

UNIVERSIDADE FEDERAL DO MARANHÃO
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE DIREITO

JAMILA PAIVA GOMES

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: uma análise da extinção da
punibilidade pelo pagamento do tributo**

São Luís

2017

JAMILA PAIVA GOMES

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: uma análise da extinção da
punibilidade pelo pagamento do tributo**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa

São Luís

2017

**Ficha gerada por meio do SIGAA/Biblioteca com dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Núcleo Integrado de Bibliotecas/UFMA**

Gomes, Jamila Paiva.

Crimes contra a ordem tributária: uma análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo / Jamila Paiva Gomes. - 2017.

71 f.: il.

Orientador(a): Eliud José Pinto da Costa
Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2017.

1. Extinção da punibilidade. 2 Tributo. 3. Pagamento. 4. Sonegação fiscal. 5. Crédito tributário. I. Costa, Eliud José Pinto da. II. Título

JAMILA PAIVA GOMES

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: uma análise da extinção da
punibilidade pelo pagamento do tributo**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal do Maranhão, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: / /

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Eliud José Pinto da Costa (Orientador)

Examinador 1

Examinador 2

A Deus, por me sustentar diante das
atribuições.

A minha mãe Joseana Paiva, por me mostrar a
força que uma mulher pode ter.

AGRADECIMENTOS

Ao longo desses cinco anos de graduação e durante toda a minha existência, pude contar com a ajuda de muitos. Pessoas que sempre contribuíram para o meu crescimento profissional e, sobretudo, pessoal. Durante a elaboração desse trabalho, não foi diferente, recebi o apoio de seres muito especiais.

Gostaria de agradecer aos meus pais, Antonio Gomes e Joseana Paiva, assim como meus avós, por desde cedo me mostrarem a importância do estudo. Lembro dos ensinamentos que recebi, dos dizeres de minha mãe, afirmando que ainda que tudo me fosse tirado, o conhecimento adquirido continuaria sendo meu. Obrigada por acreditarem em mim até mais que eu mesma.

Esse trabalho também não seria possível sem a ajuda do meu querido orientador, Professor Eliud José Pinto da Costa, que de pronto aceitou me orientar, me incentivando e estimulando a escrever. Como mais uma prova de ser extremamente agraciada, Deus me presentou com um irmão maravilhoso, Diogo, que mais que isso, sempre foi meu amigo e um grande encorajador.

Não poderia deixar de agradecer a Lucas, por sempre estimular o melhor de mim, por torcer pelo meu sucesso e me acalmar diante de todas adversidades. Seu companheirismo foi fundamental durante considerável parte dessa jornada.

Amigos são a família que podemos escolher, fiz escolhas maravilhosas durante a vida e pude contar com o apoio deles para superar mais este obstáculo. Aos amigos de escola e aos que pude cultivar durante a faculdade, obrigada. Em especial à Tainah Kimi, que sempre se mostrou tão disposta a ouvir meus problemas, buscando junto comigo solucioná-los. A sua amizade tornou esse ambiente da Universidade muito mais acolhedor.

“Aqueles que se sentem satisfeitos sentam-se e nada fazem. Os insatisfeitos são os únicos benfeitores do mundo.”

Walter S. Landor

RESUMO

Diante do aumento dos comportamentos atentatórios ao fisco, o legislador criminalizou tais condutas, surgindo assim, os crimes contra a ordem tributária. Desde a primeira lei a ser editada sobre o tema até os dias atuais, a utilização do pagamento como causa extintiva da punibilidade sempre foi alvo de diversas discussões. Nesse sentido, o trabalho em comento tem como objetivo analisar os principais pontos relacionados a esse instituto, entendendo sua origem, sua justificativa e posição majoritária utilizada na atualidade. Para isso, utilizamos pesquisa documental e bibliográfica acerca do tema abordado, bem como a pesquisa exploratória, onde leis, doutrina, artigos científicos e jurisprudências foram usados como fontes, a fim de contribuir para a construção da tese final. Logo, observamos que mesmo diante de tantos posicionamentos contrários, os Tribunais Superiores vêm entrando em consenso, posto que as jurisprudências e os informativos inclinam para a admissibilidade do pagamento integral como causa extintiva da punibilidade do agente a qualquer momento.

Palavras-chave: Extinção da punibilidade. Tributo. Pagamento. Sonegação fiscal. Crédito tributário.

ABSTRACT

Faced with the increase in criminal tax behaviors, the legislator criminalized such conduct, thus resulting in crimes against the tax order. From the first law to be published on the subject to the present day, the use of payment as a cause of extinction of punishment has always been the subject of several discussions. In this sense, the work in question aims to analyze the main points related to this institute, understanding its origin, its justification and the majority position used in the present time. In order to do this, we used documentary and bibliographic research on the topic addressed, as well as the exploratory research, where laws, doctrine, scientific articles and jurisprudence were used as sources, in order to contribute to the construction of the final thesis. Therefore, we observe that even in the face of so many opposing positions, the Superior Courts have been coming to a consensus, since the jurisprudence and the informative incline to the admissibility of full payment as the extinct cause of the agent's punishment at any moment.

Keywords: Extinction of punibility. Tribute. Payment. Tax evasion. Tax credit.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL.....	13
2.1	O Estado e o poder de tributar à luz da Constituição Federal.....	13
2.2	Noção de tributo.....	15
2.3	A relação tributária como relação jurídica.....	17
2.4	Definição de crédito e lançamento tributário.....	18
2.5	Aspectos gerais do direito penal e seus princípios.....	19
2.6	O dever de punir do Estado e a teoria da pena.....	22
2.7	Relação entre o direito tributário e o direito penal.....	23
3	O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	25
3.1	O direito tributário penal e o direito penal tributário.....	25
3.2	O bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária.....	27
3.3	Criminologia e crimes tributários.....	29
3.3.1	Conceito de criminologia e escolas criminológicas.....	29
3.3.2	Análise criminológica dos crimes contra a ordem tributária.....	30
3.4	Breve histórico da legislação que regula delitos fiscais.....	33
3.5	Necessidade do lançamento em definitivo do tributo antes da ação penal.....	34
3.6	Conceitos de elisão, evasão e sonegação fiscal.....	36
3.7	Crimes contra a ordem tributária definidos na Lei 8.137, de 27-12-1990.....	36
3.7.1	Supressão ou redução dos tributos.....	37
3.7.2	Crimes de mera conduta.....	38
3.7.3	Crimes funcionais contra a ordem tributária.....	39
4	A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES FISCAIS.....	41
4.1	Causas gerais de extinção da punibilidade.....	41
4.2	Causas especiais de extinção da punibilidade.....	44
4.3	Evolução legislativa da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.....	47
4.4	Parcelamento e suspensão da pretensão punitiva.....	49
4.5	Evolução jurisprudencial.....	52
4.6	Principais correntes doutrinárias e análise crítica.....	54
5	CONCLUSÃO.....	59

REFERÊNCIAS	61
ANEXOS	67

1 INTRODUÇÃO

O Estado tem por objetivo a promoção de recursos para os cofres públicos, recursos que irão bancar a consecução de seus fins. Por ser um Estado Democrático de Direito, o Brasil possui os objetivos estatais previstos em nossa Constituição Federal.

Os crimes de sonegação de tributo afetam o erário público e conseqüentemente toda a sociedade, uma vez que o tributo sonegado seria utilizado para custear despesas fundamentais da população, como saúde, educação, dentre outras. Por essa razão, condutas que atentem contra o fisco foram criminalizadas, buscando a reprimenda de tal comportamento. A essência da sanção penal nos crimes fiscais é, conforme Soares (2010), receber o tributo devido, com seus acessórios e não punir com pena restritiva de liberdade o contribuinte inadimplente.

A carga tributária brasileira é considerada bastante elevada, a mais alta da América Latina, segundo estudo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (NAKAWAGA, 2016). Por isso, diversas pessoas praticam sonegação fiscal, deixando de pagar os tributos devidos. Assim, como as normas tributárias são permeadas de rejeição social, tendo em vista que acabam promovendo uma retirada de valores do patrimônio do particular em prol do Poder Público, a criminalização das condutas que atentem contra o fisco possibilitou maior cumprimento das normas fiscais, tendo em vista a previsibilidade das sanções.

Diante desse contexto, incontáveis são as demandas judiciais relativas à execução fiscal e os processos criminais, que objetivam a punição de quem pratica tal espécie de crime. T tamanha demanda processual levanta inúmeras discussões de caráter doutrinário e, sobretudo, jurisprudencial sobre a extinção e suspensão da punibilidade nos crimes tributários. A cada alteração legislativa, essa questão é novamente levantada. Como é sabido, a legislação tributária sempre conferiu uma regulação especial para os crimes fiscais, posto que há a figura de uma dupla tipicidade, direito tributário e penal estão intimamente relacionados, devendo ser aplicados em conjunto.

Deste modo, alguns questionamentos surgem entre os operadores do direito: Qual o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal? Para os Tribunais Superiores, a quitação e o parcelamento do débito extinguem a punibilidade do agente? O que diz a legislação sobre o tema? Até que momento o pagamento do tributo encerra a pretensão punitiva estatal?

O Direito Penal Tributário tem como objetivo forçar o contribuinte relutante a efetuar o pagamento do tributo. Entretanto, com a atual inflação processual, é questionado se após o pagamento ou parcelamento do tributo ainda seria necessária a persecução penal, fato que oneraria ainda mais o Sistema Judiciário Brasileiro.

É perceptível que a controvérsia em torno da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária através do pagamento do tributo tem levantado inúmeros posicionamentos diversos, tanto doutrinários como jurisprudenciais. Aliado a isso, não podemos deixar de notar a instabilidade legislativa que atingiu o tema.

Inicialmente, no primeiro capítulo, para melhor compreensão do trabalho, recorreremos ainda por expor conceitos e institutos próprios do direito penal e tributário. Após, no segundo capítulo, buscamos entender melhor o ramo do direito penal, o direito penal tributário, analisando o bem jurídico tutelado, tecendo comentários de cunho criminológico e explorando os tipos penais previstos na Lei 8.137/90.

No presente trabalho, buscamos analisar a evolução legislativa e jurisprudencial atinente a tal problemática, especificando as principais alterações ao longo do tempo. Desde a primeira Lei que regulou os crimes contra a ordem tributária (Lei 4.729/65), o pagamento do tributo já era considerado como causa de extinção da punibilidade. Naquela época, o pagamento resultaria neste instituto apenas se feito antes do recebimento da denúncia, como uma espécie de benefício recebido em decorrência de uma denúncia espontânea.

Houveram sucessivas leis que regularam o assunto, como a Lei 8.137/90, a Lei 9.249/95 e a Lei n. 10.864/03, alterando o marco temporal de admissibilidade do pagamento como causa extintiva da punibilidade.

O parcelamento da dívida, assim como o pagamento integral do débito, também foi alvo de diversas alterações legislativas. Passou da completa extinção da punibilidade para aqueles que aderissem ao parcelamento, para a sua suspensão. O marco temporal que admitia a suspensão da punibilidade também foi modificado algumas vezes. As leis que regularam o assunto foram as Lei 9.249/95, Lei 9.964/00, Lei 10.684/03 e a Lei 11.941/09. Atualmente o parcelamento e a suspensão da punibilidade são regulados pela Lei 12.382/11.

A jurisprudência também foi alvo de algumas oscilações e, como a legislação algumas vezes possui lacuna, essa fonte do direito tem buscado preenche-las, suprimindo eventuais dúvidas. Nesse sentido, este trabalho também busca analisar o atual posicionamento dos tribunais superiores.

Pretendemos ainda, no presente trabalho, analisar as diferentes correntes doutrinárias, algumas contrárias ao pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade, outras favoráveis, outras ainda criticam a criminalização do tributo, afirmando a desnecessidade da tipificação dos delitos tributários.

2 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL

Antecedendo a abordagem da matéria atinente ao tema, dada a sua complexidade, necessária se faz uma breve introdução acerca dos dois ramos do direito que a compõem. É preciso, antes de estudar a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, inserida no direito penal tributário, entender pontos essenciais do direito tributário e do direito penal, através da doutrina e legislação relacionadas a estas disciplinas.

2.1 O Estado e o poder de tributar à luz da Constituição Federal

De acordo com a nossa Carta Magna, o Estado tem como objetivos fundamentais: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Vale ressaltar ainda que a República Federativa do Brasil tem como fundamentos: “a soberania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e o pluralismo político” (BRASIL, 1988, não paginado). Na busca da consecução de tais fins, o Estado necessita de recursos.

A arrecadação é adquirida de duas formas e dividida em receitas originárias e derivadas. As receitas originárias são objeto de estudo do direito financeiro, onde o Estado, de maneira semelhante a um particular, não utiliza de qualquer vantagem do poder estatal para obter receitas patrimoniais ou empresariais (ALEXANDRE, 2016). Por sua vez, as receitas derivadas são interesse do direito tributário, cujo, segundo o autor, o Estado utiliza de suas prerrogativas de direito público para editar uma lei que obrigue o particular que pratique o fato gerador a pagar tributos, independentemente de sua vontade.

O direito tributário destina sua atenção ao estudo da receita derivada, que tem como fim, de maneira bastante simplificada, atingir o bem comum, através de recursos arrecadados para os cofres públicos, o que possibilita o desempenho da atividade financeira. Entretanto, como ressalta Alexandre (2016), esta conceituação não está errada, porém está incompleta. É válido ressaltar que os tributos se dividem de acordo com suas finalidades em: fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Os tributos fiscais têm como finalidade primordial promover recursos para os cofres públicos. Já os extrafiscais têm como objetivo intervir numa situação social ou

econômica. Por outro lado, os tributos parafiscais tem como escopo a arrecadação, porém, diferentemente do que ocorre com os tributos fiscais, o produto da arrecadação é destinado a ente diverso daquele que institui a exação.

Apesar de tal distinção, o objetivo precípua do Estado é arrecadar, gerir e aplicar os recursos adquiridos através dos tributos. Esse processo visa ao atendimento das despesas públicas indispensáveis para a vida em sociedade, em observância ao princípio da dignidade da pessoa humana, tais como saúde, educação, segurança, dentre outros.

Segundo Coêlho (2010), em oposição ao que se verifica em países como Inglaterra e Estados Unidos da América, assim como nos países europeus de tradição jurídica romano-germânica, que optaram por serem bastante concisos em suas Constituições, o Brasil abrangeu de maneira extensiva os princípios e regras em sua Lei Maior.

[...]. Somos, indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação. Este cariz, tão nosso, nos conduz a três importantes conclusões:

Primus – os fundamentos do Direito Tributário brasileiro estão enraizados na Constituição, de onde se projetam sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos estados e dos municípios;

Secundus – o Direito Tributário posto na Constituição deve, antes de tudo, merecer as primícias dos juristas e dos operadores do Direito, porquanto é o texto fundante da ordem jurídico-tributária;

Tertius – as doutrinas forâneas devem ser recebidas com cautela, tendo em vista as diversidades constitucionais. (COÊLHO, 2010, p. 43).

Como o Estado existe para a consecução do bem comum, ele goza de algumas prerrogativas a ele inerentes, o que o privilegia nas relações jurídicas da qual faz parte. É princípio basilar desse tipo de relação a supremacia do interesse público sobre o privado, entretanto, esse princípio não é absoluto.

Percebe-se que o Estado possui um poder de grande amplitude, mas esse poder não é ilimitado. A relação jurídico-tributária não é meramente uma relação de poder, pois, como toda relação jurídica, é balizada pelo direito e, em face da interferência que o poder de tributar gera sobre o direito de propriedade, o legislador constituinte originário resolveu traçar as principais diretrizes e limitações ao exercício de tal poder diretamente na Constituição Federal. (ALEXANDRE, 2016, p. 82).

A Lei Maior disciplina as normas direcionadas ao direito tributário, ficando localizadas no artigo 145 e seguintes. Segundo Coêlho (2010), a Constituição Tributária pode ser dividida em três subsistemas, são eles: O de repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios; das limitações ao poder de tributar; e o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação.

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto de labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado

intervencionista é pródigo. A duas, porque o tamanho há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos. (COELHO, 2010, p. 34).

