



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

AS LIMITAÇÕES DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E A (IN)EFICIÊNCIA DA  
PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO: DISTINÇÕES  
ENTRE OS CASOS BRASILEIRO E ESPANHOL.

Patricia Daniele dos Santos Pita

Rio de Janeiro  
2018

PATRICIA DANIELE DOS SANTOS PITA

AS LIMITAÇÕES DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E A (IN)EFICIÊNCIA DA  
PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO: DISTINÇÕES  
ENTRE OS CASOS BRASILEIRO E ESPANHOL.

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola de Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.  
Professores Orientadores:  
Tatiana dos Santos Batista

Rio de Janeiro  
2018

## AS LIMITAÇÕES DA EXECUÇÃO FISCAL BRASILEIRA E A (IN)EFICIÊNCIA DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES DE SONEGAÇÃO: DISTINÇÕES ENTRE OS CASOS BRASILEIRO E ESPANHOL.

Patricia Daniele dos Santos Pita

Graduada pela Universidade Federal Fluminense.  
Mestranda em Direito Constitucional pela  
Universidade Federal Fluminense. Advogada.

**Resumo:** O presente trabalho tem como objetivo analisar, em primeiro lugar, a pena privativa de liberdade como sanção aplicável ao direito tributário, mais especificamente ao crime de sonegação, para, em seguida, estabelecermos um panorama comparativo entre o tratamento brasileiro e espanhol do mesmo tema. O tema é relevante pois visa dar eficiência ao sistema tributário, sem transformá-lo em uma fonte de injustiça penal e encarceramento por lesões ao bem jurídico tutelado, que é o erário público. Nossa tentativa será, portanto, analisar o modelo aplicado na Espanha, que passou por um contexto de crise econômica, como no Brasil, para de lá extrair soluções não previstas pelo direito pátrio. Além da análise sobre a própria execução fiscal e os instrumentos que a lei tem disposto para tornar a cobrança da dívida ativa mais efetiva, na linha do que se chama “desjudicialização” da dívida ativa. Assim, o objetivo geral é a reflexão do sistema penal tributário brasileiro com relação ao crime de sonegação, que possibilitariam a formação de um modelo fiscal sancionador eficiente, capaz de contribuir com o aumento da arrecadação, sem ser responsável pela aplicação desmedida de penas restritivas de liberdade.

### **Palavras-chave:**

**Sumário:** Introdução. 1. A função da pena em relação ao bem jurídico tutelado e a pena restritiva de liberdade em Direito Penal Tributário. 2. As posições legislativas e jurisprudenciais brasileiras e espanholas quanto ao tratamento do crime de sonegação. 3. O gargalo da execução fiscal brasileira e as inovações no campo. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O contexto de déficit fiscal, que o Brasil enfrenta hoje, coloca em xeque a eficiência do nosso sistema de execução fiscal e da criminalização dos crimes contra a ordem tributária, pois, segundo a Procuradoria da Fazenda Nacional, estima-se que no país R\$ 388 bilhões tenham sido sonegados, no ano de 2017, Segundo o Projeto Sonegômetro, desenvolvido pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz).

Entretanto, a Lei 8.137/90, em seu art. 1º determina que sonegar é crime com pena de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos e multa. Ou seja, a reclusão pode levar o indivíduo a cumprir pelo crime em regime inicialmente fechado, a depender do caso. E mesmo diante de uma ameaça de restrição à liberdade de locomoção, os números apresentados continuam escandalosos, assim, o que justificaria índices tão altos dessa conduta?

Diante da evidente contradição, decidiu-se refletir se seria a restrição à liberdade resposta mais eficiente, em termos de direito fiscal para conter a prática de sonegação ou a restituição do valor ocultado já seria suficiente para tutelar o bem jurídico lesado?

Nesse sentido, o interesse pelo tema do presente trabalho surgiu pela necessidade de se buscar as causas que ocasionam esse esvaziamento de recursos fiscais e uma revisão sobre a própria dinâmica punitiva do sistema arrecadatário.

Considerando estes questionamentos de profundidade teórica inesgotável, decidimos recortar algumas dessas questões principais e analisar somente em termos de direito comparado aspectos do sistema jurídico espanhol, que podem oferecer soluções viáveis ao sistema tributário sancionador pátrio.

A escolha da Espanha como parâmetro de análise justifica-se porque o país europeu apresentava um quadro de sonegação também alarmante e, em 2008, passou a enfrentar uma grave crise econômica, passando por uma reestruturação institucional e jurídica no Direito Tributário a fim de sanar as contas públicas.

Assim, o artigo está estruturado da seguinte maneira: inicialmente, traça-se uma reflexão sobre a função da pena e sua relação com o bem jurídico tutelado no crime de sonegação, em seguida, vamos buscar estabelecer o comparativo entre os sistemas de jurisdição brasileiro e espanhol nesta seara e, por fim, nossa proposta será analisar o atual estágio da Execução Fiscal no Brasil e o que tem sido feito para otimizar seus mecanismos de cobrança, em âmbito legal.

Portanto, diante disso, pretende-se construir, analisar e problematizar a aplicação do Direito Penal Tributário no Brasil, de modo que se reflita em um sistema otimizado, pautado nas penas constrictivas do patrimônio do sonegador como forma de fortalecer o erário, sanar o déficit fiscal e, no limite, recompor a lesão ao corpo social causada pela conduta delincente, sem que a sonegação compense pela certeza da impunidade.

## 1. A FUNÇÃO DA PENA EM RELAÇÃO AO BEM JURÍDICO TUTELADO E A PENA RESTRITIVA DE LIBERDADE EM DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A literatura penal relata que a pena já exerceu diversas funções ao longo da história do Direito, algumas delas são: aflição do indivíduo pelo mal causado, prevenção contra crimes futuros, proteção social, promoção da educação do condenado, dentre tantas outras atribuições que a teoria já lhe conferiu<sup>1</sup>.

O Código Penal brasileiro não adota explicitamente uma teoria específica no que tange à finalidade da pena, mas a doutrina<sup>2</sup> entende que ela tem os seguintes objetivos: retributivo, preventivo e reeducativo.

