédito tributário ser indisponível, não podendo a autoridade fiscal dele livremente dispor, há valores fixados como irrisórios à Fazenda. Isto é: créditos que, por não não ultrapassarem certos limites, terão a inscrição em dívida ativa cancelada ou então não serão objeto da atuação das Procuradorias no âmbito da execução fiscal.

Em nível federal, a Lei nº 10.522 de 19 de julho de 2002 - que dispõe sobre os os débitos inadimplidos face às entidades federais - prevê dois critérios monetários sobre a dívida ativa. O primeiro, no patamar igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais), é parâmetro para fins de cancelamento dos débitos inscritos em dívida ativa federal.¹³⁹ E o segundo, no patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) serve para o arquivamento de execuções fiscais, sem baixa na distribuição.¹⁴⁰

Inicialmente, a discussão da insignificância nos crimes tributários centrou-se em saber qual o critério deveria ser utilizado. Em um primeiro momento, não obstante as divergências

¹³⁸ ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro*: parte geral. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2011. p.489

¹³⁹ Art. 18 § 1º Ficam cancelados os débitos inscritos em Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais). BRASIL. *Lei nº 10.522*, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm>. Acesso em: 11 dez. 2019.

¹⁴⁰ Redação original do art. 20 “Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções de débitos inscritos como Dívida Ativa da união pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais).” BRASIL. *Ibid.*

entre as Quinta¹⁴¹ e Sexta Turmas do Superior Tribunal de Justiça, prevaleceu o patamar do artigo 18 §1º da Lei nº 10.522/02. Isto é: o valor a ser considerado era o atinente à extinção dos créditos em dívida ativa. Isso porque este seria o montante que efetivamente denotaria a ausência de lesão aos cofres públicos, razão pela qual se teria o cancelamento da dívida ativa.

De outro lado, a previsão do patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) limitava-se a questões de estrutura institucional, referindo-se à movimentação da Procuradoria na cobrança do crédito. Não seria, portanto, denotativo de ausência de interesse ou lesão ao fisco, até mesmo porque não haveria baixa na distribuição, mas somente o arquivamento do feito, inclusive, com possibilidade de reativação dos autos de execução quando o débito ultrapassasse o referido patamar.

A divergência entre as Turmas foi objeto de enfrentamento pela Terceira Seção em maio de 2009 que, seguindo o entendimento da Quinta Turma, concluiu que o patamar a ser observado era o mesmo para o cancelamento do débito (art. 18 §1º da Lei nº 10.522/02), fixando o posicionamento da seguinte forma:

2. Não é possível utilizar o art. 20 da Lei n.º 10.522/02 como parâmetro para aplicar o princípio da insignificância, já que o mencionado dispositivo se refere ao ajuizamento de ação de execução ou arquivamento sem baixa na distribuição, e não de causa de extinção de crédito.
3. O melhor parâmetro para afastar a relevância penal da conduta é justamente aquele utilizado pela Administração Fazendária para extinguir o débito fiscal, consoante dispõe o art. 18, § 1.º, da Lei n.º 10.522/2002, que determina o cancelamento da dívida tributária igual ou inferior a R\$ 100,00 (cem reais).¹⁴²

No entanto, a jurisprudência do Pretório Excelso posicionou-se de forma oposta. Entendeu o Supremo Tribunal Federal, tanto na Primeira como na Segunda Turma, pela

¹⁴¹ HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ART. 18, § 1º DA LEI N.º 11.033/2004. EXISTÊNCIA DE CRÉDITO FISCAL. 1. O Estado é o sujeito passivo do delito de descaminho, o que enseja a aplicação do princípio da insignificância, como causa suprallegal de exclusão da tipicidade, apenas quando a conduta imputada na peça acusatória não chegou a lesar o bem jurídico tutelado, qual seja, a Administração Pública em seu interesse fiscal. 2. Descabe aplicar o princípio da insignificância quando o valor do tributo apurado é superior ao montante previsto no art. 18, § 1º da Lei n.º 11.033/2004, como limite para extinção do crédito fiscal. 3. Precedentes desta Corte Superior. 4. Ordem denegada. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC n.º 51.188/RS*, Rel. Min. LAURITA VAZ, Quinta Turma, DJ 30/10/06, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200502078235&dt_publicacao=30/10/2006> Acesso em: 11 dez. 2019. No mesmo sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n.º 685.135/PR*, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ 2/5/05, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400635817&dt_publicacao=02/05/2005>. Acesso em: 11 dez. 2019.

¹⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *EREsp n.º 966077 / GO*, Terceira Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 27/05/2009, DJe 20/08/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>. Acesso em: 12 dez. 2019.

aplicação do patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/02, qual seja o valor considerado para fins de arquivamento da execução fiscal.

Entendeu a Corte que ante a subsidiariedade do direito penal não lhe seria dado atuar antes que as tentativas via demais ramos do direito restassem frustradas. Sendo assim, se não há interesse da Administração Pública em proceder à execução dos valores inadimplidos abaixo do patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), não haveria razão de ser que justificasse a persecução penal.¹⁴³ Ausente, portanto, justa causa ante a atipicidade material da conduta. Isto é:

HABEAS CORPUS. CONSTITUCIONAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. o que PACIENTE PROCESSADO PELA INFRAÇÃO DO ART. 334, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL (DESCAMINHO). ALEGAÇÃO DE INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. EXISTÊNCIA DE PRECEDENTE DO SUPREMO TRIBUNAL FAVORÁVEL À TESE DA IMPETRAÇÃO. HABEAS CORPUS CONCEDIDO PARA DETERMINAR O TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. 1. O descaminho praticado pelo Paciente não resultou em dano ou perigo concreto relevante, de modo a lesionar ou colocar em perigo o bem jurídico reclamado pelo princípio da ofensividade. Tal fato não tem importância relevante na seara penal, pois, apesar de haver lesão a bem juridicamente tutelado pela norma penal, incide, na espécie, o princípio da insignificância, que reduz o âmbito de proibição aparente da tipicidade legal e, por consequência, torna atípico o fato denunciado. 2. A análise quanto à incidência, ou não, do princípio da insignificância na espécie deve considerar o valor objetivamente fixado pela Administração Pública para o arquivamento, sem baixa na distribuição, dos autos das ações fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União (art. 20 da Lei n. 10.522/02), que hoje equivale à quantia de R\$ 10.000,00, e não o valor relativo ao cancelamento do crédito fiscal (art. 18 da Lei n. 10.522/02), equivalente a R\$ 100,00. 3. É manifesta a ausência de justa causa para a propositura da ação penal contra o ora Paciente. Não há se subestimar a natureza subsidiária, fragmentária do Direito Penal, que só deve ser acionado quando os outros ramos do direito não sejam suficientes para a proteção dos bens jurídicos envolvidos. 4. Ordem concedida.”¹⁴⁴

Diante desse cenário, no mesmo ano, em setembro de 2009 o tema voltou à discussão no âmbito do Superior Tribunal de Justiça ante a divergência de entendimento com o Supremo Tribunal Federal. Por essa razão, a Terceira Seção enfrentou novamente o tema, mediante o Recurso Especial nº 1.112.748/TO¹⁴⁵ julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, fixando

¹⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 92438*, 2ª Turma, Relator: Min. Joaquim Barbosa, julgado em 19/08/2008, DJe de 19/12/2008, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570165>> Acesso em: 07 dez. 2019.

¹⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal,. *HC nº 96309*, 1ª Turma, Relatora: Min. Cármen Lúcia, julgado em 24/03/2009, DJe 24/04/2009, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=589365>> Acesso em: 12 dez. 2019.

¹⁴⁵ RECURSO ESPECIAL REPETITIVO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 105, III, A E C DA CF/88. PENAL. ART. 334, § 1º, ALÍNEAS C E D, DO CÓDIGO PENAL. DESCAMINHO. TIPICIDADE. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. I - Segundo jurisprudência firmada no âmbito do Pretório Excelso - 1ª e 2ª Turmas - incide o princípio da insignificância aos débitos tributários que não ultrapassem o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02. II -

a tese nº 157 entendendo-se como parâmetro de aferição da insignificância do débito tributário o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) .

Ocorre que, o Ministério da Fazenda editou em 2012 as Portarias nº 75¹⁴⁶ de 22 de março de 2012 e nº 130¹⁴⁷ de 19 de abril de 2012 passando a prever como valor de R\$ 20.000,00 (vinte e mil reais) como parâmetro para arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais. Nova controvérsia surgiu.

Enquanto o Supremo Tribunal Federal¹⁴⁸ manifestou-se pela aplicabilidade dos valores atualizados via Portarias do Ministério da Fazenda, o Superior Tribunal de Justiça, porém, entendeu que o instrumento de atualização era viciado, exigindo-se lei em sentido formal para a dita alteração, que não poderia ser disposta pelo Ministro da Fazenda via Portaria.¹⁴⁹

Muito embora esta não seja a orientação majoritária desta Corte (vide EREsp 966077/GO, 3ª Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, DJe de 20/08/2009), mas em prol da otimização do sistema, e buscando evitar uma sucessiva interposição de recursos ao c. Supremo Tribunal Federal, em sintonia com os objetivos da Lei nº 11.672/08, é de ser seguido, na matéria, o escólio jurisprudencial da Suprema Corte. Recurso especial desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1112748/TO*, Rel. Min Felix Fischer, Terceira Seção, julgado em 09/09/2009, DJe 13/10/2009, Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900566326&dt_publicacao=13/10/2009> Acesso em: 07 dez. 2019.

¹⁴⁶ Art. 1º Determinar: II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não ocorrida a citação pessoal do executado ou não conste dos autos garantia útil à satisfação do crédito. BRASIL. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 75*, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em: 13 dez. 2019.

¹⁴⁷ Art. 2º O Procurador da Fazenda Nacional requererá o arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), desde que não conste dos autos garantia, integral ou parcial, útil à satisfação do crédito. BRASIL, Ministério da Fazenda, *Portaria nº 130*, de 19 de abril de 2012 . Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>> . Acesso em: 13 dez. 2019.

¹⁴⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal, *HC nº 126.191/PR*, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 03/03/2015, DJe 08/04/2015) Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8164504>> Acesso em: 13 dez. 2019.

¹⁴⁹ PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. PRINCÍPIODA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. VALOR DO TRIBUTO ILUDIDO. PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00. ELEVAÇÃO DO TETO, POR MEIO DE PORTARIA DO MINISTÉRIO DA FAZENDA, PARA R\$ 20.000,00. INSTRUMENTO NORMATIVO INDEVIDO. FRAGMENTARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE DO DIREITO PENAL. IMPOSSIBILIDADE. LEI PENAL MAIS BENIGNA. NÃO INCIDÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. Soa imponderável, contrária à razão e avessa ao senso comum tese jurídica que, apoiada em mera opção de política administrativo-fiscal, movida por interesses estatais conectados à conveniência, à economicidade e à eficiência administrativas, acaba por subordinar o exercício da jurisdição penal à iniciativa da autoridade fazendária. Sobrelevam, assim, as conveniências administrativo-fiscais do Procurador da Fazenda Nacional, que, ao promover o arquivamento, sem baixa na distribuição, dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00, determina, mercê da elástica interpretação dada pela jurisprudência dos tribunais superiores, o que a Polícia pode investigar, o que o Ministério Público pode acusar e, o que é mais grave, o que o Judiciário pode julgar. 2. Semelhante esforço interpretativo, a par de materializar, entre os jurisdicionados, tratamento penal desigual e desproporcional se considerada a jurisprudência usualmente aplicável aos autores de crimes contra o patrimônio, consubstancia, na prática, sistemática impunidade de autores de crimes graves, decorrentes de burla ao pagamento de tributos devidos

A disparidade de entendimento entre os Tribunais somente foi pacificada em 2018, por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 1.688.878/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, no qual o Superior Tribunal de Justiça revisou a tese 157 anteriormente fixada, e acompanhou a posição do Supremo Tribunal Federal.

A Terceira Seção modificou a tese passando a entender que:

incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.

Portanto, a atipicidade material nos crimes tributários federais passou a ser reconhecida, unissonamente, quando o débito for igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), nos moldes fixados pelas Portarias do Ministério da Fazenda.

Ainda que em sede jurisprudencial a questão houvesse sido pacificada, com o advento da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, conhecida como Lei de Liberdade Econômica, alterou-se a Lei nº 10.522/2002, atribuindo-se ao Procurador Geral da Fazenda Nacional a disposição do parâmetro monetário para arquivamento, sem baixa na distribuição, das execuções fiscais. Sendo assim, a atual redação do artigo 20 ficou-se:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.¹⁵⁰

em virtude de importação clandestina de mercadorias, amiúde associada a outras ilicitudes graves (como corrupção, ativa e passiva, e prevaricação) e que importam em considerável prejuízo ao erário e, indiretamente, à coletividade. 3. Sem embargo, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.112.748/TO, rendeu-se ao entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal de que incide o princípio da insignificância no crime de descaminho quando o valor do tributo iludido não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00, de acordo com o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002. Ressalva pessoal do relator. 4. A partir da Lei n. 10.522/2002, o Ministro da Fazenda não tem mais autorização para, por meio de simples portaria, alterar o valor definido como teto para o arquivamento de execução fiscal sem baixa na distribuição. E o novo valor - R\$ 20.000,00 -, para tal fim estabelecido pela Portaria MF n. 75/2012 do Ministério da Fazenda - que acentua ainda mais a absurdidade da incidência do princípio da insignificância penal, mormente se considerados os critérios usualmente invocados pela jurisprudência do STF com vistas a regular hipóteses de crimes contra o patrimônio -, não retroage com o fim de alcançar delitos de descaminho praticados em data anterior à vigência da referida portaria, porquanto não é equiparada a lei penal, em sentido estrito, que pudesse, sob tal natureza, reclamar a retroatividade benéfica, conforme disposto no art. 2º, parágrafo único, do CPP. 5. In casu, o valor do tributo iludido corresponde a R\$ 10.745,86 ultrapassando o valor mínimo previsto na Lei n. 10.522/2002, vigente à época da prática delitiva. 6. Agravo regimental não provido. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *AgRg no REsp nº 1517229 / SP*, Sexta Turma, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 08/09/2015, DJe 29/09/2015) Disponível em:

<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1517229&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR> Acesso em: 13 dez. 2019.

¹⁵⁰ BRASIL. *Lei 13.874*, de 20 de setembro de 2019, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em: 13 dez. 2020.