Apesar da Constituição abordar de forma prolixa a matéria atinente à esfera tributária, as limitações nela presentes não configuram um rol exaustivo, ali se encontram as principais garantias e limitações, mas fica claro que existem outras ali não inclusas.

2.2 Noção de tributo

Como é sabido, em busca de atingir o bem comum, o Estado assume diferentes funções a serem bancadas com recursos financeiros de variadas origens, dentre elas a obrigação tributária. Assim, surge a relação jurídica tributária, com dois polos, um ocupado pelo fisco e outro pelo contribuinte.

Para Alexandre (2016), o direito tributário, por ser ramo do direito público, tem como princípios norteadores a supremacia do interesse público sobre o privado e a indisponibilidade do direito público. Esses princípios estão intimamente relacionados ao poder de império do Estado, o que o capacita para cobrar tributos da sociedade.

O direito tributário é o único ramo jurídico construído em torno de apenas um instituo, o tributo (MAZZA, 2015). Conceituar tal instituto torna-se, portanto, indispensável para a compreensão da matéria.

Segundo Mazza (2015), o termo tributo é plurissignificativo e pode ser utilizado em seis formas distintas: a) como a obrigação de prover recursos aos cofres públicos; b) o montante em dinheiro entregue ao Estado no cumprimento dessa obrigação; c) o comportamento de levar dinheiro (prestação); d) a norma jurídica que prescreve tal obrigação; e) a relação jurídica obrigacional que tal norma cria; f) o direito do ente fiscal (sujeito ativo) a auferir seu crédito tributário.

Sem dúvidas, há diversas conceituações doutrinárias acerca do tributo, voltando-se ao sentido de relação jurídica obrigacional entre o Fisco e o contribuinte. Entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traz uma definição de suma importância para o melhor entendimento de tal instituto, que foi editada a fim de dirimir eventuais conflitos: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.” (BRASIL, 1966, não paginado).

Para melhor compreensão, é recomendável dividir o artigo em partes, devendo estas serem analisadas separadamente. O termo “prestação pecuniária, em moeda ou cujo

valor nela se possa exprimir”, de acordo com Alexandre (2016, p. 9), pode parecer redundante, uma vez que prestações pecuniárias são justamente aquelas em moeda. Porém, quando se fala em “cujo valor nela se possa exprimir”, esta expressão seria uma autorização para a instituição de tributos em bens ou em serviço. Há a possibilidade de dação em pagamento, por exemplo. Entretanto, esta forma de tributação não é discricionária do agente fiscal, devendo esta possibilidade ser expressamente prevista em lei.

O tributo é uma prestação compulsória, trata-se de uma receita derivada, fruto do poder de império estatal, sendo irrelevante a vontade das partes. Nas palavras de Alexandre (2016, p. 11) “A regra, sem exceção, é a compulsoriedade (obrigatoriedade) e não a voluntariedade”.

Quando o dispositivo legal se refere a “Prestação que não constitui sanção de ato ilícito”, a expressão objetiva distinguir o tributo da multa administrativa, que é uma sanção pecuniária em razão da prática de ato ilícito (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 6).

O artigo aduz ainda que o tributo é uma prestação “instituída em lei”, esse trecho ressalta a importância do princípio da legalidade no direito tributário, uma vez que nenhum tributo deve ser cobrado se não estiver previsto expressamente e anteriormente em lei. Essa previsão está intimamente relacionada à máxima norte-americana “*No taxation without representation*”¹.

Essa é uma regra sem exceção: o tributo só pode ser criado por lei (complementar ou ordinária) ou ato normativo de igual força (Medida Provisória). Isso decorre do princípio democrático: como a lei é aprovada pelos representantes do povo, pode-se dizer, ao menos teoricamente, que o povo só paga os tributos que aceitou pagar. (ALEXANDRE, 2016, p. 14).

“É cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, essa transcrição de um segmento do artigo em comento (artigo 3º CTN) deixa claro que a discricionariedade está proibida no processo de cobrança de tributo (BRASIL, 1966, não paginado). Este deve se dar nos termos da lei, através do lançamento tributário, procedimento indispensável para a constituição definitiva do crédito tributário (HARADA, 2015). O agente fiscal não deve agir se orientado pela oportunidade ou conveniência, através da sua vontade, uma vez que será punido se assim o fizer.

Desta forma, em consonância com o acima exposto, são características básicas no processo de conceituação do tributo: trata-se de uma prestação pecuniária; é compulsório; é instituído por meio de lei; não é multa; é cobrado mediante lançamento (SABBAG, 2017).

¹ Não haverá cobrança de tributos sem representação.

2.3 A relação tributária como relação jurídica

O poder de tributar é fruto da soberania estatal. O Estado institui o tributo, exigindo que os indivíduos proporcionem os recursos dos quais precisa. Percebe-se, desta forma, que o poder de tributar é de grande amplitude, porém esse poder não é ilimitado. A relação tributária não é meramente uma relação de poder, é uma relação jurídica permeada por diretrizes e limitações editadas pelo constituinte originário (ALEXANDRE, 2016).

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação. (MACHADO, 2010, p. 33).

A relação jurídico-tributária é composta pelo sujeito ativo (pessoa política) e pelo sujeito passivo (contribuinte direto da obrigação tributária). O sujeito ativo são as pessoas políticas de direito constitucional interno, aqueles que têm o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária.

O polo ocupado pelo sujeito passivo, por sua vez, pode ser ocupado por pessoa física ou jurídica, privada ou pública, que tenha a obrigação de efetuar o pagamento do tributo devido. As pessoas políticas teoricamente também seriam polo passivo de uma relação tributária, porém, estas são imunes em relação aos impostos, devendo pagar taxas e contribuições de melhoria normalmente.

A obrigação tributária tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária² ou a prestação de fazer ou não fazer alguma coisa prescrita em lei.

[...] obrigação tributária nada mais é do que uma relação jurídica que decorre da lei descritiva do fato, pelo qual o sujeito ativo (União, Estado, DF ou Município) impões ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário) uma prestação consistente em pagamento de tributo ou penalidade tributária, ou a prática ou abstenção de ato no interesse da arrecadação ou fiscalização tributária. (HARADA, 2015, p. 49).

A obrigação tributária surge através do fato gerador. Segundo Harada (2015), não é o fato gerador que gera o tributo, mas, sim, a conduta do agente incidindo na prática do ato tipificado.

² Art. 113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966, não paginado).

2.4 Definição de crédito e lançamento tributário

O crédito tributário é resultado da obrigação tributária, através do seu lançamento. O lançamento, previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, é um processo indispensável no qual é possível deprendermos qual o valor do tributo ou penalidade, quem é o devedor e qual o prazo para o pagamento, só assim é possível conferir exigibilidade à obrigação (ALEXANDRE, 2016).

O lançamento tem natureza constitutiva no que se refere ao crédito tributário e natureza declaratória no tocante a obrigação tributária. De acordo com o que aduz Mazza (2015), o lançamento pode ser conceituado como ato administrativo unilateral, plenamente vinculado, que declara o fato gerador e constitui o crédito tributário. O lançamento é o responsável, portanto, a conferir certeza e liquidez a obrigação tributária, transformando-a em crédito.

[...] O crédito tributário é a própria obrigação tributária tornada líquida e certa por lançamento. Por isso, prescreve o art. 139 do CTN que o ‘crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta’. Logo, pode existir obrigação tributária sem crédito tributário, mas este não pode existir sem aquela. (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 49).

O lançamento tributário deve ser informado ao contribuinte através da notificação, a notificação trata-se de um ato administrativo que dá eficácia ao lançamento do tributo. São objetivos fundamentais do lançamento tributário: “constituir o crédito tributário, verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, propor a aplicação da penalidade cabível” (MAZZA, 2015, p. 529).

O crédito tributário é disciplinado entre os artigos 139 a 141 do Código Tributário Nacional e tem como características básicas, conforme ilustra Mazza (2015, p. 539):

- 1) O crédito tributário decorre da obrigação principal;
- 2) O crédito tributário e a obrigação têm a mesma natureza na medida e uma única relação jurídica;
- 3) Circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a les atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem;
- 4) Somente lei complementar federal pode prever ou modificar o regime das causas de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário;
- 5) Qualquer hipótese de suspensão, exclusão ou extinção do crédito promovida de ofício pela autoridade administrativa enseja responsabilidade funcional na forma da lei.

2.5 Aspectos gerais do direito penal e seus princípios

Após expostos alguns conceitos essenciais relacionados ao direito tributário, necessária se faz, também, a análise de alguns pontos de suma importância para melhor compreensão do funcionamento do direito penal. Esse ramo tão notável do direito visa proteger os bens mais importantes e necessários para a própria sobrevivência da sociedade (GRECO, 2014).

O direito penal pode ser conceituado, segundo Masson (2011), como um compilado de leis e princípios que tem o objetivo de combater crimes e contravenções penais, estabelecendo penas e medidas de segurança contra os infratores.

É impossível falar em direito penal sem falar no princípio basilar da *ultima ratio*. Esse princípio aduz que direito penal só deve ser evocado caso nenhum outro ramo do direito possa ser aplicado para solucionar aquele problema do qual é tratado. Nas palavras de Grego (2014, p. 2): “Com o Direito Penal objetiva-se tutelar os bens que, por serem extremamente valiosos, não do ponto de vista econômico, mas sim político, não podem ser suficientemente protegidos pelos demais ramos do Direito.”

De fato, o direito penal é o mais rígido dos direitos, uma vez que interfere diretamente em um dos bens mais valiosos do cidadão: a sua liberdade. Dessa forma, o direito penal deve ser objeto de muita cautela quando o legislador se debruçar sob o tema, não devendo ser aplicado em vão.

Dada a grande importância do direito penal, este ramo jurídico deve sempre ser analisado sob a égide de alguns princípios, indispensáveis para seu melhor entendimento e compreensão. Nas palavras de Masson (2011, p. 22): “Os princípios têm a função de orientar o legislador ordinário, no intuito de limitar o poder punitivo estatal mediante a imposição de garantias aos cidadãos”.

Diversos são os princípios aplicáveis ao segmento criminal, aqui iremos abordar os mais importantes. Além do princípio da *ultima ratio* ou intervenção mínima exposto anteriormente, há outros que merecem a nossa atenção.

- a) Princípio da lesividade (ou ofensividade): esse princípio restringe ainda mais a interferência do direito penal, aduz, de acordo com Masson (2011), que só há infração penal quando houver, pelo menos, perigo de lesão ao bem jurídico tutelado. Esse princípio limita ainda mais o poder do legislador, delimitando quais condutas devem ser atingidas pela lei penal.

- b) Princípio da insignificância: como é sabido, para que um ato seja considerado crime, este deve ser típico, ilícito e culpável. O princípio da insignificância ressalta, de forma bem suscita, que o direito penal não deve se ocupar com assuntos irrelevantes, que não tenham capacidade de lesar o bem jurídico tutelado.

Funciona como causa de exclusão da tipicidade, desempenhando uma interpretação restritiva do tipo penal. Para o Supremo Tribunal Federal, a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica constituem os requisitos de ordem objetiva autorizadores da aplicação desse princípio. (MASSON, 2011, p.25).

No tocante ao princípio da insignificância aplicado aos crimes contra a ordem tributária, conforme ensina Baltazar Júnior (2017), há um entendimento jurisprudencial majoritário no sentido de entender que as dívidas inferiores ao valor de vinte mil reais são consideradas insignificantes. Essa jurisprudência encontra-se embasada no artigo 20 da Lei 10.552/07, com redação dada pela Lei 11.033/03, assim como pelo artigo 14 da Lei 11.941/09, ressaltado pela Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda.

- c) Princípio da proporcionalidade: a proporcionalidade trata-se de um princípio que busca a adequação entre a gravidade da pena que é imposta à gravidade do fato, o bem jurídico tutelado deve ser de grande valia para que uma pena grave seja imposta.

Foge aos critérios da razoabilidade e da proporcionalidade, por exemplo, caso haja previsão de uma pena restritiva de liberdade de muitos anos de prisão para um furto simples. Os excessos devem ser evitados, da mesma forma que a impunidade deve ser coibida.

- d) Princípio da Responsabilidade Pessoal: tal princípio também é comumente denominado de princípio da pessoalidade ou da intranscendência da pena, tendo como intento não permitir que outras pessoas respondam por um crime por outro cometido, apenas aquele que praticou o ilícito penal deverá ser punido.

Quer o princípio constitucional dizer que, quando a responsabilidade do condenado é penal, somente ele, e mais ninguém, poderá responder pela infração praticada. Qualquer que seja a natureza da penalidade aplicada – privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa -, somente o condenado é que deverá cumpri-la. (GRECO, 2014, p. 83).

Ainda em relação ao princípio da responsabilidade pessoal, oportuno se faz um lembrete. As sanções penais não são transmitidas a ninguém, no entanto, no tocante a obrigação de reparar o dano, o espólio ou os sucessores devem responder por tal dívida, na

medida do seu quinhão, nunca ultrapassando o valor da herança ou atingindo o patrimônio dos herdeiros, conforme a redação do artigo 1.997 do Código Civil³.

- e) Princípio da dignidade da pessoa humana: este é um princípio próprio do direito constitucional que deve orientar todos os ramos do direito, inclusive o direito penal. Está inserido na Constituição Federal como um dos fundamentos do Estado democrático de direito, em seu artigo 1º, inciso III e constitui, ainda, um valor constitucional supremo. De acordo com Canotilho (1993, p. 221), o Estado existe para atender as necessidades humanas e não o contrário, devendo o homem servir como “limite e fundamento do domínio político da República”.

[...] Como consequência da consagração da dignidade humana no texto constitucional impõe-se o reconhecimento de que a pessoa não é simplesmente um reflexo da ordem jurídica, mas, ao contrário, deve constituir o seu objetivo supremo, sendo que na relação entre o indivíduo e o Estado deve haver sempre uma presunção a favor do ser humano e de sua personalidade. (DIRLEY; NOVELINO, 2015, p. 15).

- f) Princípio da limitação das penas: está sob forte influência do princípio da dignidade da pessoa humana e busca impedir retrocesso na previsão legislativa das penas aplicadas aos crimes. Não será permitida, portanto, a previsão de penas que ofendam a dignidade do homem e excedam a finalidade da pena. Este princípio está presente no artigo 5º, XLVII⁴ da Lei Maior.
- g) Princípio da culpabilidade: “culpabilidade diz respeito ao juízo de censura, ao juízo de reprovabilidade que se faz sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente” (GRECO, 2014, p. 93). Esse princípio está diretamente relacionado à reprovação da sociedade diante daquele fato ilícito, é um dos fundamentos para a aplicação da pena e declara que para que o autor seja penalmente responsabilizado, ele deve ter agido com dolo ou culpa.
- h) Princípio da legalidade: finalizando o tópico do direito penal e os princípios a ele relacionados, não podíamos deixar de mencionar o princípio da legalidade. Tal fonte do direito é de extrema importância para o Estado democrático de direito e em muito contribui para a segurança jurídica.

É necessário que, para que uma conduta seja criminalizada, haja lei que expressamente assim o preveja. Este princípio está expressamente previsto tanto na Constituição Federal, em seu artigo 5º, inc. XXXIX, como no artigo 1º do Código Penal:

³ “Art. 1.997. A herança responde pelo pagamento das dívidas do falecido; mas, feita a partilha, só respondem os herdeiros, cada qual em proporção da parte que na herança lhe coube.” (BRASIL, 2002a, não paginado).

⁴ “XLVII - não haverá penas:

a) de morte, salvo em caso de guerra declarada, nos termos do art. 84, XIX; b) de caráter perpétuo; c) de trabalhos forçados; d) de banimento; e) cruéis.” (BRASIL, 1988, não paginado).

“Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal” (BRASIL, 1940, não paginado).

Nas palavras de Greco (2014, p. 100), o princípio da legalidade possui quatro funções fundamentais, são elas:

- 1º) proibir a retroatividade da lei penal (*nullum crimen nulla poena sine lege praevia*);
- 2º) proibir a criação de crimes e penas pelos costumes (*nullum crimen nulla poena sine lege scripta*);
- 3º) proibir o emprego de analogia para criar crimes, fundamentar ou agravar penas (*nullum crimen nulla poena sine lege stricta*);
- 4º) proibir incriminações vagas e indeterminadas (*nullum crimen nulla poena sine lege certa*).