De forma bem sintética, a função retributiva surgiu na Idade Média, quando se via a pena como uma aflição a ser imposta ao delinquente em proporção ao mal que foi por ele causado. Admitia-se, no período, penas tais como: castigos físicos, banimento e trabalhos forçados.

Segundo o professor Haroldo Caetano da Silva, dentro deste viés retributivo: “A pena não tem outro propósito que não seja o de recompensar o mal com outro mal. Logo, objetivamente analisada, a pena na verdade não tem finalidade. É um fim em si mesma.”<sup>3</sup>

Tal aspecto ainda está presente no nosso sistema penal, pois o Estado continua impondo ao indivíduo uma punição ou um sofrimento tendo em vista o delito cometido, mas hoje deve-se equacionar tais aflições com outros fatores, como o estudo do comportamento do indivíduo, o objetivo de ressocializar o infrator e o caráter preventivo da pena.

O aspecto preventivo da pena visa impedir tanto que o indivíduo reincida em conduta criminosa quanto que tal conduta se reproduza no corpo social, ou seja, visa desestimular que outros indivíduos, por sua vez, incidam na conduta típica.

Vale ressaltar que essa importante função da pena não está restrita apenas à pena restritiva de liberdade, sendo essa uma característica natural da sanção cominada pelo ordenamento.

Por fim no que tange às características da pena, seu aspecto reeducativo tem “por objetivo proporcionar as condições para a harmônica integração social do condenado”<sup>4</sup>. Em

---

<sup>1</sup> CUNHA, Rogerio Sanches. Manual de Direito Penal Parte Geral (Arts. 1º ao 120). 5ª Ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 422.

<sup>2</sup> Ibid., p. 423.

<sup>3</sup> SILVA apud GROKKREUTZ, Hugo Rogerio. Das teorias da pena no Ordenamento Juridico brasileiro. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7815](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7815)>. Acesso em 29 nov 2017.

outras palavras, é preciso que a pena possua um atributo ressocializador, com vistas a promover a reinserção do indivíduo nas atividades cotidianas da sociedade.

Todavia, é importante ressaltar que há vozes de peso que defendem a instituição da chamada função restaurativa ou consensual da pena, que seria uma nova modalidade de se pensar a construção da pena com uma finalidade precípua de reparação do dano, reconfiguração do tecido social, solução consensual do conflito e não a mera imposição da pena por seu caráter aflitivo.

Segundo o professor Luiz Flávio Gomes:

O sistema clássico de Justiça criminal acha-se, desde sempre, em crise. Porque absolve ou condena, mas não “resolve” o problema criminal (praticamente nada de positivo faz para a solução verdadeira do problema). Porque impõe suas decisões com *imperium*, mas sem *auctoritas*. Porque se preocupa exclusivamente com o castigo do agente culpável – isto é, com a pretensão punitiva do Estado, que é só um dos sujeitos implicados no problema criminal – mas não atende às legítimas expectativas dos restantes: da vítima, da comunidade, do próprio infrator. A efetiva reparação do dano causado pelo delito, a preocupação com a reinserção social do delinquent e a pacificação das relações interpessoais e sociais afetadas pelo crime não são consideradas por aquele, que atua mais guiado por critérios de eficiência administrativa do que de justiça e equidade.<sup>5</sup>

Assim, a questão que se levanta no presente trabalho não abrange o estudo de tal face da política criminal em sua totalidade, o que seria inviável considerando as restrições de espaço e tempo da proposta deste artigo.

O cerne deste é justamente refletir sobre uma sanção penal adequada ao crime de sonegação. Ou seja, objetiva-se pensar em uma pena compatível com a tutela e reconfiguração do bem jurídico diretamente lesado, que represente uma resposta necessária e que atenda aos anseios de uma Justiça Penal contemporânea, mais atenta aos benefícios da recomposição do dano no que tange a determinados crimes do que a predileção à pena pelo seu caráter aflitivo.

Trata-se, assim, de efetivamente nos questionarmos se a resposta punitiva estatal, prevista pelo ordenamento vigente, é condizente ao dano gerado pelo sonegador. Se ela atende ao objetivo de promover efetividade na recomposição do erário em alinhamento com os objetivos de uma política criminal atual, sem o risco de que a substituição da pena restritiva de liberdade em Direito Tributário se confunda com impunidade.

---

<sup>4</sup> BRASIL apud CUNHA, Rogerio Sanches. Manual de Direito Penal Parte Geral (Arts. 1º ao 120). 5ª Ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 424.

<sup>5</sup> GOMES, Luiz Flavio. Justiça conciliatória, restaurativa e negociada. Disponível em <<http://caetanoarau.dominiotemporario.com/doc/Download9.pdf>>. Acesso em 02 dez 2017.

Por conseguinte, tendo em vista tal perspectiva restaurativa e o bem jurídico lesado na seara tributária, uma das respostas possíveis à sociedade é a aplicação de uma pena que efetivamente tenha como finalidade restaurar a lesão e recuperar o patrimônio, atendendo ao princípio da solidariedade e não à mera cominação de uma pena restritiva de liberdade.

Desta forma, há autores que determinam que, em matéria de crimes tributários, a pena poderia ser cominada em razão da lesão ou do bem jurídico ofendido com a conduta praticada e o aspecto subsidiário do Direito Penal deveria prevalecer quando do ilícito fiscal.

Nesse sentido, o professor Hugo de Brito Machado enxerga a existência da instância penal como instrumento para que o contribuinte se veja coagido a efetuar o pagamento do tributo, o que, segundo seu posicionamento acaba levando a quitações forçadas mesmo diante de cobranças arbitrárias<sup>6</sup>.

Em diversas obras<sup>7</sup>, o autor reprova a autonomia de instâncias (penal e administrativa), o que considera como *bis in idem* em relação aos ilícitos tributários e também declara que o prosseguimento da ação penal em matéria tributária necessitaria ser condicionado ao esgotamento da via administrativa como condição objetiva de punibilidade da infração<sup>8</sup>.

Aliás, em linha com uma política criminal desprisionalizante<sup>9</sup>, a jurisprudência brasileira já tem se mostrado inclinada a evitar a aplicação da pena restritiva de liberdade em matéria tributária e condicionar o prosseguimento da ação penal ao lançamento definitivo do tributo, conforme, por exemplo, determina a Súmula Vinculante nº 24<sup>10</sup>, do STF.

