



# **FACULDADE BAIANA DE DIREITO E GESTÃO**

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU***

**DIREITO TRIBUTÁRIO**

**MAGDE MEIRE BACELLAR PITANGA**

## **OS EFEITOS DO PAGAMENTO NA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Salvador  
2017.2

**MAGDE MEIRE BACELLAR PITANGA**

**OS EFEITOS DO PAGAMENTO NA EXTINÇÃO DA  
PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada a Faculdade Baiana de  
Direito e Gestão como requisito parcial para a  
obtenção de grau de Especialista em Direito do  
Tributário.

Salvador  
2017.2

## RESUMO

O presente trabalho tem por objeto os efeitos causados pelo pagamento da dívida tributária na extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, frente as doutrinas e jurisprudência que envolvem o tema. Para tanto, analisa-se os conceitos do Direito Tributário, o tributo, o lançamento, além do conceito do Direito Penal, as infrações, o ilícito penal e o ilícito tributário. E por fim a Lei n. 8.137/90, principalmente seus artigos 1º e 2º, onde se descreve os crimes. Daí concluímos o trabalho com as formas de pagamento aceitas para extinção da punibilidade, pagamento integral ou parcelado, antes ou depois da denúncia. Realizando uma análise crítica de acordo com o histórico da legislação e a visão do Tribunais quanto ao assunto. Onde se tem muitas vezes uma visão mais política do que uma visão social, quanto as elaborações de Leis que tratam da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Palavras chaves: Punibilidade, Crimes, Tributos, Pagamento, Infrações.

## **ABSTRACT**

The present work has as its object the effects caused by the payment of the tax debt in extinction of punishable crimes against tax order, forward the doctrines and case law involving the subject. To do so, analyse the concepts of tax law, the tribute, the release, beyond the concept of criminal law violations, the criminal and illicit tax illicit. And finally the Act No 90/mainly 8,137 articles 1° and 2°, where he describes the crimes. Then we work with the forms of payment accepted for extinction of criminality, payment in full or in installments, before or after termination. Conducting a critical analysis according to the history of the legislation and the vision of the Courts for that matter. Where there is often a more political than a social vision as elaborations of laws dealing with the extinction of the punishable by payment.

Keywords: criminality, crime, taxes, payment, infringement.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>7</b>
<b>2 NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b>	<b>10</b>
2.1 Conceito de Direito Tributário	10
2.2 Limitação do poder de tributar e a Constituição Federal	11
2.2.1 Princípios Constitucionais em Matéria Tributária	12
2.2.1.1 Princípio da Legalidade	13
2.2.1.2 Princípio da Anterioridade	14
2.2.1.3 Princípio da Isonomia	15
2.2.1.4 Princípio da Irretroatividade	16
2.2.1.5 Princípio da Vedação ao Confisco	17
2.2.1.6 Princípio da Não Limitação	17
2.3 Conceito de Tributos	17
2.4 Lançamento do Tributo	19
2.4.1 Súmula Vinculante nº 24	20
2.5 Crédito tributário	22
2.5.1 Inscrição em Dívida Ativa	23
2.5.2 Extinção do Crédito Tributário	24
2.6 Evasão e Elisão Fiscal	26
2.6.1 Direito Tributário Punitivo	28
<b>3 CONCEITO DE DIREITO PENAL</b>	<b>28</b>
3.1 Direito Penal e a Constituição Federal	29
3.2 Princípios Penais Constitucionais	30
3.2.1 Princípio da Legalidade e Irretroatividade da Norma Penal mais severa	30
3.2.2 Princípio da Anterioridade e da Irretroatividade da Lei Penal	31
3.2.3 Princípio da Razoabilidade da Lei	31
3.2.4 Princípio da Proporcionalidade da sanção	32
3.2.5 Princípio da Oportunidade e Subsidiariedade do Direito Penal	32
3.2.6 Princípio da Insignificância	33
3.3 Ilícito Penal e Ilícito não Penal	34

3.4	Infrações Penais	35
3.5	Direito Penal da Culpa	36
3.6	Breve Comentário sobre a Criminológica	37
3.7	Direito Penal Tributário	38
3.7.1	Bem Jurídico Protegido	38
3.7.2	Sujeitos do Direito Penal Tributário	40
3.8	Requisitos Subjetivos dos Crimes Tributários	41
3.9	Ilícito Tributário <i>versus</i> Ilícito Penal	43
<b>4</b>	<b>OS EFEITOS DO PAGAMENTO COMO EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA</b>	<b>45</b>
4.1.	Dos crimes contra a ordem tributária	45
4.2	Processo Administrativo Fiscal	48
4.3	Extinção da punibilidade pelo pagamento	51
4.3.1	Parcelamento antes do recebimento da denúncia	52
4.3.2	Parcelamento sem limite temporal quanto ao recebimento da denúncia	54
4.4	Consequências Penais e Processuais do Pagamento	59
4.4.1	Consequência dos Parcelamentos	60
4.4.2.	Uma visão dos Tribunais	61
4.5	Análise Crítica	65
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO</b>	<b>68</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>71</b>

## 1 Introdução

O presente trabalho teve por escopo estudar e analisar os efeitos de pagamento do crédito tributário como extinção para a punibilidade. Para realizar esse estudo foi necessário ler doutrinas, artigos, o entendimento do Supremo Tribunal nos casos da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e sua consequência na esfera tributária e criminal.

Quando é analisado os crimes contra a ordem tributária, observados através Lei nº 8.137/90, e outros delitos, consignados no Código Penal, com características comuns aos anteriores, é possível verificar uma questão jurídica recorrente no dia-a-dia, sendo foco de controvérsias doutrinárias e jurisprudências no que diz respeito ao pagamento da dívida tributária e seus efeitos extintivos.

Mas, antes da Lei nº 8.137/90, que vigora nos dias atuais têm um histórico de Leis que criou a punição pelos crimes ditos de sonegação, uma delas é a Lei nº 4.729/65, que inicia uma tradição legislativa, para fins de obrigar o adimplemento de dívidas tributárias, influenciada por razões de política criminal, e pela sede de arrecadação dos cofres públicos. Dando a extinção da punibilidade, em troca dos cofres públicos cheios. Taís dívidas nunca seriam saldadas de forma voluntária. Sendo as demais leis que compõem esse conjunto, serão discriminadas ao longo desse estudo.

Durante algum tempo o pagamento não foi aceito para extinguir a punibilidade, era adotada uma linha penal arrecadatória, preferindo os interesses penais aos interesses extrapenais, ou seja, se cumpria pena e o governo arrecadava com essas multas.

O distanciamento da aplicação penal, ao preferir o pagamento ao cumprimento da prisão do auto do crime, entretanto, tem menor relevância que a análise, ainda que sucinta e livre da pretensão de exaurir o tema, e da sucessão de leis dedicadas ao mesmo.

O efeito do pagamento do tributo, é a extinção da punibilidade, no tocante aos crimes contra a ordem tributária, não é difícil fixar as consequências do ato jurídico do pagamento. Por outro lado, a sucessão de Leis acerca do tema, tem como a maior problemática: a delimitação do momento aceito pela Lei para que o cumprimento da obrigação tributária, se antes ou depois da denúncia, ou ainda se

após o trânsito em julgado, sob ameaça de pena, produza este efeito interessante ao devedor que é a extinção de sua punibilidade.

Observa-se que uma forma forçada de execução fiscal, a “garantia” da liberdade em troca do pagamento da dívida tributária, o que aproximaria a ação penal da execução indireta. Diz-se execução indireta porque, em vez do que ocorre na execução direta, onde é marcada pela substituição da vontade do devedor pela força do Estado que o obriga a trocar o pagamento pela liberdade, exercendo verdadeira pressão psicológica para convencer o devedor a pagar ao fisco o que lhe deve.

O legislador, no campo de elaborar Leis sobre esse tema, foi tão fértil quanto infeliz, pois o emaranhado de Leis, causou uma certa insegurança jurídica, com Leis nem sempre uniformes.

Muitos dos contribuintes que são pegos nas ações fiscais cometendo ilícito tributário tentam se defender alegando desconhecimento da Lei, outros reclamam da alta carga tributária nacional. Infelizmente os crimes contra a ordem tributária, são crimes cometidos cada vez mais no Brasil, a “fome” dos empresários de querer sempre lucrar, está acima de fazer o correto.

No decorrer do trabalho serão conceituados o Direito Tributário, o Direito Penal e o Direito Penal Tributário, para que se possa entender os efeitos do pagamento na extinção da punibilidade.

Esse estudo é centrado nos crimes contra a ordem tributária, de acordo com a Lei nº 8.137/90, nos seus artigos 1º e 2º que tipificam os crimes e o artigo 3º que define as penas. Além dos crimes contidos nesta Lei, também dos artigos 168-A, 334 e 337-A. E em que momento se deve realizar o pagamento para que a punibilidade seja extinguida.

A legislação passou a permitir que o pagamento para extinguir o débito pudesse ser parcelado. Foram muitas leis, algumas controvérsias, algumas polêmicas, e muita insegurança jurídica, pois uma lei exigia uma particularidade, e a seguinte retirava. Os julgados tiveram que trazer o princípio da irretroatividade da lei menos benéfica em alguns casos para poder conceder *Habeas Corpus*.

Observemos também que nos processos administrativos instaurados, depois de iniciada a Ação Fiscal, tem toda uma polêmica em torno do papel do Ministério Público em dá início a ação penal, o conflito entre a Constituição Federal em seu artigo 129, I e o artigo 83 da Lei nº 9.430/96, em decidir em qual momento deve agir

o Ministério Público. Pois, deve se haver uma justa causa para a denúncia, ou seja, indícios de materialidade e autoria delitiva. Sem esquecer, no entanto que a extinção da punibilidade na seara criminal, não extingue os processos na seara cível e administrativa.

Na doutrina e na jurisprudência encontram-se diversos entendimentos acerca da matéria. Inclusive no Supremo Tribunal Federal há divergência acerca da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral da dívida ou até mesmo pelo parcelamento desta. Trata-se, portanto, de um tema bastante polêmico.

O objetivo deste trabalho foi então analisar, a aplicação das Leis que concediam a extinção da punibilidade pelo pagamento e seus efeitos. Primeiramente surgiu no artigo 14 da Lei nº 8.137/90, vindo a ser revogado um ano depois, pelo artigo 98 da Lei nº 8383/91, surgiu então a Lei nº 9.249/95, trazendo novamente alterações para a extinção da punibilidade em seu artigo 34, e mais uma vez, uma nova Lei surge modificando e ampliando as possibilidades agora, concedendo o parcelamento, artigo 15, §3º da Lei nº 9.964/2000. Três anos mais tarde em 2003, uma nova Lei a de nº 10.684 retira o limite temporal para o pagamento, e ainda temos mais uma Lei nº 12.382/2011.

O advento da Súmula Vinculante nº 24, que deu um alívio para muitos investigados, que se estavam com a persecução criminal em curso, mesmo sem o lançamento definitivo do crédito, e se não o lançamento definitivo do crédito, não há porque se falar em crime, pois, o mesmo neste caso ainda não é caracterizado como crime.

Apresentando também, breves disposições acerca dos princípios constitucionais tributários e penais, o lançamento e a constituição do crédito tributário, a inscrição em dívida ativa, o ilícito tributário e o penal, a tese do direito penal da culpa. Em seguida, descreveu-se os crimes contra a ordem tributária, a pena imposta a eles e demais prerrogativas. E por fim, tratou-se sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários, fazendo uma análise crítica e a visão do Tribunais.

## 2 Noções de Direito Tributário e Direito Penal

Para uma melhor compreensão do presente trabalho faz-se necessário a conceituação do Direito Tributário e do Direito Penal, para que seja compreendido como se funde o Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

### 2.1- Conceito do Direito Tributário

Convém iniciar com a análise do conceito desse ramo do direito, para melhor entendimento quanto ao teor do trabalho.

Existe divergência na doutrina no âmbito do Direito Tributário. Embora haja pontos em comum entre os conceitos, cada autor escolhe elementos que consideram mais relevantes, como veremos:

Trata-se de um conceito por Edivaldo Brito<sup>1</sup>, transcrito abaixo:

O Direito Tributário, também no Brasil, é um direito cuja natureza jurídica é obrigacional, ou seja, a relação jurídica tributária tem um objeto, que é uma obrigação. Então, é necessário que se examinem duas noções: a de relação jurídica e, portanto, a de relação jurídica tributária e a de obrigação.

Para Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>, “é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.

O professor Sabbag<sup>3</sup> em seu Manual conceitua: “o Direito Tributário é a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, reguladores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico”.

A análise dos conceitos acima apresentados nos permite identificar alguns elementos fundamentais para compreensão do conceito de Direito Tributário. Seja a relação jurídica tributária e a obrigação, seja a limitação do poder afim de proteger o contribuinte contra abusos, ou ainda a prestação e o vínculo jurídico que regulam a obrigação tributária. Esses núcleos unidos formam um conceito do Direito Tributário, que em suma é um ramo do direito público que através das relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte, geram obrigações tributárias que são limitadas por princípios advindos da Constituição Federal, para fins de evitar abusos de poder.

---

<sup>1</sup> Edivaldo Brito - Direito Tributário e constituição, 2015, p. 145

<sup>2</sup> Hugo de Brito Machado -Curso de Direito Tributário, p. 50.

