

# **EVASÃO FISCAL: UMA PROPOSTA LEGISLATIVA PARA DEBATE**

## **I. APRESENTAÇÃO**

A atual estrutura da tutela penal da arrecadação tributária no Brasil é disfuncional. A ameaça penal não é mais capaz de cumprir sua função de prevenção e o sistema penal-tributário serve de estímulo para a inadimplência como opção de gestão de negócio para os contribuintes. Isto gera distorções que desaguam na falta de equidade de condições de competição, como nas próprias políticas fiscal e econômica do País.

A pesquisa pretende produzir uma proposta de reforma legislativa para o tratamento penal e processual penal dos crimes tributários. Isso será feito a partir de diagnóstico dos problemas enfrentados por contribuintes (e seus representantes), órgãos ligados à arrecadação tributária e órgãos incumbidos da persecução penal, ao qual se seguirá tratamento científico das questões mapeadas, de maneira a encontrar as melhores soluções. No decorrer dos estudos, serão feitas entrevistas, reuniões, relatórios e eventos para a disseminação do conhecimento produzido. O tema está alinhado com a Missão da FGV DIREITO SP e do Grupo de Pesquisa em Direito Penal Econômico e da Empresa.

## **II. JUSTIFICATIVA**

O quadro atual da tutela penal-tributária no Brasil viola o princípio da subsidiariedade do Direito Penal, pois permite a utilização da persecução penal como mecanismo de coação para o pagamento de dívidas, sobretudo para os devedores menores e mais vulneráveis. Aqueles que, ao fim e ao cabo, acabam sendo condenados e, eventualmente, submetidos a sanções penais, sentem-se vítimas do sistema, deslegitimando, assim, o uso da gravíssima resposta penal.

Em 2017, o Brasil apresentava um índice de, aproximadamente, 17% de inadimplência tributária. Estudos recentes, sobretudo de análise econômica do direito, comprovam que a atual estrutura incoerente do sistema penal-tributário serve de estímulo para que essa

situação não se altere ou que o não pagamento temporâneo de tributos seja, cada vez mais, uma opção de gestão de negócio para os contribuintes. Assim, alguns contribuintes utilizam o não pagamento de tributo como estratégia de financiamento de suas atividades econômicas, na certeza de que o custo das práticas criminosas é inferior ao de busca de recursos no mercado financeiro. Isto gera distorções que sequer são passíveis de mensuração nas políticas fiscal e econômica do País.

Um sistema jurídico que se pretenda legitimado perante a sociedade e, especialmente, perante o cidadão ameaçado pela sanção mais grave à disposição do legislador, não é compatível nem com o uso ilegítimo da pena para fins de arrecadação, nem tampouco com o autofinanciamento do setor produtivo por meio de práticas delitivas.

Os problemas apontados a seguir atuam como componentes no conjunto de causas que conduziu e conduz ao quadro disfuncional da tutela penal da arrecadação tributária no Brasil:

1. *Figuras típicas*: o primeiro deles é a previsão assistemática de tipos penais que criminalizam condutas relativas ao descumprimento de deveres tributários. Atualmente, a disciplina penal dos crimes tributários encontra nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, arts. 168-A, 334 e 337-A do Código Penal e no art. 40 da Lei Rouanet, Lei n. 8.313/91, uma disciplina fragmentada, mal estruturada, assistemática e contraditória quanto às suas penas. Uma mera consolidação dos tipos penais em um só diploma legal não bastaria para resolver esses problemas. Há necessidade de reforma que simplifique as figuras típicas dando-lhes clareza e determinação para que os destinatários possam efetivamente orientar-se por seus comandos. E também há necessidade de reforma para melhorar a linguagem das figuras penais a fim de extirpar, de vez, qualquer tentativa de criminalização do mero inadimplemento, fenômeno que causa gravíssima deslegitimação no uso da pena. De outro lado, a criação de novas figuras penais talvez seja necessária para contemplar certos ataques ao bem jurídico que não parecem estar contemplados nas figuras em vigor, como, por exemplo, a fraude tributária estruturada e os casos de “blindagem patrimonial”

2. *Patamar de relevância penal*: em um país continental e desigual como o Brasil, é de suma importância que seja levada em consideração a capacidade contributiva para a definição dos patamares de relevância penal, como já se vê em países como a Espanha ou a Itália. A proporcionalidade da pena deve levar em conta a seriedade do ataque. Nesse contexto, algumas questões precisam de resposta, como, por exemplo, é conveniente e viável o estabelecimento de um patamar mínimo para a relevância penal do ataque? Quais seriam os critérios para o estabelecimento desse patamar? Quem deve estabelecê-los (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)?