Trata-se de denotar ao Direito Penal seu caráter subsidiário, aplicando-o como *ultima ratio* do sistema punitivo estatal, como consolidado doutrinária e jurisprudencialmente. Assim, se o ordenamento jurídico prevê meios administrativos para punir o indivíduo sonegador, os esforços para constrangê-lo ao pagamento devem ser reforçados nesse âmbito.

---

<sup>6</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Ação penal como instrumento de coação nos crimes tributários. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000001.pdf>>. Acesso em 07 dez 17.

<sup>7</sup> Ibid.

Id. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000027.pdf>>. Acesso em 07 dez 17.

<sup>8</sup> Ibid., p. 7.

<sup>9</sup> GUZELLA, Tathiana Laiz. Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisionalizantes, 2009. Dissertação (Mestrado em Direito)-Centro Universitário Curitiba. Disponível em <[http://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2007/TATHIANA\\_GUZELLA.pdf](http://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2007/TATHIANA_GUZELLA.pdf)>. Acesso em 09 dez 17.

<sup>10</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 06 dez 17.

Medidas como a aplicação do Princípio da Insignificância, em âmbito federal, segundo disposição da Lei nº 10.522/02 e Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda, que autorizam o arquivamento dos autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa apenas para valores acima de R\$ 10.000 e R\$ 20.000 respectivamente<sup>11</sup> vem revelando uma postura menos encarceradora do Poder Público.

A previsão do protesto como meio de cobrança dos créditos tributários de pequena monta também é medida que visa encontrar meios de garantir o pagamento pela Fazenda Pública. No julgamento da ADI 5135<sup>12</sup>, foi fixada a tese de que tal meio não seria desproporcional tampouco significaria sanção política a implementação da medida pela Fazenda Pública, sendo possível, assim, que ela dispusesse também desta ferramenta para ver satisfeito seu crédito perante o contribuinte.

É o Estado, que inova e utiliza de ferramentas menos aflitivas, porém mais eficientes para alcançar o patrimônio do devedor, dar efetividade à cobrança da Dívida Ativa, reabastecer os cofres públicos e, por fim, alcançar a finalidade precípua da tributação.

Sobre tais pontos, vamos nos aprofundar nos próximos capítulos, mas a questão a ser ressaltada é justamente a existência de uma preferência jurisprudencial, de uma construção doutrinária e legal, que optam não por beneficiar o cidadão sonegador com a extinção da punibilidade pelo pagamento, mas por conferir a recomposição do erário e permitir a aplicação de uma sanção capaz de reconstituir o dano causado à sociedade que, em última análise, foi ferida pelo desrespeito à ordem tributária.

---

<sup>11</sup> O STJ e STF tinham posicionamentos distintos quanto ao montante que fixa o parâmetro para incidência do Princípio da Insignificância. Enquanto o primeiro Tribunal entendia pela aplicação dos R\$ 10.000; o segundo admitia a atualização conferida pela Portaria nº 75/2012 e possui como parâmetro o valor de R\$ 20.000 para prosseguimento da Ação Penal nesta seara. Neste sentido, HABIB, Gabriel. Legislação Penal Especial. 8ª Ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 501.

Além disso, não se aplica o Princípio da Insignificância para crimes contra a ordem tributária de natureza formal, como o descaminho. Ver STJ REsp nº 1628193 / RJ.

<sup>12</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento da ADI 5135. Relator Ministro Roberto Barroso. Tese fixada. O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5135&classe=ADI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em 11 dez 17.

## 2. ENFRENTAMENTO DAS POSIÇÕES LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL BRASILEIRA E ESPANHOLA

Considerando as premissas teóricas fixadas em capítulo anterior, decidiu-se prosseguir o presente trabalho estabelecendo-se uma breve comparação entre o que se pratica no Brasil, em termos de legislação e jurisprudência no que tange ao crime contra a ordem tributária e na Espanha.

Recorre-se ao direito comparado não como mera reverência ao Direito produzido no estrangeiro e como tal a ser importado e incorporado a nosso sistema, desconsiderando-se as peculiaridades do nosso país, mas sim como ferramenta de reflexão e dialética tão salutar ao desenvolvimento da ciência jurídica.

Vale salientar que a escolha da Espanha como parâmetro de análise para o presente artigo, deu-se em razão dos seguintes fatores: ambos os países possuem ou possuíam um alto índice de sonegação fiscal, com fraco desempenho de cobrança e punição às infrações de ordem tributária e ambos enfrentaram uma crise econômica fortíssima. A Espanha nos anos de 2008 e o Brasil com uma crise fiscal, iniciada em 2015 e que até o presente momento perdura<sup>13</sup>.

Quanto aos índices de sonegação, segundo a Procuradoria da Fazenda Nacional, calcula-se que no país R\$ 388 bilhões tenham sido ocultados dos cofres públicos, no ano de 2017<sup>14</sup>, enquanto na Espanha. Segundo trabalho desenvolvido por Júlio Lopez Laborda e outros, há uma relação intrínseca entre o desequilíbrio fiscal e as rendas suprimidas pelas práticas de sonegação, ainda que ela não seja o único fator responsável pelo déficit econômico. Nesse sentido:

“A la vista de las cifras anteriores, no debe haber ninguna duda de que la lucha contra la evasión fiscal ha de constituir un objetivo prioritario de la política tributaria del país, con independencia de que no se pueda esperar de ella el milagro de la eliminación del déficit público”<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> VICENTE, Teresa Sánchez. Ha terminado la crisis económica en España?. Disponível em < [http://www.abc.es/economia/abci-terminado-crisis-economica-espana-201711251044\\_noticia.html](http://www.abc.es/economia/abci-terminado-crisis-economica-espana-201711251044_noticia.html) >. Acesso em 09 de dezembro de 2017.

<sup>14</sup> Dado extraído no dia 05 de setembro de 2017 do Projeto Sonegômetro, desenvolvido pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz). Os números serão atualizados até o fim do trabalho. Disponível em < <http://www.quantocostaobrasil.com.br/> >. Acesso em 05 de setembro de 2017.