<sup>3</sup> Sabbag em seu Manual (p.36, 2017)

## **2.2– Limitação do Poder de Tributar e a Constituição Federal**

A finalidade do Direito Tributário é delimitar o poder de tributar, a fim de evitar abusos do fisco frente aos contribuintes, além de ser uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, que gera obrigações acessórias e principais aos mesmos.

Para que o Estado possa arcar com os deveres impostos pela Constituição, ele necessita de recursos financeiros, e uma das maiores fontes de arrecadação vem do Direito Tributário, através dos Tributos. Essa arrecadação dos tributos faz com que o Estado, cumpra o seu papel com a sociedade, tornando-a livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, diminuindo as desigualdades, combatendo a pobreza. Por isso é imprescindível que haja recursos o suficiente para a realização dessas finalidades, e para arcar com as despesas públicas.

As limitações ao poder de tributar se encontra na Constituição Federal, através dos princípios, elencados nos artigos 150 ao 152. Eles estabelecem limites que servem de amparo ao contribuinte para que o Estado não invada seu patrimônio, sob pena de caracterizar confisco.

A Constituição estabelece limites para que a tributação se dê de forma justa e respeitosa para com o Contribuinte, para que possa ao mesmo tempo contribuir com o Estado e viver com dignidade.

Existem jurisprudências sobre o assunto no Supremo Tribunal Federal, como na ADI 712-2/DF (DJU 19-2-93) que teve como relator o Ministro Celso de Mello, segue parcialmente reproduzida:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importante conquista político-jurídica dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições.

O poder de tributar vem da Constituição, como foi citado, mas também ela impõe limites, para que o Estado só tire o necessário ao cumprimento do exercício de sua soberania.

Um dos princípios que protege aos contribuintes é o princípio do não confisco, consagrado no artigo 150, IV da CF/88: “Art. 150 – Sem prejuízo de

outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

IV – Utilizar tributo com efeito de confisco”.

O direito fundamental à propriedade, protegido pelo não confisco, norteou a interpretação garantidora de forma ampla, cujas exceções não se criam em lei ou sentença, mas devem ser expressamente consagradas na própria Constituição. A jurisprudência que se consolidou na interpretação da vedação do confisco, como limitação ao poder de tributar e de sancionar, não responde propriamente a uma concepção da estrutura da norma, ou à essencialidade das sanções na configuração das normas jurídicas, mas fundamentou-se na total proteção e garantia da propriedade.

O princípio da vedação ao confisco está alinhado na Constituição, juntamente com outros princípios e garantias que configuram limitações ao poder de tributar, que são normas de restrição que o legislador deve observar ao instituir tributos, pois devem fazê-lo de acordo com o que preceitua tais princípios.

### **2.2.1- Princípios Constitucionais em Matéria Tributária**

Os princípios constitucionais em matéria tributária são regras de fundamental importância e que devem ser respeitadas e seguidas pelo legislador, e pelo fisco, pois seu descumprimento gera nulidade do tributo e/ou sua cobrança. Estes princípios são normas constitucionais que restringem a atividade tributante, protegendo os cidadãos dos possíveis abusos praticados pelo legislador, e que podem ferir outros princípios constitucionais, a exemplo do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana.

Nessa linha, o artigo 150 da Constituição Federal trata dos Princípios como verdadeiras garantias fundamentais do contribuinte. O que pode-se concluir que os Princípios ao mesmo tempo que limitam o poder de tributar do Fisco, são garantias fundamentais para os contribuintes. Por terem essa natureza dúplice, constituem cláusulas pétreas, conforme preceitua o artigo 60, §4º, IV da CF/88:

“Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

IV – direitos e garantias fundamentais”. Ou seja, os princípios são imodificáveis, não podendo ser suprimidos ou ter seu alcance reduzido por emenda constitucional.

Fazemos aqui uma observação quanto ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, que somente considera cláusula pétrea os princípios tributários elencados no artigo 150 da CF/88. No rol dos Princípios Tributários, vigentes no Sistema Tributário Nacional temos:

Princípio da Legalidade, Princípio da Anterioridade, Princípio da Isonomia, Princípio da Irretroatividade, Princípio da Vedação ao Confisco, Princípio da Uniformidade Geográfica, Princípio da Não Limitação. Todos eles inseridos no artigo 150 da CF/88. Passaremos a descrição dos Principais Princípios.

### **2.2.1.1– Princípio da Legalidade**

Um dos Princípios mais importantes, pois só pode haver cobrança de tributo se a lei anterior assim estabeleça, o que aplica-se ao Princípio da Legalidade. Tal Princípio está descrito no artigo 150, I da Constituição Federal e no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Nos termos do artigo 150, I: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Grandes autores, assim como Eduardo Sabbag, sugere que para uma maior compreensão do sentido do Princípio da Legalidade descrito no artigo 150, I da CF/88, é necessário a leitura do artigo 97 do CTN.

Sendo assim segue a literalidade do artigo 97, do CTN:

Art. 97- Somente a lei pode estabelecer:

- I- A instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II- A majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- III- A definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do §3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV- A fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- V- A cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
- VI- As hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de crédito tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. ”.

Conclui-se com isso, após leitura combinada dos dois artigos, um trazido pela Constituição e outro pelo o Código Tributário Nacional, que o Princípio da Legalidade preceitua que na instituição, majoração, redução ou extinção de tributo sempre dependem de lei, e como regra, de lei ordinária da entidade federativa competente para tal.

Como toda regra tem exceção, alguns tributos somente podem ser instituídos por Lei Complementar, quais sejam: os empréstimos compulsórios, o imposto sobre grandes fortunas, impostos residuais, e novas fontes de custeio da seguridade.

### **2.2.1.2- Princípio da Anterioridade**

Conhecido também como o princípio da não surpresa ou da eficácia não diferida. O princípio da anterioridade, faz com que o contribuinte não seja pego de surpresa pelo legislador, ou seja, ele estabelece um intervalo mínimo de tempo que deve ser respeitado, entre a instituição e/ou majoração de tributos e sua exigência.

O princípio da anterioridade vem prescrito no artigo 150, Inciso III, da CF/88, onde deixa claro que o intervalo da anterioridade só se aplica para a criação e aumento do tributo, mas em caso de redução ou extinção do tributo, ele não se aplica, uma vez que, não há prejuízo ao contribuinte.

As leis que venham reduzir ou extinguir tributos, têm aplicação imediata, não se sujeitando a qualquer intervalo de anterioridade na medida em que são mais benéficas ao contribuinte, não existindo lógica na invocação de uma garantia contra o interesse de seu titular.

A anterioridade da lei que deve ser respeitada se divide em dois tipos, um é anterioridade anual e a outra é a anterioridade nonagesimal. Que iremos explicar abaixo o que difere uma da outra.

Com a promulgação da Emenda Constitucional nº 42 do ano de 2003, passou a vigorar a regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte, segundo a qual quando determinado tributo fosse instituído ou majorado deveria ser aplicada a regra de anterioridade, anual ou nonagesimal, a que fosse mais benéfica, tornando mais distante a data de exigência.

Na prática, é preciso verificar se para o contribuinte é mais vantajoso o uso da anterioridade anual ou nonagesimal. A Emenda Constitucional n. 42/2003 garantiu um intervalo mínimo de 90 dias entre as datas de publicação da lei e da cobrança efetiva do novo tributo, evitando assim a surpresa para o contribuinte, que ganha um tempo para se adequar à nova realidade.

Após a Emenda Constitucional n. 42/2003 o princípio da anterioridade passou a vigorar fundamentado no art. 150, III, b e c, nos seguintes termos:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – Cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Em regra, o contribuinte ganhou tempo para poder se ajustar a um aumento em seu custo tributário, pois o uso das anterioridades é combinado, ou seja, aplicando-se a regra da anterioridade mais benéfica para o contribuinte.

### **2.2.1.3- Princípio da Isonomia**

Também conhecido como o princípio da igualdade tributária, este, proíbe que seja dado tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem em situação semelhante. Conforme preceitua o artigo 150, II da CF/88:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados e aos Municípios:

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos títulos ou direitos.

É recomendado ao legislador, que ao instituir uma lei ela deverá tratar os semelhantes da mesma forma, ou seja, não pode desigualar no exercício de suas atribuições, contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A Constituição é defesa a discriminação injustificada. É importante frisar que, em certos casos, a aplicação do princípio da igualdade tributária obriga o operador do direito a mitigar o alcance de algumas normas previstas no Código Tributário Nacional. Mas não podemos nos esquecer da superioridade da Constituição Federal sobre o Código Tributário e que não podemos deixar-se imobilizar as produções de efeitos Constitucionais.

Por isso cabe ao Fisco a tarefa de verificar se no caso concreto está ocorrendo ou não, a hipótese de tratamento injustificadamente desigual entre contribuintes que se encontrem na mesma situação, podendo ou não, afastar a incidência do artigo 111, II, do CTN, sobe pena de tornar-se inaplicável o disposto no artigo 150, II, da Constituição Federal.

O artigo 111, II, do CTN diz:

“Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção”.

O princípio da isonomia vê-se quando uma lei concede isenção, esta lei estabelece progressividade de alíquota quando ela indica a capacidade contributiva, o importante é que não haja discriminação entre contribuintes nas mesmas condições de igualdade ou desigualdade na mesma proporção.

#### **2.2.1.4- Princípio da Irretroatividade**

Estabelece o artigo 150, III, a, da Constituição Federal:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituídos ou aumentado.

O princípio da irretroatividade nos traz a segurança jurídica, pois permite que a Lei não alcance fatos geradores anteriores a sua vigência, ou seja, a lei hoje publicada terá seus efeitos a partir de fatos futuros, não alcançando fatos pretéritos.

Contudo, esse princípio também tem as suas exceções, que estão definidas no artigo 116, do Código Tributário Nacional. São duas as exceções: Lei interpretativa e Lei mais benéfica em matéria de infração. O referido artigo tem a seguinte redação:

Artigo 116 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – Em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II- Tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) Quando deixa de defini-lo como infração;

b) Quando deixa de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) Quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

De acordo com a leitura do artigo acima, é possível observar algumas conclusões sobre essas exceções. No que diz respeito à lei interpretativa, a lei autodeclarada interpretativa retroage à data da lei interpretada, operando em termos práticos como se os dispositivos da lei nova substituíssem as normas da lei anterior dentro do próprio corpo desta. Porém, deve-se verificar se tal lei realmente tem o poder interpretativo, pois o legislador pode se valer de lei qualquer para dizer que, a lei é interpretativa para atribuir-lhe efeito retroativo.

A outra conclusão é em torno da lei mais benéfica em matéria de infração, exigindo-se o preenchimento de alguns requisitos, como: a lei deve tratar de

infração tributária, multa, penalidade ou temas afins, ser favorável ao contribuinte, e somente retroagir para favorecer casos que ainda não tenham sido definitivamente julgados.

#### **2.2.1.5- Princípio da Vedação do Confisco**

No tópico sobre o limite do poder de tributar conceitua-se o princípio da vedação ao confisco, o mesmo encontra-se no artigo 150, IV, da Constituição Federal, e proíbe que a tributação seja estabelecida em um patamar exorbitante a ponto de o bem tributado inviabilize o exercício da atividade econômica, ou seja, impede que sejam cobrados montantes exagerados pelo Fisco a título de tributos.

Apesar de o princípio constar no texto constitucional, o mesmo não trata de alíquotas máximas e mínimas a serem cobradas, por qualquer que seja o tributo, com isso é difícil interpretar o que de fato seria considerado tributo confiscatório.

Um fato importante a ser destacado, é a análise como um todo, ou seja, não se deve verificar apenas um tributo, e sim toda a carga tributária somada, para saber se invalida o exercício da atividade econômica pelo contribuinte. Assim, embora individualmente considerado, o aumento possa não parecer confiscatório, sendo analisado no contexto total da carga tributária, revelará sua natureza contrária ao princípio da vedação ao confisco.

#### **2.2.1.6- Princípio da não Limitação**

Princípio este que encerra os princípios elencados no artigo 150 da Constituição Federal, o mesmo se encontra no Inciso V, no que preceitua:

Artigo 150- Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
V- Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

Este princípio impede que a falta de pagamento de tributo impeça a livre locomoção de bens e pessoas, o que viria a afetar o artigo 5º, XV, da CF, da liberdade constitucional de ir, vir e permanecer.

### **2.3– Conceito de Tributos**

Em busca de garantir a realização de seu objetivo, o Estado se utiliza da arrecadação de tributos, esses recursos financeiros são obtidos através da

imposição tributária, que faz surgir a relação jurídica tributária, tendo de um lado o fisco e de outro o contribuinte.

Edivaldo Brito (p.145, 2015) diz que a relação jurídica: “é uma relação social à qual a ordem jurídica atribui efeitos”. O Direito Tributário é um ramo do Direito que gira em torno de um instituto, que é o Tributo.

O Código Tributário Nacional: traz em seu art. 3º, o conceito de tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativamente vinculada”.

Josiane Minardi<sup>4</sup>, faz uma análise do conceito trazido no CTN: “Tributo não constitui sanção de ato ilícito, ou seja, ninguém paga por ter desrespeitado a lei, pois ele não é castigo. Ao contrário, paga-se o tributo por incorrer em uma situação prevista em lei como hipótese de incidência tributária”.