Ressalva-se que o parâmetro fixado pelas Portarias tem aplicação apenas e tão somente em nível federal, já que quanto aos tributos de competência municipal e estadual ter-se-á como limitador os valores previstos por cada ente federativo¹⁵¹. A título exemplificativo, o Estado do Rio de Janeiro prevê conforme Resolução PGE nº 2436/2008 o valor de R\$ 2.136,03 (dois mil cento e trinta e seis reais e três centavos), enquanto o Município do Rio de Janeiro, conforme Resolução PGM nº 873 de 05 de março de 2018, estipula patamares de R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) - para débitos relativos ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana e taxa de Coleta de Lixo - R\$ 3.000,00 (três mil reais) para os demais créditos tributários e R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) - para os créditos de natureza não tributária.

Ultrapassada as considerações acerca da evolução da insignificância nos crimes tributários, deve-se indagar a real possibilidade de sua aplicação. O que se questiona não é, *per se*, o montante fixado, seja em R\$ 100,00, R\$ 10.000,00 ou R\$ 20.000,00. Os pontos são: (i) o acúmulo de tantos 10 e 20 mil ao longo do tempo e entre os agentes e (ii) seu efeito cascata no mercado. Afinal, a impunidade corrobora o efeito ressaca da criminalidade econômica. Outrossim, não é uma das finalidades da pena seu caráter exemplificativo?

Além das observações supra, deve-se ter em consideração que o parâmetro, hoje, observado pela jurisprudência (R\$20.000,00), leva em consideração algumas questões.

Em primeiro lugar, vincula-se a incidência da esfera penal à movimentação da execução fiscal e não ao efetivo cancelamento dos débitos inscritos em dívida ativa, o que remonta à discussão entre aplicação dos artigos 18 §1º ou 20 da Lei nº 10.522/2002.

Em segundo lugar, ao adotar o montante previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522/02, não se atenta que o valor é provisório, isto é, não implicará na extinção do crédito, mas apenas em arquivamento sem baixa na distribuição. Sendo assim, os autos poderão (leia-se: deverão) ser reativados quando os consectários legais e os débitos cumulados ultrapassarem o montante limitador¹⁵². Percebe-se que, nesse cenário, mesmo que a movimentação fiscal tenha andamento, a conduta será reputada penalmente irrelevante ante a atipicidade material. Ainda que os acréscimos aumentem o débito tributário, não haverá consequências penais, já que

¹⁵¹ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, *HC nº 486.854/RJ*, Sexta Turma, Rel. Min. Lautira Vaz, julgado em 22/10/2019, DJe 18/11/2019, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201803464305&dt_publicacao=18/11/2019> Acesso em: 13 dez. 2020.

¹⁵² Lei 10.522/02 Art. 20 § 1º Os autos de execução a que se refere este artigo serão reativados quando os valores dos débitos ultrapassarem os limites indicados. BRASIL. *Lei nº 10.522*, de 19 de julho de 2002, Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm>. Acesso em: 11 dez. 2019.

considera-se o montante imutável no momento da consumação do delito¹⁵³. Sendo assim, além de valer-se de um valor provisório¹⁵⁴, vincula-se a um parâmetro que não se relaciona com a lesão ou não ao Fisco. Até porque se o valor fosse insignificante aos cofres públicos o débito seria cancelado.

Outrossim, observando-se os critérios de análise casuística para reconhecimento da bagatela afere-se outra discrepância de tratamento aos crimes tributários. O Supremo Tribunal Federal tem fixado vetores que devem conduzir a aplicação do princípio da insignificância que revelem de fato a atipicidade material da conduta, quais sejam: 1. mínima ofensividade da conduta; 2. ausência de periculosidade da ação; 3. reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e, por fim, 4. inexpressividade da lesão jurídica provocada.¹⁵⁵

¹⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1306425/RS*, Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe 01/07/2014, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200489706&dt_publicacao=01/07/2014> Acesso em: 13 dez. 2020.

¹⁵⁴ A doutrina aponta para essa provisoriedade e critica a vinculação feita para fins de insignificância. Nesse sentido: “Além disso, o referencial legal para execução fiscal (Art. 20 da Lei 10.522/2002) parece carecer de sentido, pois, dotado de provisoriedade, possibilita reconhecer inicialmente a ausência de interesse fiscal para, com o decurso do tempo tê-lo presente (art. 20§1º da Lei 10.522/2002), circunstância que, transposta ao Direito Penal, criaria teratológico insignificância provisória. Em paralelo, assenta Tiedemann, a análise da conduta levaria em conta o recolhimento que não se efetivou, e tendo por base exclusiva o valor do tributo, como esclarecem Boix Reig e Lima Lizandra. Daí ser inadequado considerar o montante da dívida consolidada, que abrange multas e outros acréscimos legais (juros de mora) decorrentes do não recolhimento tempestivo. PANOIRO, José Maria de Castro. *Política criminal e direito penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014. p.206-207.

¹⁵⁵ PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA - IDENTIFICAÇÃO DOS VETORES CUJA PRESENÇA LEGÍTIMA O RECONHECIMENTO DESSE POSTULADO DE POLÍTICA CRIMINAL - CONSEQÜENTE DESCARACTERIZAÇÃO DA TIPICIDADE PENAL EM SEU ASPECTO MATERIAL - DELITO DE FURTO - CONDENAÇÃO IMPOSTA A JOVEM DESEMPREGADO, COM APENAS 19 ANOS DE IDADE - "RES FURTIVA" NO VALOR DE R\$ 25,00 (EQUIVALENTE A 9,61% DO SALÁRIO MÍNIMO ATUALMENTE EM VIGOR) - DOUTRINA - CONSIDERAÇÕES EM TORNO DA JURISPRUDÊNCIA DO STF - PEDIDO DEFERIDO. O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA QUALIFICA-SE COMO FATOR DE DESCARACTERIZAÇÃO MATERIAL DA TIPICIDADE PENAL. - O princípio da insignificância - que deve ser analisado em conexão com os postulados da fragmentariedade e da intervenção mínima do Estado em matéria penal - tem o sentido de excluir ou de afastar a própria tipicidade penal, examinada na perspectiva de seu caráter material. Doutrina. Tal postulado - que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público. O POSTULADO DA INSIGNIFICÂNCIA E A FUNÇÃO DO DIREITO PENAL: "DE MINIMIS, NON CURAT PRAETOR". - O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificam quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano, efetivo ou potencial, impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor - por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes - não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC n 84412 / SP*, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Julgamento em 19/10/2004, DJ 19/11/2004, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79595>> Acesso em: 13 dez. 2020.

No entanto, verifica-se que nos delitos tributários a insignificância vem sendo reconhecida automaticamente, com base exclusivamente na expressão pecuniária do montante reduzido ou suprimido. Para que se afaste a insignificância, tem se exigido a reiteração criminosa tecnicamente considerada. Sendo assim, ainda que se comprove a existência de procedimento criminal arquivado, não se reconhece a reprovabilidade da conduta.¹⁵⁶

Acertadamente, tal posicionamento tem sido modificado. Sobretudo mediante análise de casos de descaminho, tanto o Supremo Tribunal Federal¹⁵⁷ quanto o Superior Tribunal de Justiça¹⁵⁸ vem entendendo que a reiteração delitiva, identificável via processos administrativos ou registros criminais, é óbice ao reconhecimento da insignificância da conduta.¹⁵⁹

Outro ponto que merece destaque é a divergência de tratamento dos crimes tributários e especificamente o crime de apropriação indébita previdenciária.

¹⁵⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 9645*, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira turma, julgado em 16/06/2009, DJe 27/08/2009, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601601>>. Acesso em: 13 dez. 2020.

¹⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 109705*, Rel. Ministro Roberto Barroso, 1ª Turma, j. 22-4-2014, DJe 27-5-2014, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5955480>> Acesso em: 14 dez. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 121892*, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, 2ª Turma, julgado em 06-5-2014, DJe 05-8-2014, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5955480>> Acesso em: 14 dez. 2019.

¹⁵⁸ PENAL. RECURSO ESPECIAL. CRIME DE DESCAMINHO. REITERAÇÃO DELITIVA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. 1. Nos casos de habitualidade delitiva da conduta criminosa de descaminho não se aplica o princípio da insignificância. Precedentes deste Tribunal e do Supremo Tribunal Federal. 2. Hipótese em que o recorrido possui 13 (treze) procedimentos administrativos e 5 (cinco) registros criminais relativos ao delito do art. 334 do CP, todos em razão de outras apreensões de mercadoria de forma irregular, não sendo o caso da aplicação do princípio da bagatela, ante a reiteração delitiva. 3. Recurso provido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1500919/SC*, Rel. Ministro Gurgel de Faria, 5ª Turma, DJe 12-3-2015, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiro_teor/?num_registro=201403228060&dt_publicacao=12/03/2015> Acesso em: 14 dez. 2019.

¹⁵⁹ No entanto, Tribunais Regionais Federais, como o da 4ª Região, continuam a exigir ações penais em andamento ou condenações por delitos da mesma espécie. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CONTRABANDO. DESCAMINHO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PORTARIA MF No 75/2012. RETROATIVIDADE. REITERAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. 1. Aplica-se o princípio da insignificância ao crime de descaminho considerando (a) o somatório de tributos iludidos (II e IPI), (b) o parâmetro fiscal de R\$ 20 mil estabelecido pela Portaria MF no 75/2012. 2. A data do fato é irrelevante, em razão da recente orientação do Supremo Tribunal Federal que entende aplicável o critério de R\$ 20 mil, inclusive para fatos ocorridos anteriormente à vigência da Portaria MPF no 75/2012. 3. Como corolário do direito penal do fato, a habitualidade não pode obstaculizar o reconhecimento da insignificância penal. 4. Para a consideração da insignificância penal, deve-se considerar cada fato ilícito praticado isoladamente, sendo irrelevante a existência de outros registros administrativos de apreensão envolvendo o mesmo agente. 5. Embargos infringentes e de nulidade providos BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. *Embargos Infringentes e de Nulidade nº 5003764-62.2012.404.7202*, Quarta Seção, Relator p/ Acórdão João Pedro Gebran Neto, julgado em 04/09/2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7022401> Acesso em 15 dez. 2019. BRASIL. Tribunal Regional da 4ª Região. *Habeas Corpus nº 5004794-68.2016.4.04.0000/PR*, Rel. Des. Márcio Antonio Rocha, 7ª Turma, julgado em 01/03/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8159785> Acesso em 15 dez. 2019.

O Superior Tribunal de Justiça entende ser plenamente possível o reconhecimento da insignificância a ambos os delitos, inexistindo razão de ser para diferenciá-los:

PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. RECURSO NÃO PROVIDO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona em reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao delito de apropriação indébita previdenciária, quando, na ocasião do delito, o valor do débito com a Previdência Social não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00, descontados os juros e as multas. Precedentes. Ressalva do Relator. 2. Recurso especial não provido.¹⁶⁰

PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INEXISTÊNCIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. Não se caracteriza a alegada ofensa ao princípio da colegialidade diante da existência de previsão legal para que o relator dê provimento ao recurso especial, monocraticamente, quando constatar que a decisão recorrida está em manifesto confronto com jurisprudência dominante do Superior Tribunal de Justiça - art. 544, § 4º, II, "a", do Código de Processo Civil. 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona em reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao delito de apropriação indébita previdenciária, quando o valor do débito com a Previdência Social não ultrapassar o montante de R\$ 10.000,00. Precedentes. Ressalva do Relator. 3. Agravo regimental não provido.¹⁶¹

Diferentemente, o Supremo Tribunal Federal¹⁶² visualiza um obstáculo, qual seja, a lesão a bem jurídico supraindividual, de tal forma que seria inviável a insignificância nos delitos previdenciários. Argumenta-se que se põe em risco a higidez do sistema previdenciário.¹⁶³ Considera-se a tutela ao patrimônio da Previdência Social e sua saúde financeira como elemento

¹⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1419836 / RS*, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta turma, julgado em 13/06/2017, DJe 23/06/2017 Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303873440&dt_publicacao=23/06/2017> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁶¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp nº 392.108/RS*, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, DJe 09/03/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303035293&dt_publicacao=09/03/2016> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁶² Agravo regimental em recurso ordinário em habeas corpus. 2. Apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. Condenação. 3. Reconhecimento da prescrição. Impossibilidade. Necessidade de esgotamento da via administrativa para deflagração da ação penal e início da contagem do prazo prescricional. Não ocorrência da alegada prescrição. 4. Aplicação do princípio da insignificância. Impossibilidade. Elevado grau de reprovabilidade da conduta. Precedentes. 5. Dosimetria da pena. Reprimenda aplicada de forma proporcional e suficientemente fundamentada. 6. Agravo regimental a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 132706 AgR*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 21/06/2016, DJe 29/07/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11303195>> Acesso em: 15 dez. 2019. No mesmo sentido: HC nº 121.964/SC; RHC nº 117.095/SP; HC nº 110.124/SP; RHC nº 132.706/SP; HC nº 102.550/PR.

¹⁶³ Em voto, no RHC 132.706/SP, observou o Ministro Gilmar Mendes que no crime de apropriação indébita previdenciária há “nítida lesão a bem jurídico supraindividual (patrimônio da Previdência Social)”, o que afasta o alegado reduzido grau de reprovabilidade da conduta. E arrematou que “essa conclusão também elide eventual discussão a respeito da aplicabilidade do limite do débito fiscal contido no art. 20 da Lei 10.522/2001 ou da Portaria MF 75/2012”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *AgReg no RHC nº 132.706* Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 21/06/2016, DJe 01/08/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11303195>> Acesso em: 15 dez. 2019.

apto a afastar a atipicidade material da conduta, independente do montante subtraído pelo agente.

Indaga-se: qual distinção entre os delitos contra ordem tributária e especificamente os crimes previdenciários? Afinal, ambos envolvem bens jurídicos transindividuais e de igual grau. Enquanto os crimes previdenciários visam assegurar a higidez do sistema previdenciário, os crimes tributários zelam pela ordem tributária, a salubridade do custeio de toda vida social e, portanto, à manutenção e efetividade do Estado Democrático de Direitos.

Não se vislumbra o porquê (jurídico) da diferenciação posta, mas já aqui é visível a desvalorização dos delitos tributários, a sua monetização e, principalmente, a confusão entre os interesses arrecadatórios e a proteção à ordem tributária.

Não poderia a mera invocação da subsidiariedade do Direito penal servir de chancela à impunidade. Isto é: admitir que a simples ausência de interesse fiscal na execução do crédito obste a persecução penal é ignorar os efeitos dos crimes tributários. O que está por trás da tutela da ordem tributária como bem jurídico transindividual é a coibição dos efeitos cíclicos do qualificado inadimplemento tributário.

Coerente a posição do Superior Tribunal de Justiça, ao não fazer distinção entre os delitos tributários, tal qual o faz o Supremo Tribunal Federal, ainda que para isso (em atenção à adequação ao entendimento do Pretório Excelso) reconheça a insignificância em ambos os casos (tributários e previdenciários).