2.6 O dever de punir do Estado e a teoria da pena

O Estado tem, como afirmado anteriormente, por objetivo alcançar o bem comum da sociedade, para isso devem ser observados os direitos mínimos de seus integrantes. Porém, quando os direitos fundamentais do indivíduo e do Estado são desrespeitados e nenhum outro ramo do direito seja eficaz para regular a situação, surge o dever de punir do Estado (PENTEADO FILHO, 2012).

A pena é sanção de maior gravidade existente, tendo em vista que pode reprimir a liberdade daquele que cometeu o delito. Dito isso, de acordo com Penteado Filho (2012, p. 142), a pena trata-se de “uma espécie de retribuição, de privação de bens jurídicos, imposta ao delinquente em razão do ilícito cometido”.

Num esforço de síntese, partindo do traço fundamental que diferencia as correntes que cuidam de justificar a pena, temos: para uns a pena é um fim em si mesmo; segundo outros é um meio para alcançar outros fins. No primeiro grupo estão as teorias classificadas como absolutas (retributivas) e no segundo, as denominadas relativas (preventivas), finalizando, as teorias mistas ou ecléticas que buscam conciliar ambas. (SOARES, 2010, p. 64).

A finalidade da pena é abordada por duas distintas vertentes doutrinárias, são elas: A teoria absoluta e as relativas. A teoria absoluta é também conhecida como teoria retributiva e nega o caráter utilitário da pena. Para ela, a função da pena é exclusivamente a reação punitiva, de punir o mal cometido com mal para o agente que praticou a infração.

Por sua vez, as teorias relativas, também chamadas de teorias preventivas, têm por objetivo a prevenção ou profilaxia criminal. As teorias relativas se dividem em duas, em preventiva geral e em preventiva particular. A geral busca atingir a todos os cidadãos, intimidando os delinquentes potenciais e gerando confiança na justiça da grande massa

populacional. Já a teoria preventiva particular pretende, segundo Penteado Filho (2012), impedir o réu de praticar novos crimes, o intimidando e corrigindo.

Há ainda a figura da teoria mista, que, em suma, apenas conjugam as duas teorias, para ela, a pena tem, além do caráter retributivo, uma função pedagógica, que busca impedir que novos crimes sejam praticados.

Machado (2011, p. 8) faz uma distinção entre sanção e pena. O autor define sanções como uma mera consequência do ilícito, e as divide em executórias, indenizatórias e punitivas. As sanções executórias “têm por finalidade essencial o cumprimento do dever jurídico para o uso da força com tal finalidade”.

As sanções indenizatórias, por sua vez, teriam por objetivo a reparação do dano causado pelo ilícito praticado. As sanções punitivas visam a repressão do ilícito cometido. As penas, de acordo com o renomado autor e jurista, Machado (2011), correspondem as sanções punitivas, sendo uma espécie de sanção, não se confundindo com ela.

As penas se subdividem ainda em penas de caráter pessoal e patrimonial. As penas penais e administrativas têm características próprias e não se confundem, um traço distintivo que deve ser observado é o maior rigor das penas de cunho penal, uma vez que só podem ser aplicadas por autoridades judiciárias, enquanto as penas administrativas são pelas autoridades administrativas.

Note-se que tanto as sanções penais, como as sanções administrativas podem ter natureza pessoal ou patrimonial. Mesmo assim, é importante notar que as sanções penais, cuja aplicação é privativa do Poder Judiciário, exigem responsabilidade pessoal do autor do ilícito, como adiante se verá. No âmbito da relação tributária, todavia, é de grande importância a distinção entre as sanções pessoais e sanções patrimoniais, para a definição da correspondente responsabilidade. (MACHADO, 2011, p. 9).

2.7 Relação entre o direito tributário e o direito penal

O direito tributário não é ciência autônoma, é considerado, para fins didáticos, um ramo autônomo da ciência jurídica (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 2). Desta forma, o direito tributário deve observar os princípios gerais do direito, bem como está interligado com diversos ramos do direito, que, nas palavras dos autores “é uno e indivisível, não comportando divisões estanques”.

O direito penal e o direito tributário estão intimamente relacionados, uma vez que a fraude no pagamento dos tributos pode gerar diversas sanções, já que existe a criminalização de algumas condutas relacionadas a esta temática.

Há clara intimidade entre o *Direito Tributário* e o *Direito Penal*, na medida em que o primeiro, marcado pela compulsoriedade na tributação, dá margem à aplicação de sanções, em caso de inadimplemento obrigacional ou de infração tributária, v.g., a prisão, a multa, o regime especial de fiscalização, a interdição, o perdimento de bens, a apreensão de coisas etc. (MAZZA, 2015, p. 46).

Desta forma, é necessária a interdisciplinaridade entre as duas matérias em diversos momentos, na análise dos crimes contra a ordem tributária ou das penas pecuniárias aplicadas a infrações fiscais. O direito tributário utiliza de diversos conceitos próprios do ramo criminal, assim como os penalistas devem pesquisar diversos institutos atinentes à seara tributária para melhor compreensão do processo, uma vez que não se pode criminalizar um tributo que não esteja tipificado (de forma tributária) e já constituído.

3 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Passados os conceitos introdutórios analisados e diante do aumento na prática de condutas de maior gravidade que atentem contra o fisco, surgiu o Direito Penal Tributário, com o objetivo de reprimir tais condutas, como será exposto nos itens a seguir.

3.1 O direito tributário penal e o direito penal tributário

Em consonância com o que prelecionada Harada, Musumeci Filho e Polido (2015), é necessário diferenciar as figuras do Direito Tributário Penal e do Direito Penal Tributário. O Direito Tributário Penal ocupa-se de todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações principais ou acessórias, enquanto no Direito Penal Tributário as medidas punitivas são mais severas, devendo a conduta reprovada estar especificamente descrita em lei.

Para compreender a diferença entre as duas esferas jurídicas, é necessário que seja realizada a distinção entre infração tributária e delito fiscal. Conforme ensina Soares (2010, p. 57):

[...] uma infração tributária se converte em delito fiscal na exata medida da exacerbação do seu grau de nocividade socioeconômica, provocando no plano normativo uma ruptura, que passa a impor uma mudança de tratamento por opção de política criminal e em decorrência da natureza da nova sanção aplicável.

De acordo com Soares (2010), a dessemelhança entre as infrações tributárias e os delitos fiscais consiste apenas na natureza das suas respectivas sanções. As infrações tributárias, típicas do Direito Tributário, são punidas com sanções que afetam apenas o patrimônio do contribuinte infrator, enquanto os delitos fiscais são reprimidos com sanções subjetivas de caráter pessoal ou misto, previstas na legislação penal.

[...] no plano ontológico os delitos fiscais em nada discrepam das infrações tributárias, visto como ambas visam coibir violações das normas tributárias, diferenciadas apenas pelo grau de lesividade das condutas. Com efeito, quando as normas tributárias são sancionadas com penas privativas ou restritivas de liberdade, elas se emancipam e passam a integrar o campo do Direito Penal. (SOARES, 2010, p. 61).

Por outro lado, Harada, Musumeci Filho e Polido (2015) afirmam que as sanções de Direito Penal objetivam o cumprimento das normas de vivência comum, são bens juridicamente mais relevantes e o simples ressarcimento do valor devido não compensaria as distorções sociais graves provocadas.

Assim, o Direito Penal Tributário ocupa-se apenas com as condutas e os bens mais relevantes juridicamente, não apenas com meras infrações tributárias como é visto no Direito Tributário. Por se tratar de um rigoroso ramo do direito, em consonância ao princípio da última *ratio*, o Direito Criminal só deve ser aplicado às condutas mais graves, desde que expressamente previstas em lei.

O que diferencia o agente que praticou mera infração tributária e o que cometeu delito fiscal é que este deve ter agido com dolo ou culpa na sua conduta. Para que o ato seja considerado crime deve estar marcado pela voluntariedade do contribuinte infrator.

No estudo dos crimes fiscais não deve prosperar a corrente que defende que apenas as normas e conceitos próprios do Direito Penal devem ser utilizados. É necessário que o legislador e os aplicadores da lei estabeleçam uma ponte, inter-relacionando as duas disciplinas, uma vez que o Direito Criminal necessita que se recorra a termos próprios do Direito Tributário.

Nesse sentido, há doutrinadores que defendem a necessidade da presença de uma dupla tipicidade nos crimes contra a ordem tributária, tanto tributária como penal. Desta forma, para que haja um crime fiscal deve haver a combinação das figuras da infração tributária e o do delito fiscal. Nas palavras de Silva (1998, p. 89 apud BITENCOURT, 2013, p. 31):

[...] Os crimes tributários não se confundem com as infrações tributárias; contudo, sempre e quando o delito fiscal tenha como pressuposto lógico, ou fático, o dever de pagar tributo será necessário constatar se houve, ou não, a prática de uma infração tributária. Nisso reside a necessidade de constatar a dupla tipicidade, qual seja, tanto tributária quanto penal. A nossa doutrina é contundente a respeito: 'A concretização da situação tipo descrita no fato gerador é necessária, no âmbito do Direito Pena Tributário, antes mesmo que se cogite da tipicidade penal, sabido que de regra inexistente figura penal tributária sem prévia obrigação desta natureza, inserindo-se necessariamente o não pagamento (ou o pagamento tão só parcial) do tributo no tipo penal, à guisa de elemento normativo de tipo'.

Além de todas as vertentes doutrinárias aqui mencionadas, que buscam distinguir o Direito Tributário Penal e o Direito Penal Tributário, marcando elementos normativos típicos do Direito Penal Tributário, há ainda a presença de doutrinadores contrários a essa divisão. Essa corrente doutrinária, que tem como um de seus representantes Edmar Oliveira Andrade Filho, afirma que o Direito Penal só poderia ser dividido para fins didáticos, contrariando o que é propagado pela maioria dos demais estudiosos jurídicos, uma vez que, segundo Harada, Musumeci Filho e Polido (2015), esse é um sub-ramo do Direito que necessita de normas e conceitos específicos.

3.2 O bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária

O direito penal pode assumir diferentes concepções de acordo com sistema político adotado. No Brasil, por se tratar de um Estado Democrático de Direito, conforme a Lei Maior de 1988, o Direito Penal deve observar os princípios e garantias nela previstos.

Significa, em poucas palavras, submeter o exercício do *ius puniendi* ao império da lei ditada de acordo com as regras do consenso democrático, e colocar o Direito Penal a serviço dos interesses da sociedade, em particular da proteção de bens jurídicos fundamentais, para o alcance de uma justiça equitativa. (BITENCOURT, 2013, p. 32).

Diferentemente do que ocorre nos regimes totalitários, em que o delito é compreendido como infração de dever ou rebeldia da vontade individual contra a vontade coletiva personificada na vontade do Estado, o Direito Penal no Estado democrático de Direito preocupa-se em proteger subsidiariamente os bens jurídicos fundamentais.

Com esse ponto de partida, os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico supraindividual. (BITENCOURT, 2013, p. 33).

Quando tentamos definir o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária, duas correntes doutrinárias se destacam: as posturas patrimonialistas e as funcionais. Em síntese, a vertente patrimonialista afirma que o objeto jurídico protegido é o patrimônio da Fazenda Pública, usualmente chamado pela doutrina como erário público e arrecadação tributária.

Por outro lado, há também as posturas funcionais, que negam o que é difundido pela corrente patrimonialista e reconhecem que o “objeto jurídico protegido nos delitos fiscais está diretamente vinculado às funções que deve cumprir o tributo em determinada sociedade” (BITENCOURT, 2013, p. 35). Entretanto, a corrente doutrinária do funcionalismo sofre severas críticas, uma vez que é demasiadamente abstrata e geral. Adotar o bem jurídico tutelado como aquele vinculado a função social do tributo é tarefa deveras custosa na prática, pois não é fácil demonstrar a relação entre a sonegação fiscal e afetação de obras e serviços públicos.

Há ainda a figura de doutrinadores que conciliam ambas as vertentes doutrinárias, como Baltazar Júnior (2017, p. 798, grifo nosso), que conceitua o bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária nas seguintes palavras:

O bem jurídico protegido é a integridade do erário (TRF4, AC 19997.00013749-2, Rosa, 7ª T. U., 11.2.03), a arrecadação (STJ, CC 96497, Lima, 3ª S., u., 23.9.09) ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. Cuida-se de bem macrossocial, coletivo. Secundariamente, protegem-se a Administração Pública, a fé pública, o trabalho e a livre concorrência, consagrada pela CF como um dos princípios da ordem econômica (art. 170, IV), uma vez que o empresário sonegador poderá ter preços melhores do que recolhe seus tributos, caracterizando uma verdadeira concorrência desleal.

Deve ser lembrado que o Estado arrecada para cumprir certas finalidades, de interesse coletivo, não arrecada por arrecadar, devendo aí ser vislumbrado o bem jurídico. Com efeito, a superveniência dos direitos aumentou os deveres do Estado, que precisam ser custeados (TRF4, AC 20007100000852-0, Hirose, 7ª T. u., 3.8.04), de modo a assegurar uma existência digna para todos (TRF3, AC 200161810001220, Jeuken [Conv.], 5ª T., u., 16.2.09).

A essa corrente de pensamento doutrinário mista filia-se Cezar Roberto Bitencourt (2013, p. 34), que se refere ao “patrimônio público como objeto imediato de proteção penal, e às funções desempenhadas pelos tributos, como objeto mediato de proteção”.

A finalidade buscada pelo Direito Penal Tributário é forçar o contribuinte inadimplente/fraudador a realizar o pagamento do tributo e não o segregar do convívio em sociedade, em função de um perigo em potencial para a coletividade. Apesar da real existência de tal perigo, que pode prejudicar o cumprimento das finalidades estatais, ele não é direto, nem imediato, uma vez que o Estado sempre encontra mecanismos compensatórios para a auferir sua receita.

Como é sabido, o direito penal tem por objetivo proteger os bens mais importantes e necessários para a própria sobrevivência da sociedade. De acordo com Andreucci (2011, p. 39) “[...] cumpre ao Direito Penal selecionar as condutas humanas consideradas lesivas à coletividade, transformando-as em modelos de comportamento proibido, denominados crimes, e estabelecendo punições para quem os infringir, chamadas sanções penais”.

Nos crimes contra a ordem tributária, o direito penal não privilegia aquele que pratica as condutas tipificadas em nossos diplomas legislativos, busca, na verdade, punir aquele que é desonesto, que pretende auferir vantagem indevida. Entretanto, é essencial lembrar que o direito penal não deve ser utilizado de forma banal, uma vez que o princípio da intervenção mínima/*ultima ratio* aduz que se for possível que outros ramos do direito protejam importantes bens da vida, o Estado está proibido de utilizar o direito penal para tanto.

3.3 Criminologia e crimes tributários

Por ser um crime de difícil indicação da relação entre a conduta e o resultado de tal comportamento, oportuna se faz uma análise criminológica sobre o tema.

3.3.1 Conceito de criminologia e escolas criminológicas

Etimologicamente, Criminologia significa o “estudo do crime”. Nas palavras de Penteadó Filho (2012, p. 18) é conceituado como:

Pode-se conceituar criminologia como a ciência empírica (baseada na observação e na experiência) e interdisciplinar que tem por objeto de análise o crime, a personalidade do autor do comportamento delitivo, da vítima e o controle social das condutas criminosas.

A criminologia é uma ciência do ‘ser’, empírica, na medida em que seu objeto (crime, criminoso, vítima e controle social) é visível no mundo real e não no mundo dos valores, como ocorre com o direito, que é uma ciência do ‘dever-ser’, portanto normativa e valorativa.

A ciência criminologia tem como objetivo de estudo o crime, a criminalidade, o criminoso, a vítima, os fatores que levam o criminoso a delinquir, o controle social do ato criminoso, personalidade do criminoso e a maneira de ressocialização. A criminologia tem também como escopo fornecer ao estado dados e informações que possam ser analisados a fim de ajudar no combate ao crime, reduzindo assim os altos índices de criminalidade.

Beccaria (2012, p. 23), em sua obra *Dos delitos e das penas*, já alertava para a importância das políticas criminais para a criação de leis eficazes e preventivas no controle da criminalidade. “Entre as penas, e na maneira de aplicá-las proporcionalmente aos delitos, é mister, pois, escolher os meios que devem causar no espírito público a impressão mais eficaz e mais durável, e, ao mesmo tempo, menos cruel no corpo do culpado.”