Segundo Geraldo Ataliba<sup>5</sup>, tributo é um conceito primário e fundamental tendo a função de “categoria de pensamento” que aglutina todos os demais institutos do Direito Tributário”. Ainda na discussão sobre o conceito de tributos, pode-se repartir e analisa-lo por partes. Como o fato da hipótese de incidência que decorre de fato lícito, ou seja, ações ilícitas, fruto de transações ilegais não poderiam ser tributadas. Mas, temos uma exceção a esse trecho do conceito de tributo trazido pelo artigo 3º do CTN, que é a aplicação do princípio *Pecunia Non Olet*, isto é, o dinheiro não tem cheiro, é que muitas vezes ocorre na tributação sobre a Renda auferida, pois a origem pode proceder do tráfico de drogas (atividade ilícita), mas mesmo assim poderá ser tributada.

Outra parte importante de ser citada é: instituída em lei, o dever de pagar tributos sempre deve vim determinada em lei que anteceda a cobrança. É uma obrigação “*ex lege*”. O artigo 114, do próprio CTN, reforça a exigência da Lei: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Mazza<sup>6</sup> escreve em seu Manual: “O princípio da legalidade tributária exige que todos os aspectos da hipótese de incidência tributária (aspectos pessoal,

---

<sup>4</sup> Josiane Minardi (p. 17, 2016)

<sup>5</sup> Geraldo Ataliba<sup>5</sup> (Hipóteses de Incidência Tributária, p. 35)

<sup>6</sup> Mazza (p. 87, 2015)

material, territorial, temporal e quantitativo) estejam definidos em lei. Somente após definição legal desses cinco aspectos considera-se instituídos o tributo”.

O fato de ser uma prestação pecuniária nos remete que o pagamento deve ser realizado em moeda corrente, não se aceitando como pagamento propriedades, o que infringiria o princípio do não confisco, e até mesmo, o da dignidade da pessoa humana.

#### **2.4- Lançamento do Tributo**

Tema bastante importante é o lançamento do tributo, pois é ele que definirá a existência de crime e se pode dá início a percução criminal. Será falado mais adiante do advento da Súmula Vinculante n° 24 do STF, onde o lançamento é a figura principal.

O lançamento é um mecanismo jurídico, que torna o crédito tributário líquido, certo e exigível para o fisco frente ao contribuinte. O fato gerador dá nascimento à obrigação tributária, mas o crédito tributário surge com o lançamento.

O lançamento é um tema bastante controvertido por causa da sua natureza jurídica. Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento é o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Mazza<sup>7</sup> diz em seu manual que, “a maioria da doutrina, entretanto, tem outra visão, recusando a natureza de procedimento. O lançamento, para os tributaristas mais modernos, seria na verdade um ato administrativo unilateral privativo do Fisco”.

Temos com isso um entendimento que coaduna com o Código Tributário Nacional, onde se preceitua que os procedimentos ordenados de atos administrativos, nada, mas seria que na realidade uma arma utilizada pelo Fisco para capturar o Contribuinte inadimplente, sonegador, sem lhes conceder o contraditório e a ampla defesa, Princípios Constitucionais previstos no art. 5º, antes do lançamento do crédito tributário. Ponto esse bastante discutido nas jurisprudências. Tendo assim, o Contribuinte, pela sua posição de sujeição, a função de apenas impugnar o resultado e não o procedimento do lançamento tributário.

---

<sup>7</sup> Mazza (p. 528, 2015)

Nas palavras de Edivaldo Brito<sup>8</sup> “O lançamento é, portanto, a condição, no Direito Brasileiro, sem a qual o titular de um crédito, que já existe, não pode exigí-lo, sem implementá-lo (constituí-lo). É por essa razão que não se deve dizer que existem tributos sem lançamento; existem, sim prestações pecuniárias compulsórias tributárias cumpridas, adimplidas pelo sujeito passivo antes que o sujeito ativo as constitua pelo lançamento”.

Sacha Calmon<sup>9</sup>:

O lançamento, como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata aos casos concretos, deve reporta-se à lei que vigia ao tempo do fato gerador, aplicando-a. Consequentemente, a sua função não é, absolutamente, criadora do crédito, senão que declaratória do seu prévio existir nos exatos termos da lei contemporânea ao seu nascimento.

#### **2.4.1- Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal**

Não se pode falar de lançamento tributário, sem mencionar a súmula vinculante nº 24, pois a mesma é de fundamental importância para o entendimento do presente trabalho. Com a sua edição pelo STF, muitos crimes deixaram de ser crimes e muitos Habeas Corpus concedidos. A compreensão do seu poder é possível a partir dos conceitos abaixo:

Em 02 de dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal – STF, aprovava a súmula vinculante nº 24, onde se dizia: “Não tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

O que mudou com o advento desta súmula é que as controvérsias sobre a tipificação do crime material com base no art. 1º, I da lei nº 8.137/90, só se aplica depois do exaurimento na via administrativa, ou seja, enquanto não lançado definitivamente o tributo, não há crime. Portanto qualquer juiz que julgue o contrário, a parte poderá apelar ao STF.

Resumindo só se admite que ocorreu o crime após o lançamento em definitivo do crédito tributário, antes desse lançamento não há crime e prossegue a discussão apenas na esfera administrativa.

A questão gira em torno da existência, ou não, de um tributo devido, bem como do seu *quantum debeatur*, que pertence ao Direito Tributário. A punição aplicada pelo Estado antes do lançamento em definitivo do crédito nascia muitas

---

<sup>8</sup> BRITO (p. 148, 2015)

<sup>9</sup> CALMOM (p. 680)

vezes de modo equivocado, uma vez que, ainda não se sabia se o crédito era de fato devido, pois não tinha sido realizado seu lançamento em definitivo.

Mas, no entanto, apesar de ser um passo importante para o marco inicial da ação penal, nos crimes tributários, o autor Renato Marcão<sup>1</sup> expressa em seu livro que a redação da Súmula Vinculante n° 24 é deficiente, justificando da seguinte forma:

A restrição expressa no enunciado (da súmula) não se justifica. O lançamento definitivo também é imprescindível para que se tenham por consumados os crimes tipificados no inc. V e no parágrafo único do mesmo art. 1°, visto que em todos os casos a conduta visa, indistintamente, suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou acessório.

Embora com uma redação incompleta, por assim dizer, a súmula vinculante trouxe um alívio aos contribuintes que sofriam a persecução penal antes do exaurimento da via administrativa. Pois sem o lançamento do crédito tributário ainda não estava cometido de fato o crime, e sendo os crimes tipificados no artigo 1° da Lei n. 8.137/90 de natureza material, ou seja, são crimes de resultado, o que não caberia o crime neste momento, uma vez que o crédito ainda não teria sido apurado e lançado definitivamente.

Com o advento da Súmula Vinculante, os crimes, assim definidos, antes da Súmula foram dados *habeas corpus*, pois se evidenciou que ainda não haveria crime a ser imputado aos contribuintes.

É importante que haja uma análise de toda a súmula, para que o entendimento seja completo. Onde se faz necessário a análise subjetiva dos delitos fiscais, que o agente saiba e tenha vontade de cometer o crime, e que haja a culpabilidade, assunto que será discutido no capítulo sobre Direito Penal.

Ao discutir se o tributo é devido ou não, não se pode esquecer que, lavrado o auto de infração, o contribuinte será intimado a cumprir exigências que vai de impugnar ou pagar, encerrando com isso a fase inicial do procedimento fiscal.

Com a apresentação da impugnação pelo contribuinte inicia-se a fase de defesa administrativa, onde serão discutidos todos os pontos da autuação ocorrida, e apresentada as provas periciais, documentais, entre outras. Após os tramites entre julgamentos e recursos, ocorrerá a conclusão se realmente é devido o tributo.

Enquanto não passada essas fases de discussão, não haverá a certeza se possui a elisão fiscal, ou seja, se houve crime, e nem o lançamento do crédito em definitivo, como ocorria antes da edição da súmula n° 24. O contribuinte antes

mesmo de acabar toda essa discussão na esfera administrativa passava pelo constrangimento da persecução penal. Fica claro, que a ação penal nesses casos parece improcedente, já que o débito tributário ainda não está reconhecido definitivamente, logo não se pode dizer que é devido ou não.

A jurisprudência dos Tribunais diz a respeito:

Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei n. 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário (*an debeatur*) e determinado o respectivo valor (*quantum debeatur*), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definido nos art. 1º da Lei n. 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes.<sup>10</sup>

Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei n. 8.137, de 1990, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento. É dizer, 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.<sup>11</sup>

Reitera-se que não existindo o débito tributário, também não existe o ilícito tributário, ao menos até que o débito seja reconhecido, até esse momento a conduta do contribuinte é considerada lícita, e uma conduta lícita não enseja processo penal.

## 2.5 – Crédito Tributário

O Código Tributário Nacional em seu artigo 139, dá o conceito de crédito tributário: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. A obrigação tem a mesma natureza na medida e uma única relação jurídica que as circunstâncias modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, garantias ou privilégios a ele atribuídos, que excluem sua exigibilidade não afetando a obrigação tributária que lhe deu origem. Somente a Lei Complementar Federal pode prever ou modificar o regime das causas de suspensão, extinção ou exclusão do crédito tributário, qualquer dessas hipóteses promovidas de ofício pela autoridade administrativa enseja responsabilidade funcional na forma da lei.

<sup>10</sup> STF, Pet3.593 QO/SP, Tribunal Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. 2-2-2007, Dj de 2-3-2007, p. 28, RTh 201/534, RT 863/494, LEXSTF v. 29, n. 340, p. 510/523, RDDT 140/205.

<sup>11</sup> HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003, (STF, HC 85.051/ MG, 2ª T., rel. Min. Carlos Velloso, j. 7-6-2005, Dj de 1º-7-2005, p. 87, LEXSTF 322/430.

A constituição do crédito tributário deve ocorrer no interregno de cinco anos. Passado este prazo, o Fisco perde o direito de lançar, ou seja, ocorre a decadência. A decadência, portanto, é a perda do direito do Fisco de constituir o crédito tributário. Sem crédito tributário não há exigibilidade do tributo. Como veremos mais adiante a decadência e a prescrição são formas de extinção do crédito tributário.

O professor Edivaldo Brito (p. 148, 2015) diz que o crédito passa por três fases: “a) crédito tributário existente; b) crédito tributário exigível; c) crédito tributário exequível”.

Em sua fase de exigível ele pode ser suspenso, extinto ou excluído. Nos seus artigos 151 a 182 o CTN, disciplina as circunstâncias que interferem no exercício regular do direito que o Fisco tem de cobrar ao devedor. Vamos nos ater a extinção do crédito tributário, uma vez que, faz parte da pesquisa realizada para o desenvolvimento do presente trabalho.

As causas de extinção do crédito tributário figuram no CTN nos artigos 156 a 174. A extinção elimina completamente a cobrança do crédito, ela ocorre após o lançamento do crédito, ou seja, quando ele se torna exigível.

De acordo com o artigo 156:

Art. 156 - Extinguem o crédito:

I- Pagamento; II- Compensação; III- Transação; IV- Remissão; V- Prescrição; VI- Decadência; VII- Conversão de depósito em renda; VIII- Pagamento antecipado e a homologação do lançamento; IX- Consignação em pagamento; X- Decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; XI- A decisão judicial passada em julgado; XII- A dação em pagamento de bens imóveis.

Extinto o crédito tributário por qualquer das modalidades previstas acima, a obrigação automaticamente se extingue com ele.

### **2.5.1 – Inscrição em Dívida Ativa**

Após a constituição definitiva do crédito tributário, e não tendo o devedor realizado o pagamento, ocorre a inscrição em dívida ativa do débito, para que possa dar início a cobrança do tributo.

A inscrição em dívida ativa, é condição indispensável para o início da execução fiscal. Onde o nome do contribuinte passa a figurar na lista de inadimplentes perante o Fisco, transformando-o em sujeito passivo da obrigação tributária. Conforme preceitua o artigo 201, do CTN; “Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição

administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

Após a inscrição o Fisco expede uma certidão de dívida ativa, para que seja considerado oficialmente a inscrição. Onde constará os dados do contribuinte devedor, como seu nome, quantia devida, a origem do crédito, data da inscrição, e o número do processo administrativo que deu origem ao crédito, termos encontrados no artigo 202 do CTN.

A dívida regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, caracterizando-se como prova pré-constituída contra o sujeito passivo. Somente sendo afastada se o contribuinte mostra vício na inscrição.

### **2.5.2- Extinção do Crédito Tributário**

O pagamento constitui por excelência a modalidade de extinção do crédito tributário, sendo esta, uma forma natural para a sua extinção. Como já citado acima existem outras formas de extinção do crédito tributário, conforme artigo 156 do CTN. Mas, por fazer parte da pesquisa em questão, trataremos com mais minúcias sobre a extinção do crédito pelo pagamento.

O pagamento está contido no CTN nos artigos 156 a 174, neles encontram-se além da forma, e o prazo de pagamento, as regras sobre a repetição de indébito, a prescrição e a decadência do direito. As formas de realizar o pagamento estão enumeradas no artigo 162 do CTN: “O pagamento é efetuado: I- em moeda corrente; II- nos casos previstos em lei, em estampilhas, em papel selado, ou por processo mecânico”. Essa relação não é taxativa. Como o Código é de 1966, passou-se a existir outras formas de pagamento, como os eletrônicos pela internet, que também são válidos até hoje.

Os parágrafos do artigo 162, detalham as formas de recebimento dos pagamentos, como o caso de pagamento em cheque, pois, faz-se necessário sua compensação para que se dê a extinção do crédito tributário.

O pagamento, consiste tão somente na extinção da relação jurídica tributária em que o contribuinte, sujeito passivo, entrega ao fisco, sujeito ativo, determinada quantia, representada por uma das formas descritas no artigo 162 do CTN, e quite sua dívida, extinguindo assim concomitantemente o crédito tributário e a obrigação tributária.