3.2 Extinção e Suspensão da Punibilidade nos Crimes Tributários

Ainda que a conduta seja formal e materialmente típica e o sujeito passivo da obrigação tributária encontre-se submetido à persecução penal com consideráveis chances de vir a ser punido, poderá adotar condutas outras aptas a interromperem o prosseguimento da ação penal. As figuras do parcelamento e do pagamento sobre o crédito tributário reduzido ou suprimido produzirão o efeito, respectivamente, de suspensão e extinção da punibilidade. Afinal, quem possui certo domínio sobre as instituições e o sistema posto são aqueles integrantes das altas classes económico-sociais.

O tema é afeto a uma pluralidade normativa, o que denota não só o freio às medidas penais-tributárias como pauta freqüente do legislativo, mas também o insucesso dos programas de recuperação fiscal.

No período pós Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 tem-se a edição da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, que, a grosso modo, altera a legislação sobre IRPJ (Imposto de Renda sobre Pessoas Jurídicas) e contribuição social sobre o lucro líquido. No entanto, o que nos interessa é a disposição que traz em seu bojo prevista no artigo 34¹⁶⁴ acerca da extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária e sonegação fiscal mediante o pagamento, antes do recebimento da denúncia. Perceba-se: a lei, diferente das demais, (i) não se encontra vinculada a nenhum programa específico de parcelamento, (ii) não possui abrangência específica a determinado período e tributos e, (iii) fixa um limite temporal para que do pagamento surta o efeito penal desejado.

Ocorre que, pouco tempo depois, editou-se a Lei nº 9964 de 10 de abril de 2000, que institui o Programa de Recuperação Fiscal, conhecido como REFIS I, trata-se de diploma legal aplicável à regularização de débitos vencidos até 29/02/2000¹⁶⁵, que estipula causa de suspensão da punibilidade e extinção, via parcelamento e pagamento. Dispõe-se que os efeitos da inclusão no programa de parcelamento, ocorrida antes do recebimento da denúncia, será a suspensão da punibilidade, período no qual se encontrará suspensa também a prescrição criminal. Afere-se que: (i) há uma vinculação à programa de recuperação de crédito; (ii) estabelece-se um marco temporal de abrangência; (iii) há limite temporal para obter a suspensão e posterior extinção da punibilidade, ou seja, antes do recebimento da denúncia.¹⁶⁶

No entanto, a discussão maior surge com o advento da Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003, conhecida como Programa Especial (PAES) ou REFIS II. Não obstante tenha delimitado

¹⁶⁴ 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. BRASIL. *Lei nº 9.249*, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁶⁵ Art. 1º É instituído o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. BRASIL. *Lei 9.964*, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁶⁶ Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. *Ibid.*

a abrangência aos débitos passíveis de parcelamento (vencidos até 28/02/2003)¹⁶⁷, não estipulou um limite temporal para adesão ao parcelamento, tampouco para que o pagamento surta os efeitos de extinção da punibilidade. Isto é, não fixou como condição a prática do ato (parcelamento ou pagamento) anterior ao recebimento da denúncia¹⁶⁸. Tal omissão legislativa ensejou discussões sobre até quando poderia a prática do ato ocasionar a suspensão ou extinção da punibilidade, levando à conclusão de que o pagamento, produziria o efeito. Inclusive, sendo a Lei nº 10.684/03 penalmente mais benéfica teria sua aplicação retroativa (art. 5º, XL CFRFB), atingindo suas disposições todos os débitos anteriores.¹⁶⁹

Em sequência, já em 27 de maio de 2009, promulgou-se a Lei nº 11.941 (também denominada REFIS III ou Super REFIS), com abrangência aos débitos vencidos até 30 de novembro de 2008¹⁷⁰, incluindo todos os REFIS anteriores. Já aqui se tem um denotativo de que os programas anteriores não foram tão exitosos como pretendiam ser. O REFIS III seguiu o exemplo de sua antecessora, e previu a suspensão da pretensão punitiva via parcelamento e a extinção da punibilidade com o adimplemento tributário decorrente do término do parcelamento, sem estipular marco temporal (anterioridade ao recebimento da denúncia)¹⁷¹.

¹⁶⁷ Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas. BRASIL. *Lei nº 10.684*, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁶⁸ Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. *Ibid.*

¹⁶⁹ AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *HC nº 81929/RJ*, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁷⁰ § 2º Para os fins do disposto no caput deste artigo, poderão ser pagas ou parceladas as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008, de pessoas físicas ou jurídicas, consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada, ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, não integralmente quitado, ainda que cancelado por falta de pagamento, assim considerados[...]. BRASIL. *Lei nº 11.941*, de 27 de maio de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁷¹ Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei. Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o

Em 2010 alterou-se a redação do artigo 83 da Lei nº 9430/96 para incluir os crimes contra previdência social na disposição de representação fiscal para fins penais ser encaminhada ao Ministério Público quando definitiva a decisão administrativa positiva à exigibilidade do crédito tributário¹⁷². O parágrafo único do artigo 83, em sua redação original determinava a aplicação do artigo 34 da Lei nº 9.249/1995 e, repetia a necessidade da conduta do sujeito passivo tributário dar-se previamente ao recebimento da denúncia pelo magistrado. Ocorre que, no ano seguinte, a Lei nº 12.382/2011 modificou o parágrafo único, fazendo constar os parágrafos 1º à 6º. Basicamente o que o diploma alterador fez foi não mais remeter o tema da suspensão da pretensão punitiva via parcelamento para a Lei nº 9.249/1995, passando a tratar, per si. Sendo assim, a previsão limitou-se à:

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz.

Percebe-se que se manteve a limitação temporal, ou seja, anterioridade ao recebimento da denúncia, para que o parcelamento implique na suspensão da pretensão punitiva.

Dessa feita, o cenário atual ao devedor tributário é que poderá promover o pagamento, a qualquer tempo, como causa extintiva da punibilidade nos crimes tributários, com base no

agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Ibid.

¹⁷² 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. BRASIL, *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm> Acesso em: 15 dez. 2020.

artigo 9º paragrafo 2º da Lei nº 10.864/2003¹⁷³ ¹⁷⁴. Enquanto que o parcelamento só produzirá a suspensão da pretensão punitiva se formalizado antes do recebimento da denúncia, tal qual previsão do artigo 83 da Lei nº 9.430/96.

Esclarecidas as legislações sobre o tema de extinção e suspensão da punibilidade via pagamento e parcelamento, há de se fazer algumas observações sobre a interpretação da expressão “promover o pagamento” contida no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, bem como até que momento poderá ocorrer a extinção da persecução penal via pagamento.

Inicialmente Superior Tribunal de Justiça chegou a entender que o mero deferimento do parcelamento já caracterizaria fundamento para extinção da punibilidade, visto que para fins penais o parcelamento do débito equivaleria ao pagamento.¹⁷⁵ A Corte justificou que, havendo o ajuste entre Fisco e sujeito passivo, restaria ausente justa causa para ação penal e ainda, que haveria novação da dívida.¹⁷⁶ Ocorre que deve-se ter claramente que o parcelamento não

¹⁷³ Isto é: conferiu-se interpretação à Lei nº 10.864/03 - especificamente seu paragrafo 2º do artigo 9º - como regra geral de pagamento, não atrelado à hipótese de parcelamento. Nesse sentido: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 81929/RJ*, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27/02/2004 PP-00032 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁷⁴ Ressalvado o crime de apropriação indébita previdenciária por especificidade do art. 168-A §2º do Código Penal, que prevê como causa de extinção da punibilidade a declaração espontânea e respectivo pagamento antes do início da ação fiscal.

¹⁷⁵ CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 11598/SC*, Rel. Min. Gilson DIPP, Terceira Seção, julgado em 08/05/2002, DJ 02/09/2002, p.145, RDDDT vol. 89 p.167) Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200100885597&dt_publicacao=02/09/2002> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁷⁶ O Superior Tribunal de Justiça continua aplicando o referido entendimento, como é possível visualizar: AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO HABEAS CORPUS. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA NA VIGÊNCIA DA LEI N. 9.249/95. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. "A Terceira Seção desta Egrégia Corte, no julgamento do RHC 11.598/SC, pacificou o entendimento de que, na vigência da Lei n. 9.249/95, ocorrendo o parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade do agente, ainda que não se tenha efetuado seu o pagamento integral" (RHC 51.629/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 10/2/2015, DJe 20/2/2015). 2. Agravo Interno desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt nos EDcl no HC 469108 / PR*, Rel. min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 24/09/2019, DJe 30/09/2019.

implica em novação do débito tributário¹⁷⁷, sendo mera causa de suspensão da exigibilidade¹⁷⁸. Portanto, ainda que vozes tenham aclamado que a mera adesão ao parcelamento consistiria em novação e, conseqüentemente, ter-se-ia a extinção da punibilidade, a tese não se manteve¹⁷⁹. O Supremo Tribunal Federal, desde logo, posicionou-se pela ausência de novação, de tal forma que se tem a suspensão e não a extinção da exigibilidade.¹⁸⁰

¹⁷⁷ Destaca a doutrina tributária que o parcelamento, na verdade, configura espécie de moratória, afastando-se qualquer dúvida sobre a incidência de juros e multas no montante parcelado. Nesse sentido: “O parcelamento nada mais é que uma moratória, com a peculiaridade de que se preveem pagamentos parcelados do débito, na forma e prazo previstos em lei. Daí acertar o art. 155-A §2º do Código Tributário Nacional, ao determinar que se apliquem subsidiariamente, ao parcelamento, as regras referentes à moratória”. SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9ª ed. São Paulo: Saraiva: Educação, 2019. p.638 “Apesar do Código não referir, em sua redação original, o parcelamento como causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, esse efeito era inegável, não apenas porque isso decorre da própria natureza do parcelamento (mediante o qual é assinado ao devedor prazo para que este satisfaça em parcelas a obrigação que, por alguma razão, alega não poder pagar à vista), mas também porque o parcelamento nada mais é do que uma modalidade de moratória” AMARO, op.cit., p.411.

¹⁷⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.524.129/RS*, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 16/11/2015, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201500724636&dt_publicacao=16/11/2015> Acesso em 15 dez. 2019.

¹⁷⁹ Ressalva-se que o Superior Tribunal de Justiça continua aplicando o entendimento fixado pela Terceira Seção de que ainda que não haja o pagamento integral, ter-se-á a extinção da punibilidade meramente com a formalização do parcelamento, a luz da Lei 9.249/95. Mantem seu posicionamento no sentido de que aderir ao parcelamento adequa-se à expressão “promover o pagamento” do artigo 34 da Lei 9.249/05. Nesse sentido: AGRADO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO HABEAS CORPUS. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA NA VIGÊNCIA DA LEI N. 9.249/95. CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. AGRADO REGIMENTAL DESPROVIDO. 1. “A Terceira Seção desta Egrégia Corte, no julgamento do RHC 11.598/SC, pacificou o entendimento de que, na vigência da Lei n. 9.249/95, ocorrendo o parcelamento do débito antes do recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade do agente, ainda que não se tenha efetuado seu o pagamento integral” (RHC 51.629/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 10/2/2015, DJe 20/2/2015). 2. Agravo Interno desprovido. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt nos EDcl no HC nº 469108 / PR*, Rel. Min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 24/09/2019, DJe 30/09/2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201802383145&dt_publicacao=30/09/2019> Acesso em: 15 dez. 2020. A doutrina aponta que o STJ não reviu seu posicionamento, preferindo para os casos posteriores, fora da abrangência da Lei 9.249/95 adotar interpretação dos efeitos penais com base em cada lei contemporânea aos casos. PANOEIRO, op.cit., 2014. p. 261. A título exemplificativo, cita-se: PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. ART. 1º, I DA LEI Nº 8.137/1990. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA E DA PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Parcelado o débito fiscal, nos termos do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, suspende-se também a pretensão punitiva e a prescrição, pois o escopo maior da norma penal é o pagamento do tributo. 2. Não importa violação à independência das esferas administrativa e judiciária o aguardo da decisão administrativa, a quem cabe efetuar o lançamento definitivo. 3. Ordem concedida para suspender o procedimento investigatório nº. 2006.34.00.031540-8, da 12.ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, até o resultado definitivo do parcelamento do débito administrativamente concedido à ora paciente pela Receita Federal. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 100.954/DF*, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 14/06/2011, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200800435743&dt_publicacao=22/06/2011> Acesso em: 15 dez. 2019.

¹⁸⁰ DENÚNCIA - PARÂMETROS. Contendo a denúncia dados viabilizadores do exercício do direito de defesa, com exposição do fato criminoso e das circunstâncias em que ocorrido, descabe cogitar de inépcia. CRIME TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - APROPRIAÇÃO - ADESÃO AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL - REFIS - ALCANCE. A adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito - artigo 9º da Lei nº 10.684/2003. BRASIL. Supremo Tribunal Federal,.

Já quanto ao *dies ad quem* para promoção do pagamento com fins à extinção da punibilidade do crime tributário, discute-se a possibilidade de, na fase executória, ou seja, mesmo que o agente tenha sido condenado, e sua sentença condenatória transitada em julgado, possa ver extinta sua punibilidade.

A norma em cotejo é a previsão contida no artigo 9º §2º da Lei 10.684/03, que dispõe a possibilidade de pagamento como causa de extinção da punibilidade, sem fixar qualquer limite temporal. Os Tribunais pacificaram o entendimento de se tratar de norma geral (e não temporária), visto que prevê a extinção sem atrelar a quitação do parcelamento. Tem-se que, não havendo limite temporal, o pagamento pode ser feito a qualquer tempo.

Diante disso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que o transitado em julgado da sentença penal condenatória não configura óbice à extinção da punibilidade, de tal forma que poderá o condenado efetuar o pagamento integral e eximir-se da pretensão executória estatal.¹⁸¹

De outro lado, o Superior Tribunal de Justiça, apresenta entendimento bipartido. A Sexta Turma manifesta-se no sentido de que o transitado em julgado é fato impeditivo da extinção da punibilidade¹⁸². Dessa forma, por não visualizar no dispositivo legal menção à pretensão executória, mas tão somente punitiva, configuraria o trânsito em julgado encerramento da fase processual. Porém, a Quinta Turma¹⁸³, assenta que por não existir qualquer limite *ad quem* no

RHC nº 89618 / RJ, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 06/02/2007, DJ09/03/2007 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409326>> Acesso em: 18 dez. 2020.

¹⁸¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC nº 128.245/SP, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, DJe 21/10/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>>. Acesso em: 18 dez. 2019.