Não há consenso quanto a quem foi o pai da criminologia, cada um atribui um doutrinador como criador desse importante ramo do direito. Entretanto, essa é uma discussão infundada, visto que nunca se chega a uma conclusão em definitivo. O que não se pode negar é que, de acordo com Penteadó Filho (2012, p. 30), a Criminologia sofreu forte influência do movimento iluminista.

O apogeu do iluminismo deu-se na Revolução Francesa, com o pensamento liberal e humanista de seus expoentes, dentre os quais se destacam Voltaire, Montesquieu e Rousseau, que teceram inúmeras críticas à legislação criminal que vigorava na Europa em meados do século XVIII, aduzindo a necessidade de individualização da pena, de redução das penas cruéis, de proporcionalidade etc. Merece destaque a teoria penológica proposta por Cesare Beccaria, considerado o precursor da “Escola Clássica.

A partir desse momento, conforme preleciona Bitencourt (2008), surgiram, no século XIX, inúmeras correntes de pensamento estruturadas de forma sistemática, segundo determinados princípios fundamentais. São as chamadas escolas penais ou criminológicas, divididas principalmente em: clássicas, positivistas e mistas.

A escola criminológica clássica é caracterizada por considerar o crime como um ente jurídico, como uma infração. Utiliza o método de raciocínio lógico, afirma que a punibilidade deve ser baseada no livre arbítrio e que a pena deve ter caráter retributivo em função da crueldade do agente que praticou o delito, “de modo a prevenir o delito com certeza, rapidez e severidade e a restaurar a ordem externa social” (PENTEADO FILHO, 2012, p. 46).

A escola positiva, por sua vez, considera o direito penal como uma obra humana. Para eles, a responsabilidade social decorre do determinismo social e o delito é um fenômeno tanto natural como social, influenciado por fatores biológicos, físicos e sociais. A pena seria um instrumento de defesa social, objetivando a prevenção geral. Os adeptos à escola positiva utilizavam o método indutivo-experimental.

Dentre as escolas mistas destaca-se, conforme os ensinamentos de Penteado Filho (2012, p. 57), a terceira escola (*terza scuola*), que tem como características primordiais: “a distinção entre imputáveis e inimputáveis; responsabilidade baseada no determinismo; crime como fenômeno social e individual; pena com caráter aflitivo, cuja finalidade é a defesa social”.

3.3.2 Análise criminológica dos crimes contra a ordem tributária

Os crimes costumam ser motivados por causas exógenas ou endógenas. No que concerne aos crimes tributários, as causas exógenas exercem, sem dúvidas, forte relevância para a prática da infração delitiva pelo agente criminoso.

Muitos apontam a injusta imposição de tributos pelo fisco como a razão pelo crescente número de crimes contra a ordem tributária praticados, uma vez que alta carga tributária seria a responsável por penalizar a atividade econômica e minimizar seus lucros. Esse fato encorajaria os contribuintes a praticar condutas proibidas pela lei penal, chegam a considerar que o Estado, vítima desse delito, seria também o culpado pelo aumento dos mesmos, em razão do descompasso entre a elevada tributação e os serviços prestados. Beccaria (2012, p. 27), em 1764, já discorria sobre o tema, explicando “[...] o pendor para o crime crescerá em razão da vantagem que cada um descobre no abuso do mesmo”.

Vale ressaltar que, em consonância com o que aduz a Carta Magna, o princípio da defesa dos interesses sociais busca um equilíbrio entre as leis sancionadas e os interesses sociais da coletividade. Entretanto, esse e os demais itens legais que buscam a justa aplicação da lei penal são, na opinião de muitos estudiosos, desrespeitados.

Seguindo este raciocínio, pode-se concluir que a prática de crimes tributários é estimulada por uma tributação excessiva, resultado de uma carga tributária má distribuída e voraz sobre a coletividade, sejam pessoas físicas ou jurídicas.

Desta forma, Veloso (2011) chega a afirmar que há a possibilidade da aplicação da inexigibilidade de conduta diversa nos crimes contra a ordem tributária nas hipóteses em que não ocorra falsificação ou fraude, em razão dos elevados encargos tributários.

Partindo-se da premissa de que a inexigibilidade de conduta diversa é mais bem aplicada nos casos de omissão de recolhimento de tributos, constata-se que grande parte das vezes resulta da situação da economia nacional, mormente na época atual de globalização, na qual a queda das ações da Bolsa de Pequim ou Jacarta afeta imediatamente todo o mercado mundial.

Nessa situação de pouca liquidez, os empresários – industriais, comerciantes e profissionais liberais – não possuem outra opção senão a de deixar de recolher as contribuições e os tributos para pagar aos empregados e as obrigações de empréstimos com instituições financeiras, a fim de garantir a sobrevivência da empresa. Acontece uma situação extraordinária de motivação, a impossibilidade de recolher os tributos em detrimento da sobrevivência do negócio, na qual se encontra fortemente diminuída a capacidade de atuar conforme a norma tributária. (VELOSO, 2011, p. 243, grifo nosso).

Assim, de acordo com esse ilustre jurista e doutrinador, o empresário que incorre na prática de sonegação fiscal, o faz como uma tentativa de manter seu empreendimento em funcionamento. Além dos débitos fiscais, a empresa tem que adimplir como encargos trabalhistas e previdenciários, também deve lidar com os juros altíssimos praticados no país, decorrentes de empréstimos.

Segundo Dobrowolski, não haveria, nessas circunstâncias, razoabilidade em agir de outro de modo. **A ordem jurídica não obrigaria o empresário a paralisar seu negócio, deixando de pagar o salário aos seus empregados e os créditos aos fornecedores, para satisfazer os débitos de natureza fiscal e previdenciária, pois a ordem jurídica não determina a contratação de empréstimos bancários para o pagamento de obrigações tributárias, seja pela dificuldade de obtê-los em momento crítico seja pela extorsão dos juros bancários praticados no país.** (VELOSO, 2011, p. 243, grifos nosso).

As penas que se referem aos crimes fiscais seriam apenas pecuniárias e seu único objetivo seria receber o valor devido. Quanto ao perfil do criminoso, este é de difícil conceituação, uma vez que uma parcela significativa da sociedade pratica tal ilícito penal e que grande parte dos crimes não chegam a serem denunciados, conforme aduz Oliveira e Luiz (2013, p. 9) estes seriam o que é chamado de “cifra negra da criminalidade”. Assim, o método

criminológico utilizado na tentativa de traçar um perfil do criminoso é o empírico, em que as situações são analisadas caso a caso.

A análise da vitimização, antes segmento da criminologia, ganha cada vez mais autonomia e objetiva estudar a relação entre a vítima e o criminoso. No que refere aos crimes contra a ordem tributária, esse estudo é bem mais complexo, uma vez que, de acordo com o que defende Oliveira, vítima e criminoso podem trocar de papéis, o que sob visão desse prisma aconteceria com o Estado que estimularia o ato criminoso, uma vez que não asseguraria ao contribuinte o princípio da igualdade diante de sua capacidade contributiva.

Em contraposição a essa análise criminológica, que muitas vezes critica a criminalização dos delitos fiscais, aduz Baltazar Júnior (2017, p. 798):

A resistência aos crimes do colarinho branco se deve, em muito, à condição de seus autores, desprovidos de *crime appeal*, e portanto menos afetados nos mecanismos de seleção dos crimes, aí considerada a tipificação e a própria aplicação, muito embora, repito, a alta lesividade de tais condutas. O que se pretende aqui é proteger a sociedade e fazer valer a lei para todos, evitando a sensação de impunidade, protegendo exatamente o cidadão comum, menos favorecido, que é o cliente tradicional do sistema penal.

A ideia difundida de que a má utilização dos recursos públicos aliada aos excessivos escândalos de corrupção na gestão pública impulsionaria a população a praticar os crimes tributários não deve prosperar. Conforme ensina Baltazar Júnior (2017), esse argumento não compromete a legitimidade da solução penal da matéria, devendo o gestor ou servidor público que aplica mal os recursos públicos ou os desvia ser também punido penalmente.

Baltazar Júnior (2017, p. 799), tem ainda uma visão otimista sobre a matéria, abaixo transcrita: “Não se deve ignorar, porém, que a justa distribuição da carga tributária e o controle dos gastos públicos, campos nos quais ainda há muito a fazer em nosso país, contribuiriam para a criação da pretendida consciência fiscal, diminuindo a sonegação.”

Depreende-se, conforme o que foi acima exposto, que não há um consenso entre os doutrinadores, alguns tendem a culpar a vasta tributação e má implementação dos serviços públicos como a responsável pela prática dos ilícitos penais, buscando assim, uma forma de minimizar a culpa do contribuinte que vem a delinquir. Por outro lado, existente outra corrente doutrinária, que defende a criminalização das condutas que atentem contra o fisco, ainda que exista uma deficiência quanto a carga tributária aplicada.

3.4 Breve histórico da legislação que regula delitos fiscais

A princípio, os crimes tributários eram definidos apenas pelo Código Penal. Depois, alguns crimes foram também abordados pelo Direito Tributário. O artigo 11 da Lei 4.357/64 incluiu delito assemelhado a apropriação indébita, para os casos de imposto de renda retido na fonte (IRRF), imposto sobre produtos industrializados (IPI) e para o antigo imposto do selo (BRASIL, 1964), suprimido pela Lei 5.143/66.

O primeiro diploma legal específico sobre a matéria foi a Lei 4.729/65, que, de acordo com o que ressalta que este dispositivo legal, criou o crime de sonegação fiscal (BRASIL, 1965), termo este que foi posto em desuso pela Lei 8.137/90 e foi retomado pela Lei 9.983/00.

Os crimes ali previstos eram formais, guardando semelhança com os crimes contra a fé pública, previstos no CP. Como traço comum em todas as hipóteses de sonegação está a ideia de fraude consistente em omissão de informação quando existente o dever de declarar, falsificação de documento, uso de documento falso, simulação, omissão de operação tributável, etc. (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 794).

Baltazar Júnior (2017) aduz ainda que a lei 4.729/65 não prosperou por dois motivos, o primeiro seria a natural resistência ao novo, uma vez que a população demoraria a assimilar essa nova modalidade criminosa. O segundo fator seria a possibilidade da substituição da pena privativa de liberdade por pena de multa quando o réu fosse primário, o que levaria a prescrição em apenas dois anos, o que comumente ocorria.

A sonegação fiscal foi também prevista no artigo 376 do Código Penal de 1969 (DL 1.004/69), no entanto, este não chegou nem a entrar em vigor, foi revogada pela Lei 6.016/73 após vários adiamentos para sua vigência.

Atualmente, temos a Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária, assim como contra a ordem econômica e as relações de consumo (BRASIL, 1990). Segundo Baltazar Júnior (2017), essa lei revogou tacitamente a Lei 4.729/65, com exceção de um dispositivo ainda vigente, o artigo 5º, que alterou os §§ 1º e 2º do artigo 334 do Código Penal. O autor alerta ainda para um equívoco comum entre os legisladores:

Apesar da clareza da revogação, parece não ter dela se dado conta o legislador, que faz remissão, em vários dispositivos posteriores, à Lei 4.729/65. Nomeadamente, há desnecessária menção à Lei 4.729/65, ao lado da Lei 8.137, nos seguintes dispositivos: D. 325/91; D. 982/93; Lei 8.383/91; Lei 9.249/95, art. 34. (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 795).

Essa questão da revogação ainda é polêmica, uma vez que muitos questionam se a Lei 4.729/65 foi ou não revogada pela Lei 8.137/90. Sobre o tema, discorrem Harada, Musumeci Filho e Polido (2015, p. 156):

Enfim, não há unanimidade quanto a essa questão de revogação. De nossa parte, consideramos revogada a lei de sonegação fiscal naquilo que contrariar disposições da Lei nº 8.137/90. Não pode haver duas penas distintas para uma mesma conduta, por exemplo, a redução do tributo mediante falsificação documental e a falsificação documental para reduzir tributo que, no fundo, é a mesma coisa do ponto de vista material. Para quem entende que as duas leis subsistem, a solução do conflito estaria na aplicação da lei mais benigna, ou seja, da Lei nº 4.729/65, o que tornaria inútil a lei posterior. Mesmo considerando revogada, o estudo dessa lei tem sua importância, à medida que a lei aplicável será sempre vigente à época do fato, salvo se a lei nova for mais benéfica, hipótese em que haverá retroação da lei benigna por expressa determinação constitucional (art. 5º, XL, da CF).

A sonegação contra a previdência social ficou abrangida pela Lei 8.137 até a entrada em vigor da Lei Orgânica da Seguridade Social (LOCSS). Posteriormente, os crimes contra a previdência social foram reintroduzidos no Código Penal pela Lei 9.983/00, estando a apropriação indébita previdenciária no art. 168-A, e a sonegação de contribuição previdenciária no art. 337-A.

É possível concluir que os crimes que atentem contra o fisco não estão dispostos em apenas um único dispositivo legal, encontram-se espaçados em várias leis, de uma forma peculiar:

De forma paradoxal, atualmente, os crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, embora especiais em relação aos crimes contra a ordem tributária em geral, por terem objetivo mais restrito, estão previstos no CP, enquanto os tipos comuns, que têm por objeto os tributos em geral, encontram previsão na Lei 8.137/90. (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 796).

3.5 Necessidade do lançamento em definitivo do tributo antes da ação penal

Após longos anos de debate, parece que o impasse em torno da necessidade do lançamento em definitivo do crédito tributário teve fim. Esse posicionamento foi criado e defendido por grande parte da doutrina brasileira e aceito recentemente pela jurisprudência nacional.

Bitencourt (2013, p. 63) analisa, em seu livro *Crimes contra a ordem tributária*, a postura defendida por alguns doutrinadores, como Juary Silva:

Segundo Juary Silva, a configuração da infração tributária na esfera administrativa é questão prejudicial para a caracterização do crime tributário, de modo que o encerramento do processo administrativo-fiscal configura-se como condição de procedibilidade da ação penal. Nas palavras do autor “afigura-se que o órgão do Ministério Público, como dominus litis da ação penal, não deve oferecer denúncia

antes de preenchida essa condição de procedibilidade, porém, caso o tenha feito, deverá suscitar a questão da prejudicialidade, logo que a detecte nos autos, a fim de evitar possível desperdício da atividade jurisdicional. Quanto ao Juiz, não há dúvidas que lhe incumbe, ainda que ninguém a requeira, determinar o sobrestamento do feito, ante a ocorrência da prejudicialidade.

Entretanto, Bitencourt (2013) rebate esse e mais alguns posicionamentos de outros autores, uma vez que defende a importância do lançamento definitivo do crédito tributário, mas considera acertada a decisão tomada pelo Supremo, que o considerou como condição objetiva da punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

Assim, quando uma ação penal fosse instaurada antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, faltaria a ela justa causa. Em consonância com o aqui exposto, tal ideia foi sumulada pelo Supremo Tribunal Federal, na 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” (BRASIL, 2009a, não paginado).

Baltazar Júnior (2017) também discorre sobre o tema, uma vez que analisa posicionamentos anteriores que defendiam a instauração da ação penal antes do lançamento definitivo do crédito tributário. Analisa, ainda, a jurisprudência atual, conforme as transcrições abaixo:

A celeuma veio a ser superada com a decisão do STF proferida no HC 81.611 (Inf. 133), na qual afirmou-se que, **sendo o tributo devido condição objetiva de punibilidade, na interpretação do Rel. Min. Pertence (TRF4, AC 200370000468797, Penteadado, 8ª T., u., 8.10.08), ou elemento normativo do tipo, tese adotada no julgamento do *leading case* pelo Min. Peluso, que acabou por prevalecer** (STF, HC 83414, Barbosa, 1ª T., u., 23, 4.04; TRF4, AC 200571160002815, Vaz, 8ª T., u., 18.11.09), há necessidade de constituição definitiva do crédito tributário previamente ao início da ação penal, sendo este o momento da consumação do delito e, portanto, marco inicial da prescrição. No mesmo sentido: STF, RE 230.020, Pertence, 1ª T., u., 6.4.04; STF, HC 86032, Mello, DJ 13.6.08; STJ, RHC 16871, Gallotti, 6ª T., u., 23.5.06. (BALTAZAR JUNIOR, 2017, p. 808, grifo nosso).