De acordo com o conceito de tributo contido no artigo 3º do CTN, não se admite o pagamento em bens ou serviços. De acordo com o trecho que segue “... tributo é uma prestação pecuniária compulsória expressa em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”.

Uma observação a ser feita, é que o pagamento deve ser realizado de forma integral, ou seja, em sua totalidade, não se extinguindo o crédito pelo parcelamento, o qual apenas suspende a exigibilidade até a quitação total de todas as parcelas. Após a quitação do parcelamento é que enfim, o crédito será extinto.

O artigo 157 do CTN, faz uma observação interessante ao nosso trabalho: “A imposição de penalidade não elide o pagamento integral do crédito tributário”. Ou seja, o legislador quis dizer, que mesmo que o Contribuinte sofra uma condenação penal, não afasta a obrigação de quitar o crédito tributário. Segundo Adilson Rodrigues Pires, em seu artigo sobre Extinção do Crédito Tributário (p.191, 2016):

O artigo dispõe que a imposição de uma pena pelo sujeito ativo não é o bastante para se extinguir a obrigação. Ora, se o crédito tributário é constituído do tributo e da multa, e se uma obrigação é composta dessas duas parcelas, o pagamento de apenas uma não extingue a relação jurídica, subsistindo a obrigação pela parte que não foi paga.

As penalidades sancionadas pelo pagamento fora do prazo está no artigo 161 do CTN: “O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”. Em complemento o §2º desse artigo estipula que o débito pendente de solução de consulta formulada à autoridade administrativa dentro do prazo para pagamento do tributo suspende a exigência dos juros e a aplicação de penalidade.

Ainda sobre os artigos do CTN que disciplinam como devem ser efetuados o pagamento, temos o 158, “O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:”, ou seja, por pagar um crédito referente a um tributo da União, não quita outros tributos também da União, ou de qualquer outro ente, apenas o que se fez o pagamento.

Temos ainda o artigo 163, também importante, que trata da imputação ao pagamento, impõe a ordem em que os créditos devem ser satisfeitos. No Direito Tributário os critérios de imputação estão previstos em lei, com isso fica excluída, a iniciativa do contribuinte ou da administração tributária.

Nos casos, que ocorra pagamento a maior, ou realizado indevidamente, como nos casos de erro na identificação do sujeito passivo ou de falha na determinação da alíquota a ser aplicada nos cálculos, o devedor tem direito à restituição integral dos valores pagos indevidamente ou a maior, devendo fazer isso no prazo de cinco anos.

STJ: “A declaração de inconstitucionalidade de lei que instituiu contribuição previdenciária é suficiente para justificar a repetição dos valores indevidamente recolhidos. O único pressuposto para a repetição do indébito é a cobrança indevida de tributo, conforme dispõe o art. 165 do CTN” – AgRg no AREsp 242.466-MG, rel. Min. Castro Meira, j. 27-11-2012”.

## **2.6- Evasão e Elisão Fiscal**

Elisão fiscal e evasão fiscal são institutos do direito tributário oposto, enquanto um expressa uma não incidência tributária permitida por Lei, o outro é um “jeitinho” dado para fugir da tributação, através de um ato ilícito, ou seja, não permitido pela Lei.

Como dito a diferença entre a elisão e evasão fiscal é caracterizado pela questão da legalidade dos atos. Pois, no que seja possível evitar que o fato gerador ocorra, permitindo a redução da carga tributária, seria a elisão fiscal. Enquanto que na evasão fiscal esses mesmos atos de evitar o fato gerador e reduzir a carga tributária não está amparado em lei, são práticas ilícitas cometidas por contribuintes com o fito de sonegar e cometer fraudes fiscais.

No direito, os comportamentos podem ser classificados como lícitos ou ilícitos. Os lícitos são aqueles que estão de acordo, e os ilícitos aqueles contrários, à ordem jurídica, ou seja, ao direito objetivo. Se faz necessário ainda uma distinção entre a licitude e a legalidade. Onde o campo da licitude é bastante amplo, abrange todas as situações, todos os comportamentos, previstos ou não em lei. Enquanto que o campo da legalidade diz respeito apenas ao que está previsto em lei.

No Direito Tributário, o conjunto de normas que regulam a instituição e a cobrança de tributos, só prevalece o princípio da legalidade, a ilicitude ou licitude dos comportamentos ou atos veremos no Direito Penal. Pois, não há tributo sem que a lei estabeleça, conforme preceitua o Princípio da Legalidade previsto no artigo 150, I da CF/88. Se o fato não está previsto na lei tributária, a ocorrência é irrelevante para o Direito Tributário, ou seja, integra o campo da não incidência.

Muitos contribuintes confundem evasão fiscal, com planejamento tributário. Tendo em vista essa confusão, iremos esclarecer esse conceito no momento da realização do planejamento tributário, considerando como ilícito tributário, ato contrário a lei, relacionado com a obrigação principal ou acessória. Uma violação da norma jurídica, de acordo com a lei 4729/65, que estabelece em seu artigo 1º:

Art. 1º - Constitui crime de sonegação fiscal:

I – Prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II – Inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública.

A sonegação, portanto, pressupõe necessariamente a ocorrência do fato gerador. Só há sonegação quando alguém tenta simular, esconder ou descaracterizar o fato gerador já ocorrido; ou ainda, simular ou dissimular condições pessoais suscetíveis de afetar a obrigação tributária.

O contribuinte que deseje realizar um planejamento tributário terá, portanto, que adotar um procedimento preventivo, de antecipar-se ao fato, prevendo a sua ocorrência e adotar um procedimento lícito, a fim de evitar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou ainda adotar uma alternativa legal que esteja ao seu alcance para reduzir a carga tributária. Do contrário, mesmo agindo preventivamente, o contribuinte pode cometer fraude, ato simulado ou abuso de forma jurídica.

Por mais que pareça claro o entendimento dos mais variados autores, no sentido da licitude da escolha, pelo contribuinte, do caminho menos oneroso para chegar ao seu objetivo desde que opte por uma solução que a lei não proíba nem declare ilegítima, é essencial aprofundar mais o exame do que é permitido e do que não o é. Qualquer esforço para delimitar as possibilidades do contribuinte e as soluções a ele vedadas, a licitude formal é uma premissa necessária da validade de qualquer ato jurídico, e não apenas da elisão, em oposição a evasão. Existe muita controvérsia quanto a conduta assumida pelo contribuinte, mas a licitude muitas vezes é uma linha tênue entre o legal e o ilegal.

### **2.6.1 – Direito Tributário Punitivo**

Se fosse permitido a alegação de ignorância de Lei Fiscal, estaríamos seriamente embaraçados na Ação do Estado contra os sonegadores de tributos. Pois, seria um pretexto para favorecer os sonegadores de fato, das penalidades da justiça como supostos homens de boa fé.

A opção entre considerar determinada conduta como sendo um crime ou de entender que o contribuinte desconhecia a lei, ou ainda que foi uma tentativa de realizar um planejamento tributário, e remetê-la para o âmbito de um ilícito administrativo, pertence ao legislador. Essa escolha, deverá estar fundada em uma detalhada análise, uma vez que, a transferência para o Direito Penal deve, sempre, ser feita com prudência.

A sanção penal tributária pode se revestir de uma pena privativa de liberdade ou de uma pena de multa, enquanto que, na esfera administrativa não se admite penas. Outra importante distinção é de caráter processual: a competência para aplicar a sanção penal é do Poder Judiciário, enquanto a administrativa é imposta pelo Executivo.

A confirmação ou não que o ilícito fiscal aconteceu e conseqüentemente o crime foi realizado, depende de um processo administrativo, que irá culminar ou não no lançamento definitivo do crédito tributário, e daí a persecução criminal.

### **3- Conceito de Direito Penal**

Antes de entramos na essência dos crimes tributários faz-se necessário falar sobre o Direito Penal, conceitua-lo e vemos a sua junção com o Direito Tributário, no que seria o Direito Penal Tributário.

Paulo Queiroz<sup>12</sup> em seu livro Direito Penal, diz: “Simplificadamente, o direito penal ou direito criminal é a parte do ordenamento jurídico que define as infrações penais (crimes e contravenções) e comina as respectivas sanções (penas e medidas de segurança)”. Maximilianus C. A. Fuher<sup>13</sup>: “Direito Penal é o ramo do Direito Público que define as infrações penais, estabelecendo as penas, e as medidas de segurança”. Livro Exame da Ordem<sup>14</sup>, “O direito penal é o conjunto de normas (Direito Objetivo) jurídicas que regulam o poder punitivo do Estado (Direito Penal

---

<sup>12</sup> Paulo Queiroz em seu livro Direito Penal – Parte Geral (p. 03, 2010)

<sup>13</sup> Maximilianus C. A. Fuher (p. 13, 2016)

<sup>14</sup> Livro Exame da Ordem (p. 163, 2016)

Subjetivo), estabelecendo as penas e as medidas de segurança aplicáveis a quem viola as referidas normas”.

O direito penal se divide em direito penal objetivo e direito penal subjetivo. O direito penal objetivo são as normas que regulam as ações do Estado, que é o titular do direito de punir, dessa punição nasce o direito penal subjetivo.

Para Rogério Greco<sup>15</sup>: “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”.

### **3.1- Direito Penal e a Constituição Federal**

Assim como falamos sobre a influência da Constituição Federal sobre Direito Tributário, falaremos da influência também no Direito Penal e seus princípios.

Todo direito nasce e morre na Constituição Federal, fundamento que é a validade da ordem jurídica, porque as leis, ao menos em tese, não formam um conjunto desordenado de disposições, mas um sistema que pretende ser lógico, coerente e hierarquizado, estando todas as normas vinculadas ao texto constitucional, pois é a Constituição que estabelece pressupostos de criação, vigência e execução do resto do ordenamento jurídico. Com isso, a legislação infraconstitucional criada deve estar de acordo com os princípios e regras pré-estabelecidos na Constituição, sob pena de serem consideradas inconstitucionais e sem efeito.

Além disso, é também a Constituição que define o perfil do Estado, assinalando os fundamentos, objetivos e princípios basilares, em especial os contidos no artigo 5º, que vão governar a sua atuação, motivo pela qual, como manifestação da soberania do Estado, o direito penal, deve expressar essa conformação político-jurídica contida na Constituição. E mais, deve traduzir valores da dignidade da pessoa humana, da liberdade, da justiça e da igualdade, que constituem direitos fundamentais elencados na Constituição e devem refletir no Direito Penal.

Em seu artigo 5º a Constituição prevê os princípios penais e processuais limitadores punitivos, como o da legalidade e o devido processo legal. E tais princípios exercem essencialmente uma dupla função de constituírem um limite à

---

<sup>15</sup> Rogério Greco, (p. 34, 2017)

intervenção do Estado, dando garantias, e ao mesmo tempo sendo instrumento de justificação dessa intervenção, legitimando. Motivo pelo qual tanto serve à legitimação quanto à deslegitimação do sistema.

O Estado e o Direito penal estão vinculados, de forma estreita pelo fato de o Estado ditar as regras jurídico-penais, além de ser o titular do direito de punir. O direito penal constitui um dos instrumentos, de que se vale o Estado para realização de suas funções constitucionais, como assegurar a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança, à dignidade, já que ao criminalizar, não se persegue senão a proteção subsidiária da liberdade e da vida, resguardando a inviolabilidade do constituinte.

Existe uma hierarquia entre a Constituição e o direito penal que é, ao mesmo tempo formal e valorosa, na medida em que se obrigam à realização de fins constitucionais. Consequentemente, a definição das finalidades do Estado se prestam ao fim comum de possibilitar a convivência social, assegurando níveis minimamente toleráveis de violência, por meio da prevenção, repressão, de ataques a bens jurídicos constitucionalmente relevantes.

### **3.2 – Princípios Penais Constitucionais**

Ao conceituar o direito penal, falamos das garantias, do cidadão e a face do exercício do direito de punir do Estado, porquanto semelhante ao poder, que não é absoluto, encontra limites no próprio texto constitucional.

Os princípios nasceram historicamente e permanecem constitucionalmente, como garantias individuais, de modo que, para bem compreendê-los e interpretá-los, é fundamental não perder de vista que existem para proteger o cidadão contra possíveis reações públicas ou privadas arbitrárias, e não para pretextar atuações abusivas do Estado em nome da segurança pública.

#### **3.2.1- Princípio da Legalidade e Irretroatividade da Norma Penal mais severa.**

O referido princípio se encontra no artigo 5º, XXXIX, da Constituição Federal, dispondo que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Significa que só por lei, em sentido estrito, emanada do poder legislativo, o Estado poderá legislar sobre matéria penal, definindo crimes ou contravenções, com a indicação das sanções respectivas. Sendo, portanto, inconstitucionais os atos legislativos que, sem revestirem o status de lei, pretendam

definir crimes ou cominar penas. Compete privativamente à União legislar sobre direito penal.

Atos legislativos podem eventualmente dispor sobre matéria penal sempre que a hipótese não seja a de definir crimes nem a de cominar penas ou aumentar o rigor punitivo, e sim a de conceder benefícios ou similar. Nada impede que outra norma possa dispor sobre matéria penal, desde que favorável ao réu. O princípio é aplicável a toda e qualquer intervenção penal que implique privação ou restrição a direito ou liberdade do agente.