¹⁸² PROCESSUAL PENAL E PENAL. HABEAS CORPUS. SUBSTITUTIVO DE RECURSO ESPECIAL, ORDINÁRIO OU DE REVISÃO CRIMINAL. NÃO CABIMENTO. ALEGADA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. FATO NOVO VERIFICADO APÓS JULGAMENTO DA APELAÇÃO. SENTENÇA CONDENATÓRIA NÃO TRANSITADA EM JULGADO. QUITAÇÃO DE DÉBITO DECORRENTE DO NÃO REPASSE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. 1. Ressalvada pessoal compreensão diversa, uniformizou o Superior Tribunal de Justiça ser inadequado o writ em substituição a recursos especial e ordinário, ou de revisão criminal, admitindo-se, de ofício, a concessão da ordem ante a constatação de ilegalidade flagrante, abuso de poder ou teratologia. 2. Verificado, após o julgamento do recurso de apelação, fato novo alegadamente capaz de extinguir a punibilidade do agente, é o habeas corpus meio apto a sanar eventual constrangimento decorrente do não reconhecimento da circunstância aventada. 3. A quitação do débito decorrente de apropriação indébita previdenciária enseja a extinção da punibilidade (art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03), desde que realizada antes do trânsito em julgado da sentença condenatória. 4. Apesar de alegado que houve quitação de débito, não foi comprovado tal fato. 5. Habeas corpus não conhecido, cassando-se a liminar concedida. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 90308/SP, Rel. Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 02/06/2015, DJe 12/06/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200702137999&dt_publicacao=12/06/2015> Acesso em: 18 dez. 2020.

¹⁸³ HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. 1. A via eleita revela-se inadequada para a insurgência contra o ato apontado como coator, pois o ordenamento jurídico prevê recurso específico para tal fim, circunstância que impede o seu formal

§2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/03, não há que se criar obstáculos extralegais para extinção da punibilidade. Portanto, ainda que posterior ao trânsito em julgado, o pagamento surtirá os efeitos penais almejados; equipara-se seu reconhecimento aos efeitos da prescrição da pretensão executória. Identifica-se, assim, que não haveria interesse punitivo quando a razão de ser (redução ou supressão do tributo) já desaparecera.

Por fim, deve-se observar que o artigo 337-A §1º do Código Penal prevê hipótese específica de extinção da punibilidade para o crime de sonegação de contribuição previdenciária. O legislador atribuiu a benesse àqueles que simplesmente efetuam a declaração e confissão dos valores suprimidos ou reduzidos. Observa-se que, diferentemente da previsão quanto à apropriação indébita previdenciária (que exige para além da declaração e confissão o efetivo pagamento), não se exige qualquer dispêndio de valores pelo agente. A flagrante discrepância de tratamento foi objeto de Ação Direta de Constitucionalidade, julgada recentemente pelo Supremo Tribunal Federal.

O Pretório Excelso manifestou-se pela constitucionalidade do dispositivo, ao argumento de manifesta harmonia com o ordenamento jurídico, ausência de violação à isonomia, funcionalização do dispositivo, bem como prestígio à espontaneidade e honestidade do agente¹⁸⁴. Diga-se: espontaneidade e honestidade daquele que dolosamente suprime ou reduz

conhecimento. Precedentes. 2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação ex officio, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. 3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 362.478/SP*, Rel. Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017 DJe 20/09/2017. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201601823860&dt_publicacao=20/09/2017> Acesso em: 18 dez. 2019.

¹⁸⁴ EMENTA. CONSTITUCIONAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO ARTIGO 337-A, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL – CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA –, POR VIOLAÇÃO DOS ARTIGOS 3º; 5º, CAPUT E INCISO I; 194, CAPUT E INCISO V; E 195 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, BEM COMO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. IMPROCEDÊNCIA. 1. Alegação de inconstitucionalidade material por violação dos artigos 3º; 5º, caput e inciso I; 194, caput e inciso V; e 195 da Constituição Federal, bem como do princípio da proporcionalidade. Inexistência de afronta aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º). A extinção da punibilidade em completa harmonia com ordem constitucional brasileira, com os

contribuição social previdenciária. Não se identifica o prestígio dado à Previdência Social quando da negativa pelo Supremo Tribunal Federal de aplicação do princípio da insignificância aos delitos previdenciários. Simplesmente fazer constar tal previsão como saída à dificuldade de descoberta desse tipo de delito não demonstra ser a melhor solução. Fortalecer o aparato investigativo parece coadunar-se com os interesses estatais.

Verifica-se o extremo e nítido favorecimento do sujeito passivo tributário que infringe a lei penal. Isso porque: (i) se seu processo administrativo chegar ao fim desfavorável, (ii) se sua supressão ou redução de tributo, isoladamente considerada, ultrapassar o limite da atipicidade material, (iii) se obtida suspensão da punibilidade via parcelamento antes do recebimento da denúncia, resolver não quitá-lo; (iv) caso não queria efetuar o pagamento como causa extintiva da punibilidade durante o andamento processual; e, mesmo depois desse longo período vier a ser condenado, poderá (v) efetuar o pagamento integral do débito e extinguir a pretensão executória.¹⁸⁵

É visível que os sucessivos programas de parcelamento provocam o efeito reverso ao qual pretendem (aumento da arrecadação). Sabendo que poderá ter seu pagamento facilitado em inúmeras parcelas, e quiçá com incidência dos consectários legais reduzidos¹⁸⁶, preferirão os agentes aguardar até que surja um novo programa, inclusive, popularmente, os tem se chamados de “viciados em refis”. Na prática, portanto, o que se tem é um desincentivo à

objetivos fundamentais da República e com a finalidade do Direito Penal. 2. A norma impugnada não fragiliza o princípio constitucional da igualdade. Ausência de concessão de vantagens a um grupo da sociedade em detrimento de outro. A possibilidade de colaboração espontânea é ofertada a todos os sujeitos ativos do crime de sonegação de contribuição previdenciária. 3. A natureza funcional do bem jurídico tutelado pelo artigo 337-A do Código Penal é atingida por meio da incidência do seu §1º por via reflexa. A capacidade arrecadadora pode ser plenamente exercida após a declaração, a confissão e a prestação das informações imprescindíveis para o exercício do procedimento fiscal. A norma impugnada prestigia a espontaneidade e a honestidade do agente contribuinte, estimulando no seio social o fortalecimento dos deveres concernentes à cidadania, princípio fundamental da República (art. 1º, inciso II, da CF), por meio de normas despenalizadoras que estimulam a regularidade fiscal e concretizam a eficiência como vetor de atuação do Estado. 4. A manutenção da causa extintiva da punibilidade observa o princípio da proporcionalidade ao se inserir na proibição do excesso. Proporcional, uma vez adequada, necessária e porque atendida proporção entre meio e fim (proporcionalidade em sentido estrito), a diferença legislativa no tratamento da extinção da punibilidade entre o crime de sonegação de contribuição previdenciária e os demais tipos penais elencados pelo requerente na petição inicial da presente ação direta. 5. Pedido da ação direta de inconstitucionalidade julgado improcedente. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4974/DF*. Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 18/10/2019, DJe 30/10/2019. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751285602>> Acesso em: 18 dez. 2020.

¹⁸⁵ "Será só imaginação? Será que nada vai acontecer? Será que é tudo isso em vão?" Legião Urbana. LETRAS. *Será*. Disponível em: <<https://www.lettras.mus.br/legiao-urbana/46977/>>. Acesso em: 21 out. 2021.

¹⁸⁶ VIEIRA, Renata; GULLINO, Daniel. *Governo assina MP que prevê desconto de até 70% em renegociação de dívidas tributárias com União*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/governo-assina-mp-que-preve-desconto-de-ate-70-em-renegociacao-de-dividas-tributarias-com-uniao-24021660>> Acesso em 10 fev. 2020.

adimplência regular dos débitos tributários. Conforme constata o pesquisador Nelson Leitão Paes:

“A oferta de um novo parcelamento em 2012 afeta as receitas. Num primeiro momento, a arrecadação aumenta em relação à situação em que não há este parcelamento, mas o ganho é provisório, já que logo a redução da espontaneidade faz com que a curva de arrecadação caia abaixo daquela sem parcelamento em 2012. Conclui-se que o mecanismo de parcelamentos tributários é inadequado como forma de aumentar as receitas e prover os incentivos corretos aos contribuintes.”¹⁸⁷

Demonstra-se, com isso, o verdadeiro “incentivo oficial” ao inadimplemento tributário, lesão à ordem tributária, sendo o direito penal utilizado como mero fator de pressão ao pagamento. No entanto, como se viu, sequer este papel é cumprido, já que percebendo a impunidade que circunda a esfera desses delitos, ao agente, pouco importa efetuar de pronto a quitação de seus débitos.

3.3 Consumação nos delitos tributários

Tema que não escapa à divergência refere-se ao momento consumativo dos delitos tributários. Os tipos descritos na Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra ordem tributária, variam entre crimes materiais e formais. Isto é, exige-se por vezes a ocorrência de resultado lesivo como, por exemplo, nos tipos elencados nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, nos quais há que se ter a supressão ou redução do tributo. Enquanto outros caracterizam-se como meramente formais, já que bastará o exercício da conduta descrita, sendo o resultado mero exaurimento. Nesse sentido, a ausência de fornecimento de notas fiscais ou documentos equivalentes (art. 1º, V da Lei nº 8.137/90).¹⁸⁸

Sendo assim, tem-se que o momento consumativo nos crimes materiais, *a priori*, seria a redução ou supressão do tributo e acessório. Por essa razão, a conduta encontrar-se-ia completa para fins penais no exato momento da lesão aos cofres públicos que deixaram de perceber a quantia a que faziam jus, ou seja, após o inadimplemento da obrigação de pagar.

¹⁸⁷ PAES, Nelson Leitão, Os Efeitos dos Parcelamentos sobre a Arrecadação Tributária. Estudos Econômicos, Sao Paulo, Abril/Junho 2014 vol. 44, n. 2, p. 349. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v44n2/04.pdf>> Acesso em: 10 fev. 2020.

¹⁸⁸ Há quem sustente na doutrina que, na verdade, a classificação entre crimes formais e materiais pauta-se no resultado o que, nos crimes tributários, seria incoerente, já que o resultado resta aperfeiçoado com o não recolhimento do tributo. Propõe o autor a classificação em crimes de lesão e crimes de perigo. Argumenta que: “Se o resultado no crime tributário é justamente o não recolhimento do tributo e este, ou melhor, os valores correspondentes ao tributo se encontram com o contribuinte, não há propriamente, em termos naturalísticos, um resultado. Por essa razão, temos que os crimes do art. 1º devam ser classificados como crimes de lesão, assim como os dos incisos II e IV do art. 2º. Por outro lado, o crime do art. 2º, I, seria um crime de perigo, por não pedir uma lesão, sendo suficiente a colocação em risco da arrecadação tributária.” PANOEIRO, op.cit., 2011, p.310.

Conforme constata Gustavo Badaró ao tratar dos tributos sujeitos à lançamento por homologação:

Evidente que, no caso da configuração típica do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990, o momento principal é o das condutas previstas nos incisos do referido artigo, com as quais se suprime ou reduz o tributo. O tributo já teria sido suprimido ou reduzido, no momento da antecipação do pagamento, em valores a menor do que o devido. Ou mesmo, no caso de não pagamento, no momento em que se declara não ser devedor de qualquer tributo. É nesse momento que o erário sofre o prejuízo. O posterior lançamento somente comprova o prejuízo previamente já realizado, nada agregando em termos, seja de desvalor da ação (v.g.: omitir declaração, usar documento falso, falsificar nota fiscal), seja de desvalor do resultado (a supressão ou a redução do tributo).¹⁸⁹

Ocorre que com a edição pelo Supremo Tribunal Federal, em 2009, da Súmula Vinculante nº 24, exige-se para a persecução penal dos crimes materiais contra ordem tributária o lançamento definitivo do tributo. *Ipis Litteris*: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.”¹⁹⁰

A partir da consolidação da jurisprudência dominante do STF, não poderá haver persecução penal antes de concluído o processo administrativo fiscal, ou seja, a movimentação do direito penal encontra-se condicionada ao lançamento definitivo. Leia-se: antes da constituição definitiva do crédito não há viabilidade para instauração penal. Diz-se consolidação, haja vista a possibilidade de aplicação do entendimento aos fatos anteriores à edição da súmula.¹⁹¹

No entanto, a Corte não esclareceu a natureza jurídica do lançamento definitivo para fins penais. Na doutrina, tampouco há consenso.

Sabe-se que a natureza jurídica do lançamento sequer escapa de discussão na própria seara tributária, já que, por vezes, é considerado ato de índole declaratória ou constitutiva. O Código Tributário Nacional apenas o define como procedimento administrativo, mediante o qual a autoridade administrativa, competente privativamente para tanto, constata a concretização da

¹⁸⁹ BADARÓ, Gustavo. *I. Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal*. Disponível em <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produto_s/bibli_boletim/bibli_boi_2006/RBA_n.0.13.PDF> Acesso em: 10 fev. 2020.

¹⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante 24*, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748813166>>. Acesso em: 19 dez. 2019.

¹⁹¹ I - As razões do agravo regimental são inaptas para desconstituir os fundamentos da decisão agravada, que, por isso, se mantêm hígidos. II – O Supremo Tribunal Federal tem admitido a aplicação da Súmula Vinculante 24 a fatos anteriores à sua edição, porquanto o respectivo enunciado apenas sintetiza a jurisprudência dominante desta Corte e, dessa forma, não pode ser considerada como retroação de norma mais gravosa ao réu. III – Agravo regimental a que se nega provimento. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 1.053.709*, rel. min. Ricardo Lewandowski, P, j. 30-11-2018, DJE 263 de 7-12-2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748813166>> Acesso em: 19 dez. 2019.

hipótese de incidência, apura os valores a título de tributo, identifica o sujeito passivo tributário, e eventualmente aplica penalidades¹⁹². Independente da posição adotada, fato é que com o lançamento tributário tem-se a constituição do crédito tributário, e declaração da existência da obrigação tributária, em atenção à concepção híbrida do lançamento.

Da mesma forma, não há unicidade de conclusões acerca da posição que o lançamento ocupa no direito penal, em relação aos crimes contra a ordem tributária. Tratar-se-ia de elemento normativo do tipo, condição objetiva de punibilidade/condição objetiva ambiental de antijuridicidade¹⁹³ ou condição de procedibilidade?

Se o lançamento tributário for analisado sob a ótica declarativista, o momento consumativo do delito encontrar-se-ia no momento da supressão ou redução do tributo, ou seja, no inadimplemento do tributo já nascido por ocorrência fato gerador, no nascedouro da obrigação tributária, sendo o lançamento ato declaratório da existência do crédito.

No entanto, sob a ótica constitutiva, só nasceria a obrigação tributária mediante o ato do lançamento, razão pela qual o lançamento seria imprescindível à consumação crime, já que só haveria o tributo suprimido ou reduzido neste momento.