<sup>15</sup> Considerando os números anteriores, não deve haver qualquer dúvida de que a luta contra a evasão fiscal deve constituir um objetivo prioritário da política tributária do país, com independência de que não se pode esperar dela a eliminação do déficit público. Tradução da autora. BARRERO, Felix Domínguez; LABORDA, Julio Lopez; SAUCO, Fernando Rodrigo. El hueco que deja el diablo: Una estimación de fraude en el IRPF com

Pois bem, feitas estas considerações, passa-se a estabelecer quais critérios serão justapostos e comparados a seguir<sup>16</sup>. O primeiro ponto a ser observado diz respeito ao estabelecimento do valor mínimo estabelecido pelo respectivo Estado para que seja feita a denúncia criminal da sonegação e, posteriormente, o segundo ponto de análise terá como objeto a comparação entre o pagamento como causa extintiva da punibilidade no Brasil e Espanha e a o modo como o *sursis* foi adotado pela legislação ibérica.

Com relação ao quantum mínimo para a persecução penal nos crimes contra a ordem tributária, há, no Brasil, uma série de ressalvas a serem feitas nesse sentido. A primeira diz respeito ao ente federativo competente para a instituição do tributo. Em outras palavras, se o tributo for federal, a Lei Nº. 10.522/02 estabelece que a persecução criminal recairia sobre créditos fiscais a partir de R\$ 10.000, que atualizados pelas Portarias Nº 75/12 e 130/12 do Ministério da Fazenda, chegariam ao valor de R\$ 20.000. Já para créditos municipais e estaduais, não haveria esta ressalva, podendo estes entes cobrarem na esfera criminal qualquer valor sonegado.

A segunda observação diz respeito à atualização do valor pela Portaria e a divergência, que ocorria entre as duas principais cortes brasileiras: o STJ e o STF. De tal sorte que, o STF adotava o parâmetro de R\$ 20.000 e o STJ insistia na cobrança de créditos no montante de R\$ 10.000. Tal disparidade, todavia, foi corrigida por meio da Reclamação, que felizmente promoveu a harmonia entre os posicionamentos dos Tribunais.

Deste modo, já tendo sido exposta brevemente tal controvérsia, deve-se ir ao art. 315 do Código Penal espanhol, que estabelece:

El delito contra la Hacienda Pública será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

- a) Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros.
- b) Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal.
- c) Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de

---

microdatos tributários. Disponível em < <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5188642.pdf> >. Acesso em 11 de dezembro de 2017.

<sup>16</sup> Tendo em vista as limitações de tempo e formato, nossa pesquisa cingiu-se apenas a dois aspectos para observação, quais sejam: o mínimo legal estabelecido para ensejar a persecução penal em crimes contra ordem tributária, mais especificamente a sonegação, o pagamento como forma de suspensão da exigibilidade da pena e a aplicação do *sursis* em matéria tributária. -

nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.<sup>17</sup>

De forma que, o Direito Penal, em matéria fiscal, destina-se apenas aos valores que, exceto ocorridas as hipóteses previstas nas demais alíneas, excedam o valor de 600.000 euros<sup>18</sup>. E qual seria o impacto desta diferença? Do ponto de vista prático, é promover uma resposta mais severa logicamente quando o dano for mais grave ou o impacto financeiro sobre o erário mais consistente.

Da mesma maneira, a efetiva concentração do poder coercitivo do Estado em matéria penal sobre uma renda sonegada maior, por meio da aplicação da pena restritiva de liberdade atenderia a um anseio mais conservador de parte da doutrina, que entende ser a pena privativa de liberdade, como a única forma eficiente de prevenção da conduta delincente.

Tal medida traria também eficiência à cobrança, que se concentra sobre os devedores de grande porte e não provoca os custos processuais excessivos, que envolvem o trâmite do processo penal.

De todo modo, reconhecemos que a adoção deste parâmetro reflete o potencial de enriquecimento e efetivo patrimônio dos cidadãos de um país e que, considerando ser a Espanha um país com renda per capita maior que a nossa<sup>19</sup>, a adoção do mesmo patamar seria completamente inadequada. Nosso intuito, entretanto, não é estabelecer um parâmetro fixo ou fazer as vezes de legislador, mas apenas provocar a reflexão sobre tal medida e o impacto que ela trará no âmbito das execuções fiscais nacionais.

Outro ponto relevantíssimo de contato é o que toca à aplicação e construção jurisprudencial sobre as causas de extinção de punibilidade adotadas no Brasil e pela legislação e consequente aplicação da lei pelo Tribunal Supremo (Tribunal Constitucional

---

<sup>17</sup> Tradução nossa. Art. 315. O delito contra a Fazenda Pública será castigado com a pena de prisão de dois a seis anos e multa do dobro ao sêxtuplo da cota sonegada quando a sonegação se comete ocorrendo algumas as seguintes circunstâncias:

- a) Que a quantia da cota sonegada exceda 600.000 euros.
- b) Que a sonegação tenha sido cometida no seio de uma organização ou grupo criminal.
- c) Que a utilização de pessoas físicas ou jurídicas ou entes sem personalidade jurídica interpostos, negócios ou instrumentos fiduciários ou paraísos fiscais ou territórios de nula tributação oculte ou dificulte a determinação da identidade do contribuinte ou do responsável pelo delito, a determinação da quantia sonegada ou o patrimônio do contribuinte ou do responsável pelo delito.

<sup>18</sup> Vale observar que esse valor já foi de 120.000, 360.000 mil euros e hoje está em 600.000 mil euros, com atualizações sempre feitas em âmbito legal, em respeito ao princípio da legalidade, imperativo do Direito Penal.

<sup>19</sup> A renda per capita anual foi de US\$ 31.449,55 em dezembro de 2016, enquanto a brasileira foi de US\$ 10.826,60, no mesmo período.

espanhol). Tal assunto merece nossa atenção e, por isso, vamos começar a discorrer precisamente sobre os limites de se ter o pagamento como modo de extinção de punibilidade.