Veremos mais à frente no terceiro capítulo, a aplicação da irretroatividade da lei mais severa para o contribuinte que cometeu o crime tributário, e a retroatividade com a lei mais benéfica, onde ajudou contribuintes que realizaram o pagamento do crédito tributário a se livrar da incriminação penal, tema discutido no presente trabalho.

### **3.2.2- Princípio da Anterioridade e da Irretroatividade da Lei Penal**

Outro princípio importante para o desenvolvimento do trabalho, é o da anterioridade, que significa que a lei deve necessariamente preceder às infrações penais nela previstas como condição de validade, pois ao contrário a norma acabaria por incidir sobre comportamentos que até então não constituíam ilícito penal ou que eram punidos menos gravemente. Com isso, a nova lei somente poderá ser aplicada a fatos que já ocorreram, ou seja, fatos passados não serão atingidos pela nova lei. Mas excepcionalmente, a norma operará retroativamente, alcançando situações anteriores a seu início, sempre que for mais benéfica para o infrator, seja por ser mais branda, seja descriminalizadora da conduta. Dispõe assim a Constituição Federal em seu Artigo 5º, XL: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

### **3.2.3 – Princípio da Razoabilidade da Lei**

É necessário que o legislador, mesmo atento aos valores e garantias contidos na Constituição, seja razoável, ou seja, não arbitrário. Estabelecendo uma proporção entre o objetivo desejado com a criminalização e a medida adotada, a fim de que permaneça no razoável.

Como exemplo a esse princípio dentro da visão tributarista de Edivaldo Brito (2016, p. 152) temos: “não se deve apenar com prisão (reclusão ou detenção) uma

simples ação tributária, que não tenha nenhuma característica de uma ofensa a esses valores da chamada ordem pública em geral”.

#### **3.2.4- Princípio da Proporcionalidade da Sanção**

Esse é o princípio que determina uma pena justa, proporcional ao delito cometido, onde deve haver uma ponderação por parte do juízo, em determinar a pena. Existe uma proporção entre o bem jurídico lesionado e o bem que pode alguém ser privado pela gravidade da pena. O legislador deve dentro dos valores e garantias constitucionais, observar a proporcionalidade da sanção.

Beccaria<sup>16</sup> na conclusão de seu opúsculo diz: “a pena, para não ser um ato de violência contra o cidadão, deve ser essencialmente pública, pronta, necessária, a menor das penas aplicáveis nas circunstâncias dadas, proporcionada ao delito e determinada pela lei”.

Tal princípio, compreende a proibição de excesso, a proibição de insuficiência de intervenção jurídica, com isso a sanção penal não deve ser desproporcional nem para mais e nem para menos.

Paulo Queiroz (2010, pg. 55), define o princípio da proporcionalidade nos dando uma ampla visão e importância do mesmo:

O princípio da proporcionalidade é hoje o mais importante princípio de todo o direito e, em particular, do direito penal. Pode-se mesmo dizer que tudo em direito penal é uma questão de proporcionalidade, desde a sua existência mesma, passando pelos conceitos de erro de tipo, de legítima defesa, de coação irresistível, incluindo toda a controvérsia em derredor da responsabilidade penal da pessoa jurídica, até chegar às causas de extinção de punibilidade, pois o que se discute é, em última análise, em todos esses casos, a necessidade, adequação, proporcionalidade, enfim, de intervenção jurídico-penal.

#### **3.2.5- Princípio da oportunidade e Subsidiariedade do Direito Penal**

Esse princípio adota critérios seletivos, ou seja, mede a gravidade e/ou insignificância da falta, para fins de saber se delito merece investigação. O princípio da insignificância vem como consequência da aplicação do princípio da oportunidade.

Quanto ao princípio da subsidiariedade do direito penal, citaremos as sábias palavras de Edivaldo Brito (2016, pág. 154), “O Brasil é o único país que está na contramão da história, ao criminalizar fatos tributários como instrumentos de ilícito

---

<sup>16</sup> Beccaria (Dos delitos e das penas, trad. Paulo Oliveira. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1980, § XLII) na conclusão de seu opúsculo.

dessa natureza. O direito penal é, hoje, subsidiário. O Estado somente pode usar a pena quando outros critérios de controle social já se esgotaram”.

### **3.2.6- Princípio da Insignificância**

Lembremos que, estamos citando os princípios que norteiam o direito penal, não em sua totalidade, mas apenas os que se fazem necessário a compreensão e estrutura do presente trabalho.

Por fim e não menos importante falaremos sobre o princípio da insignificância, muito importante nesse contexto, uma vez que, ele é utilizado em vários julgados de crimes tributários, livrando da sanção penal alguns contribuintes pelo montante do crédito inadimplido.

Não se justifica que o direito penal incida sobre comportamentos insignificantes de fatos concretamente irrelevantes. Consistindo em apurar a afetação que a conduta faz ao bem jurídico atingido, ou seja, a afetação mínima do bem tutelado não autoriza a criminalização.

Renato Marcão<sup>17</sup> em seu livro diz: “A falta de lesividade torna a conduta penalmente irrelevante, e em casos tais, embora se reconheça a tipicidade formal, não haverá tipicidade material”.

O princípio da insignificância incide quando presentes, cumulativamente, as seguintes condições objetivas: (a) mínima ofensividade da conduta do agente, (b) nenhuma periculosidade social da ação, (c) grau reduzido de reprovabilidade do comportamento, e (d) inexpressividade da lesão jurídica provocada. (Pág. 67-68).

O Brasil adotou o critério da insignificância com a Lei n° 9.469 de 1997, modificada pela lei n° 11.941/2009 onde diz em seu Art. 1º-B: “Os dirigentes máximos das empresas públicas federais poderão autorizar a não-propositura de ações e a não-interposição de recursos, assim como o requerimento de extinção das ações em curso ou de desistência dos respectivos recursos judiciais, para cobrança de créditos, atualizados, de valor igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais), em que interessadas essas entidades na qualidade de autoras, rés, assistentes ou oponentes, nas condições aqui estabelecidas”.

Ainda em se tratando de crimes contra a Fazenda Nacional, que são os crimes tratados neste trabalho, o Supremo Tribunal Federal, com base na lei n°

---

<sup>17</sup> Renato Marcão, Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, Saraiva, 2017, pág. 65.

10.522/2002 em seu artigo 20: “Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”. Têm admitido o princípio da insignificância.

Essa renúncia só se dará na execução do crédito penalmente, mas na seara da cobrança administrativa a dívida continuará, sem haver o perdão, não ocorrendo a intervenção menos grave, civil, tampouco a mais grave, penal. Apesar de ser uma lei federal, a mesma deverá ser aplicada pelos Estados membros e o Distrito Federal. Hoje esse valor de R\$ 10.000,00 (Dez Mil Reais) já está superado pelo advento da portaria nº 75/2012, onde foi alterado o valor limite para não executividade, para R\$ 20.000,00 (Vinte Mil Reais), valor esse que passa a ser insignificante, em relação ao bem jurídico da ordem tributária. Podendo somente se cogitar tipicidade penal diante de ofensa superior a lesão de R\$ 20.000,00 (Vinte Mil Reais).

### **3.3- Ilícito Penal e Ilícito Não Penal**

O direito penal não constitui um sistema exaustivo de ilicitudes ou ainda de proteção de bens jurídicos, como a vida, a integridade física, honra, etc., mas sua intervenção se deve a presunção de fracasso de outras formas de controle. Com isso verificamos que existe um ilícito penal e um ilícito não penal, onde os distinguimos de forma quantitativa.

Entretanto, definir ou não determinados comportamento como delituosos ou contravencionais, para os submeter em seguida a uma disciplina do direito penal, é uma questão de conveniência política. A distinção entre sanções penais e administrativas se deve a quem tiver maior rigor. Assim, quando o direito administrativo-tributário pune quem comete contrabando ou descaminho com a perda da mercadoria apreendida, o mesmo ato se encontra no código penal no artigo 334, como crime, que comina em uma pena de um a quatro anos. Art. 334, Código Penal: “Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria: Pena reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos”.

Ao julgar a repressão de forma administrativa ou civil, o Estado pode renunciar à intervenção penal, descriminalizando comportamentos, ora classificados

como ilícito penal, com previsão no código penal. Pois existe uma diversidade de tratamentos, onde a lei não obedece a um critério, mas a um ponto de vista de conveniência.

O professor Edivaldo Brito diz o seguinte sobre a ilicitude tributária (pág. 152):

Essa ilicitude haveria de decorrer de uma ofensa a valores sociais configurados, assim como bem jurídico, atingido pela ilícita conduta humana em sua interferência intersubjetiva e que se trate de bem jurídico da ordem pública em geral. Não é criminalizável a conduta que atinge bem jurídico da ordem pública administrativa – a tributação por exemplo – ou da ordem privada.

### 3.4 – Infrações Penais

As infrações penais podem consistir em crimes, ou delitos e ainda contravenções. No Brasil, adotamos somente os crimes e contravenções, uma classificação bipartida. O Código Penal, dispõe o artigo 1º: “considera-se crime a infração penal a que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente, pena de prisão simples ou de multa, ou ambas, alternativa ou cumulativamente”. Mas a Constituição Federal admite outras penas que não a prisão e multa, como as penas restritivas de direito.

Rogério Greco<sup>18</sup> analisa o artigo citado acima em seu livro dizendo: “Como se percebe pela leitura do mencionado artigo, a Lei de Introdução ao Código Penal não definiu o conceito de crime ou mesmo de contravenção penal, trazendo, unicamente, um critério de distinção entre ambos. Podemos extrair do texto legal, entretanto, que a infração penal é o gênero, do qual são suas espécies os crimes e as contravenções penais”.

Assim como não existe distinção entre ilícito penal e ilícito civil, também a diferenciação entre crimes e contravenções é puramente de grau, quantitativa, ou seja, é por meio da pena cominada em abstrato ao tipo penal incriminador que chegamos à conclusão se estamos diante de um crime ou de uma contravenção penal.

Os ilícitos penais são infrações mais graves, por isso que punidos com reclusão ou detenção, e eventualmente multa, de forma cumulativa, o ilícito civil, são infrações de menor potencial ofensivo, sancionadas com prisão simples ou multa.

Embora sejam dois os tipos de infrações penais, os crimes e as contravenções, muitas vezes ocorre que contravenções sejam transformadas em

---

<sup>18</sup> GRECO, p. 222, 2017

crimes, não ocorrendo o inverso, pois os crimes são mais gravosos. Dependemos muito do interprete da lei e algumas vezes do clamor popular.

No caso em questão desse estudo, condutas ilícitas praticadas por contribuintes de impostos, são transformadas, de acordo com os ditames da lei, em infrações penais, regidas de acordo com o código penal, levando a tais contribuintes uma pena restritiva de liberdade ou restritiva de direitos, a depender da classificação do crime. Mas tais infrações merecem ser tratadas de forma tão rígida a ponto de levar empresários a cadeia? Tema polêmico e com muitas discussões que achou uma forma de extinguir a punibilidade recolhendo aos cofres públicos o erário devido. O que veremos mais à frente.

### **3.5- Direito Penal da Culpa**

Autores como o Professor Edivaldo Brito, muitas vezes referendado no presente estudo, por se tratar de um estudioso apaixonado e que levanta assuntos que geram controvérsias de opiniões. O mesmo questiona a existência de um direito penal tributário ou direito tributário penal, justificando da seguinte forma: “Se o fato criminalizado foi praticado em circunstâncias tributárias, há de ser tipificado no regime jurídico criminal e, em consequência, submeter-se à teoria geral do direito penal, que dá agasalho, primordialmente, ao chamado direito penal da culpa”.

Muitas das vezes a ilicitude cometida está por trás de uma pessoa jurídica, e a mesma não pode ser criminalizada pela conduta, por não haver previsão, com algumas exceções previstas na Constituição Federal, como no art. 225, sobre os crimes ambientais. A criminalização recai sobre sócios e/ou administradores e também contadores, sendo que estes têm que ter a consciência da conduta, do que ela representa e operar com ânimo de cometer o crime. Crime este que será alcançado por um Direito Penal Tributário, ou um Direito Tributário Penal, ou apenas pelo Direito Penal, representados pelo Direito Penal da Culpa, separando essas pessoas físicas das pessoas jurídicas com o fim de criminalizar a conduta e operar com a pena cominada proporcionalmente ao ilícito cometido.

### **3.6 - Breve comentário sobre a Criminologia**

Hoje em dia ouvimos no noticiário delitos econômicos, financeiros, tributários, previdenciários, lavagem de capital, evasão de divisas, corrupção política, entre

outros. Todos eles estão no grupo dos crimes que causam danos sociais, muitas das vezes com o dinheiro público.

A criminologia tem estudado a delinquência econômica, que é chamada desde Sutherland, de criminalidade do colarinho branco, ou seja, “White-collar crime”. A teoria sociológica de Sutherland foi consolidada a partir da análise dos vários delitos cometidos por 70 empresas, onde tratou da delinquência cometida nos negócios, por empresários que queriam ganhar vantagem de forma ilícita, com desvios de fundos, quebra de concorrência entre outros delitos, onde se beneficiavam da impunidade, por vezes pelo próprio Estado que as deveria punir.