Conforme outrora dito, adotar-se-á no presente trabalho a concepção híbrida do lançamento. Dessa forma, com o surgimento da obrigação tributária centrado na concretização da hipótese de incidência, sendo o lançamento mero ato declaratório da existência da obrigação e constitutivo do crédito tributário, o crime tributário consumir-se-á no momento do inadimplemento¹⁹⁴.

Ultrapassadas tais considerações iniciais cumpre verificar que posição o lançamento ocupa no mundo jurídico para fins penais.

¹⁹² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 20 dez. 2019.

¹⁹³ Maximiliano Führer propõe a nomenclatura condicionante objetiva ambiental da ilicitude, já que se estaria no âmbito da ilicitude. Visualiza no lançamento a hipótese condicionante da ilicitude, ou seja, trata-o como ato sem o qual não há que se falar em crime. Argumenta que não ha que se falar em crime sem a presença do lançamento, tendo em vista que se teria apenas fato típico. Argumenta que tal qual uma máscara de ferro (em alusão à *O Visconde de Bragelonne* de Alexandre Duma), enquanto permanecer encobrindo a ilicitude, não há tipo penal. Até mesmo porque se encontra a condição objetiva inserida dentro do conceito de crime, de tal forma que “sem a presença da condicionante, a fraude é típica, mas não antijurídica. Com a chegada do implemento, completa-se a definição do crime.” FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. *Curso de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010. p.100

¹⁹⁴ “O “resultado” do delito é exatamente o “não ingresso dos valores”, o que atinge interesse fiscal no recolhimento tempestivo e regular dos tributos devidos. Sendo assim, o lançamento apenas delimitaria o montante do tributo não recolhido (correspondente à lesão ao bem jurídico) e seus acréscimos legais, de sorte a embasar futura execução fiscal.” PANOEIRO, op.cit., 2011, p.310.

Inúmeras são as decisões do Supremo Tribunal Federal que mencionam o lançamento como condição objetiva de punibilidade nos crimes tributários¹⁹⁵. Em geral, entende-se que se a discussão sobre a (in) existência de tributo devido não se encerrou na esfera administrativa, não haveria razão de ser que autorizasse a persecução penal. Ocorre que, se se considerar a decisão administrativa de lançamento do tributo como condição objetiva de punibilidade, ter-se-á uma incoerência quanto ao instituto penal. Explica-se. Sendo a condição objetiva de punibilidade circunstancia externa ao crime¹⁹⁶, pressupor que o lançamento seria o momento consumativo do delito e tratá-lo como condição objetiva de punibilidade seria incongruente¹⁹⁷. Isso porque ou o lançamento caracterizaria a elementar do tipo mediante o qual representaria a efetiva supressão ou redução do tributo ou revelar-se-ia como elemento externo que, por razões de política legislativa criminal impedem a persecução penal até que advenha fato futuro.¹⁹⁸

Já Maximiliano Führer propõe a nomenclatura condicionante objetiva ambiental da ilicitude, já que se estaria no âmbito da ilicitude. Visualiza no lançamento a hipótese condicionante da ilicitude, ou seja, trata-o como ato sem o qual não há que se falar em crime. Argumenta que não há que se falar em crime sem a presença do lançamento, tendo em vista que se teria apenas fato atípico.¹⁹⁹ Em linhas gerais, o autor estabelece o paralelo que tal qual uma máscara de ferro (em alusão à *O Visconde de Bragelonne* de Alexandre Duma), enquanto

¹⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 102.477*. Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 28/06/2011, DJe 153 de 10/8/2011.

¹⁹⁶ É de se acentuar que, às vezes, a punibilidade é condicionada a certas circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuricidade e da culpabilidade. São as denominadas “condições objetivas de punibilidade”. Representam um *quid pluris* indispensável para que, à violação da lei penal, se siga a possibilidade de punição. Dizem-se condições objetivas porque são alheias à culpabilidade do agente. Não têm a ver como crime em si mesmo, pois estão fora dele. Não há confundir as condições em apreço com os chamados “pressupostos” do crime, isto é, fatos ou situações preexistentes, a que a lei subordina o reconhecimento de determinado crime ou grupo de crimes. Tais fatos ou situações, embora extrínsecas à atividade do réu, passam a fazer parte integrante (elemento constitutivo) do crime *in specie*.” HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*, 5.ed. , V. I, tomo II: arts. 11 ao 27. Rio de Janeiro: Forense, 1978. p. 28-29.

¹⁹⁷ Em posição diversa, para Heleno Fragoso: “As condições objetivas de punibilidade são, sem sombra de dúvidas, elementos constitutivos do crime, desde que sem elas o fato é juridicamente indiferente: são, pois, condições de punibilidade do fato. (...) Antes da condição, portanto, não há crime condicional ou condicionado, nem crime de punição condicionada, mas fato irrelevante para o direito penal. (...) Condições objetivas de punibilidade são, pois, condições da ilicitude penal do fato”FRAGOSO, Heleno Claudio. *Lições de direito penal: parte geral*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense. 2006. p.267.

¹⁹⁸ "Em outras palavras: se houver o reconhecimento de que é com a decisão administrativa que há a definição da supressão ou redução de tributo (elementar *objetiva* do tipo), porque se trata de crime material (de resultado), impossível falar de hipótese que se amolde à condição objetiva de punibilidade. Uma exclui a outra." FISCHER, Douglas. *Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF*. Disponível: <<https://temasjuridicospdf.com/os-equivocos-tecnico-dogmatico-sistemático-e-logico-da-sumula-vinculante-no-24-do-stf/>> Acesso em: 21 out. 2022.

¹⁹⁹ “Neste trabalho alocamos a condicionante na antijuricidade, tal e qual uma máscara de ferro que impede o juízo de antijuricidade da conduta típica. Como esta condicionante se refere ao ambiente externo, onde se desenvolve a ação ou omissão, apropriado o nome de condicionante objetiva ambiental da ilicitude.” FÜHRER, op.cit., p.101.

permanecer encoberto a ilicitude, não há tipo penal. Até mesmo porque se encontra a condição objetiva inserida dentro do conceito de crime, de tal forma que “sem a presença da condicionante, a fraude é típica, mas não antijurídica. Com a chegada do implemento, completa-se a definição do crime.”²⁰⁰²⁰¹

Para outros, o lançamento estaria não inserto no tipo ou atrelado à questões materiais, mas sim tratar-se-ia de questão processual, isto é, como requisito para o exercício da ação penal. Com maior razão, Gustavo Badaró esclarece que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o crime material tributário encontra-se consumado antes mesmo do lançamento, este teria natureza de condição de procedibilidade caracterizadora da justa causa para ação penal²⁰².

O Supremo Tribunal Federal tampouco indica com clareza a relação da exigência do lançamento tributário à teoria do crime, isto é, a sua natureza jurídica. Por vezes, como no julgamento do HC nº 102.477²⁰³ atesta tratar-se de condição objetiva de punibilidade, enquanto em outros momentos como no HC nº 81.611²⁰⁴ afirma que como o tributo é elemento normativo do tipo, este só estaria presente com o exaurimento administrativo, ou seja, com o lançamento. Este último posicionamento demonstra adequar-se melhor ao fato de que a infração penal caracterizar-se-ia com a efetiva supressão ou redução do tributo, tendo o lançamento tributário mero fito de declaração pela autoridade fiscal do quantum suprimido/reduzido. Dessa feita, o momento consumativo do crime tributário ocorreria com a subtração aos cofres públicos do montante adequado a ser recolhido.

²⁰⁰ Ibid.

²⁰¹ Destaca-se apenas a impropriedade na qual incide o autor ao fornecer, genericamente, como exemplo de condição objetiva de punibilidade, ou ambiental de ilicitude, a sentença de falência, concessiva ou homologaria de recuperação. Isso porque ao conceituar aquela como evento futuro e incerto não ressalva o fato de que alguns dos tipos penais atrelados ao direito falimentar exigem como antecessor a existência da sentença. Sendo assim, tratar-se-ia de ato prévio à prática do tipo e não ato futuro e incerto, posterior ao delito.

²⁰² “Por todo o exposto, principalmente no caso de tributos sujeitos ao chamado lançamento por homologação, não se pode aceitar o posicionamento doutrinário e jurisprudencial de que lançamento definitivo do crédito tributário é uma condição objetiva de punibilidade e, muito menos, que o crime de sonegação fiscal somente se consumaria no momento do lançamento definitivo.” BADARÓ, op.cit., p. 7.

²⁰³ Habeas Corpus. 2. Crime contra a ordem tributária (Lei 8.137/90, art. 1º, I e II). 3. Denúncia oferecida quando o crédito tributário já havia sido devidamente constituído. Ato expedido pelo Secretário da Receita Federal declarando a nulidade das decisões que não tenham admitido o recurso voluntário dos contribuintes por descumprimento do requisito do arrolamento de bens e direitos. 4. Inexistência de lançamento definitivo. 5. Atipicidade da conduta. Trancamento da ação penal. 6. Ordem concedida. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 102477/SP. Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, Julgado em 28/06/2011, DJe 10/08/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625526>> Acesso em: 25 jun. 2020.

²⁰⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 81.611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10/12/2003, DJe 13/05/2005. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>> Acesso em: 25 jun. 2020.

Ocorre que, ainda que o Pretório Excelso tenha afirmando em outras situações a inexistência de condicionamento da ação penal à representação da autoridade fiscal, confirmando tratar-se de ação penal pública incondicionada²⁰⁵, na realidade (e na maioria dos casos) não é bem isso que ocorre. Em efeitos práticos, ainda que não se tenha clareza quando à natureza do lançamento tributário, para fins penais, a persecução penal encontra-se condicionada ao ato administrativo que declare a obrigação tributaria e constitua o respectivo crédito²⁰⁶.

Resta indagar, ainda que retoricamente, sobre as razões do sujeito passivo tributário para querer, a todo custo, manter a discussão penal-tributária na seara administrativa. Ao passo que se vincula a persecução penal à resposta final da administração pública sobre a exigência do crédito de natureza tributária, afasta-se, na prática, a verificação pelo Juízo Criminal da ocorrência de crimes contra ordem tributária. Isso porque sequer a notícia chegará ao Ministério Público para que seja dado prosseguimento ao feito e apuração de eventual infração penal. Diz-se com isso que a intenção por detrás do condicionamento é, na verdade, criar mais uma barreira à punição dos crimes contra ordem tributária²⁰⁷. E não só isso.

A sonegação acaba representando um fio condutor para investigação de outros crimes, sobretudo atinentes à corrupção. Afinal, em decorrência do princípio tributário *pecunia non olet*, pouco importa a (i)licitude da atividade que gerou renda/proventos de qualquer natureza, bastando o incremento patrimonial para ocorrência do fato gerador. Nessa esteira, alavancagens patrimoniais conduziram à um indício não só de lesão ao fisco, mas quiçá do cometimento de outras infrações penais.

Porém, dadas as premissas postas, tem-se o verdadeiro condicionamento fático da persecução penal ao lançamento definitivo. Ocorre que, se a lesão ou ameaça de lesão a direitos

²⁰⁵ Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI n° 1571*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30/04/2004. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97407/false>> Acesso em: 25 jun. 2020.

²⁰⁶ Ressalvados os casos excepcionais.

²⁰⁷ A doutrina adverte para os riscos da "submissão do interesse penal ao interesse fiscal". Como esclarece o Promotor José Maria Panoeiro: "Pois bem, admitida a existência de um bem jurídico relacionado ao dever geral de contribuir para o gasto público, devemos indagar o que, de fato é protegido pelos crimes contra a ordem tributária. PANOEIRO, op.cit., 2011, p.307.

não está excluída da apreciação pelo poder judiciário (em razão da garantia da inafastabilidade da jurisdição) por que motivo estaria o Judiciário de mãos atadas frente a eventual procedimento administrativo fiscal irregularmente encerrado? Certamente argumentar-se-á a invalidade do PAF diante de irregularidades/fraudes comprovadas. No entanto, tais condutas sequer, ou em número ínfimo, chegarão às autoridades competentes.

Não se pretende que todo e qualquer inadimplemento tributário ou PAF encerrado seja analisado para fins de persecução penal, até mesmo pela inviabilidade estrutural das instituições públicas. No entanto, permitir que a palavra dada na seara administrativa crie óbice em absoluto frente à persecução penal tributária não se coaduna com o maior grau de proteção ao bem jurídico transindividual tutelado pelo tipo penal. A redução ou supressão do tributo deve ser passível de controle pelo magistrado criminal, na medida em que a ele deve ser oportunizada a verificação da constituição do crédito tributário²⁰⁸.

Atento à tal dinâmica, o Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando o entendimento posto na súmula vinculante nº 24.²⁰⁹ Dessa forma, nos casos em que o sujeito passivo da obrigação tributária impede ou cria obstáculos à atividade fiscalizadora da Receita, bem como quando há indícios de outras infrações criminosas para além das de natureza fiscal, a Corte tem permitido o afastamento da súmula. Porém, como criticado em linhas anteriores, o óbice criado com a vinculação do lançamento engessa a máquina pública na persecução penal tributária e freia sobremaneira as investigações²¹⁰.

3.4 A Fronteira entre a inadimplência e a tipificação tributária

Da mesma forma que delimitar as divisas entre a elisão e evasão fiscais é matéria nebulosa no plano prático, diferenciar a mera inadimplência tributária da sonegação fiscal é tarefa ainda mais árdua. Como comprovar a existência do dolo na redução ou supressão do

²⁰⁸ Contudo, interessante é notar que o lançamento só condiciona no aspecto negativo a discussão na instância penal, pois na instância cível, ainda que presente o lançamento, pode o contribuinte buscar judicialmente desconstituir o crédito. É de se ver que o problema não está na mera contradição que isso provoca, mas na situação em que o contribuinte busca numa ação cível anular o lançamento e com isso impedir não apenas a cobrança, mas a própria ação penal.” PANOEIRO, op. cit., 2011, p.320.

²⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 95443/SC*. Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Julgado em 02/02/2010, DJe-030. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur173306/false>> Acesso em: 25 jun. 2020.

²¹⁰ Ademais há questões outras, de ordem prática e processual que acabam por ser afetadas. É dizer: além da vinculação da persecução penal tributária obstar o processamento de eventual crime de lavagem de dinheiro (afinal, sendo crime remetido depende da caracterização do crime anterior) gera questões intentes ao início do prazo prescricional.

tributo? Deixar de recolher o tributo é *per si* um ilícito penal? Quando o mero inadimplemento o deixa de ser para se tornar uma conduta penalmente relevante?

Essas e outras perguntas pairam sobre a interface entre a tributação e a sanção penal, principalmente diante do artigo 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 que dispõe constituir crime contra ordem tributária a conduta de deixar de recolher aos cofres públicos, oportunamente, tributo que tenha sido descontado ou cobrado de outrem.