Consolidou-se na jurisprudência que os crimes abrangidos pela Súmula Vinculante 24, por serem classificados como materiais, deveriam admitir o pagamento como hipótese de extinção da punibilidade, visto que por ser um crime qualificado pelo resultado e como o resultado é a própria lesão ao erário, o pagamento seria capaz de reparar o bem jurídico lesado e exonerar o devedor das sanções criminais.

A questão controversa, por sua vez, diz respeito ao tempo em que esse pagamento deveria ser feito. Tradicionalmente, os Tribunais admitiam que apenas o pagamento feito até o trânsito em julgado da decisão condenatória deveria ser considerado para fins de extinção da punibilidade.

Todavia, tal entendimento vem sendo mitigado e o STF tem fixado em suas decisões que, na verdade, o pagamento pode ser considerado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado das decisões condenatórias em matéria de crimes contra ordem tributária, caracterizados como materiais, segundo os critérios da Súmula supracitada.

Vale a pena a transcrição do recém julgamento do HC 362.478/SP, em que o STJ reconhece a extinção da punibilidade a qualquer tempo quando o contribuinte esteve submetido à sistemática do parcelamento do seu crédito:

HABEAS CORPUS . IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. (...) 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.<sup>20</sup>

Por outro lado, a Espanha também tem em sua legislação mecanismos para evitar o encarceramento do devedor, mas a aplicação dessa causa extintiva de punibilidade é feita de forma bem diferente daquela que é praticada em jurisdição nacional, inclusive com nomenclatura distinta da nossa.

Para explicar estas disparidades, vamos começar observando o que prevê o art. 305, seção 4, do Código Penal espanhol, quanto ao momento em que o pagamento deve ser efetuado para fins de extinção de punibilidade da pena. Vejamos:

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.<sup>21</sup>

---

<sup>20</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 362.478. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601823860&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.eas>>. Acesso em: 08 nov. 2017.

<sup>21</sup> Tradução literal. A situação tributária será considerada regularizada quando o contribuinte procedeu ao reconhecimento e pagamento integral da dívida tributária, antes de a Administração Tributária ter sido notificada do início de ações de verificação ou investigação visando à determinação das dívidas fiscais que são objeto de regularização ou, no caso de tais ações não terem ocorrido, perante o Ministério Público, o Procurador do Estado ou o representante processual da administração regional, regional ou local interessada, apresentar uma queixa ou

Assim, o que dispõe a lei espanhola é que o pagamento causará o impedimento da continuidade da perseguição penal pelo crime contra a ordem tributária em si e todas as irregularidades e falsidades cometidas em razão dele. Dispõe também que esse impedimento se dará respeitados os marcos temporais supracitados.

Além disso, os artigos 80 e 84, do atual Código Penal espanhol possuem as chamadas condições de suspensão da pena (*sursis* processuais), que podem ser aplicados aos crimes contra a ordem tributária. Da mesma forma que o nosso, o Código Penal espanhol prevê pena mínima de dois anos para os crimes da mesma natureza que estamos tratando neste artigo.

Todavia, é possível também que o Juiz aplique a pena menor do que o mínimo previsto em lei, de acordo com as circunstâncias pessoais do agente (art.74, CP espanhol), o que permite a aplicação do instituto em matéria tributária.

Há também outra modalidade de suspensão da execução da pena privativa de liberdade, prevista no art. 84, do CP espanhol, condicionada pelo acordo estabelecido em virtude de mediação; pagamento de multa estipulada pelo Juiz, também de acordo com as peculiaridades do caso concreto e prestação de serviços à comunidade, de forma a reparar o bem jurídico lesionado com o delito de sonegação.

Dessa forma, é possível vislumbrar em uma experiência jurídica distinta da nossa, com tradições e obviamente conjunturas distintas, alternativas à pena privativa de liberdade. Vale ressaltar que a Espanha não aboliu esse tipo de pena nos delitos contra a ordem tributária e pelo incremento de suas condenações, tem sofrido duras críticas recentes.

Contudo, o país ibérico apresenta mecanismos dignos de análise, como os elencados aqui e que podem servir para que se repense a política criminal desenvolvida no Brasil, no que tange aos crimes contra a ordem tributária, de tal sorte que, possamos desenvolver em nossos Tribunais uma cultura de punição firme nos delitos deste tipo, mas que não veja no encarceramento a única solução para as demandas de cunho criminal.

---

denúncia contra o destinatário, ou perante o Ministério Público ou o Magistrado Examinador realizar ações que lhe permitam ter conhecimento formal do início do processo.

Da mesma forma, os efeitos da regularização contemplados no parágrafo anterior serão aplicáveis quando as dívidas fiscais forem satisfeitas, uma vez que o direito da Administração à sua determinação por meios administrativos tenha sido prescrito.

A regularização pelo contribuinte da situação fiscal impedi-lo processado por possíveis irregularidades contábeis ou outras falsificações instrumentais que, exclusivamente em relação à dívida de imposto sujeito a regularização, pode ter cometido como uma questão antes da regularização da sua situação fiscal.

### 3. O GARGALO DA EXECUÇÃO FISCAL E AS TENTATIVAS LEGAIS DE INOVÁ-LA

Nos capítulos anteriores, foi apresentada a grave questão da ineficiência da cobrança da dívida ativa no Brasil<sup>22</sup> e o impacto que ela provoca para a saúde financeira do Estado. Defendeu-se também que, apesar da gravidade proveniente da sonegação fiscal, dever-se-ia repensar se o encarceramento é realmente a melhor resposta que o Estado pode dar à sociedade para esse tipo de crime, tanto em termos de política criminal quanto de eficiência na recomposição do erário.

Pois bem, estabelecidas as premissas anteriores, no presente capítulo, nossa preocupação será justamente analisar a ineficiência da execução fiscal e os meios que a lei dispõe para que o Estado cobre o devedor tributário, focando apenas no âmbito administrativo e civil.