Dentro da teoria sociológica (criminológica) de Sutherland<sup>19</sup>, podemos destacar três premissas:

- 1- Da visão clássica do crime-indivíduo se passa para a visão do crime-sistema ou crime-organização (ou seja: o crime não é fruto das características psicológicas ou patológicas dos indivíduos, sim, é algo que se aprende no processo de socialização e interação com as demais pessoas; contesta-se, com isso, a teoria lombrosiana do criminoso nato);
- 2- Da visão clássica do crime-pobreza se passa a consideração do crime-poder (crime dos poderosos, das elites dominantes, dos dominadores). Não é verdade que somente os pobres delinquentes, visto que os ricos e poderosos também cometem crimes;
- 3- Da visão clássica do crime-dama ocasional (assassinato, roubo etc.) se passa para o paradigma do crime-regular (o crime faz parte da vida normal das pessoas, o crime está presente na vida cotidiana das pessoas, grupos e instituições, sobretudo do Estado).

Um estudo iniciado há tanto tempo, mais que parece os dias atuais, pois a criminologia só vem crescendo, a ganância pelo lucro sem fim dos grandes empresários, o dito crime do colarinho branco cada vez mais toma corpo em nossa sociedade.

Os crimes contra a ordem tributária é um grande exemplo dessa criminologia, crimes de sonegação fiscal, descaminhos, apropriação indébita. O crescimento foi tamanho que ganhou lei própria, a Lei nº 8.137/90 e tipificação no Código Penal Brasileiro.

### **3.7 - Direito Penal Tributário**

---

<sup>19</sup>Cf. GARCÍA PABLOS DE, OLINA, Antônio e GOMES, L.F., Criminologia, 7.ed., São Paulo:RT,2010, p. 300 e ss.

Nas últimas décadas os crimes contra a ordem tributária vêm se destacando no Direito Penal, seja pela produção jurisprudencial da matéria, seja pelo cenário tributário brasileiro.

A lei nº 8.137/90 revogou tacitamente a lei nº 4.729/65, que definia crimes de sonegação fiscal, assim como, o artigo 279 do Código Penal. A nova lei foi fundamental na normatização em torno dos delitos tributários, pois sofreu influências das ideias criminológicas. Os delitos contra a ordem tributária se encontram nos dispositivos dos artigos 1º e 2º, onde estão os crimes comuns, enquanto que o artigo 3º define os crimes.

Mesmo sofrendo influência de outras leis, a maior fonte dos dispositivos penais tributários vem do Código Tributário Nacional, que faz esse *link* entre o direito penal e o direito tributário para uma análise específica sobre a criminalidade tributária. Tendo essa análise criminológica os referidos tipos penais em branco, que sofrem uma necessária integração por elementos conceituais e explicativos do próprio direito tributário.

Se o fato criminalizado foi praticado em circunstâncias tributárias, há de ser tipificado na lei sobre crimes contra a ordem tributária, ou não se enquadrando no tipo ali classificado, conseqüentemente será, submetido à teoria geral do direito penal, que dá espaço ao direito penal da culpa.

### **3.7.1 - Bem Jurídico Protegido**

A jurisprudência no tocante ao bem jurídico protegido diz:

No crime de sonegação fiscal o bem jurídico tutelado não é o patrimônio ou erário de cada pessoa jurídica de direito público titular de competência para instituir e arrecadar tributos – fiscais (entes federativos) ou para fiscais (entidades autárquicas) – mas, sim, a ordem jurídica tributária como um todo.<sup>20</sup>

O direito penal protege a um bem jurídico contra ofensas, contra lesão ou risco de lesão, protegendo a sociedade, com valores encontrados na Constituição Federal.

O direito penal possui regras que limitam o exercício do poder punitivo do Estado, onde existe uma disciplina das necessidades de intervenção, cominando sanções de natureza punitiva. O legislador não age desmedidamente, a permitir os

---

<sup>20</sup> STJ, REsp 1.294.687/PE, 6ª T., rela. Mina. Maria Thereza de Assis Moura, j. 15-10-2013, Dje de 24-10-2013.

mecanismos de controle do poder, ao contrário, atua na contenção do poder punitivo.

O poder de punição do legislador representa a forma mais brutal de intervenção estatal na vida do ser humano, pois pode ocorrer na perda da liberdade. Em contrapartida, pode vir a interceder por meios não punitivos, na resolução de conflitos

O princípio da ofensividade ao bem jurídico, coloca o Estado em ponto de intervenção, sempre que se fizer necessário, permitindo que o direito penal haja quando o agente pratique alguma ação que agrida ao bem jurídico protegido.

Na hipótese dos crimes contra a ordem tributária, há uma característica especial a ser verificada quando se trata do bem jurídico, pois a ofensa permitirá a tipificação penal, de acordo com a amplitude do tipo praticado, não se limitando a qualquer aspecto da tributação.

Diante deste entendimento cabe estabelecer em que momento ocorreu o delito, se o bem jurídico sofreu a lesão ou perigo concreto de lesão. Justificando, com isso, a intervenção do direito penal.

A definição do momento em que o sistema tributário é colocado em risco efetivo, assim como a indicação de que ocorreu um crime, ou seja, o ilícito tributário, foi construído a partir da jurisprudência, tendo como base o princípio da insignificância, precificando, atribuindo um valor para que fosse determinado a ocorrência de um delito material, que hoje está limitado ao valor de R\$ 20.000,00 (Vinte Mil Reais).

A construção jurisprudencial da matéria teve como base o art. 20 da Lei n° 10.522/2002, que dispõe sobre o cadastro informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais, com redação dada pela Lei n° 11.033/2004, e tratada no conceito do princípio da insignificância.

A partir desse regramento, passou a doutrina e a jurisprudência a entender que a dispensa executiva de dívidas até o valor de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) produziria o efeito penal de incidência do princípio da insignificância.

Mas, com o advento da portaria MF n°. 75/2012 o valor foi alterado, acompanhando a economia, de não executividade do crédito tributário para R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), produzindo assim uma irrelevância administrativo-tributária até o limite desse valor, o qual, repercute no âmbito criminal, passando a

se considerar insignificante, em relação ao bem jurídico da ordem tributária, a lesão de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Quando fala-se hoje em crime contra a ordem tributária, os crimes de resultado material, é necessário observar que somente haverá tipicidade penal, se a ofensa for maior que o mínimo estipulado, lembrando que a cobrança administrativa e cível prosseguirá.

### **3.7.2 -Sujeitos do Direito Penal Tributário**

Ao observamos a Lei n°. 8.137/90, nos seus dois primeiros artigos, que tratam dos crimes tributários, verifica-se então, igualdade de tratamento, na definição do sujeito ativo e do sujeito passivo, e uma diferenciação, no que tange o artigo 3°.

Os artigos 1° e 2° da Lei n°. 8.137/90, assim como nos artigos 168-A, 334 (segunda parte) e 337-A, todos do Código Penal, igualmente definidores de delitos tributários, não exige do sujeito praticante da conduta ilícita, qualquer condição especial. Com isso tal conduta poderá ser praticada por qualquer indivíduo.

Podemos mencionar ainda em relação a esses dispositivos, que o sujeito ativo do delito será o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa sobre quem incide a obrigação tributária. Fala-se na pessoa natural destinatária da obrigação tributária. Caso a conduta praticada seja acobertada, camuflada, pela figura da pessoa jurídica, deve haver a efetiva descoberta dos agentes, pessoas físicas, que atuaram no possível delito, com a individualização das condutas deles, lembrando que no Direito Penal a responsabilidade é necessariamente subjetiva.

Entretanto, deve-se sempre ir em busca do verdadeiro autor do ilícito tributário, não se presumindo a responsabilidade pela condição de sócio, gerente ou contador. Em algumas situações, será importante a condição daquele que tem o poder de mando e decisão, na forma prescrita pelo artigo 13, §2°, do Código Penal Brasileiro:

Art. 13- O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

§2°- A omissão é penalmente relevante quando o omitente devia e podia agir para evitar o resultado. O dever de agir incumbe a quem:

- a) tenha por lei obrigação de cuidado, proteção ou vigilância;
- b) de outra forma, assumiu a responsabilidade de impedir o resultado;
- c) com seu comportamento anterior, criou o risco da ocorrência do resultado.

Como dito anteriormente precisa haver dolo na conduta dos agentes, seja ele o sócio, gerente, administrador e até mesmo o contador, para cometer os crimes previstos nos artigos primeiro e segundo da Lei nº 8.137/90, já o prescrito no artigo terceiro precisa de uma condição especial para o ilícito penal, o mesmo deve ser praticado por um agente que exerça função pública e que o ato praticado ocorra em razão ou no exercício dessa função pública.

De acordo com o código penal em seu artigo 327 e a observação do §1º, do mesmo artigo, o conceito de funcionário público é:

Art.327- considera-se funcionário público para efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§1º- equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

Conclui-se com isso, que qualquer pessoa que se encaixe na descrição contida no artigo 327 *caput* e §1º, do código penal brasileiro, se encontram em condições cometer um ilícito penal perpetrado no artigo 3º da lei nº 8.137/90, sendo sujeito ativo no delito.

Em todos os casos acima citados o Estado figurará como sujeito passivo dos delitos cometidos contra a ordem tributária.

### **3.8 – Requisito Subjetivo dos Crimes Tributários**

O elemento subjetivo do tipo penal discutido nesse trabalho é o dolo, ou seja, a livre vontade e a consciência da prática do crime.

A conduta tem que ser consciente da vontade de não pagar ou reduzir o tributo. Não há forma culposa na prática do crime tipificado no art. 1º da lei nº 8.137/90, levando a uma investigação atenta do caso concreto para descobrir a intenção do agente, avaliando se ocorreu ou não o ilícito penal. Renato Marcão<sup>21</sup> diz: “Não comete crime contra a ordem tributária, mas tão somente infração administrativa de natureza tributária, o agente que por negligência ou imperícia justificável nas circunstâncias, sua ou de seu contador, recolhe tributo em valor menor do que o efetivamente devido”.

---

<sup>21</sup> Renato Marcão, Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, Saraiva, 2017, pág. 74.

A sonegação fiscal não ocorre simplesmente pela falta de pagamento, por exemplo, se um contribuinte com dificuldades financeiras, que para conseguir arcar com as despesas mensais deixa de pagar os tributos daquele mês e do seguinte, esse fato não o faz ter cometido um ilícito penal, ou seja, ele não teve a intenção de sonegar o imposto, ele apenas não conseguiu cumprir a obrigação tributária daquele mês. Verificamos com isso, o quanto é perigoso uma análise superficial da situação, faz-se necessário que o agente seja imputado em uma conduta dolosa.

Existe também aquele agente que comete o crime, sem saber que sua conduta é criminosa, no caso do “Erro de tipo e Erro de proibição”. O erro de tipo exclui o dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei (art. 20, Código Penal) “O erro sobre elemento constitutivo do tipo legal de crime exclui dolo, mas permite a punição por crime culposo, se previsto em lei”. Quanto ao erro de proibição está no art. 21, do CP, “O desconhecimento da lei é inescusável. O erro sobre a ilicitude do fato, se inevitável, isenta de pena; se evitável, poderá diminuí-la de um sexto a um terço”. Em ambos os casos se exclui ou atenua a conduta do agente. Como o objeto desse estudo são crimes contra a ordem tributária, e nesse tipo penal não cabe a modalidade culposa, portanto não há crime. Mas como já dito, faz-se necessária uma análise sobre o caso concreto.

O Brasil possui jurisprudência sobre o assunto:

Descabe confundir interpretação errônea de normas tributárias, passível de ocorrer quer por parte do contribuinte ou da Fazenda, com o ato penalmente glosado, em que sempre se presume o consentimento viciado e o objetivo de alcançar proveito sabidamente ilícito.<sup>22</sup>

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, LEI 8.137 /90. **SONEGAÇÃO FISCAL. ERRO DE PROIBIÇÃO. INEXISTÊNCIA. OMISSÃO DE INFORMAÇÕES. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. REDUÇÃO.**

1. Afigura-se incorreto aduzir **erro** de proibição quando o agente possui total capacidade de entender o caráter ilícito de sua conduta e de comportar-se de maneira diversa. 2. A omissão de informações à Receita Federal acerca dos reais ganhos obtidos com atividade odontológica caracteriza, em tese, crime contra a ordem tributária. 3. Apelação provida em parte. (TRF1, Apelação Criminal, ACR 2649 GO, 0002649-60.2011.4.01.3500, publicado em 12-04-13)

Foram analisados em dois momentos, apresentados acima, um ocorrido em 1996 e outro 2013, e mesmo com toda essa explosão de canais (por assim dizer) de informações, não pode o legislador admitir que seja um homem mesmo sem muita instrução, mas ao mesmo tempo com uma grande experiência comercial, ou um

<sup>22</sup> STF, HC 72.584/RS, 2ª T. rel. Min. Maurício Corrêa, j. 17-10-1995, DJ de 3-5-1996, p. 13.900.

homem que se considere leigo das leis vigentes a época de sua declaração de Imposto de Renda, passe livremente como uma pessoa que apenas se engana, cometendo o crime prescrito no artigo 1º, Inciso I da Lei n. 8.137/90. “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;”

É uma situação que se faz necessário uma análise profunda do caso concreto, conforme descrito anteriormente.

### **3.9 - Ilícito Tributário *versus* Ilícito Penal**

É preciso deixar claro que o ferimento da lei tributária, apoiada na Carta Magna e no Código Tributário Nacional, podem fazer com que o legislador tipifique a conduta lesiva como um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na descrição da conduta de não pagar o tributo, agregando-lhe algo a mais, dolo específico, como na descrição da conduta descumpridora dos deveres instrumentais, fazer e não fazer com intenção fraudulenta. Todavia, se a infração é tal que não merece os cuidados do legislador penal, então não adentra o Código Penal, mantendo-se nos limites do Direito Tributário. Nesse caso, a infração tributária é apurada pelas autoridades administrativas competentes. Via de regra, as sanções são pecuniárias, ou seja, multas. Não são conversíveis em penas privativas de liberdade e, em alguns casos, passam da pessoa do infrator para os sucessores, tendo que apurar o responsável tributário, evitando a denúncia genérica.