Há tempos a doutrina aponta que dada a natureza formal deste delito, ou seja, bastando-se para sua consumação o não recolhimento do tributo naquelas condições, ter-se-ia um perigo de penalizar o mero inadimplente. Assim, o que na verdade estaria sendo penalmente sancionado seria o inadimplemento tributário, o que estaria vedado ante a proibição, em regra, da restrição de liberdade por dívida.

3.4.1 O não recolhimento declarado do ICMS e a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal

Questão que chegou a discussão nos Tribunais foi se o Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços sobre operações próprias, reiteradamente não recolhido aos cofres públicos, mas devidamente declarado, poderia configurar o crime tipificado no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90²¹¹.

Na verdade, em linhas gerais o que se discute é o alcance dos termos "descontado" e "cobrado" utilizados na descrição do tipo penal. Poderiam tais expressões alcançarem todo e qualquer tributo indireto?

Os tributos indiretos são aqueles que, em razão da sua natureza jurídica, comportam a transferência da carga financeira a terceiro estranho à relação tributária entre o fisco e o sujeito passivo tributário. Isto é, comporta o fenômeno da *repercussão econômica* mediante a qual o contribuinte ou responsável tributário - agentes obrigados por lei ao pagamento do tributo - repassam o ônus tributário a terceiro - denominado contribuinte de fato²¹².

O ICMS como tributo indireto admite o fenômeno da repercussão econômica, e permite que o preço da mercadoria contenha valor destinado ao custeio do imposto, mediante a fórmula

²¹¹ BRASIL. *Lei nº 8.137*, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 21 out. 2021.

²¹² Apesar de ser conhecido como contribuinte de fato, o terceiro que suporta o ônus econômico advindo do tributo não possui qualquer relação tributária na operação. Isso porque não há liame jurídico que lhe imponha o pagamento tributário, daí tratar-se de mera repercussão econômica do encargo.

de tributação por dentro²¹³. Tal característica decorre, sobretudo, em razão da não cumulatividade que permite a individualização ainda que estimada da carga tributária decorrente do ICMS sobre a mercadoria que venha a circular juridicamente.

Diferentemente da repercussão econômica do tributo, na repercussão jurídica o que se tem é o repasse da obrigação de recolhimento do tributo (seja para frente ou para trás da cadeia de produção). Cabe a terceiro cuja a lei imponha a obrigação, o recolhimento do tributo, na qualidade de sujeito passivo tributário, *in specie*, o responsável tributário - aquele que apesar de não ter ligação direta com a ocorrência do fato gerador, o legislador lhe impõe a obrigação tributária.

Isto posto, cabe verificar se a repercussão econômica do tributo é suficiente para adequar-se à expressão "cobrado" contida na descrição do tipo penal de *apropriação indébita tributária*²¹⁴. Portanto, a controvérsia penal primeira a ser dirimida é saber se as expressões "descontado" e "cobrado" abrangem a repercussão econômica ou tão somente a jurídica (substituição tributária).

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça era oscilante sobre o assunto. As Quintas e Sextas Turmas divergiam se poderia o ICMS em operações próprias caracterizar a apropriação indébita tributária. Enquanto a Quinta Turma sempre se posicionou pela ausência de distinção se o ICMS que se deixou de recolher decorria de operação própria ou por substituição tributária²¹⁵. Assim, bastava-se o não recolhimento do tributo, descontando ou cobrado, aliado ao dolo evasivo para se ter o enquadramento, *a priori*, no delito de apropriação indébita tributária. Por outro lado, a Sexta Turma diferenciava a origem do recolhimento para

²¹³ Na modalidade de tributação por dentro o agente econômico embute no preço da mercadoria/produto o valor referente ao imposto. Dessa forma, o consumidor acaba sendo onerado em quantia superior, já que o acréscimo ao preço do produto importará um aumento do valor da mercadoria e da própria carga tributária. Explica-se. Na prática, na base de cálculo do imposto já estará contido no próprio valor a título de imposto. Sendo assim, ter-se-á a alíquota real superior à nominal. Diferentemente, a técnica de tributação por forma oferece uma maior transparência, já que há como verificar o real preço do produto e em separado o valor do imposto. Como destaca Kiyoshi Harada : “A técnica de tributação por dentro consiste em fazer com que o tributo incida sobre si próprio, como se o tributo fosse uma mercadoria ou serviço. Aumenta de forma invisível aos olhos do consumidor final a alíquota real do tributo e conseqüentemente o preço da mercadoria ou serviço. É uma técnica que se presta à sonegação fiscal ao contrário da tributação por fora em que o valor do tributo pertencente ao fisco é separado do preço da mercadoria ou serviço pertencente ao agente econômico que promove a venda da mercadoria ou presta o serviço” HARADA, Kiyoshi. *Técnicas de Tributação por Dentro*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/tecnicas-de-tributacao-por-dentro/>>. Acesso em: 28 jun. 2020.

²¹⁴ Vale dizer que o nome do tipo penal não foi conferido pelo legislador, mas sim construído doutrinariamente e jurisprudencialmente, ante a sua semelhança com a figura da apropriação indébita.

²¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 44.466/SC*, Rel. Ministro Jorge Mussi, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014. Disponível em: <[http://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RHC%27.clap.+e+@num=%2744466%27\)+ou+\(%27RHC%27+adj+%2744466%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](http://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RHC%27.clap.+e+@num=%2744466%27)+ou+(%27RHC%27+adj+%2744466%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)> Acesso em: 21 out. 2021.

fins de tipificação da conduta²¹⁶. Entendia que apenas o não recolhimento advindo das hipóteses de repercussão jurídica, leia-se: substituição tributária, seria apto à caracterizar o delito. Sendo assim, julgava que os casos de inadimplência decorrente do ICMS em operações próprias eram mera hipótese de inadimplemento fiscal, conseqüentemente, conduta atípica.

O Habeas Corpus nº 399.109/SC²¹⁷ impetrado pela Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina perante o Superior Tribunal de Justiça, contra ato do Tribunal de Justiça Catarinense, levou o debate à Terceira Seção. Linearmente, o Ministério Público ofereceu denúncia contra os sócios de uma empresa do ramo têxtil infantil pela suporta prática do crime capitulado no art. 2º, II da Lei nº 8.137/90 (apropriação indébita tributária) ante ao não recolhimento, por meses seguidos, de ICMS em operações próprias. A denúncia não foi recebida pelo Juízo de 1º grau, que absolveu sumariamente os denunciados, entendendo que a conduta descrita pelo *Parquet* era formalmente atípica. Em sede de apelação, o Tribunal de Justiça Catarinense afastou a referida absolvição, determinando o regular andamento do feito, com a devida apuração das infrações denunciadas.

Em meados de 2018, a Terceira Seção, por maioria, decidiu pela não concessão da ordem, coadunando-se com o entendimento até então proferido pela Quinta Turma. Por cinco votos a três consolidou-se que os termos "descontado" e "cobrado" abrange tanto os tributos diretos como os indiretos, restando assim ementada a decisão:

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 clandestinidade.

²¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 36.162/SC*, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 26/08/2014 DJe 17/11/2014. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RHC%27.clap.+e+@num=%2736162%27\)+ou+\(%27RHC%27+adj+%2736162%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RHC%27.clap.+e+@num=%2736162%27)+ou+(%27RHC%27+adj+%2736162%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 21 out. 2021. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp n. 1.632.556/SC*, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em 07/03/2017. DJe 17/03/2017. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGRESP%27.clas.+e+@num=%271632556%27\)+ou+\(%27AgRg%20no%20REsp%27+adj+%271632556%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGRESP%27.clas.+e+@num=%271632556%27)+ou+(%27AgRg%20no%20REsp%27+adj+%271632556%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)> Acesso em: 21 out. 2021.

²¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 399.109/SC*, Rel. Min. Rogério Schiatti Cruz, Terceira Seção, Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITaseq=1680819&tipo=0&nreg=201701067980&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180831&formato=PDF&salvar=false>> Acesso em: 25 jun 2020.

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. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, HC nº 399.109/SC, Rel. Min. Rogério Schiatti Cruz, Terceira Seção, julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018²¹⁸

A decisão obtida por maioria foi objeto de intenso debate, enriquecido com os votos vencidos.

A tese de defesa apresentada pelo Impetrante argumentava que no caso de ICMS próprio não haveria tributo "cobrado" já que a sujeição passiva tributária era direta e, portanto, o contribuinte era a própria pessoa jurídica. Assim, o fato de repassar os custos aos consumidores seria irrelevante, já que este não teria relação jurídico-tributária com o fisco.

Acolhendo o argumento de defesa a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, em seu voto vencido posicionou-se no sentido de que as expressões "descontado" ou "cobrado" que compõem a descrição do tipo penal refere-se apenas aos casos de responsabilidade tributária, ou seja, os casos de repercussão jurídica do tributo. Nesse sentido, argumenta que diante dos tributos indiretos, o repasse do encargo financeiro tem finalidade meramente econômica. "Em casos tais, o comerciante não comete o delito de apropriação indébita tributária porque não há

²¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 399.109/SC, Rel. Min. Rogério Schiatti Cruz, Terceira Seção, Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITAseq=1680819&tipo=0&nreg=201701067980&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180831&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

apropriação de tributo devido por terceiro, o tributo é devido por ele (em nome próprio).”²¹⁹ Trata-se-ia de conduta de mera inadimplência fiscal, não havendo que se falar em apropriação indébita tributária, tampouco sonegação fiscal. Constrói ainda a crítica de que o direito penal estaria, na verdade, sendo utilizado como meio coercitivo ao adimplemento da obrigação, e que decidir em sentido contrário equivaleria à cancelar a prisão por dívida.

Ocorre que maior razão assiste ao voto do Relator Ministro Rogério Schietti Cruz que nos esclarece que as expressões “cobrado” e “descontado” abrange tanto as hipóteses de repercussão jurídica quanto econômica. É dizer: não só aquele que tem a obrigação legal de, na qualidade de responsável tributário, reter tributo na fonte, como também aquele que cobra, por qualquer meio, tributo indireto de outrem e não repassa aos cofres públicos, comete sonegação tributária²²⁰.

Inclusive, em interpretação histórica, o voto condutor traz a redação do projeto original do artigo em discussão. Previu o legislador proponente em redação original do Projeto de Lei nº 4.788/90 que configuraria crime contra a Fazenda Pública o não recolhimento de “tributo ou contribuição recebido de terceiros através de acréscimo ou inclusão no preço de produtos ou serviços e cobrado na fatura, nota fiscal ou documento assemelhado”.²²¹

Nítida a vontade do legislador em abarcar não só as hipóteses de repercussão jurídica, ou seja, os casos de substituição tributária, como a repercussão econômica do tributo. Inclusive, faz menção à figura do sujeito passivo tributário, gênero do qual há duas espécies. Se quisesse

²¹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 399.109/SC*, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITAseq=1680819&tipo=0&nreg=201701067980&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180831&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 25 jun. 2020. p. 28.

²²⁰ Além da posição dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça vencidos por ocasião do julgamento do HC nº 399.109/SC, destaca-se a posição da doutrina representava pro Heloisa Estellita e Aldo de Paula Junior para quem os termos “descontado” e “cobrado” limitam-se às hipóteses de repercussão jurídica tributo, ou seja, apenas aos casos de responsabilidade tributária. Dessa forma, seguindo esse raciocínio, o ICMS em operações próprias não recolhido representaria mero inadimplemento, impassível se configurar a apropriação indébita tributária. Como destacam os professores: “Os termos “descontado” e “cobrado” referem-se às duas modalidades de repercussão jurídica da incidência do tributo, respectivamente a retenção e o reembolso, e aplicam-se tanto a tributos diretos e indiretos. Em outras palavras, esses termos não dizem respeito à repercussão econômica da tributação. A repercussão jurídica é aquela regulada juridicamente para viabilizar o atendimento à capacidade contributiva nos casos de responsabilidade tributária.” ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. *O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?*. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//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: 10 set. 2020.

²²¹ BRASI. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 399.109/SC*, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. p. 20. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITAseq=1680819&tipo=0&nreg=201701067980&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180831&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

limitar apenas e tão somente ao primeiro caso, bastaria tratar do responsável tributário, mas assim não o fez.

Além disso, o fato do contribuinte ter feito a declaração dos valores em nada interfere na persecução penal. Afinal, não é pressuposto do crime a clandestinidade da apropriação, bastando que haja o não repasse no momento correto daquilo que não lhe pertence.

Por fim, ainda há quem aponte que este entendimento da sonegação verificável no ICMS próprio caracterizaria, em última análise, prisão por dívida. Esta encontra-se vedada pela Constituição Federal²²² que autoriza apenas e tão somente a prisão civil por dívida nos casos do inadimplemento da obrigação alimentícia e do depositário infiel. Ocorre que, por controle de convencionalidade, esta última também se encontra vedada, nos termos do Pacto de San José da Costa Rica, ratificado pelo Brasil em 1992.²²³ Sendo assim, se a prisão civil por dívida estaria vedada pela Constituição, com maior razão a prisão penal.

No entanto, não há que se falar em prisão por dívida já que o bem jurídico tutelado é, em última análise, a saúde da ordem tributária com toda sua repercussão social. Isto é: trata-se de bem jurídico supra individual que viabiliza o Estado Democrático de Direito que tem por alguns dos seus fundamentos a promoção da cidadania e da dignidade da pessoa humana. É mediante a arrecadação tributária que o Poder Público realiza a implementação das políticas públicas e cumpre seu papel no fornecimento do mínimo existencial.

Portanto, o que se está a tutelar não é a mera arrecadação e sim a estrutura tributária que sustenta a máquina pública.

A prisão civil por dívida e a sanção penal por prática de apropriação indébita tributária não se confundem. Vale dizer que na década de noventa foi editada Medida Provisória tratando especificamente dos casos de depositário infiel tributário.

A Lei nº 8.866 de 11 de abril de 1994, advinda da Medida Provisória 427/1994, reeditada pela Medida Provisória nº 449/1994, dispunha expressamente sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública. Previa que diante das hipóteses nas quais a legislação tributária impusesse ao sujeito passivo a obrigação de retenção ou receber de terceiros a quantia a título de tributo, gozaria do status de depositária. A infidelidade surgiria,

²²² Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; BRASIL. *op.cit.*

²²³ Súmula Vinculante nº 25: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade de depósito.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 25*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1268>> Acesso em: 25 jun. 2020.

assim, a partir do não repasse à Fazenda dos valores descontados ou recebidos de terceiros à título de tributo.