O delito, portanto, carece do exaurimento da via administrativa e conseqüente lançamento definitivo do crédito tributário para consumir-se, conforme explica Habib (2017, p. 624):

[...] Dessa forma, segundo o entendimento do STF, se a supressão ou redução do tributo é elemento do tipo legal do crime, que somente poderá ser apurada mediante o regular processo administrativo fiscal, enquanto não houver decisão definitiva no processo administrativo fiscal concluindo pela efetiva supressão ou redução do tributo, não há prova de que o crime ocorreu (justa causa), não sendo, portanto, satisfeita a condição objetiva de punibilidade.

Importante ainda ressaltar que a data de lançamento definitivo do crédito é considerada como a data de consumação e, portanto, a data do crime, para fim de contagem de prazo prescricional. Esse entendimento é adotado tanto pelo STF como pelo STJ, uma vez que

se for constatado durante o processo administrativo a supressão ou redução do tributo, o criminoso seria beneficiado caso o tempo do processo administrativo fosse contabilizado dentro do prazo prescricional.

Quanto à fase investigatória, a súmula vinculante nº 24 não é aplicada aos inquéritos policiais, não sendo necessário o lançamento definitivo do tributo para que se investigue um possível crime contra o fisco.

3.6 Conceitos de elisão, evasão e sonegação fiscal

O termo elisão significa eliminação, supressão. A elisão é, no sentido fiscal, também conhecida como “planejamento fiscal” e trata-se de uma forma lícita de evitar a incidência de tributação, evitando a ocorrência do seu fato gerador. Esta tentativa de suprimir o tributo é permitida e não infringe a nenhum dispositivo legal, não devendo, portanto, o contribuinte ser punido por esta conduta, já que se trata de apenas uma forma de planejamento fiscal ou contábil.

A evasão fiscal, por sua vez, trata-se da fuga ao pagamento de impostos por contribuintes obrigatórios. Diferencia-se da elisão, por ser a modalidade em que o contribuinte utiliza de meios ilícitos para afastar ou postergar a obrigação de pagar o tributo, após a ocorrência de seu fato gerador.

Guimarães (2014, p. 614) conceitua sonegação fiscal como “ação ou omissão dolosa destinada a impedir, no todo ou em parte, que o Fisco conheça a ocorrência de fato gerador; fraude para evitar pagamento de débitos fiscais”. A sonegação fiscal acontece quando o fato gerador já ocorreu e a obrigação tributária já existe, mas o agente dolosamente busca ocultá-lo, visando o não pagamento ou o pagamento parcial do tributo devido.

3.7 Crimes contra a ordem tributária definidos na Lei 8.137, de 27-12-1990

A Lei 8.137/1990 atualmente regula os crimes gerais contra a ordem tributária e este tópico abordará três artigos com seus respectivos incisos, com as condutas tipificadas por tal diploma legislativo.

3.7.1 Supressão ou redução dos tributos

A lei 8.137/90 definiu, nos artigos 1º e 2º, os crimes contra a ordem tributária. Esse dispositivo legal revogou, de forma tácita, as disposições da Lei nº 4.729/65, que disciplinava os crimes de sonegação fiscal. Apesar de revogada a lei, esse termo “sonegação fiscal” continua sendo usualmente utilizado por doutrina e jurisprudência nacional, conforme preleciona Harada, Musumecchi Filho e Polido (2015).

O artigo 1º da lei 8.137/90 tipifica as condutas criminosas que configuram o crime de sonegação fiscal:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. (BRASIL, 1990, não paginado).

De acordo com Bitencourt (2013), as ações relevantes que caracterizam os crimes descritos nesse artigo são a supressão ou redução de tributo, assim como de contribuição social e de obrigação acessória, conforme as formas ou modos elencados em seus respectivos incisos. Passada essa breve introdução em relação ao crime de supressão ou redução do tributo, necessária se faz uma análise sobre os elementos do crime.

O erário em geral é o bem jurídico tutelado por tal norma penal. Quanto ao sujeito ativo, esse pode ser tanto o contribuinte, como o responsável tributário. Há ainda a possibilidade de que um terceiro também ser agente ativo do crime, mas na condição de partícipe. O sujeito passivo, por sua vez, trata-se, conforme Harada, Musumecchi Filho e Polido (2015, p. 214), de “qualquer pessoa jurídica de direito público interno componente da Federação, titular do tributo que o agente pretende suprimir ou reduzir”.

O tipo objetivo consiste em suprimir ou reduzir tributo e qualquer acessório, conforme as condutas descritas nos incisos I a V. Em relação ao tipo subjetivo, o crime de

sonegação fiscal exige o dolo, não havendo necessidade, portanto, que este seja específico. Não é admitida a existência de sonegação culposa.

A análise da adequação típica requer, sob ponto de vista objetivo, o estudo de cada uma das condutas/meios descritas nos incs. I a V e no parágrafo único do art. 1º, para, na prática, verificar se existe um nexo causal e jurídico entre a conduta do agente e o resultado de supressão ou redução descrito no caput do art. 1º. Além disso, é preciso demonstrar o nexo subjetivo entre o agente e o fato praticado, ou seja, que agiu com dolo [...]. (BITENCOURT, 2013, p. 119).

Conforme exposto anteriormente, a consumação do crime de supressão ou redução do tributo apenas se dá com o lançamento definitivo do tributo. Em relação as penas previstas para as modalidades de crimes do artigo 1º, elas são de reclusão de dois a cinco anos e multa. A pena pecuniária, por sua vez, poderá ser arbitrada entre dez a 360 dias-multa, conforme seja adequado para prevenção do crime. Harada, Musumecchi Filho e Polido (2015, p. 241) ressaltam ainda:

Fica ao prudente arbítrio do juiz reduzir a pena pecuniária em até a décima parte ou elevá-la ao décuplo, considerados o ganho ilícito do agente e a sua situação financeira a apontar a onerosidade excessiva ou insuficiência das penas pecuniárias (art. 10 da Lei nº 8.137/90).

3.7.2 Crimes de mera conduta

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

- I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;
- II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;
- III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;
- IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

A técnica de tipificação utilizada no artigo 2º da Lei 8.137/90 difere daquela do artigo 1º, uma vez que cada inciso tem seu próprio núcleo essencial de tipo, que não está definido no caput do referido dispositivo legal.

Esses crimes tipificados no artigo 2º são chamados de crime de mera conduta pois não exigem um resultado como o artigo 1º faz, não há necessidade de supressão ou redução do tributo para que o crime seja configurado, é necessário apenas que o agente pratique uma ou mais condutas tipificadas em seus incisos, conforme ensina Bitencourt (2013).

Harada, Musumecci Filho e Polido (2015, p. 246) também discorre sobre o assunto, afirmando:

São crimes de mera conduta. Não se exige o resultado naturalístico por não se tratar de crime material. Basta a prática, por exemplo, da conduta tipificada no inciso I – fazer falsa declaração ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos – com a intenção de reduzir ou suprimir tributo para que o delito se tenha por consumado, independentemente do resultado. A conduta é toda ação ou omissão humana e exclusivamente humana, consciente e dirigida a determinada finalidade [...].

O objeto jurídico tutelado é o erário. O sujeito ativo é o contribuinte ou o responsável tributário. O sujeito passivo, por sua vez, é, de acordo com Harada, Musumecci Filho e Polido (2015), nos incisos I e II, o ente político da Federação titular do tributo, nas demais hipóteses é a sociedade em geral, com exceção do inciso IV, em que o sujeito passivo é o beneficiário do incentivo fiscal.

A consumação se dá, conforme Habib (2017), com a prática das condutas descritas no tipo, sem que seja necessário qualquer resultado posterior. As penas previstas para os crimes tipificados em todos os incisos do artigo em comento são de detenção, de seis meses a dois anos. A partir daí, depreende-se que se trata de uma infração de menor potencial ofensivo, em que são de competência dos Juizados Especiais Criminais, podendo até mesmo abarcar o benefício de suspensão condicional da pena.

Harada, Musumecci Filho e Polido (2015) ressaltam ainda que há a possibilidade de o crime ser processado e julgado pela justiça comum, nos casos em que há aumento de pena por concurso formal ou em razão de crime continuado, desde que a pena máxima com o aumento ultrapasse os dois anos.

3.7.3 Crimes funcionais contra a ordem tributária

O artigo 3º da Lei 8.137 tipifica os crimes funcionais contra a ordem tributária (BRASIL, 1990). Bitencourt (2013) resalta que o caput do referido artigo foi alvo de severas críticas, uma vez que considera os crimes funcionais previstos em nosso código penal como crimes contra a ordem tributária. É notável que os crimes previstos no referido código são contra a administração pública em geral. Assim, apenas a Lei 8.137, em seu artigo 3, seria a responsável pela previsão dos crimes contra a ordem tributária.

O referido artigo trata-se de uma lei penal em branco, uma vez que é necessário que o aplicador da lei recorra ao conceito de funcionário público no artigo 327 do Código

Penal. Habib (2017) salienta que, em função do legislador exigir a condição de funcionário público para o autor do delito, trata-se de crimes próprios.

Assim como o artigo 2º, o artigo em comento não tipifica a conduta em seu caput e sim nos seus incisos, como é possível depreender a seguir:

Art. 3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonégá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa. (BRAISL, 1990, não paginado, grifo nosso).

Segundo Bitencourt (2013), cada inciso trata-se de uma norma incriminadora com preceito primário autônomo, sendo que os dois primeiros incisos possuem a mesma cominação de pena, também chamada de preceito secundário. Enquanto o terceiro inciso trata-se de uma norma penal incriminadora completa, posto que possui preceito primário e secundários próprios.

O bem jurídico tutelado por esse tipo penal é o erário público, porém este artigo possui uma peculiaridade, conforme afirma Bitencourt (2013, p. 213):

Os comportamentos incriminados no art. 3º tratam, precisamente, dos crimes cometidos por funcionários públicos que, comprometendo a probidade e a moralidade da administração do erário público, prejudicam as expectativas legítimas de ingresso nas arcas do Estado.

4 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS CRIMES FISCAIS

As causas de extinção da punibilidade, geralmente, dividem-se quanto à sua natureza. Soares (2010) afirma que há as que decorrem de um fato natural, como a morte do agente; há aquelas que acontecem em razão de conveniência política, como a anistia, graça ou indulto. Há também causas extintivas de punibilidade que advêm de um ato de vontade, como a retratação nos crimes de calúnia, bem como causas que afetam diretamente o direito de ação, como a prescrição.

Além dessa, existem algumas outras classificações no tocante às causas de extinção da punibilidade, podendo ser divididas como naturais ou políticas, gerais ou especiais. O Código Penal Brasileiro prevê, em seu artigo 107, a extinção da punibilidade e suas causas, de forma exemplificativa.

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - pela morte do agente; II - pela anistia, graça ou indulto; III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV - pela prescrição, decadência ou preempção; V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; VII - pelo casamento do agente com a vítima, nos crimes contra os costumes, definidos nos Capítulos I, II e III do Título VI da Parte Especial deste Código;(Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005); VIII - pelo casamento da vítima com terceiro, nos crimes referidos no inciso anterior, se cometidos sem violência real ou grave ameaça e desde que a ofendida não requeira o prosseguimento do inquérito policial ou da ação penal no prazo de 60 (sessenta) dias a contar da celebração; (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005); IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei. (BRASIL, 1940, não paginado).

4.1 Causas gerais de extinção da punibilidade

No presente tópico, vamos analisar as causas extintivas gerais referentes aos crimes tributários. A morte é uma causa extintiva da punibilidade. Obviamente, em consonância ao princípio da pessoalidade, o processo e a pena não podem passar para qualquer outra pessoa além do delinquente. A punibilidade deve assim desaparecer após a morte do agente, com todas as suas consequências, dentre elas, a extinção do processo. No entanto, a obrigação tributária deverá ser paga nos limites do patrimônio do *de cujus*.

Cumpra aqui uma distinção necessária. O descumprimento da obrigação tributária gera para o contribuinte duas ordens de responsabilidade. A primeira, meramente tributária, submete o seu patrimônio até a satisfação integral do débito fiscal. Com a morte essa responsabilidade vai até as forças da herança. O crédito tributário tem preferência sobre qualquer outro, exceto o trabalhista (CTN, art. 186). A segunda

tem natureza penal. Nessa hipótese, as penalidades previstas de conteúdo sancionatório, por força do princípio antes aludido, não podem ultrapassar a pessoa do autor da infração, inclusive aquelas de natureza pecuniária impostas pelo juízo criminal. (SOARES, 2010, p. 105).

No tocante a obrigação tributária, essa dúvida é dirimida pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 131, que afirma que o espólio irá responder pelo débito se ainda não tiver sido aberta a sucessão e, caso já realizada, os herdeiros, no limite de seu quinhão (BRASIL, 1966).

Existem também as causas extintivas da punibilidade que são a anistia, a graça e o indulto. A anistia trata-se de medida de interesse público. Não é mera exclusão da pena, aqui, exclui-se o crime, atingindo o processo em qualquer fase que se encontre, mesmo que já haja condenação penal.

Todos os efeitos penais são excluídos junto com a anistia. Porém, conforme aborda Soares (2010), as obrigações de ordem civil permanecem, cabendo ao responsável pelo dano o dever de indenizá-lo.

Trata-se de medida de interesse público, inspirada por considerações de natureza política. Dirige-se a fatos determinados e não a indivíduos. Dela se beneficiarão todos aqueles que tenham praticado o fato anistiado, sem distinção de qualquer espécie 'ex vi' da prevalência do princípio constitucional da igualdade jurídica. Ela pode ser concedida em termos gerais ou restritos. A anistia geral ou absoluta não conhece exceções de qualquer espécie. A restritiva exclui determinadas situações ou determinados indivíduos em função do fato objeto do benefício. Assim, não é lícito ao Executivo anistiar crimes tributários estabelecendo distinção entre pessoas físicas ou jurídicas, ou entre agentes políticos e contribuintes. (SOARES, 2010, p. 106).

Ainda em relação à anistia, é válido lembrar que esta deve ser concedida sempre através de uma lei e, como visa ao interesse público, esta não pode ser recusada pelo anistiado. A competência para a concessão de anistia é da União, o Congresso Nacional deve concedê-la, com a respectiva sanção do Presidente da República.

Ao contrário do que ocorre com a anistia, a graça e o indulto são atos espontâneos do Poder que os outorgam, não havendo a necessidade da edição de uma lei para isso. São atos discricionários do Presidente da República. A graça é comumente chamada de indulto individual, uma vez que se dirige a um indivíduo determinado e destina-se a crimes comuns, com sentença penal condenatória transitada em julgado.

Bitencourt (2014) ressalta que a Lei Maior não considera mais a graça como um indulto autônomo, uma vez que é necessário o seu requerimento. O próprio condenado, o Ministério Público, o Conselho Penitenciário e a autoridade administrativa têm a iniciativa de pedido.

O indulto, por sua vez, é também conhecido como indulto coletivo e conceituado por Masson (2011, p. 861) como: “modalidade de clemência concedida espontaneamente pelo Presidente da República a todo grupo de condenados que preencherem os requisitos apontados pelo decreto”. Diferentemente da graça, o indulto não requer o trânsito em julgado da sentença condenatória para a sua concessão.

Assim como a anistia, o indulto e a graça não podem ser recusados, excluindo os casos em que forem condicionados. Podem ser ainda, parciais ou totais, conforme ressalta Soares (2010, p. 107): “O indulto, tal como a graça, pode ser parcial, limitando-se a reduzir a pena, comutá-la, ou substituí-la por outra mais favorável ao condenado, ou ainda, cancelar alguma das penas impostas”.

Outra causa extintiva da punibilidade também aplicada aos crimes tributários é retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso. Desse modo, de acordo com o princípio da retroatividade benéfica penal, as leis penais que, de qualquer modo, beneficiam o réu, devem retroagir, ainda que o processo já tenha transitado em julgado e que o réu esteja cumprindo a pena.