Assim, primeiramente, apesar das prerrogativas do Poder Público, no âmbito da execução fiscal, como prazos diferenciados, penhora, arresto e outras medidas cautelares nesse âmbito, ela notadamente é marcada por sua lentidão e ineficiência. Nesse sentido:

Na Justiça Federal de primeira instância, as execuções fiscais representam 53,6% do estoque total de processos (BRASIL, 2014, p. 246). O IPEA calculou em 2011 o montante de R\$ 5.606,67 como custo médio de uma execução fiscal na Justiça Federal Brasileira. Esse valor atualizado pelo IPCA chega a R\$ 7.633,21 em 2016. Apenas 15% das execuções fiscais chegam a penhorar dinheiro ou bens. Esse reduzido montante se deve tanto a dificuldades em localizar e citar o devedor quanto na localização de bens penhoráveis. Apenas 2,6% das execuções fiscais chega a proceder leilões de bens penhorados e meramente 0,2% chegam a um leilão exitoso. A defesa do contribuinte na execução fiscal também se mostra incipiente. Apenas 4,4% das execuções fiscais apresentam exceções de pré-executividade (defesa preliminar), sendo que apenas 7,4% dessas defesas são acolhidas. Apenas 6,4% dos executados apresentam embargos, sendo 20,2% julgados procedentes. O total de defesas procedentes na execução fiscal, abrangendo exceções de pré-executividade e embargos, limita-se a 1,6% do estoque de execuções ajuizadas. Segundo o IPEA (CUNHA; KLIN; PESSOA, 2011, p. 7), as principais causas de extinção das execuções fiscais são: 1) prescrição e decadência, 36,8%; 2) pagamento

---

<sup>22</sup> Segundo o relatório “Justiça em Números 2017 (ano-base 2016)”[1], produzido pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as execuções fiscais correspondem a 38% de todos os processos pendentes no Judiciário. A análise de sua série histórica apresenta números crescentes todos os anos, os quais alcançam mais de 30 milhões desses procedimentos executivos ainda não finalizados (em 2009, por exemplo, eram 24 milhões). Ademais, a taxa de congestionamento[2]das execuções fiscais, segundo o relatório, corresponde à incrível estatística de 91,0%, a demonstrar a dificuldade para que se finalizem os processos iniciados. In ALVES, Raquel de Andrade Vieira. ARABI, Abhner Youssif Mota. Indisponibilidade pré-executória: “é isso mesmo?”. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-e-tributacao/indisponibilidade-pre-executoria-e-isso-mesmo-27022018>>. Acesso em 27 fev 18.

do débito, 25,8%; 3) cancelamento da inscrição ou do débito, 18,8%; 4) remissão do débito, 13%.<sup>23</sup>

Assim, depois de trabalhar a Lei de Execuções Fiscais e os mecanismos que, em tese, dariam a ela mais agilidade, nosso objetivo será discorrer sobre as recém medidas constritivas previstas no âmbito administrativo em nosso ordenamento, como a penhora do título extrajudicial e a atual chamada indisponibilidade administrativa, prevista na Lei 13.606/18, tais alternativas escapam ao âmbito da LEF e podem representar um fôlego para a cobrança da dívida ativa tributária<sup>24</sup>.

Bem sabe-se que a execução dos débitos tributários é procedida judicialmente por meio do rito previsto pela Lei Nº 6.830/89, que possui na sua redação algumas prerrogativas destinadas ao Poder Público para facilitar a cobrança desse montante pela Administração e, como consequência, proteger o interesse público.

Logo, o procedimento se inicia normalmente com a distribuição da petição inicial pela Fazenda Pública, na qual poderá já conter o pedido de penhora de bens do particular. Nesse momento, também poderá o ente público solicitar certidão da distribuição da petição inicial para averbação do documento no registro de imóveis, veículos ou demais bens suscetíveis à penhora ou arresto<sup>25</sup>.

Insta lembrar que depois de efetuado o procedimento de averbação, decorrerá presunção de legitimidade absoluta da Certidão de Dívida Ativa não tributária e que qualquer alienação ou oneração do patrimônio pelo particular será considerada fraude à execução.

A constitucionalidade da aplicação da averbação em sede de execução fiscal ainda não está pacificada na doutrina, visto este ser um instrumento regulamentado por lei ordinária (Lei 13.105/15) e, como sabe-se, toda matéria referente a créditos tributários deverá ser regulamentada por lei complementar, conforme disposição do art. 146, III, alínea “b” da CRFB. Mas há a possibilidade de se aplicar a indisponibilidade do art. 185-A, do CTN, cujo efeito é também caracterizar a fraude à execução.

---

<sup>23</sup>SILVA, Jules Michelet Queiróz e Silva. Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada. Disponível em < [http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet) >. Acesso em 08 mar 18.

<sup>24</sup> Por essa razão, o primeiro encaminhamento sugerido por este trabalho foi a desjudicialização da execução fiscal no Brasil, o que demandaria a elaboração de nova legislação a respeito. Nesse sentido, SILVA, Jules Michelet Queiróz e Silva. Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada. Disponível em < [http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet) >. Acesso em 08 mar 18.

<sup>25</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

A penhora, por sua vez, é classificada por como ato executivo<sup>26</sup> com intuito de mobilizar o patrimônio do particular, em execução fiscal, pode ser efetuada na modalidade tradicional ou on-line, mas deve ocorrer sempre após a citação do executado.

O CPC de 2015 consolidou a chamada penhora on-line, que é pacificamente aceita e aplicável no processo de execução fiscal. A penhora on-line será requisitada pela Fazenda Pública, nos termos do art. 854, do CPC. O termo penhora on-line refere-se ao procedimento de indisponibilidade dos ativos financeiro, que estejam vinculados ao nome do devedor e presentes no sistema BacenJud, segundo leciona Leonardo Carneiro da Cunha<sup>27</sup>.

Assim, esses valores serão bloqueados para que futuramente seja executada a penhora. Caso a indisponibilidade de bens seja excessiva, o Juízo de ofício determinará seu cancelamento.

O devedor poderá também impugnar os valores bloqueados que considerar em desacordo com seu débito ou que as verbas bloqueadas são impenhoráveis, no prazo de 5 dias a contar da penhora, conforme descreve o art. 854, § 3º, do CPC. Caso a impugnação seja rejeitada, o bloqueio será convertido em penhora.

Vale lembrar que a penhora na execução fiscal obedece a certas regras impostas pela Lei 6.830/80, sendo uma delas a preferência por penhora em dinheiro e obediência da ordem de preferência, do art. 11, da mesma lei e isso terá reflexos na onerosidade que a medida judicial terá para o devedor.