Os elementos estruturais da infração tributária são identificados também na infração penal, mesmo que o Direito Penal seja caracterizadamente subjetivo, excepcionalmente apresenta algumas figuras de delitos objetivos.

Rogério Greco<sup>23</sup>, “A infração penal, portanto como gênero, refere-se de forma abrangente aos crimes/delitos e às contravenções penais como espécies”.

Esclarecido o conceito penal da Infração, impõe-se distinguir a infração fiscal (tributária) da infração penal, e discutir a respeito da ilicitude.

É preciso esclarecer que o ferimento da Lei fiscal pode fazer com que o legislador entenda a conduta como ilícita e conseqüentemente como um delito. O tipo na espécie tanto pode se basear na descrição na conduta de não pagar o

---

<sup>23</sup> GRECO (p. 222, 2017)

tributo, trazendo a figura do dolo específico, pois houve a vontade de fazê-lo, assim como no descumprimento dos deveres instrumentais, de fazer ou não fazer com intenção fraudulenta, criminosa. Contudo, se a infração não merece os cuidados do legislador penal, então tal conduta não será acolhida dentro dos ditames do Código Penal, e sim acolhida pelo Direito Administrativo e Tributário. Em regra, essas infrações são penalizadas pela aplicação de multas pecuniárias, não podendo ser conversível a pena privativa de liberdade.

Como já dito acima, embora o Direito Penal apresente, algumas figuras delitivas objetivas, em que não pesa à vontade, e sim a descrição da conduta delituosa em si, ele é extremamente subjetivo, levando-se em conta a vontade do agente, os delitos são dolosos ou culposos. Embora a infração fiscal apresente diversas características observáveis na infração penal, o ilícito fiscal não guarda semelhanças com as instituições e regras fundantes do Direito Penal. O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, em doloso e culposo, nem se classificam em erro de tipo ou erro de fato. Por isso, quando fala-se de ilícito tributário não pode-se definir como doloso ou culposo. O Direito Tributário impõe algumas regras práticas de interpretação que protege o contribuinte contra os excessos e/ou injustiças do Fisco.

A infração fiscal se caracteriza pelo simples descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não fazer previstos na legislação.

A questão objetiva sobre a infração fiscal aparece no CTN em seu artigo 136: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Para Sacha Calmon (p. 659):

O ilícito fiscal não guarda similitude com as instituições e regras fundantes do Direito Penal (evidentemente, a ressalva não prevalece nos crimes de fundo tributário, que são delitos penais). O ilícito fiscal, sem ser genuinamente objetivo, não se ramifica, contudo, em doloso e culposo. Tampouco se valorizam, dentro do tipo, o erro de direito e o erro de fato.

Depois de expor o conceito do direito tributário, do direito penal, seus princípios e chegarmos ao direito tributário penal ou direito penal tributário, estudaremos a fundo a Lei nº 8.137/90 e tudo que a cerca, a fim de que este estudo esclareça pontos das discussões sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito, extinguindo assim a punição apenas penal do ato ilícito cometido.

Passaremos então ao último capítulo do presente estudo, onde iremos tratar do tema propriamente dito, suas polêmicas, seus benefícios.

## **4- O Efeito do Pagamento como Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**

### **4.1 - Dos Crimes contra a Ordem Tributária**

Hugo de Brito Machado<sup>24</sup>, explica a expressão ordem tributária da seguinte forma:

A palavra ordem tem o mesmo sentido que tem na expressão ordem jurídica. Enquanto a expressão ordem jurídica designa o conjunto sistematizado de normas que compõem o direito positivo de um Estado, a expressão ordem tributária designa o conjunto das normas que disciplinam o exercício do seu poder de tributar. Assim como a ordem jurídica brasileira é uma só, compreendendo as leis federais, as estaduais e as municipais, a ordem tributária também é uma só, composta pelas normas da Constituição, das leis federais, complementares e ordinárias, das leis estaduais e das municipais. E ainda das normas de hierarquia inferior, editadas no âmbito de todos os entes públicos que exercem atividade de tributação.

Ao entender a ordem tributária pelas palavras de Hugo de Brito Machado, é possível analisar sobre o crime, tomando emprestada as sábias palavras de Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>25</sup>, no artigo sobre: A impunidade da macro delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem.

As teorias da aprendizagem social comprovam (o que já se sabia) que os ricos (poderosos) também delinquem. O crime, portanto, contrariamente ao que pensava Lombroso, não é hereditário (não tem origem no DNA de cada um); o crime se aprende mediante o contato com valores, atitudes, definições e pautas de condutas criminais no curso de normais processos de comunicação e interação do indivíduo com seus semelhantes. Criminosos existem em todas as classes sociais. Isso é o que afirma precisamente a teoria da ubiquidade (o crime faz parte de todas as classes: dominantes e dominadas).

Visto que, crimes contra a ordem tributária infringe leis de quaisquer esferas, seja ela municipal, estadual ou federal, pois a ordem tributária engloba todo o sistema tributário nacional, e ele pode ser cometido por qualquer um, principalmente por classes mais altas, que são os contribuintes mais abundantes, quanto mais tem, por mais é atraído.

---

<sup>24</sup> Hugo de Brito Machado (Crimes contra a ordem tributária, 4. Ed., São Paulo, Atlas, 2015, p. 328.)

<sup>25</sup> Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>25</sup>, no artigo sobre: A impunidade da macro delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem, 2016.

Os crimes contra a ordem tributária não poupam ninguém, nem o dinheiro público. A falta de arrecadação impossibilita a aplicação de recursos em diversos setores, como: educação, saúde e segurança. Isso ocorre devido a diminuição de arrecadação, a omissão, supressão, ou redução de valores a serem recolhidos, tipificando um tipo de crime que tem um alcance muito maior do que se imagina.

Dos crimes contra a ordem tributária ou práticas fraudulentas, ou ainda sonegação fiscal definidas nos arts. 1.º e 2.º da Lei n.º 8.137/90 que diz sobre a redução, retardamento ou supressão da cobrança dos tributos possuem o seu tipo legal delimitado por esta legislação específica, mas, somente estarão definitivamente constituídos pelo lançamento do crédito tributário.

O combate aos crimes contra a ordem tributária teve início com a Lei n.º 4.729/65, que definia os crimes de sonegação fiscal, em seu artigo 1º e incisos:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - Prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - Inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - Fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

A Lei n.º 8.137/90 revogou tacitamente a Lei n.º 4.729/65 e expressamente o então vigente artigo 279 do Código Penal. A nova lei chegou definindo e ampliando os atos ilícitos praticados contra a ordem tributária, antes restringindo a sonegação fiscal. Juntamente com a lei própria, veio os artigos 168-A, 334 e 337-A do código penal com mais condutas tributárias criminosas, devidamente tipificadas.

Segue abaixo a tipificação dos crimes contra a ordem tributária de acordo com a Lei n.º 8.137/90. Agora em sua íntegra:

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.

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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Os elementos objetivos do tipo penal trazido pelos artigos citados acima, indica que as condutas tipificadas na Lei, disposto nos incisos de I a V do artigo 1º, são classificados como crimes materiais ou de resultado.

Enquanto as condutas descritas no artigo 2º, seriam crimes de mera conduta, ou seja, crimes formais, não exigindo com isso um resultado por parte do agente. Lembrando que os crimes contidos na referida Lei devem ser praticados com dolo.

#### **4.2– Processo Administrativo Fiscal**

Este tópico é iniciado com as palavras de Hugo de Brito Machado:

A expressão processo administrativo fiscal pode ser usado em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco-contribuinte. Em sentido restrito, a expressão processo administrativo fiscal designa a espécie do processo administrativo destinado à determinação e exigência do crédito tributário. (2015, pg. 193)

É importante em matéria dos crimes contra a ordem tributária o término da apuração dos fatos em um processo administrativo tributário, para que se possa ter a certeza de que houve a irregularidade, para oferecer a denúncia criminal.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é unânime quanto à necessidade de exaurimento do processo administrativo fiscal, pois só assim se terá o lançamento em definitivo para que seja caracterizado e consumado o crime conforme tipifica os artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90<sup>26</sup>.

Na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, no artigo 83 *caput*, fala da necessidade do exaurimento do processo na via administrativa antes de iniciar a persecução criminal, como descrito abaixo:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Esse artigo nos dá a segurança de que o suposto crime será apurado e julgado na via administrativa antes que se dê a denúncia para a ação penal, nos crimes contra a ordem tributária, não permitindo que antes do término do processo administrativo fiscal, ou seja, antes da decisão final na esfera administrativa se instaure a ação penal.

No entanto houve um confronto entre os dizeres do *caput* do artigo 83 da Lei nº 9.430/96 e o artigo 129, I da Constituição Federal que diz: “Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I - promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei”. Com isso, o artigo 83 não teria aplicabilidade no sentido de impedir a ação penal antes do término do processo administrativo tributário, pois caberia exclusivamente ao Ministério Público o momento mais oportuno para mover a ação pública.

O conflito não é apenas na norma da lei, mas também em sua aplicabilidade, tendo com isso surgido duas correntes, de um lado é sustentado que a plena aplicabilidade do artigo 83 da Lei nº 9.430/96, no que defende, que o processo administrativo tributário seja concluído antes da denúncia criminal, e que seja concluída a existência da irregularidade. A outra corrente portanto, defende que o papel do Ministério Público, conforme preceitua o artigo 129, I da Constituição Federal, seja cumprido, ou seja, seria determinado pelo Ministério Público o momento oportuno para realizar a denúncia e dá início a ação penal.

---

<sup>26</sup> Renato Marcão, Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, Saraiva, 2017, pág. 38

Um dos pontos levantados é a justa causa para a acusação. Sendo, fundamental que os pressupostos para o oferecimento da denúncia contra qualquer pessoa, imponha indícios de autoria e materialidade.

Para fins de não caracterizar abuso de poder por parte do Ministério Público, deve-se ter um suporte probatório mínimo da acusação criminal. Em consequência da acusação pelo cometimento de um crime, a ação penal é um ato de força do Estado, provocando danos na vida de quem sofre essa ação. Por isso, a exigência de maiores indícios de autoria e materialidade possíveis, a fim de não cometer abusos e injustiças.

Nos crimes contra a ordem tributária, a conclusão do processo administrativo tributário está diretamente vinculada a formação do juízo de materialidade.

O Supremo Tribunal Federal se pronunciou no sentido de que se deve aguardar o término do processo administrativo tributário, pois a conclusão levará a saber se houve ou não a irregularidade, para então poder iniciar o processo criminal, como exigência de justa causa para acusação.

Esse entendimento do Supremo Tribunal Federal, causou uma polêmica, pois além de observar que a denúncia somente deveria ser realizada após a conclusão do processo administrativo ele determinou a suspensão da prescrição durante o curso desse processo. Essa situação causou interferência entre os poderes, com a invasão do judiciário no legislativo, pois o judiciário com essa decisão estaria elaborando leis, legislando.

Diante disso o Supremo Tribunal Federal ao atender uma observação da doutrina, que passara a observância da justa causa para a acusação no oferecimento da denúncia criminal, pelo crime contra a ordem tributária, fez mais que o necessário suspendendo o prazo da prescrição, agindo como se legislativo fosse causando um mal-estar entre os poderes.

Afim de superar essa intromissão o Supremo Tribunal Federal, editou a Súmula Vinculante n° 24, onde diz: “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1° e 2° da Lei n° 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. Com o advento dessa Súmula (citada em detalhes em tópico acima) equilibra o mal-estar criado anteriormente. Dizendo em outras palavras que se têm que esperar o término do processo administrativo tributário para se proceder com a denúncia criminal, e nesse interim ficar suspenso a prescrição criminal, já que o processo ainda se encontra na via administrativa.

Para corroborar com tudo o que foi dito neste tópico citaremos um acórdão relatado pelo ex-Ministro Sepúlveda Pertence, o Plenário Supremo Tribunal Federal deu a essa matéria a seguinte interpretação, que vem sendo seguida, até os dias de hoje, pelas instâncias superiores como verdadeiro paradigma<sup>27</sup>:

Crime material contra a ordem tributária (L.8.137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 – que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9.249/95, art.34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF, HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, Dj de 15-5-2005, p. 6).

#### **4.3 – Extinção da Punibilidade pelo Pagamento**

Os crimes cometidos no sistema tributário brasileiro possuem causas especiais de extinção da punibilidade. Com exceção do crime de descaminho, todos os demais crimes possuem previsão de extinção expressas. Mas, porque a diferenciação com o crime de descaminho? Não há aparentemente um motivo em especial, talvez apenas um esquecimento do legislador para tratar da possibilidade de extinção do crime de descaminho pelo pagamento.

Para não fugir ao princípio da isonomia, o crime de descaminho artigo 334 do Código Penal é tratado em relação a extinção da punibilidade da mesma forma que os demais crimes contra a ordem tributária, seja os previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, seja os tipificados no Código Penal Brasileiro, nos artigos 168-A, 337-A.

Com isso a explanação sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento, seja ele a vista ou parcelado, valerá para todos os crimes contra a ordem tributária sem exceção, respeitando a doutrina e a jurisprudência, ao princípio da isonomia.