Como era de se antever, o diploma legal em questão não produziu efeitos por muito tempo. Sua entrada em vigor e eficácia iniciou-se na data de sua publicação (13/04/1994), porém, logo em 16 de junho de 1994 o Supremo Tribunal Federal, mediante concessão de medida cautelar, suspendeu a eficácia dos parágrafos e trechos autorizativos da prisão.²²⁴

A questão sobre a criminalização da conduta de não repasse do ICMS cobrado do consumidor não demorou em convidar ao debate o Supremo Tribunal Federal que por meio do HC nº 163334 decidiu em conformidade com o Superior Tribunal de Justiça. A Corte Constitucional fixou a tese segundo a qual “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”.²²⁵

Não obstante os votos proferidos pelos Ministros não tenham sido publicados até a presente data, o julgamento encontra-se disponível na íntegra no sítio do Supremo Tribunal Federal no YouTube.²²⁶ Inicialmente, merece destaque as palavras do Ministro Luiz Fux que

²²⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade. Depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública. Medida Provisória nº 427, de 11.02.1994, reeditada pela Medida Provisória nº 449, de 17.03.1994, convertida na Lei nº 8.866, de 11.04.1994, que dispôs sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública. A um primeiro exame, para os efeitos de medida cautelar, parecem, ao Tribunal, violados pelos §§ 2 e 3 do art. 4 da Lei nº 8.866, de 11.04.1994, os seguintes princípios e/ou garantias constitucionais: a) do inciso LIV do art. 5 da Constituição Federal de 1988, segundo o qual "ninguém será privado da liberdade sem o devido processo legal"; b) do inciso LV do art. 5 da C.F., que assegura "aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral" "o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes"; c) do inciso XXXV do art. 5 da C.F., que não permite se exclua da apreciação do Poder Judiciário a alegação de lesão ou ameaça de direito; d) o da independência do Poder Judiciário, como instituição (art. 2 da C.F.) e do Juiz, como órgão de sua expressão, obrigado a fundamentar suas decisões, inclusive os decretos de prisão (inciso IX do art. 93 da C.F.), não apenas com base no que a lei permite, mas no seu livre convencimento jurídico, inclusive de ordem constitucional. 2. Caracterizados os requisitos da plausibilidade jurídica da ação ("fumus boni iuris") e do risco de grave dano, pela demora no curso do processo da ADIn ("periculum in mora"), é de se deferir, a partir desta data, até o julgamento final da ação, a suspensão da eficácia dos referidos §§ 2 e 3 do art. 4 da Lei nº 8.866, de 11.04.1994. 3. Em consequência, devem ser suspensas, também, as expressões "referida no § 2 do art. 4", contidas no art. 7 da mesma lei. 4. Assim, também, as expressões "ou empregados" e "e empregados", constantes do "caput" desse mesmo art. 7 e de seu parágrafo único, respectivamente. 5. Não se mostra necessária a suspensão do art. 8, segundo o qual "cessará a prisão com o recolhimento do valor exigido", porque o resultado pretendido é alcançado com a suspensão, já referida, do § 2 do art. 4; 6. Ficam excluídos da convalidação, expressa no art. 10, os decretos de prisão fundados, exclusivamente, no § 2 do art. 4 e os decretos de revelia fundados em seu § 3. 7. Medida cautelar deferida, em parte, para tais fins (por maioria), nos termos do voto do Relator. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1055 MC*, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/1994, DJ 13/06/1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1584564>> Acesso em: 25 jun. 2020.

²²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 163334*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgado em 18/12/2019.

²²⁶ YOUTUBE. *Pleno - Criminalização do não recolhimento de ICMS (1/2)*. Supremo Tribunal Federal, Brasília. 11 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

alerta sobre a frustração das obrigações constitucionalmente assumidas pelo Estado, em decorrência do déficit dos cofres públicos decorrentes da sonegação.

É dizer que a névoa que recai sobre a sonegação afasta a verificação do seu real potencial lesivo²²⁷. Isto é: encarar a sonegação como um mal menor revela não só a indiferença com os crimes de colarinho branco, mas também o abrandamento das suas consequências (que sobre uma visão macro relevam-se mais destrutivas a vida social)²²⁸.

No voto condutor do Relator Ministro Luis Roberto Barroso, de didática ímpar²²⁹, estabelece-se três premissas básicas: (i) o direito penal deve se revelar sério, igualitário e moderado, (ii) o pagamento de tributos como dever fundamental; e (iii) o inadimplemento tributário não equivale, *per si*, ao crime tributário.

O relator percorre minuciosamente o histórico legislativo até a aprovação da redação do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990 tal qual se conhece. Ao comparar o texto do projeto original com o artigo aprovado, tem-se que, inexistiu justificativa outra para a alteração, se não técnica redacional. Isto é: a substituição da locução “inclusive no preço de mercadorias ou serviços, constante de fatura, nota fiscal ou documento assemelhado” por “descontado ou cobrado” não afastou a pretensão do legislador em tipificar a conduta da inadimplência de tributos repassados economicamente ao contribuinte de fato.

Além de destacar o mal maior dos crimes tributários (inviabilidade da máquina pública), o Ministro, em interpretação teleológica e consequencialista, aborda questões outrora debatidas no capítulo anterior do presente trabalho. Ressalta a potencial distorção concorrencial advinda do não recolhimento contumaz do ICMS e o efeito espiral que tal conduta provoca.

Não há que se falar que nas operações próprias não haveria apropriação de coisa alheia. Isso porque independentemente da posição que ocupe, se contribuinte ou responsável tributário, o não recolhimento do ICMS, reiterado e com dolo específico de apropriação adequar-se-à no delito do art. 2º, II da Lei nº 8.137/1990. Explica-se.

²²⁷ Por exemplo, no início de agosto de 2020 o Sonegômetro apresentou estimativa de perda com a sonegação fiscal em valor superior a 375 bilhões de reais. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br>> em Acesso em: 20 ago. 2020.

²²⁸ Conforme destacou nas premissas de seu voto, o Ministro Barroso adverte que: “Pagar tributos é um dever fundamental que incumbe a todos os cidadãos que, praticando o fato gerador, demonstrem capacidade contributiva. A incidência do direito penal na esfera tributária é excepcional, mas é também necessária. No Brasil, onde, após tantos escândalos, atingiu-se uma consciência crítica severa contra a corrupção, ainda se considera o delito tributário um mal menor. Mas a verdade é que o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção: a corrupção desvia dinheiro dos serviços públicos; o crime fiscal impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nesses serviços.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 163334*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgado em 18/12/2019, p. 2.

²²⁹ Aproveita-se o presente espaço para render agradecimentos ao Gabinete do Excelentíssimo Ministro Luis Roberto Barroso do Supremo Tribunal Federal que colaborou com a construção desta obra, mediante o fornecimento do voto do relator que, até a presente data, não havia sido publicado no sítio eletrônico da Corte.

Ao ocupar a posição de responsável tributário, o agente passa a ter a imposição legal de recolher o tributo por outro que praticou diretamente o fato gerador. Mediante a repercussão jurídica, transfere-se a responsabilidade a terceiro que por ter relação (ainda que indireta) com a prática do fato gerador, recebe esse encargo. Quanto a esta modalidade, não se discute a sua inserção no tipo penal da apropriação indébita tributária.

A controvérsia reside exatamente nos casos de mera repercussão econômica quando, o tributo dada a sua natureza permite que o sujeito passivo transfira o valor do tributo a outrem, estranho à relação tributária. Inexiste diferença para fins da tipificação. Isso porque o valor cobrado de terceiro também não pertence ao contribuinte.

No caso de repercussão econômica do tributo diante das operações próprias, o contribuinte não se fale de recursos próprios para recolhimento do tributo, mas de recursos de terceiros obtidos mediante cobrança via inserção do encargo econômico no preço. Veja-se: o contribuinte realiza mera escrituração dos valores pertencentes ao Fisco, recolhidos do contribuinte de fato.

Como bem esclarece o Ministro Luis Roberto Barroso:

Já na apropriação indébita tributária, a censurabilidade da conduta decorre da circunstância de que o agente toma para si um valor que não lhe pertence, ao qual teve acesso pelo único e específico motivo de lhe ter sido atribuído o dever de recolher o tributo. Diferentemente do delito do art. 1º, o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990 não requer fraude. Considerando que, de acordo com a jurisprudência do STF, o valor do ICMS pago pelo consumidor final jamais pertenceu ao contribuinte, tratando-se de um mero ingresso temporário em sua contabilidade, o não recolhimento do imposto caracteriza apropriação indébita.²³⁰

Afinal, o próprio Supremo Tribunal Federal já reconheceu que o valor cobrado sob a rubrica de ICMS não pertence ao sujeito passivo, mas sim aos cofres públicos, conseqüentemente, tal montante não integra a base de cálculo do PIS e COFINS.

Portanto, o que está a ser punido é muito mais que a mera inadimplência tributária. É afetar a esfera mais cara ao indivíduo para proteger a ordem econômica e o modelo social. É reprimir o agente que faz do contumaz inadimplemento seu modelo de negócio, elimina a concorrência, estimula a prática lesiva, e se apropria de valores destinados ao custeio da vida em sociedade para atender aos seus ínfimos e particulares interesses.

²³⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 163334*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgado em 18/12/2019, p. 2.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, tem-se que os institutos tributários devem ser analisados sob uma perspectiva interdisciplinar atenta às distorções eventualmente ocasionadas ao livre mercado. A sua verificação adstrita ao fim fiscal ou extrafiscal, sem levar em consideração a o processo de decisão dos players, bem como, sem considerar o tributo como um custo/ônus à sociedade empresária limita a compreensão da dinâmica. Assim, a tributação sensibiliza a ordem concorrencial e, dessa forma, há que se estabelecer métodos de frenagem de interferência indevida.

Seja mediante as atitudes do sujeito passivo - através da atuação via evasão, elisão ou, simplesmente, inadimplindo o tributo - seja pela atuação do sujeito ativo - com a concessão indevida de benefícios fiscais e sua inércia na efetividade de seu direito de crédito, demonstrou-se que a tributação encontra-se diretamente ligada à atividade comercial e à livre concorrência. Sendo assim, afora os usos de intervenção na ordem econômica e social, a carga tributária deverá incidir da forma mais neutra possível.

Por outro lado, esclareceu-se que o reflexo concorrencial promovido por uma distorção tributária não necessariamente deverá ser coibido pela legislação antitruste. Em primeiro lugar, em razão das necessidade de verificação: (i) da posição dominante do agente; (ii) da competitividade imperfeita no nicho em análise; (iii) praxe mercadológica do setor - se todos os agentes se valem igualmente de determinada vantagem tributária, não há que se falar em verdadeira vantagem. Ademais, com o permissivo preventivo contido no artigo 146-A da Constituição Federal, a edição de lei complementar com o fito de antecipar-se aos desequilíbrios concorrenciais promovidos pela tributação, tem-se que a atuação legislativa deve ser enérgica. Assim, tem-se que o mandamento constitucional ao legislador complementar revela-se regra de competência que determina a prevenção de distorções concorrenciais criados pela própria tributação. Dessa feita, como a ordem concorrencial dispõe de sistema de proteção própria, via CADE, a atuação prevista pelo artigo em referência atinge a ordem tributária em si.

Destacou-se que a facilitação das execuções fiscais, sobretudo afastando-se embaraços de ordem processual - a exemplo do incidente de descon sideração da personalidade jurídica - e de ordem material - reconhecendo-se estruturas empresariais que visam burlar a localização de patrimônio penhorável são medidas que auxiliarão a coibir a inadimplência do sujeito passivo tributário.

Por fim, ao traçar o histórico de verificação da insignificância nos crimes tributários identificou-se o tratamento diferenciado, conferido pelo Supremo Tribunal Federal, entre os delitos tributários e os delitos previdenciários. Enquanto para os primeiros, cujo objeto de proteção é a ordem tributária, reconhece-se a aplicabilidade da insignificância, para os segundos, cujo bem jurídico tutelado é a Previdência Social, afasta-se a monetização dos delitos. Ainda na seara criminal, estabeleceu-se que os crimes de colarinho branco fruem de um “incentivo oficial” já que têm a estigmatização criminal afastada com a vinculação da persecução penal à esfera administrativa. Assim, medidas como parcelamentos tributários e programas de recuperação fiscal, em decorrência das suas constâncias e extremas benesses, revelam-se prejudiciais ao real intento: arrecadar e coibir a sonegação.

Não obstante perdure a controvérsia sobre a natureza jurídica do lançamento tributário para fins penais, a nítida vinculação da esfera criminal à resolução na esfera administrativa tem conduzido ao favorecimento dos sujeitos passivos inadimplentes e que fazem da irregularidade fiscal seu *modus operandi*. Nesse sentido, afastar o condicionamento do lançamento à persecução penal é essencial para garantir a efetiva fiscalização pela Receita e a persecução nos crimes de lavagem de dinheiro. Dessa forma, deve-se reconhecer a tênue linha que diferencia a mera inadimplência tributária e da sonegação fiscal, mediante a caracterização do crime de apropriação indébita tributária diante do inadimplemento contumaz que traduz a violação à ordem econômica e financeira como modelo de negócio.

REFERÊNCIAS

ALBANO, Amanda. *Os Efeitos da Tributação na Ordem Econômica: uma análise concorrencial*. 2017. Trabalho Monográfico (Graduação em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: <<https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/34262/34262.PDF>> Acesso em 10 jan. 2020.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21.ed. - São Paulo: Saraiva, 2016.

ASCENSÃO, JOSÉ DE OLIVEIRA. *Concorrência Desleal*. Coimbra: Livraria Almedina, 2002.

ÁVILA, Humberto. *Competências tributária: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

BADARÓ, Gustavo. *1. Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal*. Disponível em <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.0.13.PDF> Acesso em: 10 fev. 2020.

BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. *Curso de concorrência desleal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

_____. *E-stabelecimento: teoria do estabelecimento comercial na internet, aplicativos, websites, segregação patrimonial, trade dress eletrônico, concorrência online, ativos intangíveis cibernéticos e negócios jurídicos*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 20 dez. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1302-003.290*, Sessão 12/12/2018, Publicado em 28/01/2019 Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 3401-005.228*, Sessão de 27/08/2018, Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão nº 1201-001.136*, Sessão 26/11/2014, Disponível em <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9101-004.335*, 1ª Turma, Sessão de 07 de agosto de 2019, Publicado em 09/09/2019. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>> Acesso em: 10. jan 2020.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em números 2019*. Brasília: CNJ, 2019.

_____. *Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm> . Acesso em: 20 jan. 2020.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 out. 2019.

_____. *Lei nº 10.522* de 19 de julho de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm> Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. *Lei nº 13.874*, de 20 de setembro de 2019, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. *Lei nº 9.964*, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. *Lei nº 8.137*, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em: 21 out. 2021.

_____. *Lei nº 10.684*, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. *Lei nº 11.941*, de 27 de maio de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. *Lei nº 9.249*, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. *Lei nº 9.430*, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm> Acesso em: 15 dez. 2020.