3. *Efeitos penais do pagamento e do parcelamento*: outro tema que precisa ser examinado, é o dos efeitos penais do pagamento e do parcelamento do tributo. A cambiante política legislativa que vem sendo adotada no Brasil nos últimos anos, levou a resultados desastrosos que tendem a ampliar o recurso ao

Direito Penal como primeira via de tutela do patrimônio público.

4. *Acessoriedade*: as figuras típicas do Direito Penal Tributário são exemplares por excelência do que se convencionou chamar de acessoriedade do Direito Penal Econômico. Essa qualidade da tutela penal tributária manifesta-se com sua força máxima na disputa sobre a lendária “independência entre as instâncias”, objeto de tanta controvérsia que acabou redundando na edição de Súmula Vinculante pelo STF, a de n. 24. As consequências da solução não poderiam, novamente, ser mais disfuncionais: o arrastamento da suspeita sobre o contribuinte via a eternização da controvérsia na sucessão do processo administrativo pelo criminal; a praticamente inaplicabilidade das regras de prescrição penal e a impossibilidade produção de prova, tanto pela acusação como pela defesa, no âmbito de um processo penal que apura fatos que tiveram lugar décadas antes são alguns dos exemplos das disfuncionalidades causadas pela solução posta pelo Supremo Tribunal. É preciso propor uma solução mais justa para acomodar a acessoriedade, a necessária relação entre procedimento administrativo e processo penal. Aqui, a experiência estrangeira pode ser inspiradora de boas soluções.

5. *Ne bis in idem*: no contexto do processo administrativo tributário, surgem questões como a suficiência do direito administrativo sancionador e a necessidade de revisitar a regulamentação das multas, sobretudo a multa qualificada que tem um patamar bastante alto, sem qualquer gradação e reportando-se a uma inadequada mistura de elementos subjetivos e objetivos, muitos deles simplesmente incompatíveis com sua imposição a pessoas jurídicas.

6. *Lavagem de capitais*: outro tema de muita relevância é o da possibilidade de os crimes tributários serem crimes antecedentes da figura típica da lavagem de dinheiro. A resposta penal decorrente dessa combinação pode ser desproporcional quando aplicada ao autor do crime tributário. Questiona-se desde a aptidão dos valores economizados para formarem o objeto material das condutas de lavagem, como a dos efeitos do pagamento e do parcelamento sobre a configuração de uma ulterior conduta de lavagem de dinheiro.

7. *Investigação e monitoramento*: Há, ainda, grande preocupação com os possíveis meios de investigação e monitoramento e a proteção de dados dos contribuintes. Pode o contribuinte ser obrigado, ainda que obliquamente, a produzir provas contra si mesmo? Em que medida dados de inteligência podem ser usados para lançamentos tributários e, posteriormente, resultar em atos de investigação criminal? Há limites para o intercâmbio automático de informações tributárias, seja sob o ponto de vista do sigilo fiscal e do financeiro, seja da proteção autodeterminação informacional?

8. *Justiça negociada*: Um ponto que também merece especial atenção é o da justiça negociada. Não apenas a colaboração premiada, a transação penal e o acordo de não persecução penal nos levam à necessidade de visitar o tema com vagar, mas também a combinação desses instrumentos com a transação

tributária. Há que refletir sobre a possibilidade de explorar (*de lege ferenda*) um acordo de leniência ou outro tipo de acordo que a pessoa jurídica possa firmar diretamente, bem como eventuais sanções diretamente aplicáveis a ela, notadamente a suspensão de funcionamento, e seus impactos para a responsabilidade penal das pessoas naturais envolvidas.

### III. FASES E CRONOGRAMA DA PESQUISA

A pesquisa terá quatro fases:

1. **Primeiro semestre:** Validação dos problemas identificados junto aos envolvidos (associações de contribuintes, Ministério Público, agentes de arrecadação, etc.).

2. **Segundo semestre:** análise dos problemas a luz do direito positivo brasileiro para verificar se já existem soluções normativas ou se será necessário sugerir alterações legislativas. Também será feita uma pesquisa sobre como países com sistemas mais aproximados ao do Brasil tratam os problemas centrais identificados em sua legislação.

3. **Terceiro semestre:** será elaborada uma proposta legislativa preliminar, que será comparada com os projetos de lei em andamento no Congresso Nacional brasileiro.

4. **Quarto semestre:** a proposta preliminar será objeto de discussão com os stakeholders, será aprimorada e, então, sua redação final será levada a cabo.

Ao final, pretende-se publicar um eBook com a proposta e sua justificativa.

A coordenação acadêmica está a cargo da Professora Dra. Heloisa Estellita e a coordenação executiva da Professora Dra. Fernanda Vilares. São consultores os Professores Doutores Aldo de Paula Júnior e Marcelo Costenaro Cavali. Conta-se, também, com a colaboração de outros professores da Faculdade de Direito da FGV, de outras faculdades e centros de investigação e estudantes de pós-graduação.