O CPC, desse modo, encaminha-se no sentido de tentar mitigar o impacto das medidas constritivas do patrimônio em sede de execução extrajudicial sem afetar a efetividade do instrumento. Entretanto, essa premissa encontra um limite, no âmbito da execução fiscal, qual seja, a possibilidade de a Fazenda Pública se manifestar sobre a substituição do bem penhorado<sup>28</sup>.

---

<sup>26</sup> ARAKEN, Assis apud COELHO, Gucio. Penhora no novo CPC. Registro ou averbação?. Disponível em <<https://gucio.jusbrasil.com.br/artigos/453371505/penhora-no-novo-cpc-registro-ou-averbacao>>. Acesso em 24 fev 18.

<sup>27</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 452.

<sup>28</sup> Dessa forma, julgou o STJ em sede de recursos repetitivos:

PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA. PRECATÓRIO. DIREITO DE RECUSA DA FAZENDA PÚBLICA. ORDEM LEGAL. SÚMULA 406/STJ. ADOÇÃO DOS MESMOS FUNDAMENTOS DO RESP 1.090.898/SP (REPETITIVO), NO QUAL SE DISCUTIU A QUESTÃO DA SUBSTITUIÇÃO DE BENS PENHORADOS. PRECEDENTES DO STJ.

1. Cinge-se a controvérsia principal a definir se a parte executada, ainda que não apresente elementos concretos que justifiquem a incidência do princípio da menor onerosidade (art. 620 do CPC), possui direito subjetivo à aceitação do bem por ela nomeado à penhora em Execução Fiscal, em desacordo com a ordem estabelecida nos arts. 11 da Lei 6.830/1980 e 655 do CPC.

2. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a divergência, tal como lhe foi apresentada.

Ainda em sede de execução fiscal, a limitação dos meios de defesa deve ser trazida à discussão, de modo que ao contribuinte caberá opor embargos à execução ou exceção de pré-executividade.

Os embargos do devedor têm natureza de ação e estão previstos na Lei de Execução Fiscal, sendo o instrumento de defesa primário do contribuinte. Por meio dos embargos, o devedor pode alegar todas as matérias de defesa que julgar necessárias.

Entretanto, eles possuem o grande inconveniente para o devedor de exigir depósito judicial para sua oposição. Neste sentido também se manifesta o STJ, apesar da divergência e imenso debate doutrinária que a medida traz:

O entendimento pacífico formado na jurisprudência do STJ é o de que o art. 16 da Lei 6.830/1980 mantém-se em vigor, não tendo sido alcançado pela mudança legislativa levada a efeito desde o CPC/ 1973 e reproduzida no art. 914 do CPC/2015. Invoca-se a regra da especialidade. O STJ entende que, para oposição de embargos à execução fiscal, é necessária a garantia do juízo, não havendo, entretanto, efeito suspensivo automático nos embargos. Ajuizados os embargos - somente depois de garantido o juízo- a execução não estará suspensa. É preciso que o juiz, à vista do §1º do art. 919 do CPC, conceda o efeito suspensivo.<sup>29</sup>

Em âmbito administrativo, a Lei 12.767/12 trouxe a inovação do protesto de dívida ativa e tradicionalmente os efeitos do protesto são dar publicidade da inadimplência e

3. Merece acolhida o pleito pelo afastamento da multa nos termos do art. 538, parágrafo único, do CPC, uma vez que, na interposição dos Embargos de Declaração, a parte manifestou a finalidade de provocar o prequestionamento. Assim, aplica-se o disposto na Súmula 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

4. A Primeira Seção do STJ, em julgamento de recurso repetitivo, concluiu pela possibilidade de a Fazenda Pública recusar a substituição do bem penhorado por precatório (REsp 1.090.898/SP, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 31.8.2009). No mencionado precedente, encontra-se como fundamento decisório a necessidade de preservar a ordem legal conforme instituído nos arts. 11 da Lei 6.830/1980 e 655 do CPC.

5. A mesma ratio decidendi tem lugar in casu, em que se discute a preservação da ordem legal no instante da nomeação à penhora.

6. Na esteira da Súmula 406/STJ ("A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório"), a Fazenda Pública pode apresentar recusa ao oferecimento de precatório à penhora, além de afirmar a inexistência de preponderância, em abstrato, do princípio da menor onerosidade para o devedor sobre o da efetividade da tutela executiva. Exige-se, para a superação da ordem legal prevista no art. 655 do CPC, firme argumentação baseada em elementos do caso concreto. Precedentes do STJ.

7. Em suma: em princípio, nos termos do art. 9º, III, da Lei 6.830/1980, cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem legal. É dele o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la, e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC.

8. Diante dessa orientação, e partindo da premissa fática delineada pelo Tribunal a quo, que atestou a "ausência de motivos para que (...) se inobservasse a ordem de preferência dos artigos 11 da LEF e 655 do CPC, notadamente por nem mesmo haver sido alegado pela executada impossibilidade de penhorar outros bens (...) " - fl. 149, não se pode acolher a pretensão recursal.

9. Recurso Especial parcialmente provido apenas para afastar a multa do art. 538, parágrafo único, do CPC. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 1337790. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201201666766&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.eas>>. Acesso em: 19 dez. 2017.

<sup>29</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 453.

descumprimento de uma obrigação que se lastreia em título executivo extrajudicial. Ou seja, ele serve como um meio de constrangimento do devedor e aviso a terceiros que com este gostariam de negociar<sup>30</sup>.

Houve divergência com relação à constitucionalidade desse mecanismo e posterior ajuizamento da ADIn 5165/DF. Em seu julgamento, o STF consignou que: “O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”.

As repercussões positivas para a Fazenda Pública consistem justamente em dispor de mais um meio de coerção ao pagamento, fazendo público que o devedor tributário possui débitos com o ente público e tem, portanto, capacidade de pagamento comprometida, bem como a realização de negócio jurídico tendo como objeto dado bem poderá incorrer no desfazimento dele e prejuízo para o comprador.