_____. *Lei nº 9.964*, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Ministério da Fazenda, *Portaria nº 130*, de 19 de abril de 2012 . Disponível em <<http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria-no.-130-de-19-de-abril-de-2012>> . Acesso em: 13 dez. 2019.

_____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Dados Abertos. Informações ao cidadão*. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/dados-abertos>> Acesso em: 10 jan. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt nos EDcl nº HC 469108/PR*, Rel. min. Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 24/09/2019, DJe 30/09/2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp nº 392.108/RS*, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, DJe 09/03/2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303035293&dt_publicacao=09/03/2016> Acesso em 15 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1517229 / SP*, Sexta Turma, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, julgado em 08/09/2015, DJe 29/09/2015) Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=1517229&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR> Acesso em: 13 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 100.954/DF*, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 14/06/2011, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200800435743&dt_publicacao=22/06/2011> Acesso em 15 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 362.478/SP*, Rel. Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017 DJe 20/09/2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201601823860&dt_publicacao=20/09/2017> Acesso em 18 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 399.109/SC*, Rel. Min. Rogério Schietti Cruz, Terceira Seção, Julgado em 22/08/2018, DJe 31/08/2018. Disponível em <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITAseq=1680819&tipo=0&nreg=201701067980&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20180831&formato=PDF&salvar=false>> Acesso em: 25 jun 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 486.854/RJ*, Sexta Turma, Rel. Min. Lautira Vaz, julgado em 22/10/2019, DJe 18/11/2019, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201803464305&dt_publicacao=18/11/2019> Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 90308/SP*, Rel. Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 02/06/2015, DJe 12/06/2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200702137999&dt_publicacao=12/06/2015> Acesso em: 18 dez. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1306425 / RS*, Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe 01/07/2014, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201200489706&dt_publicacao=01/07/2014> Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.524.129/RS*, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe 16/11/2015, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201500724636&dt_publicacao=16/11/2015> Acesso em 15 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1112748/TO*, Rel. Min Felix Fischer, Terceira Seção, julgado em 09/09/2009, DJe 13/10/2009, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200900566326&dt_publicacao=13/10/2009> Acesso em: 07 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1419836/RS*, Rel. Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta turma, julgado em 13/06/2017, DJe 23/06/2017 Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201303873440&dt_publicacao=23/06/2017> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1500919/SC*, Rel. Ministro Gurgel de Faria, 5ª Turma, DJe 12-3-2015 Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201403228060&dt_publicacao=12/03/2015> Acesso em: 14 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº36.162/SC*, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 26/08/2014 DJe 17/11/2014. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RHC%27.clap.+e+@num=%2736162%27\)+ou+\(%27RHC%27+adj+%2736162%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RHC%27.clap.+e+@num=%2736162%27)+ou+(%27RHC%27+adj+%2736162%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)>. Acesso em: 21 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 11598/SC*, Rel. Min. Gilson DIPP, Terceira Seção, julgado em 08/05/2002, DJ 02/09/2002, p.145, RDDT vol. 89 p.167) Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200100885597&dt_publicacao=02/09/2002> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp nº 1.632.556/SC*, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em 07/03/2017. DJe 17/03/2017. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27AGRESP%27.clas.+e+@num=%271632556%27\)+ou+\(%27AgRg%20no%20REsp%27+adj+%271632556%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27AGRESP%27.clas.+e+@num=%271632556%27)+ou+(%27AgRg%20no%20REsp%27+adj+%271632556%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)> Acesso em: 21 out. 2021.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 51.188/RS*, Rel. Min. LAURITA VAZ, Quinta Turma, DJ 30/10/06, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200502078235&dt_publicacao=30/10/2006> Acesso em: 11 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 44.466/SC*, Rel. Ministro Jorge Mussi, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=\(\(%27RHC%27.clap.+e+@num=%2744466%27\)+ou+\(%27RHC%27+adj+%2744466%27\).suce.\)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja](https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?i=1&b=ACOR&livre=((%27RHC%27.clap.+e+@num=%2744466%27)+ou+(%27RHC%27+adj+%2744466%27).suce.)&thesaurus=JURIDICO&fr=veja)> Acesso em: 21 out. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 84412 / SP*, Rel. Min. Celso de Mello, Segunda Turma, Julgamento em 19/10/2004, DJ 19/11/2004, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79595>> Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1571*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30/04/2004. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97407/false>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 1055 MC*, Rel. Min. SYDNEY SANCHES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/1994, DJ 13/06/1997. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1584564>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI nº 4974/DF*, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 18/10/2019, DJe 30/10/2019. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751285602>> Acesso em: 18 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *AgReg no RHC nº 132.706* Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 21/06/2016, DJe 01/08/2016. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11303195>> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ARE 712.285 AgR*, voto do rel. min. Celso de Mello, p.3 e 4 julgado em: 23-4-2013, 2ª T, *DJE* de 28-6-2013. Disponível em:<<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4302176>> Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ARE nº 1.053.709*, rel. min. Ricardo Lewandowski, P, j. 30-11-2018, *DJE* 263 de 7-12-2018. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748813166>> Acesso em: 19 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 81929/RJ*, Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 102477/SP*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, Julgado em 28/06/2011, DJe 10/08/2011. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=625526>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____.Supremo Tribunal Federal *HC nº 109705*, Rel. Ministro Roberto Barroso, 1a Turma, j. 22-4-2014, Dje 27-5-2014, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5955480>> Acesso em 14 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 121892*, Rel. Ministro Ricardo Lewandowski, 2a Turma, julgado em 06-5-2014, DJe 05-8- 2014. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5955480>> Acesso em: 14 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 126.191/PR*, Primeira Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 03/03/2015, DJe 08/04/2015) Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8164504>> Acesso em: 13 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 163334*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgado em 18/12/2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 81.611*, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 10/12/2003, DJe 13/05/2005. Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 81929 / RJ*, Primeira Turma, julgado em 16/12/2003, DJ 27/02/2004 PP-00032 Disponível em <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>> Acesso em 15 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 92438*, 2a Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 19/08/2008, DJe de 19/12/2008, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=570165>> Acesso em: 07 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC nº 95443/SC*, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, Julgado em 02/02/2010, DJe-030. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur173306/false>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 253.472/SP*, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, Julgado em 25/08/2010, Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618164>> Acesso em: 03 jan. 2020. p. 835.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE 562.045* rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau p.36, j. 6-2-2013, P, *DJE* de 27-11-2013, Tema 21. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>> Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 599.176*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, p. 5 julgamento em 05/06/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>> Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Rel. Min. Edson Fachin, *Ag.Reg. na Ação Cível Originária 2.730/DF*, Tribunal Pleno, Julgado em 24/03/2017, DJe 03/04/2017, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12672516>> Acesso em: 03 jan. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 600.867*, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgado em 29/06/2020, DJe 30/09/2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20600867> Acesso em: 20 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 89618 / RJ*, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, julgado em 06/02/2007, DJ09/03/2007 Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409326>> Acesso em: 18 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 128.245/SP*, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, DJe 21/10/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>> Acesso em: 18 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 132706 AgR*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 21/06/2016, DJe 29/07/2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11303195>> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RHC nº 9645*, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, julgado em 16/06/2009, DJe 27/08/2009, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=601601>>. Acesso em: 13 dez. 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *RMS nº 22.192*, Rel. Min. Celso de Mello, j. 28-11-1995, 1ª T, DJ de 19-12-1996. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>> Acesso em: 01 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24*, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=748813166>> Acesso em 19 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus nº 102.477*, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgado em 28/06/2011, DJe 153 de 10/08/2011.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 25*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menusumario.asp?sumula=1268>> Acesso em: 25 jun. 2020.

_____. Tribunal Regional da 4ª Região. *Embargos Infringentes e de Nulidade nº 5003764-62.2012.404.7202*, Quarta Seção, Relator p/ Acórdão João Pedro Gebran Neto, julgado em 04/09/2014. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7022401> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. Tribunal Regional da 4ª Região. *Habeas Corpus nº 5004794-68.2016.4.04.0000/PR*, Rel. Des. Márcio Antonio Rocha, 7ª Turma, julgado em 01/03/2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8159785> Acesso em: 15 dez. 2019.

_____. *Lei n 10.522*, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522compilado.htm>. Acesso em: 11 dez. 2019.

_____. *Lei n 12.529*, de 30 de novembro de 2011. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 25 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. *Portaria n 75*, de 22 de março de 2012. Disponível em: <<http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>>. Acesso em: 13 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EResp n 966077 / GO*, Terceira Seção, Rel. Min. Laurita Vaz, julgado em 27/05/2009, DJe 20/08/2009. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>>. Acesso em: 12 dez. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *REsp n 685.135/PR*, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ 2/5/05, Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400635817&dt_publicacao=02/05/2005>. Acesso em: 11 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *ADI n 4705*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, julgado em 03/10/2019, DJe 25/10/2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC n 96309*, 1a Turma, Relatora: Min. Cármen Lúcia, julgado em 24/03/2009, DJe 24/04/2009, Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=589365>> Acesso em: 12 dez. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. *HC n 163334*, Rel. Min. Roberto Barroso, Tribunal Pleno, Julgado em 18/12/2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE 599.176/PR. Relator: Min. Joaquim Barbosa. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7065098>> Acesso em 17 out. 2019.

_____. Conselho Nacional de Justiça. *Justiça em Números 2019*. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em : <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf> Acesso em: 27 jan. 2020.

CALIENDO, Paulo. Planejamento Tributário e Tributação da Liberdade Econômica. In: *Direito tributário e ordem econômica: homenagem aos 60 anos da ABDF*. São Paulo: Quartier Latin, 2010. 880p.

CALMON, Sacha, Considerações acerca do planejamento Tributário no Brasil. In: MACHADO, Hugo de Brito (Org). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

CAMELIER DA SILVA, Alberto Luís. *Concorrência desleal: atos confusão*. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA, Gisela França da. Breve panorama do pensamento de Edwin H. Sutherland e a nova etiologia da criminalidade. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições Criminológicas, Político-Criminais e Dogmáticas*; Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

DA SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 38ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional nº84 de 2.12.2014. São Paulo: Malheiros.

ESTELLITA, Heloisa; PAULA JÚNIOR, Aldo de. *O STF e o RHC 163.334: uma proposta de punição da mera inadimplência tributária?*. Disponível em: <https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//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: 10 set. 2020.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. *Campanha da fiesp “não vou pagar o pato” é contra aumento e a criação de impostos*. Disponível em: <<https://www.fiesp.com.br/imprensa/campanha-da-fiesp-nao-vou-pagar-o-pato-e-contra-aumento-e-a-criacao-de-impostos/>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

FISCHER, Douglas. *Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF*. Disponível: <<https://temasjuridicospdf.com/os-equivocos-tecnico-dogmatico-sistemático-e-logico-da-sumula-vinculante-no-24-do-stf/>> Acesso em: 21 out. 2022.

FORGIONI, Paula A. *Os Fundamentos do Antitruste*. 8.ed.rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

FRAGOSO, Heleno Claudio. *Lições de direito penal: parte geral*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

FRAZÃO, Ana. *Inadimplência tributária pode ser ilícito concorrencial?*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-empresa-e-mercado/inadimplencia-tributaria-pode-ser-ilicito-concorrencial-16102019>>. Acesso em: 27 jan. 2020.

FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. *Curso de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2010.

GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. *Direito Antitruste*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2016

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

HARADA, Kiyoshi. *Técnicas de Tributação por Dentro*. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/tecnicas-de-tributacao-por-dentro/>>. Acesso em: 28 jun. 2020.

HESSE, K. *A força normativa da Constituição*. Traduzido por: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: safE.

HUETE, Miguel Ángel Sánchez. *El Carácter Fundamental del Deber de Contribuir: el Derecho y la Ética de las Relaciones Tributarias*. Direito, Estado e Sociedade: Revista do Departamento de Direito da PUC-Rio. Rio de Janeiro n.50, p. 179 a 207, jan/jun 2017 Disponível em <<http://www.jur.puc-rio.br/revistades/index.php/revistades/article/view/934/464>>. Acesso em: 15 out. 2017.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. 5.ed., V.I, tomo II: Arts. 11 ao 27. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

JUCÁ, Francisco Pedro. Capacidade Contributiva e Direitos Fundamentais. In: MARTINS, Ives Granda da Silva; PASIN, João Bosco Coelho (Coords). *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

LASSALE, Ferdinand. *Que é uma constituição?*. Tradução Walter Stöner. São Paulo: Edições e Publicações Brasil, 1993.

MANKIW, N. Gregory. *Introdução à economia*. Tradução: Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima, Ez2 Translate; revisão técnica Manuel José Nunes Pinto. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MOREIRA, Vital. *A ordem jurídica do capitalismo*. Coimbra: Centelha. 1973.

MÜLLER, F. *O novo paradigma do direito*. Introdução à teoria e metódica estruturantes. 3a ed.rev.at.amp. Tradução Peter Naumann, Eurides Avance de Souza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NOGUEIRA, Vinicius Alberto Rossi. *Direito tributário e livre concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal*. São Paulo, 2014. Dissertação de Mestrado . Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

PAES, Nelson Leitão. Os Efeitos dos Parcelamentos sobre a Arrecadação Tributária. *Estudos Econômicos*. São Paulo, Abril/Junho 2014 vol. 44, n. 2, p. 349. Disponível em <<http://www.scielo.br/pdf/ee/v44n2/04.pdf>> Acesso em: 10 fev. 2020.

PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições Criminológicas, Político-Criminais e Dogmáticas*; Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

_____. *Política criminal e direito penal econômico: um estudo interdisciplinar dos crimes econômicos e tributários*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2014.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito tributário*. 2. e. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo; GALDINO, Guilherme. Considerações sobre o caso American Virginia: entre sanção política e infração à ordem econômica. In: PINTO, Alexandre Evaristo et.al.(Coord.). *Direito econômico contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor Fábio Nusdeo*. São Paulo: Iasp, 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva: Educação, 2019.

SONEGOMETRO. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br>> em Acesso em: 20 ago. 2020.

SUTHERLAND, Edwin H. *Crime de colarinho branco: versão sem cortes*. Tradução Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015, 1ª reimpressão, set/2016.

TORRES, Ricardo Lobo. Norma Geral Antielisão. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Planejamento tributário*. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

VIEIRA, Renata; GULLINO, Daniel. *Governo assina MP que prevê desconto de até 70% em renegociação de dívidas tributárias com União*. Disponível em: <<https://oglobo.globo.com/economia/governo-assina-mp-que-preve-desconto-de-ate-70-em-renegociacao-de-dividas-tributarias-com-uniao-24021660>> Acesso em: 10 fev. 2020.

YOUTUBE. *Pleno - Criminalização do não recolhimento de ICMS (1/2)*. Supremo Tribunal Federal, Brasília. 11 dez. 2019. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=eVI2Ef4twg8>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. *Manual de Direito Penal Brasileiro: parte geral*. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.