De acordo com Bitencourt (2014), se a lei nova descriminalizar o fato praticado pelo agente, o próprio crime é extinto, resultando nas seguintes consequências: Se o processo ainda está em curso, este deixa de prosseguir; se o réu já estiver condenado, a sentença é rescindida, e todos os efeitos penais são extintos, até mesmo a reincidência.

Segundo Soares (2010, p. 108), “Cumprir acentuar, outrossim, que para a lei retroagir, extinguindo a punibilidade, é necessário que a discriminação se refira ao fato típico, em si mesmo, e não a circunstâncias que lhe sejam acidentais, ou a elementos que integram a sua conceituação legal.”

Vale ressaltar que essa revogação pode ser tanto expressa como tácita, que é depreendida através da incompatibilidade entre a incriminação anterior contida na lei e a nova disposição legal. Nos casos de lei penal em branco, a revogação de outras normas, ainda que não sejam penais, como leis tributárias e atos administrativos também retroagem, caso beneficiem o réu.

No campo do direito penal tributário é onde sucede com mais frequência a extinção da punibilidade pela retro-operância da lei em decorrência de alterações nas leis penais em branco, sensíveis a mudanças tanto em sede tributária, quanto administrativa. Assim, toda vez que a norma não penal desconstituir o preceito, ou modifica-lo em seus elementos normativos, de sorte a favorecer o réu, incidirá sobre os fatos anteriores a sua vigência. (SOARES, 2010, p. 109).

Se houver a incidência de uma lei mista, que por um lado beneficia o réu e por outro, o prejudica, ao juiz é vedado mesclar a lei anterior e a atual, fazendo uma espécie de retroatividade seletiva. Isso contraria a tripartição dos poderes, uma vez que o juiz invadiria a competência do poder legislativo, pois estaria criando uma nova norma. Assim, nesses casos, segundo Soares (2010), o juiz deve optar entre uma ou outra lei, escolhendo a que mais favorece aos interesses do réu.

Outras importantes causas de extinção da punibilidade que merecem destaque são a prescrição e a decadência, previstas no inciso IV do artigo 107 do Código Penal. A prescrição e decadência penais não se confundem com a prescrição e decadência do crédito tributário, pois estas estão inseridas nas causas extintivas especiais, conforme ensina Soares (2010).

A prescrição é um instituto que visa beneficiar o agente delitivo, uma vez que este não deve viver sempre na incerteza, temendo a persecução penal. Trata-se de uma espécie de punição ao Estado, em virtude de sua inércia. Bitencourt (2014, p. 404) conceitua prescrição da seguinte maneira:

Escoado o prazo que a própria lei estabelece, observadas suas causas modificadoras, prescreve o direito estatal à punição do infrator. Assim, pode-se definir prescrição como a perda do direito de punir do Estado, pelo decurso do tempo, em razão do seu não exercício, dentro do prazo previamente fixado.

O prazo prescricional é definido em lei e é fixado de acordo com a gravidade de cada crime e a amplitude de sua respectiva pena.

A decadência, por sua vez, é definida por Greco (2014, p. 718) como “[...] o instituto jurídico mediante o qual a vítima, ou quem tenha qualidade para representá-la, perde o seu direito de queixa ou de representação em virtude do decurso de um certo espaço de tempo”.

Necessário ressaltar que a decadência só é aplicada nos crimes de ação privada, que diversamente da denúncia, iniciam através da queixa. Esse instituto não é utilizado nos crimes tributários, tendo em vista que todos possuem natureza pública.

4.2 Causas especiais de extinção da punibilidade

Além das causas extintivas de punibilidade anteriormente abordadas, como o direito penal tributário tem uma certa dependência de institutos característicos do direito tributário, surgem então os questionamentos: Haveria outras causas extintivas para crimes

fiscais? As causas extintivas do crédito tributário resultariam na extinção da punibilidade do agente?

Soares (2010) responde positivamente ambas as perguntas, pois é clara a interligação das situações. O direito penal só pode agir se o crédito tributário estiver definitivamente lançado e constituído. Caso contrário, nem mesmo a denúncia deverá ser recebida.

Então, como nos crimes tributários é necessária uma dupla tipicidade, caso o crédito tributário seja extinto, também o deve ser a punibilidade do agente. “Se o crédito tributário extingue-se pela superveniência de qualquer causa legal, cessam *ex positis* a necessidade e a conveniência da tutela penal que a protegia, porque razoavelmente não se tutela o que não mais existe” (SOARES, 2010, p. 126).

A obrigação pode extinguir-se de vários modos, de acordo com o artigo 156 do Código Tributário Nacional⁵. O trabalho em comento busca trabalhar detidamente o pagamento e o parcelamento do tributo, que serão trabalhados nos próximos tópicos.

A compensação é um instituto que tem sua origem no direito privado e foi trazido para o direito tributário, consiste em, conforme ensina Soares (2010), compensar dívidas recíprocas, que se extinguem até a concorrente quantia.

Assim como no direito civil, a transação também é possível no direito tributário. Trata-se de um negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações, prevenindo ou terminando litígios. No entanto, diferentemente do que ocorre no âmbito civil, o direito tributário não permite a existência da figura da transação preventiva, uma vez que seria bastante arriscado permitir concessões recíprocas entre a Administração Tributária e o Particular, sem que houvesse algum processo em curso. A legislação tributária só permite, assim, a transação terminativa, nos moldes do artigo 171 do Código Tributário Nacional.

A autoridade fiscal não possui discricionariedade para realizar um acordo de transação. Esta só é permitida se houver manifestação expressamente escrita em lei

⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º.” (BRASIL, 1966, não paginado).

autorizativa, editada pelo ente competente pela instituição do tributo que se tratar. Esse posicionamento é majoritário no cenário jurídico brasileiro.

A remissão, regulada pelo artigo 172 do Código Tributário Nacional, trata-se de uma dispensa gratuita da dívida, feita pelo credor em benefício do devedor. Vale lembrar que por se tratar de um crédito tributário e de acordo com o princípio da indisponibilidade do patrimônio público, conforme o artigo 50, § 6º, da Carta Magna, a remissão apenas pode ser concedida com fundamento em lei específica (BRASIL, 1988).

A prescrição e a decadência do crédito tributário são formas de extinção do mesmo. Segundo Soares (2010), a constituição do crédito tributário decai em cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício posterior àquele em que o lançamento poderia ser efetuado e a partir da data em que a decisão anulatória definitiva do crédito tributário anula o lançamento efetuado.

Após o referido prazo, o direito de constituir o crédito tributário extingue-se em definitivo. Vale lembrar que o prazo decadencial se diferencia do prescricional, uma vez que não se interrompe nem se suspende e seu termo inicial se dá, de acordo com Soares (2010, p. 144), “a partir da notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

Destarte, transcorrido o prazo de cinco anos sem que Fazenda Pública credora lavre o auto de infração ou, por qualquer forma, determine o valor do crédito e intime o sujeito passivo para efetuar o respectivo pagamento, extinto restará o crédito tributário e, por corolário, a punibilidade de eventual perquirição acerca do ilícito fiscal.

A seu turno, a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos a partir da data de sua constituição definitiva. (SOARES, 2010, p. 145).

A prescrição ocorre, conforme os ensinamentos de Alexandre (2016), quando a Fazenda Pública não propõe, dentro do prazo, a ação de execução fiscal para obter a satisfação coativa do crédito tributário.

Em oposição ao que ocorre na decadência, o prazo prescricional pode ser interrompido ou suspenso. As hipóteses de interrupção do prazo prescricional estão dispostas nos incisos do artigo 174 do CTN⁶, enquanto a suspensão não encontra suas causas enumeradas no referido Código.

⁶ “Art.174. [...]”

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.” (BRASIL, 1966, não paginado).

4.3 Evolução legislativa da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

A Lei n. 4.729/65, conforme ressalta Veloso (2011), foi a primeira lei a tratar da extinção da punibilidade pelo pagamento, bem como regulou os delitos chamados de crimes de sonegação fiscal. Tal diploma legislativo, em seu artigo 2º, previa a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal se o pagamento do tributo fosse feito antes da instauração de procedimento administrativo para apurar o delito. O referido dispositivo legal assim dispunha: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria” (BRASIL, 1965, não paginado).

Após o início da ação fiscal, o contribuinte que recolhesse o tributo não mais gozava do benefício da lei, tanto na área penal quanto na administrativa. No âmbito criminal, o recolhimento realizado após o início da ação fiscal se tornava somente causa de diminuição de pena, de acordo com o art. 16 do Código Penal e, na esfera administrativa, não isentava as penalidades, como por exemplo a multa. (VELOSO, 2011, p. 124).

Posteriormente, o artigo 14 da Lei n. 8.137/90 admitiu esse resultado se o pagamento fosse realizado até o recebimento da denúncia (BRASIL, 1990). No entanto, essa previsão legislativa foi revogada em 1991, pelo artigo 98, da Lei n. 8.383/91. Assim, segundo Soares (2010), a partir de janeiro de 1992, o pagamento deixou de ser causa extintiva da punibilidade até mesmo nos casos em que o contribuinte efetue o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

A extinção da pretensão punitiva estatal dos crimes contra a ordem tributária foi restabelecida anos depois, sendo disciplinada pelo art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995, afirmando que o pagamento do tributo só poderia gerar tais efeitos até o recebimento da inicial acusatória (BRASIL, 1995).

Todavia, o veto dos §§ 1º e 2º, do art. 34 da supra referida Lei nº 9.249/95, ao restringir a extinção da punibilidade apenas para os contribuintes que efetuem o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, estabeleceu uma discriminação incompatível com a garantia constitucional da isonomia, visto como o efeito deve ser o mesmo, seja a solução do débito antes ou após a denúncia. (SOARES, 2010, p. 128).

O veto presidencial a que se refere Soares consistiria em negar a necessidade do lançamento em definitivo do crédito tributário, desta forma, faltaria então a justa causa para a instauração da ação penal. Nesses casos seria possível até mesmo que o contribuinte fosse processado criminalmente em função de um delito que tenha como objeto o não pagamento

que já foi julgado indevido, seja na esfera administrativa ou judicial. Esse sistema foi alvo de diversas críticas, realizadas por diversos estudiosos.

Há, no entanto, uma dúvida sobre até que momento da persecução penal o pagamento da dívida extinguiria a punibilidade do agente, o que, conseqüentemente, acarreta o afastamento da sanção penal. Há uma corrente doutrinária, a qual se filia Baltazar Júnior (2017), que defende a aplicação estrita do disposto no art. 34 da Lei 9.249/95, apontando que o pagamento só pode ser alegado até a apresentação de resposta a acusação. Outra corrente, por sua vez, defende que o pagamento pode ser realizado e alegado como causa extintiva da punibilidade a qualquer tempo do processo, mesmo na fase de execução.

Não temos dúvida em afirmar que a extinção da punibilidade de que cuida o art. 34 sob análise aplica-se igualmente aos casos definitivamente julgados, ou seja, atinge os efeitos da sentença condenatória com trânsito em julgado, enquanto não esgotada a fase de execução, com o cumprimento da pena imposta. É inquestionável que a relação jurídico-penal, instaurada com o recebimento da denúncia, persiste durante a execução da pena, que se constitui na etapa final da ação penal condenatória. Da mesma forma, a relação jurídico-tributária que se instaura com a ocorrência do fato gerador só se extingue com o pagamento do tributo devido. (HARADA; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, 2015, p. 169).

A Lei n. 10.864/03 alterou tal situação, uma vez que, diferentemente dos textos legislativos anteriores, deixou de fixar um prazo para realização do pagamento, podendo ser realizado até o trânsito em julgado do processo (BRASIL, 2003).

Hoje, com a vigência da Lei 11.941/09, conforme defende Baltazar Júnior (2017), o art. 34 da antiga Lei n. 9.249/95 foi revogado, o que alterou a extinção da punibilidade em relação aos crimes tributários. O pagamento integral do débito fiscal pode, a qualquer tempo, extinguir a punibilidade do agente.

O pagamento integral, incluindo o principal, multa e juros, a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação e início da execução, determina a extinção da punibilidade, para os crimes contra a ordem tributária em geral (Lei 8.137, arts. 1º e 2º), bem como para os crimes contra a ordem tributária previdenciária (CP, arts. 168-A e 337-A), restando excluído o descaminho (CP, art. 334) e outros crimes contra a previdência social, como o estelionato (CP, art. 171). (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 864).

No entanto, Bitencourt (2013) afirma que as leis mais recentes não revogam o referido artigo, uma vez que afirma que a Lei n. 9.964/2000, a Lei n.10.684/2003 e a Lei 11.941 se referem somente às hipóteses específicas do parcelamento tributário. Dessa forma, segundo o autor, não caberia a aplicação de analogia quanto ao momento do pagamento nos casos de pagamento integral do débito.

É possível depreender, conforme o acima exposto, que a legislação atinente ao tema ainda é omissa, uma vez que dá margem a interpretações opostas entre doutrinadores, o que prejudica o entendimento da matéria até os dias atuais.

4.4 Parcelamento e suspensão da pretensão punitiva

É muito mais usual que aqueles que respondem a um processo criminal não tenham o dinheiro em sua integridade para quitar sua dívida fiscal, optando, dessa forma, pelo parcelamento.

Aqui, é necessário lembrar que o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí decorrentes. (ALEXANDRE, 2016, p. 418).

O programa de recuperação fiscal, conhecido como Programa de Refinanciamento Para Micro e Pequenas Empresas (REFIS), trata-se de um programa que visa o adimplemento de créditos da União, oriundos do não pagamento por pessoas jurídicas de tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). A nomenclatura desses parcelamentos faz referência ao primeiro parcelamento amplo e geral, realizado em 2000.

Apesar do REFIS ser direcionado apenas às pessoas jurídicas e da previsão normativa contida no artigo 9º da Lei 10.684/03⁷ se referir somente às mesmas, o entendimento consolidado do STJ é que este benefício deve também ser aplicado às pessoas físicas, conforme ementa abaixo transcrita:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. ART. 1º, INCISO I, DA LEI Nº 8.137/90. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. ART. 34 DA LEI Nº 9.249/95. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA QUANDO JÁ EM VIGOR A LEI Nº 10.684/2003. INCIDÊNCIA DO DISPOSTO NO ART. 9º DA REFERIDA LEI. POSSIBILIDADE DE INCLUSÃO NO PROGRAMA DE PARCELAMENTO DE DÉBITOS RELACIONADOS À PESSOAS FÍSICAS. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. REQUISITOS COMPROVADOS. I - Evidenciado ter sido o parcelamento do débito tributário deferido já na vigência da Lei nº 10.684/2005, aplica-se ao caso o disposto em seu art. 9º e §§, afastando-se, assim, a incidência da Lei nº 9.249/95 (Precedentes). II -

⁷ 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. (BRASIL, 2003, não paginado).

Embora o art. 9º, caput, da Lei nº 10.684/2003 ao tratar da suspensão da pretensão punitiva do Estado em razão do parcelamento do crédito tributário faça referência apenas a pessoa jurídica, é fato que já no art. 1º, § 3º, inciso III do mesmo diploma legal há clara menção ao tratamento a ser dispensado em se tratando de pessoa física, razão pela qual é de se reconhecer, inclusive em relação à esta, os efeitos penais do parcelamento do débito (Precedentes). III - Comprovado, a partir de prova inequívoca, a inserção do débito tributário no programa de parcelamento (ainda que se trate de débito atribuído à pessoa física), torna-se possível a suspensão da pretensão punitiva estatal nos exatos termos do art. 9º, caput, da Lei nº 10.684/2003. Habeas corpus parcialmente concedido. (BRASIL, 2007a, p. 3).

Diante de tal situação, questiona-se qual conduta a ser tomada em relação ao parcelamento da dívida tributária caso a ação penal já tenha se iniciado. Após muita discussão sobre o tema, chegaram à conclusão que seria injusta a extinção da punibilidade nesses casos, uma vez que o réu mal-intencionado poderia dar início ao parcelamento de sua dívida fiscal para se livrar da persecução penal e após isso deixar de pagar as demais parcelas, se beneficiando de sua própria torpeza.

Foi decidido, ainda pela Lei n. 9.964/2000, pela suspensão da punibilidade do agente com a consequente suspensão do prazo prescricional, para, desta forma, beneficiar o devedor enquanto este estiver adimplindo normalmente suas parcelas.