A última inovação nesse âmbito foi a chamada de indisponibilidade administrativa ou penhora administrativa, prevista pela Lei 13.606/18. Em seu artigo, a lei determinou que a indisponibilidade do bem do executado poderia derivar do próprio título de dívida ativa, sem a necessidade do provimento jurisdicional.

Tal medida tem trazido profundas controvérsias em âmbito doutrinário, ainda que não esteja até o presente momento produzindo efeitos. Questiona-se se é possível aplicar medida de natureza tão gravosa sem que se obedeça aos rigores do provimento judicial.

Apesar dos debates, fato é que, para a Fazenda Pública, tal medida seria extremamente benéfica, visto que ela já teria à sua disposição os bens do contribuinte, tendo seus frutos e rendimentos a seu proveito. Além do grau de eficácia da coercibilidade da medida, que tentará de todos os meios se livrar da indisponibilidade.

## CONCLUSÃO

O artigo desenvolvido teve como mote mostrar os problemas da execução fiscal e apontar que ter a pena privativa de liberdade como um instrumento de inibição para evitar o crime de sonegação tem sido uma resposta antiquada e insuficiente.

De tal sorte que, em linha com uma política criminal desprisionalizante, dever-se-ia excluir do âmbito do Direito Penal os crimes de sonegação. Assim, considerando que a tutela

---

<sup>30</sup> CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

do bem jurídico nos crimes de sonegação é a proteção do erário e sob a ótica de justiça retributiva, a reparação do patrimônio público atenderia às finalidades da pena.

Em outras palavras, havendo um endurecimento e efetividade nos meios administrativos de cobrança, o devedor se verá obrigado ao pagamento, ainda que não se resvale na esfera penal.

No entanto, como foi observado, o cenário da execução fiscal no Brasil é limitado e sofre com a impossibilidade dos meios de satisfação do débito tributário, o que incrementa a dívida ativa e fortalece o rombo fiscal.

Na linha do que foi dito anteriormente, utilizou-se como estudo de casos a legislação espanhola, que possui de forma bem marcante esse traço de tentar efetivar a cobrança administrativa restringindo o uso da coerção penal para cobranças acima de 600.000,00 euros e, ainda que a questão tenha sido judicializada em foro criminal, há meios de que o acusado pague o montante devido e, assim, libere-se da prisão.

Demonstrou-se também que essa tem sido a tendência da nossa jurisprudência em admitir o pagamento do débito como meio de extinção de punibilidade ou suspensão da exigibilidade da pena a qualquer tempo.

Da mesma forma, nosso objetivo foi provocar o questionamento acerca desse tema tão delicado, que trata de função da pena e desempenho da cobrança da dívida ativa. Conforme foi trabalhado, essas observações nos encaminham para uma proposta de desjudicialização da dívida ativa alinhada com a efetivação de instrumentos neste âmbito para a satisfação do débito.

Seguindo essas diretrizes, ainda que não se resolva por completo a crise fiscal, que é, por certo, mais complexa que a análise de apenas um de seus aspectos, será possível vislumbrar uma maneira de equalizar as contas públicas.

Além disso, é importante pensar que a recomposição do erário cumpre seu papel de atender à justiça fiscal e, no limite, satisfazer às demandas sociais e manutenção do Estado Democrático de Direito, que são finalidades precípua das receitas públicas, diferente do mero encarceramento do contribuinte devedor.

## REFERÊNCIAS

ALVES, Raquel de Andrade Vieira. ARABI, Abhner Youssif Mota. Indisponibilidade pré-executória: “é isso mesmo?”. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/constituicao-e-tributacao/indisponibilidade-pre-executoria-e-isso-mesmo-27022018>

ARAKEN, Assis apud COELHO, Gucio. Penhora no novo CPC. Registro ou averbação?. Disponível em <https://gucio.jusbrasil.com.br/artigos/453371505/penhora-no-novo-cpc-registro-ou-averbacao>. Acesso em 24 fev 17.

BRASIL. Lei n. 10.520, de 17 de julho de 2002. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10520.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10520.htm) . Acesso em: 14 jan. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento da ADI 5135. Relator Ministro Roberto Barroso. Tese fixada. O protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=5135&classe=A DI&origem=AP&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em 11 dez 17.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC n. 362.478. Relator: Ministro Herman Benjamin. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601823860&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.eas>. Acesso em: 08 nov. 2017.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública em Juízo. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

CUNHA, Rogério Sanches. Manual de Direito Penal Parte Geral (Arts. 1º ao 120). 5ª Ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 422.

ESPAÑA. Código Penal, de 01 de julho de 2015. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444> . Acesso em: 14 jan. 2018.

GOMES, Luiz Flavio. Justiça conciliatória, restaurativa e negociada. Disponível em <http://caetanoarau.dominiotemporario.com/doc/Download9.pdf>. Acesso em 02 dez 2017.

GUZELLA, Tathiana Laiz. Os crimes contra a ordem tributária à luz de propostas desprisonalizantes, 2009. Dissertação (Mestrado em Direito)-Centro Universitário Curitiba. Disponível em

<[http://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2007/TATHIANA\\_GUZELLA.pdf](http://www.unicuritiba.edu.br/images/mestrado/dissertacoes/2007/TATHIANA_GUZELLA.pdf)>. Acesso em 09 dez, 2017.

HABIB, Gabriel. Legislação Penal Especial. 8ª Ed. rev. ampl. e atual. Salvador: Juspodivm, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação penal como instrumento de coação nos crimes tributários. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000001.pdf>>. Acesso em 07 dez 17.

\_\_\_\_\_. Julgamento administrativo e ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Disponível em <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/bd000027.pdf>>. Acesso em 07 dez 17.

SILVA apud GROKKREUTZ, Hugo Rogerio. Das teorias da pena no Ordenamento Jurídico brasileiro. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7815](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7815)>. Acesso em 29 nov 2017.

SILVA, Jules Michelet Queiróz e Silva. Execução Fiscal: Eficiência e Experiência Comparada. Disponível em < [http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016\\_12023\\_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada\\_jules-michelet](http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2016_12023_execucao-fiscal-eficiencia-e-experiencia-comparada_jules-michelet) >. Acesso em 08 mar 18.