Porém, inicialmente a suspensão da punibilidade só era aplicada ao contribuinte que iniciasse o parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia. Posteriormente, de acordo com Bitencourt (2013), com a entrada em vigor da Lei n. 10.684/2003, foi decidido que, ainda que o parcelamento fosse concedido após o recebimento da denúncia, ele suspenderá a pretensão punitiva estatal.

Ainda na tentativa de facilitar a regularização, recentemente uma nova possibilidade de parcelamento foi instituída, ainda mais benéfica ao contribuinte devedor. O art. 1º da Lei n. 11.941/2009 ampliou os débitos incluídos na possibilidade de parcelamento (BRASIL, 2009b).

O parcelamento, a qualquer tempo, determina a suspensão da punibilidade e, em consequência, de eventual ação penal, enquanto o acusado ou a empresa se mantiverem adimplentes com o parcelamento, em regime que abrange os crimes contra a ordem tributária em geral (Lei 8.137, arts. 1º e 2º), bem como a sonegação da contribuição previdenciária (CP, art. 337-A), excluída a apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), porque os débitos decorrentes da contribuição descontadas e não recolhidas não podem ser parcelados (Lei 10.666/03, art. 7º), tendo sido vetado o §2º do art. 5º da Lei 10.684/03, que autorizava, de forma excepcional, o parcelamento daqueles débitos. (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 865).

Alexandre (2016) ensina que, nos crimes em que ainda não tenha iniciado a persecução penal, caso já haja parcelamento em curso, conforme o disposto pela Lei

12.382/2011, ao Parquet é vedado o oferecimento da denúncia, ressalvados os casos em que haja rescisão do acordo, com o não pagamento das parcelas devidas.

Por fim, segundo Baltazar Júnior (2017), a Lei 12.382/11 é considerada lei penal e, como é desfavorável ao réu, só pode ser aplicada aos crimes praticados em data posterior ao início de sua vigência. O parcelamento mais uma vez sofreu alterações, uma vez que, segundo essa nova lei, só gera efeitos de suspensão da punibilidade caso seja realizado até o recebimento da denúncia.

Baltazar Júnior (2017), de maneira bastante acertada, elaborou uma tabela mostrando toda a evolução legislativa atinente aos efeitos que o pagamento e o parcelamento causa quanto a punibilidade do agente, como pode ser visto no quadro 1:

Quadro 1 - Evolução legislativa da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária

Fundamento legal	Requisito	Limite	Efeito	Abrangência
Lei 9.249/95, art.34	Pagamento Integral	Recebimento da denúncia	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 9.249/95, art.34	Parcelamento	Recebimento da denúncia	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 9.964/00, art. 15 (REFIS)	Pagamento	Recebimento da denúncia	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 9.964/00, art. 15 (REFIS)	Parcelamento	Recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 10.684/03, art. 9º (PAES ou REFIS II)	Pagamento	A qualquer tempo	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 10.684/03, art. 9º (PAES ou REFIS II)	Parcelamento	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP.
Lei 11.941/09, art. 68	Parcelamento	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP.
Lei 11.941/09, art. 69	Pagamento	A qualquer tempo	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei 12.382/11, art. 6º	Parcelamento	Até o recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP.

Fonte: Baltazar Júnior (2017, p. 864).

Há ainda que acrescentar que parte jurisprudência atual⁸ entende que essa mais recente alteração legislativa não atinge o parcelamento realizado por pessoas físicas, sendo aplicável ainda a Lei 9.249/95.

4.5 Evolução jurisprudencial

Assim como a legislação, a jurisprudência nacional também sofreu diversas oscilações ao longo do tempo, no tocante à extinção ou suspensão da punibilidade motivadas pelo pagamento e parcelamento, respectivamente.

Diante de diversas lacunas legislativas, a jurisprudência sempre buscou atuar suprimindo as dúvidas que surgissem. Através de detida análise em meio aos julgados, podemos perceber que o judiciário sempre vem trabalhando para contribuir para solução de tal problemática.

À jurisprudência, fonte formal do direito, deve ser recorrida na busca de uniformizar os julgados. Em função disso, é que foi editada a Súmula Vinculante nº 24 mencionada no capítulo anterior, ressaltando a necessidade do lançamento definitivo do crédito tributário para que seja dado início a persecução penal. Essa súmula veio para dirimir o conflito que existia em torno do tema, corroborando com a ideia de que a não liquidez do crédito iria contra a justa causa, pois sem dívida, não existiria crime algum.

Como a Súmula Vinculante nº 24 alterou a contagem do prazo prescricional, fato que prejudica o contribuinte inadimplente, visto que a data de consumação é considerada a data de lançamento definitivo do crédito tributário, desta forma, tornou-se cada vez mais incomum a ocorrência de prescrição nos delitos tributários.

Os advogados tributaristas tentaram alegar que a referida súmula tinha caráter penal e como prejudicaria o agente delitivo, não poderia ser aplicada de forma a retroagir. Porém, esta tese defensiva não foi aceita e a Súmula Vinculante nº 24 continua a regular fatos ocorridos antes de sua vigência.⁹

⁸ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 15.896-AM. Relator: Ministro Paulo Medina. Brasília, DF, 30 de maio de 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2474816&num_registro=200400415101&data=20070813&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2017.

⁹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 122774-RJ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 de maio de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 maio 2015. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4582409>>. Acesso em: 10 dez. 2017. (ANEXO A).

Assim, conforme Cavalcante (2017, p. 711), “A súmula Vinculante não é lei nem ato normativo, de forma que a SV. 24 – STF não inovou no ordenamento jurídico. O enunciado apenas espelhou (demonstrou) o que a jurisprudência já vinha decidindo”.

Outras súmulas e ementas foram editadas buscando a pacificação do controvertido assunto. Quanto ao parcelamento do débito tributário após condenação criminal transitada em julgado, de acordo com o que didaticamente explica o Professor Cavalcante (2017), para que a execução da pena seja suspensa, não basta o simples requerimento de inclusão no parcelamento instituído pela Lei nº 11. 941/2009.

Conforme o julgado STJ 5ª Turma. REsp 1.234.696-RS, é necessário que se comprove a relação entre o débito objeto do parcelamento e a dívida que motivou a condenação criminal ou execução em curso (BRASIL, 2014). Assim, a mera adesão ao programa de recuperação fiscal mostra-se insuficiente para o objetivo alcançado.

Em relação a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, a jurisprudência nacional tem se inclinado no sentido de que o pagamento integral do débito tributário, realizado após a condenação criminal e antes do trânsito em julgado, resultaria na extinção da punibilidade do agente.¹⁰

Quanto ao pagamento integral realizado após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, os julgados têm decidido que nesses casos não é possível a extinção da punibilidade.

O art. 9º da Lei 10.684/2003 trata da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida antes do trânsito em julgado da condenação, uma vez que faz menção expressa à pretensão punitiva do Estado. Após o trânsito em julgado da condenação, o Estado já exerceu o seu direito de punir (fixar sanção). Começa, a partir daí, o seu poder de executar a punição, o que é um instituto diferente. (CAVALCANTE, 2017. p. 112).

Outro importante conflito que ainda é alvo de inúmeros julgados é a aplicação do artigo 34 da Lei n. 9.249/95 no crime de descaminho. Muito se discutiu se o bem jurídico tutelado era diferente dos demais crimes contra a ordem tributária, Bitencourt (2017) afirma que o bem jurídico é o mesmo, ou seja, no geral, a Administração Pública e especificamente, o erário.

Assim, em consonância com o princípio da isonomia, não seria justo deixar de aplicar o dispositivo legal que regula a extinção da punibilidade em razão do pagamento integral do tributo. É possível, então, aplicar analogia entre uma lei especial e o código penal.

¹⁰ Cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 302.059-SP. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 5 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201402104780&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

Recentemente, a jurisprudência possibilitou a aplicação do artigo 34 da Lei n. 9.249/95 ao crime de descaminho, conforme se pode perceber através do julgado abaixo transcrito:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. **APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS. 1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral. 2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade.** 3. Ordem concedida. (BRASIL, 2007b, p. 2, grifo nosso).

4.6 Principais correntes doutrinárias e análise crítica

Como é possível depreender diante dos assuntos analisados nos itens anteriores, o tema dos crimes tributários e as suas conseqüentes extinção e suspensão da punibilidade ainda é deveras controverso.

Diante da instabilidade legislativa e das transformações dos entendimentos jurisprudenciais, os doutrinadores formaram opiniões diversas sobre o tema. Segundo Bitencourt (2013), a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária trata-se de uma medida despenalizadora.

Essa medida não é exclusiva do ordenamento jurídico nacional, há diversos países europeus que adotam prática semelhante. Países como Alemanha, Áustria, Suíça, Itália, Espanha e Portugal utilizam de cláusulas de regularização fiscal. “Para a doutrina espanhola, a natureza jurídica da regularização fiscal efetuada pelo contribuinte é a causa pessoal de exclusão da pena, também chamada de escusa absolutória.” (BITENCOURT, 2013. p. 83).

O fundamento utilizado nas cláusulas de regularização em muito se assemelham com o do instituto da desistência voluntária, conforme ressalta Bitencourt (2013), o seu objetivo seria incentivar que o agente delitivo assumisse um “comportamento político-criminalmente valioso, com a promessa de impunidade”.

De acordo com o doutrinador Bitencourt (2013), o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária alcançaria dois resultados positivos, uma vez que o Estado arrecadaria “fontes impositivas ocultas”, ou seja, tributos que dificilmente seriam percebidos e facilitaria a reinserção do contribuinte à legalidade, uma vez que este teria a oportunidade de regularizar suas contribuições.

Além do contribuinte devedor, a regularização dos débitos fiscais também causa os mesmos efeitos para os demais partícipes do crime:

No Brasil, os efeitos da regularização fiscal repercutem, indistintamente, sobre todos os que concorrem para o crime. Efetuado o pagamento da dívida tributária ou o início de seu parcelamento, nos termos e condições legais, extingue-se a punibilidade ou suspende-se a pretensão punitiva do Estado, respectivamente, beneficiando todos os participantes no crime. (BITENCOURT, 2013, p. 84).

Há doutrinadores favoráveis a esse instituto, que defendem que a exclusão da punibilidade deve ser aplicada em qualquer momento da persecução penal. Soares (2010) afirma que os crimes de supressão ou redução do tributo configuram crimes materiais e de dano à pessoa jurídica de direito público titular da arrecadação. Esses crimes possuem ainda a figura do dolo específico. Desta forma, caso não haja dolo nos crimes de sonegação fiscal, inexistente crime, posto que não há sonegação fiscal na modalidade culposa.

O pagamento do tributo deve ser admitido em qualquer fase do processo criminal, pois, segundo Soares (2010, p. 134), o pagamento exclui o dolo, o que acaba provando que o contribuinte não objetiva lesar o fisco. “Assim sendo, o pagamento do tributo em qualquer fase do processo penal, como restou demonstrado, exclui o dolo e o dano extinguindo o crédito tributário”.

Segundo o Procurador Regional da República Soares (2010), ainda há um debate em torno da questão da possibilidade da exclusão da culpabilidade em função da tese de inexigibilidade de conduta diversa. Segundo essa tese, a prática dos crimes contra a ordem tributária seria a única alternativa do empresário para manter em funcionamento o seu negócio, posto que ainda deve pagar encargos trabalhistas, dentre outras despesas.

Vale lembrar que a culpabilidade é um pressuposto para a aplicação de pena, e nas palavras de Greco (2014, p. 379) trata-se do “juízo de reprovação pessoal que se realiza sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente”. Assim, ainda em relação a tese da inexigibilidade diversa, caso o agente delitivo consiga convencer o julgador, ficará excluída a culpabilidade e conseqüentemente, isenta a sua pena. Essa corrente doutrinária é defendida por estudiosos como Soares (2010) e Veloso (2011).

Entende-se, portanto, que uma vez comprovada a inexigibilidade de conduta diversa mediante robusta prova documental relativa à excepcionalidade da situação deficitária da pessoa jurídica, bem como ante a necessidade de dar aplicabilidade à função social da empresa, deve ser acolhida e excluída a culpabilidade. (SOARES, 2010, p. 135).

Por outro lado, Baltazar Júnior (2017), em posição diametralmente oposta ao defendido por Soares e Bitencourt, ressalta a importância da tributação, com a arrecadação e as finalidades dela dependentes. Afirma ainda que é através da criminalização dos delitos fiscais é que se pretende a criação de uma consciência ética fiscal. O referido doutrinador ainda se mostra favorável a tese de que o instituto da extinção da punibilidade do contribuinte

inadimplente se dê somente se o pagamento for efetuado até o recebimento da denúncia, conforme o trecho abaixo transcrito:

Em conclusão, tenho que a alteração foi acertada, uma vez que a limitação dos efeitos penais do pagamento ou parcelamento aos casos em que isso se dá até o recebimento da denúncia representa um incentivo concreto ao pagamento e à reparação do dano. Beneficia-se o acusado, que evita os ônus materiais e emocionais da ação penal, e também o Estado, que, além de receber a exação devida, deixa de desprender recursos materiais e humanos com o processamento da ação penal. **Corrigiu-se, em suma, o exagero de liberalidade da extinção da punibilidade a qualquer tempo, que não incentivava o pagamento antecipado nem permitia uma administração mais racional dos recursos da Justiça Penal.** (BALTAZAR JÚNIOR, 2017, p. 863)

Ainda em sentido contrário a extinção da punibilidade nos casos de pagamento do tributo, há posições mais radicais. Villas-Bôas (2015) critica o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento em sua totalidade. O autor afirma que a persecução penal vem sendo utilizada apenas como meio de forçar o contribuinte a regularizar-se diante do fisco e que se faz necessário que as penas aplicadas sejam mais severas, bem como que seja extinta a possibilidade de extinção e suspensão da punibilidade, nos casos de pagamento e parcelamento da dívida, respectivamente.

Desvincular a aplicação de pena por crime de sonegação fiscal do pagamento ou do parcelamento do tributo iria impedir que certos agentes fiscais inserissem nos autos de infração o envio de informações ao Ministério Público e pedissem auxílio investigativo à polícia com o objetivo único de coagir o contribuinte a pagar ou parcelar. Se o pagamento e o parcelamento deixarem de afetar a punição criminal, não fará mais sentido esse tipo de coação. (VILLAS-BÔAS, 2015, não paginado).

Por outro lado, existem também aqueles que defendem que os crimes contra a ordem tributária sequer deveriam ser tipificados como crime. Machado (2011) explica que, como o pagamento do tributo extingue o crédito tributário e a punibilidade, o objetivo precípuo desse tipo penal seria compelir o agente a regularizar seus débitos.

Dessa forma, a persecução penal estaria descaracterizada, uma vez que estaria sendo usada unicamente para forçar o contribuinte inadimplente a pagar seus tributos e a ação que tem essa finalidade é a execução fiscal. Partindo desse pressuposto, a criminalização dos crimes contra a ordem tributária seria inconstitucional.

Assim, se a criminalização do ilícito tributário pode ser considerada uma forma de compelir o contribuinte à satisfação do crédito, podemos dizer que ela termina sendo o que temos denominado sanção política, que significa um constrangimento imposto ao contribuinte para obrigá-lo a satisfazer o crédito tributário, quando o meio coercitivo para esse fim é a execução fiscal. E sendo assim, poder-se-ia afirmar a inconstitucionalidade da lei que estabelece essa criminalização. (MACHADO, 2011, p. 390).

Por fim, diante de tantos posicionamentos divergentes, filiamos ao que nos parece mais acertada, inserida recentemente no Informativo 611 do STJ (ANEXO B) que veio em

consonância ao entendimento já difundido pelo Supremo, posto que permite que o pagamento integral do débito, a qualquer momento, ainda que seja realizado após o trânsito em julgado da ação penal, é causa extintiva da punibilidade (BRASIL, 2017b).

Esse julgado defende a aplicação do artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/2003, caso o pagamento integral seja feito, independentemente de seu marco temporal, conforme é possível perceber a seguir:

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 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, 2017a, p. 1).

Vale ressaltar que, para o Supremo Tribunal Federal, a Lei 12.382/11 e a Lei 10.684/03 coexistem, posto que cada uma regula um benefício ao contribuinte que busca regularizar sua situação diante do fisco.

Como foi afirmado anteriormente, a Lei 12.382 regula apenas os parcelamentos realizados após a sua promulgação, uma vez que é uma considerada uma lei penal que prejudica o réu, assim é utilizado o princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa.

O artigo 9º, §2º, da Lei 10.684, por sua vez, é aplicado extensivamente pelo supremo. Como o referido dispositivo legal não faz alusão a nenhum marco temporal, ele deve ser aplicado, conforme o julgado¹¹, ainda que realizado após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

¹¹ Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245-SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4775157>>. Acesso em: 10 nov. 2017. (ANEXO C).

Harada, Musumecci Filho e Polido (2015, p. 167, grifo nosso) ressaltam ainda que o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária é o erário e que o Estado não tem como finalidade a segregação do contribuinte do convívio em sociedade, conforme o exposto:

O objetivo dos preceitos de Direito Penal Tributário é o de forçar o contribuinte recalcitrante a efetuar o pagamento do tributo. O bem jurídico por eles tutelado é o erário. Não se persegue a finalidade de segregar do convívio coletivo um indivíduo que representa um perigo em potencial para a sociedade, ante a possibilidade de violação das regras de convivência comum, capaz de gerar graves distorções sociais insuprimíveis por via do ressarcimento pecuniário. **É verdade que suprimindo ou reduzindo tributos o agente causa carência de recursos financeiros ao Estado, prejudicando, dessa forma, o cumprimento das finalidades estatais, fato que pode representar um perigo para a sociedade como um todo. Contudo, esse perigo não é direto, nem imediato, mesmo porque o Estado sempre encontra mecanismos compensatórios das receitas não realizadas.** Daí o ditado: onde todos pagam, todos pagam pouco.

Desta forma, em razão do perigo que os crimes contra a ordem tributária não ser imediato, cabe a aplicação de causas extintivas do crédito tributário, o que diretamente afeta a punibilidade do agente. Soares (2010, p. 133) reafirma que o direito penal tributário deve sempre observar institutos próprios do Direito Tributário. “Na extinção da punibilidade não pode ser diferente, eis que a correta aplicação da sanção penal depende da compreensão, do conteúdo e do alcance da lei fiscal”. Assim, como o crédito tributário é extinto pelo pagamento realizado a qualquer tempo, o mesmo deve ocorrer com a punibilidade no processo penal, já que o direito penal tributário deve sempre observar conceitos próprios do direito tributário.

5 CONCLUSÃO

A motivação para a elaboração desse trabalho surgiu diante da polêmica que pairou sobre o tema durante tantos anos. Desde a criminalização de condutas que atentem contra o fisco, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sempre chamou atenção de muitos operadores do direito. Machado (2011, p. 82) chegou a intitular o tema como “ponto onde se tem revelado maior instabilidade em toda a temática do Direito Penal Tributário”.

Neste trabalho monográfico, procuramos esclarecer através de pesquisa documental e bibliográfica o tema abordado, quais as causas, consequências e motivos para a aplicação de causas extintivas de punibilidades especiais aos crimes contra a ordem tributária, em particular o pagamento.

É válido ressaltar que para entender melhor o tema, tínhamos que nos socorrer a conceitos e institutos próprios tanto do direito penal como do direito tributário, que são ramos do direito que sempre estiveram imbricados.

Diante de considerável rejeição social associada aos elevados números de tributos, a sociedade aumentou a prática de sonegação. O Estado buscou, então, criminalizar condutas que atentem contra o fisco. A primeira lei que regulou o tema foi promulgada em 1965, a Lei n. 4.729, e instituiu o crime de sonegação fiscal. Além disso, também previu o pagamento como causa extintiva da punibilidade, desde que realizado até o recebimento da inicial acusatória.

Naquela época, até mesmo a adesão ao parcelamento resultava em extinção da punibilidade do agente. No entanto, com isso, os contribuintes tendiam a aderir a esse modelo de pagamento, adimpliam somente a poucas parcelas e deixavam de pagar. O legislador então, acertadamente, mudou tal regime. Nos casos de parcelamento da dívida, a punibilidade passou a ser suspensa, como forma de forçar o réu a liquidar toda a dívida. Pois, caso não o fizesse, a suspensão seria extinta e o processo seguiria seu curso com normalidade.

O pagamento integral do tributo sempre se manteve como causa extintiva da punibilidade, porém seu marco temporal foi alterado por diversas vezes. Antes, o pagamento só resultava em tal consequência se fosse realizado até o recebimento da denúncia. Era considerado uma espécie de benefício diante de uma “denúncia espontânea” praticada pelo contribuinte.

A Lei n. 10.684, em seu artigo 9º, não especificou o limite de admissibilidade do pagamento como causa extintiva da punibilidade. Nesse sentido, muito foi questionado se o pagamento poderia ser interpretado de forma analógica, alargando o marco temporal.

No que se refere às correntes doutrinárias, a discussão se ampliou. Existem basicamente duas correntes de pensamento jurídico penal no Brasil. Uma sustenta que admitir o pagamento da dívida tributária como causa de extinção da punibilidade geraria grande impunidade, privilegiando os mais abastados financeiramente. Segundo essa corrente, o contribuinte não temeria a lei penal, posto que facilmente conseguiria escapar de uma eventual punição, pagando seu débito.

A outra corrente, de acordo com Machado (2010), afirma que a pena teria um caráter utilitário, forçando o contribuinte ao pagamento. Além dessas, existem diversos posicionamentos doutrinários intermediários. Há aqueles que cobram a previsão pena máxima mais dura, bem como a extinção de causas extintivas especiais, devendo o processo penal desvencilhar-se do crédito tributário, após seu início.

Existe também a corrente que defende a exclusão da culpabilidade diante da inexigibilidade de conduta diversa, desde que provada inequivocamente por meio de provas documentais. A tese da exclusão da culpabilidade tem como defensores renomados professores, como Soares (2010) e Veloso (2011).

Além das anteriormente mencionadas, existe uma vertente doutrinária que chega a afirmar a inconstitucionalidade da criminalização dos delitos fiscais, afirmando que este instituto vem sendo descaracterizado, tomando as vezes de execução fiscal, que é o instrumento adequado para esse fim.

A posição que nos parece mais adequada é, defendida por Soares (2010), a de que a persecução penal deve observar sempre institutos próprios do Direito Tributário, sendo razoável que a seja extinta a punibilidade após a extinção do crédito tributário. Esse posicionamento vem sendo também adotado pelos Tribunais Superiores. O Supremo já o fazia e recentemente, em 11 de outubro de 2017, o Superior Tribunal de Justiça seguiu na mesma linha, conforme o Informativo 611, afirmando que a punibilidade do agente deve ser extinta se o pagamento integral for realizado, independentemente do momento, até mesmo nos casos em que a sentença penal condenatória já estiver transitada em julgado.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.
- ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Manual de direito penal: caderno especial: resumo de toda a matéria**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Hunter Books, 2012.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Código penal comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- _____. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Tratado de direito penal: parte geral**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 1.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 10 nov. 2017.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.
- _____. Lei nº 10.864, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 maio. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 2 nov. 2017.
- _____. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de

2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 maio 2009b. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/111941.htm>. Acesso em: 5 dez. 2017.

BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 jul. 1964. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4357.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11 dez. 2017.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 9.249, de 6 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 5 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 362478-SP 2016/0182386-0. Relator: Ministro Jorge Mussi. Brasília, DF, 14 de setembro de 2017. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 20 set. 2017a. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201601823860&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 48805-SP 2005/0169350-9. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 26 de junho de 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 19 nov. 2007b. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200501693509&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 68407 SP 2006/0227221-9, Relator: Ministro Felix Fischer. Brasília, DF, 19 mar. 2007. **Diário da Justiça**, Brasília, DF, 26 mar. 2007a. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial>>

=2866002&num_registro=200602272219&data=20070326&tipo=91&formato=PDF>.
Acesso em: 10 nov. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 302.059-SP. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura. Brasília, DF, 5 de fevereiro de 2015. Disponível em:
<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201402104780&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma: HC 362.478-SP, Rel. Min. Jorge Mussi, por unanimidade, julgado em 14/9/2017, DJe 20/9/2017. **Informativo de Jurisprudência**, Brasília, DF, n. 611, 11 out. 2017b. Disponível em:
<http://www.stj.jus.br/docs_internet/informativos/PDF/Inf0611.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso em Habeas Corpus nº 15.896-AM. Relator: Ministro Paulo Medina. Brasília, DF, 30 de maio de 2006. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2474816&num_registro=200400415101&data=20070813&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.234.696 - RS (2011/0026453-8). Relatora: Ministra Laurita Vaz. Brasília, DF, 3 de fevereiro de 2014. Disponível em:
<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=31815625&num_registro=201100264538&data=20140203&tipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 122774-RJ. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 19 de maio de 2015. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 27 maio 2015. Disponível em:
<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4582409>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245-SP. Relator: Ministro Dias Toffoli. Brasília, DF, 23 de agosto de 2016. Disponível em:
<<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4775157>>. Acesso em: 10 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 224. 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. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 dez. 2009a. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

_____. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1940. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almeida, 1993.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Vade Mecum de Jurisprudência dizer o direito**. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

CÔELHO, Sacha Calmon. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da; NOVELINO, Marcelo. **Constituição Federal para concursos**. 6. ed. Salvador: Juspodivm, 2015.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2014. v. 1.

GUIMARÃES, Deocleciano Torrieri. **Dicionário técnico jurídico**. 17. ed. São Paulo: Rideel, 2014.

HABIB, Gabriel. **Leis penais especiais**. 9. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

_____. **Curso de direito tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MASSON, Cleber Rogério. **Direito penal esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011. v. 1.

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2015.

NAKAWAGA, Fernando. Brasil tem maior carga tributária da América Latina. **Exame**, Rio de Janeiro, 16 mar. 2016. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/economia/brasil-tem-maior-carga-tributaria-da-america-latina/>>. Acesso em: 2 jan. 2018.

OLIVEIRA, Ed Lírío Water; LUIZ, Nágila Renata. **Análise criminológica dos crimes contra a ordem tributária**. 2013. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/123-449-1-pb.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2017.

PENTEADO FILHO, Nestor Sampaio. **Manual esquemático de criminologia**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOARES, Antonio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2010.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Sonegação fiscal supera em muito os valores da corrupção pública**. 2015. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-nov-17/villas-boas-sonogacao-fiscal-supera-valores-corrupcao-publica>>. Acesso em: 2 jan. 2018.

ANEXOS

Anexo A - RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 122.774 RIO DE JANEIRO

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 26

19/05/2015

PRIMEIRA TURMA

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 122.774 RIO DE JANEIRO

RELATOR	: MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S)	: ARTUR MONTEIRO CORREIA SALES
ADV.(A/S)	: JOSÉ CARLOS TÓRTIMA E OUTRO(A/S)
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

EMENTA

Recurso ordinário em *habeas corpus*. Constitucional. Penal. Prescrição da pretensão punitiva estatal não consumada. Crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90). Consumação do delito com a constituição definitiva do crédito tributário, que é o termo *a quo* para a contagem do prazo prescricional. Inteligência da Súmula Vinculante nº 24/STF. Precedentes. Tese de que a observância da súmula vinculante em questão importaria, no caso concreto, interpretação judicial mais gravosa da lei de regência. Não ocorrência. Verbete que representa tão somente a consolidação da jurisprudência da Corte a respeito do tema. Recurso ordinário ao qual se nega provimento.

1. Não prospera a tese do recorrente de que a observância do enunciado da Súmula Vinculante nº 24, no caso concreto, importaria interpretação judicial mais gravosa da lei de regência. A Súmula Vinculante em questão é mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que “a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição” (HC nº 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro **Carlos Velloso**, DJ de 1º/7/05).

2. Pretensão de afastar o consolidado entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal para fazer prevalecer a consumação da prescrição, que, à luz do entendimento **suso** mencionado, não se efetivou, pois, entre os marcos interruptivos (CP, art. 117) verificados, não transcorreu prazo superior a oito (8) anos, lapso temporal necessário a sua consumação (CP, art. 109, inciso IV), considerando-se a pena

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 2 de 26

RHC 122774 / RJ

concretamente aplicada.

3. Recurso ao qual se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso ordinário em **habeas corpus**, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 19 de maio de 2015.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator

**Anexo B - HC 362.478-SP, REL. MIN. JORGE MUSSI, POR UNANIMIDADE,
JULGADO EM 14/9/2017, DJE 20/9/2017**

QUINTA TURMA

PROCESSO	HC 362.478-SP, Rel. Min. Jorge Mussi, por unanimidade, julgado em 14/9/2017, DJe 20/9/2017.
RAMO DO DIREITO	DIREITO PENAL E TRIBUTÁRIO
TEMA	Crime contra a ordem tributária. Condenação transitada em julgado. Pagamento do tributo. Causa de extinção da punibilidade. Artigo 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. Coação ilegal caracterizada.

DESTAQUE

O pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

INFORMAÇÕES DO INTEIRO TEOR

A questão posta no *habeas corpus* consiste em definir se a quitação do tributo, após o trânsito em julgado da sentença condenatória por crime contra a ordem tributária, obsta a extinção da punibilidade com base no art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. Com efeito, à época da Lei n. 9.249/1995, esta Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que a admissão do devedor no regime de parcelamento tributário equivaleria ao pagamento, razão pela qual também era considerada causa de extinção da punibilidade. Com a instituição do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) pela Lei n. 9.964/2000, a extinção da punibilidade apenas poderia ser declarada com o pagamento integral do débito tributário, e desde que isto ocorresse antes do recebimento da denúncia, conforme a redação do art. 15, § 3º, da referida legislação. O advento da Lei n. 10.684/2003 resultou na ampliação do lapso temporal durante o qual o adimplemento do débito tributário redundaria na extinção da punibilidade do agente responsável pela redução ou supressão de tributo. Da leitura do art. 9º, § 2º, da lei supracitada, depreende-se que o legislador ordinário não fixou um limite temporal dentro do qual o adimplemento da obrigação tributária e seus acessórios significaria a extinção da punibilidade do agente pela prática da sonegação fiscal, deixando transparecer que, uma vez em dia com o Fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada. Nessa linha de raciocínio, a doutrina refere-se à interpretação jurisprudencial que vem sendo dada pelos tribunais pátrios à matéria, assinalando que "*como a regra em comento não traz nenhum marco para sua incidência, o pagamento se pode dar a qualquer tempo*" – entendimento compartilhado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal (HC 81.929, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 27/2/2004). Portanto, se no histórico das leis que regulamentam o tema o legislador ordinário, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, optou por retirar o marco temporal previsto para o adimplemento da obrigação tributária redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, é vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite, ou seja, dizer o que a Lei não diz, em verdadeira interpretação extensiva não cabível na hipótese, porquanto incompatível com a *ratio* da legislação em apreço.

Anexo C - RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 128.245 SÃO PAULO*Supremo Tribunal Federal*

Inteiro Teor do Acórdão - Página 1 de 23

23/08/2016

SEGUNDA TURMA

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS 128.245 SÃO PAULO

RELATOR	: MIN. DIAS TOFFOLI
RECTE.(S)	: JOSE CARLOS ZAMPROGNO
ADV.(A/S)	: CICERO MARCOS LIMA LANA
RECDO.(A/S)	: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
PROC.(A/S)(ES)	: PROCURADOR-GERAL DA REPÚBLICA

EMENTA

Recurso ordinário em *habeas corpus*. Apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP). Condenação. Trânsito em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito.

1. Tratando-se de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, § 1º, I, CP), o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes.

2. Na espécie, os documentos apresentados pelo recorrente ao juízo da execução criminal não permitem aferir, com a necessária segurança, se houve ou não quitação integral do débito.

3. Nesse diapasão, não há como, desde logo, se conceder o **writ** para extinguir sua punibilidade.

4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS.

5. Recurso parcialmente provido.

ACÓRDÃO

Supremo Tribunal Federal

Inteiro Teor do Acórdão - Página 2 de 23

RHC 128245 / SP

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso ordinário, para determinar ao juízo das execuções criminais que, caso se demonstre a quitação do débito, por certidão ou ofício do INSS, declare extinta a punibilidade do agente, nos termos do voto do Relator.

Brasília, 23 de agosto de 2016.

MINISTRO DIAS TOFFOLI

Relator