---

<sup>27</sup> Trecho do acórdão retirado do livro de Renato Marcão, Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, Saraiva, 2017, pag. 39

A própria Lei nº 8.137/90 trazia em seu artigo 14, uma forma de extinção da punibilidade, onde dizia que caso o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia a punibilidade em relação aos crimes definidos nos arts. 1º a 3º da mesma Lei, seriam extintos. Esse artigo 14 foi revogado pela Lei nº 8.383/91.

Criada então a Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 estabelecendo em seu artigo nº 34 o seguinte: “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Essa nova Lei trouxe a possibilidade, pelo pagamento integral do débito, extinguindo da punibilidade em relação a todos os crimes contra a ordem tributária, visto que não foi feita qualquer restrição a determinado tipo penal. Devendo observar que foi dado um limite temporal para o efeito do pagamento com relação a extinguir a punibilidade, o qual seria caso o pagamento integral ocorresse antes do oferecimento da denúncia.

Dois aspectos merecem destaques nesse texto legislativo de 1995, quais sejam: o pagamento deveria ocorrer antes que o Juiz recebesse a denúncia e, ultrapassado este momento, poderia gerar um cálculo de penas menores; ou outro destaque, foi negativo no sentido que esta norma é gerou dúvidas, pois silencia a respeito do parcelamento da dívida, lacuna que o legislador se ocupou em preencher nas legislações subsequentes.

Como citado acima, as lacunas na Lei, que sucederam permitiram que o débito fosse parcelado, ou seja, não haveria a exigência de apenas pagamento integral do débito, como veremos no tópico que segue.

#### **4.3.1- Parcelamento antes do Recebimento da Denúncia**

As legislações em torno da extinção da punibilidade pelo pagamento mudaram com o tempo, em relação ao prazo para pagamento que irá extinguir a punibilidade, se deveria ocorrer antes ou depois da denúncia. No artigo citado acima de nº 34 da Lei nº 9.249/95, dizia que extinguiria a punibilidade se o pagamento ocorresse antes da denúncia. A legislação que citaremos abaixo mantém o texto na parte que extinguirá a punibilidade se o pagamento ocorrer antes da denúncia, mas

inova em condicionar que o investigado realize a opção pelo parcelamento chamado REFIS.

O artigo 15 da Lei n. 9.964/2000, diz:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137 de 27 de dezembro de 1990, e no artigo 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

Após a quitação de todas as parcelas, ajustadas, dar-se-ia por extinto a punibilidade (§3º do art. 15). Quer dizer com isso, que o período em que o parcelamento ficar em curso fica suspensa a ação penal, dando por extinta a punibilidade com a quitação do parcelamento.

É oportuno frisar que, para alcançar os efeitos jurídicos indicados na Lei, deve-se fazer a opção pelo programa do Refis antes do recebimento da denúncia, atendendo as exigências para que a opção seja aceita.

A Lei n. 9.964/2000, exige que o sujeito ativo formalize o pedido de inclusão no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia.

Desde a legislação anterior dada pela Lei nº 9.249/95, e na Lei seguinte qual seja a Lei nº 9.964/2000, nas hipóteses em que houvesse resultado material, fixavam na primeira que o pagamento integral dos valores devidos, até o recebimento da denúncia atua como causa extintiva, enquanto na segunda concedia um benefício extra, permitia o parcelamento, deixando os efeitos da ação penal suspensa enquanto durasse o parcelamento e quando ocorresse a quitação a extinção da punibilidade.

O autor do crime poderia negar todo o tempo o cometimento do crime, esticando ao máximo o tempo para evitar uma condenação e somente quando a denúncia estivesse eminente, fazer o recolhimento dos valores dos créditos e se livrar da pena. Não sendo obrigado a confessar e/ou fazer uma denúncia espontânea prévia.

Como toda regra tem exceção, nossa exceção encontra-se quando se trata do crime previsto no artigo 168-A, apropriação indébita previdenciária, do Código Penal: “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional”. Para esse crime deve haver a confissão, o agente deve espontaneamente confessar e pagar os valores devidos, inclusive os acessórios, mais uma vez frisando que deve ser antes do início da ação

fiscal. Conforme preceitua o §2º do mesmo artigo: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”,

Ao fazer com que o agente confesse, a intenção é que o mesmo demonstre arrependimento pelo delito cometido, reestabelecendo a ordem jurídica e a reparação voluntária do dano.

Em 2009 foi promulgada nova Lei, a de n. 11.941, onde foi lançado um novo modelo de parcelamento, o Parcelamento Excepcional – PAEX. Esse parcelamento excepcional poderia englobar os anteriores, como o REFIS e o PAES, trazendo regras semelhantes. Mas, no entanto, trazendo o limite temporal para antes do recebimento da denúncia, como diz o artigo 67: “Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia”.

Além de voltar a limitação temporal, para antes do recebimento da denúncia, seria suspensa a pretensão punitiva pelo tempo que durar o parcelamento, conforme artigo 68 e Parágrafo Único:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Está nova Lei também ligou o débito tributário passível de crime contra a ordem tributária a pessoa jurídica, indicando que a mesma que deveria realizar o pagamento integral para que a punibilidade fosse extinta, como preceitua o artigo 69:

Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

O Ministro Sepúlveda Pertence, do STF, no julgamento de um *Habeas Corpus* fez um comentário citando a Lei nº 11.941/09, “a nova lei tornou escancaradamente

clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal” (HC nº 81.929/RJ).

Está Lei além de todas as polêmicas em seu entorno, também foi considerada política, pois beneficiava o grande empresariado, que tinham muitas dívidas e o governo que tinha muito interesse em aumentar a arrecadação, mesmo com as perdas das multas e correções.

#### **4.3.2 - Parcelamento sem Limite Temporal quanto ao Recebimento da Renúncia**

Com o advento da Lei nº 10.684 de 2003, houve alterações na forma do parcelamento e conseqüentemente na extinção da punibilidade. A nova Lei trouxe o Parcelamento Especial, o PAES, ampliando as regras extintivas da punibilidade dos delitos fiscais de resultado material, pelo pagamento do valor dos tributos devidos.

As novas regras encontram-se no artigo 9º, §2º, conforme descrição abaixo:

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§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.

As regras descritas acima, não define se a opção pelo pagamento parcelado deve ocorrer antes ou depois da denúncia, ou seja, ao contrário da Lei anterior não determina lapso temporal, suspendendo a punibilidade pelo tempo que durar o parcelamento e a extinguindo quando o mesmo for quitado.

Essa nova legislação revoga tacitamente o artigo 34 da Lei nº 9.245/95 e passou a disciplinar a extinção da punibilidade independente de parcelamento prévio. Os crimes mencionados no caput do artigo 9º são aqueles tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e também os crimes contra a Previdência Social previstos nos arts. 168-A, 334 e 337-A do Código Penal.

Em suma a Lei nº. 10.684/2003 não exigiu a prerrogativa para inclusão ao programa de parcelamento, com direito a extinção da punibilidade, que fosse feito antes do recebimento da denúncia, não condicionando seus efeitos e benefícios aos limites temporais expressos na Lei anterior, podendo a opção ser realizada a qualquer tempo (antes ou depois do recebimento da denúncia), que ainda sim teria o benefício de ter extinta a punibilidade.

Temos com isso que tal regramento, concedido o parcelamento do débito tributário, a qualquer tempo, para os crimes da Lei nº 8.137/90 e nos crimes dos arts. 168-A, 334 e 337-A do Código Penal, o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, em qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia, mesmo após a sentença penal condenatória, opera como causa extintiva da punibilidade.

Fato curioso ocorre com o crime tipificado no artigo 337-A do Código Penal, com a nova Lei, ele passa a ter duas modalidades de extinção, conforme dispõe o § 1º do art. 337-A:

Art. 337-A Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

A possibilidade da extinção da punibilidade encontra-se tanto na opção pelo § 1º do próprio artigo 337-A, como pelo §2º do artigo 9º da Lei nº. 10.684/2003. Cabendo ao investigado escolher a melhor opção e se livrar da punibilidade pelo crime cometido.

Nota-se que o legislador não fixou qualquer limite temporal como óbice à quitação integral extintiva da punibilidade, podendo ser realizada a partir de então a qualquer tempo, fazendo extinguir a punibilidade. Em outras palavras, mesmo depois de instaurada a ação penal, o réu efetuar a quitação integral do débito, têm – se a extinção da punibilidade, e mesmo que já tenha transitado em julgado definitivo, mesmo em fase de execução penal, cumprindo pena, ainda assim será declarada a extinção da punibilidade.

O cenário muda novamente no ano de 2011 com uma Lei nova, a Lei nº 12.382/2011, que traz em seu artigo 6º novas regras para o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996, que ocasiona no revogamento do artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, a qual retirava o lapso temporal obrigatório de optar pelo parcelamento antes do recebimento da denúncia, para a qualquer tempo, ou seja, mesmo após o recebimento da denúncia optar pelo parcelamento e ainda sim teria o benefício de ter a punibilidade extinta.

O artigo 6º da Lei nº 12.382/2011, diz:

Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83. ....

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

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

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

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

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

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

A nova Lei devolveu o limite temporal para o pagamento do débito surtisse efeito para a extinção da punibilidade, voltando a somente ser extinta a punibilidade se o pagamento fosse realizado antes do recebimento da denúncia, conforme deixa claro a nova redação do §2º, do artigo 83 da Lei n. 9.430/96, modificado pelo artigo 6º da Lei nº 12.382/2011, no seguinte trecho: “desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal”.

Os crimes a que se refere o *caput* do art. 83 são os que estão tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90 e também os crimes contra a Previdência Social previstos os artigos 168-A e 337-A do Código Penal.

A Ministra do STF, Cármen Lúcia relatora no, AP 613 QO/TO, Tribunal Pleno, j. 15/05/2014, Dje n. 107, de 04/06/2014, proferiu a seguinte decisão:

1. A jurisprudência deste Supremo Tribunal é firme no sentido da possibilidade de suspensão da pretensão punitiva e de extinção da punibilidade nos crimes de apropriação indébita previdenciária, admitindo a primeira se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória e a segunda quando o débito previdenciário for incluído – e pago – no programa de parcelamento ordinário de débitos tributário. Precedentes.

2. Questão de ordem resolvida no sentido de declarar extinta a punibilidade do réu em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, pela comprovação da quitação dos débitos discutidos no presente processo-crime, nos termos das Leis n. 10.684/03 e 11.941/09.

Foi incluído novamente o limite temporal para opção do parcelamento como forma de quitação do débito tributário e por força o consequente cumprimento integral para a extinção da punibilidade.

Sendo assim, voltemos a formalização do parcelamento em período anterior ao recebimento da denúncia, ficando, se assim for realizado, suspensa a pretensão punitiva do Estado, lembrando que as parcelas deverão ser pagas e o contribuinte permanecer até sua quitação adimplente no parcelamento.

Conforme deixa claro o artigo 83, §1º da Lei n. 9.430/96: “§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento”.

Observamos que os §§ do artigo 83 da Lei n. 9.430/96, acrescido pela Lei n. 12.382/2011, são dispositivos mais severos que os dispostos o artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, de modo que incide, na hipótese, o princípio da irretroatividade da lei mais severa de acordo com o art. 5º, XL da Constituição Federal:

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

...

XL - A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu;

Combinado com o art. 2º, parágrafo único do Código Penal:

Art. 2º - Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

Processos que foram suspensos pelo motivo da opção ao parcelamento, tendo como fundamento o artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, permanecem suspensos, pois os contribuintes não podem sofrer perdas, uma vez que, tal lei fora sucedida por lei mais dura, conforme podemos ver na leitura dos artigos citados acima. A quitação integral das parcelas continuará acarretando na extinção da punibilidade;

Sobre a Lei n. 10.884/2003 tem algumas jurisprudências descritas abaixo:

Nos termos do art. 9º da Lei n. 10.684/2003, o parcelamento do crédito tributário implica, automaticamente, a suspensão da sua inexigibilidade. Assim, se o crédito não é exigível, não há de se falar em sonegação ou redução de tributo, o que impede, por via de consequências, a persecução penal. Precedentes (STF, HC 86.465/ES, 2ª T. T., rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 6-2-2007, Dje n. 047, de 29-6-2007).

“Nos termos da Lei n. 10.684/2003, o parcelamento administrativo do débito fiscal determina a suspensão da pretensão punitiva e do lapso prescricional; somente com a quitação tem-se a extinção da punibilidade. Precedentes” (STF, HC

90.591/SP, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, j.27-2-2007, Dje n. 004, de 27-4-2007, LEXSTF 343/462).

Na exposição de motivos da Lei n. 12.382/2011, esclareceu-se que a suspensão da pretensão punitiva do Estado ficará suspensa durante o período em que o contribuinte permaneça no parcelamento, e que essa opção seja feita antes do recebimento da denúncia, acabando de uma vez o imbróglio em torno do antes ou depois do recebimento da denúncia.

A partir desse novo regramento, tem se a ampliação da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento integral em relação a todos os crimes tipificados nas referidas leis. Por outro lado, foi restabelecido o limite temporal, com a revogação do artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, de modo que a quitação extintiva deveria ocorrer antes do recebimento da denúncia.

#### Jurisprudências<sup>28</sup>

Com o advento da Lei n. 10.684/03, 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 o Poder Judiciário estabelecer tal limite. Não há como 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. (STJ, HC 180.993/SP, 5ª T., rel. Min. Jorge Mussi, j. 13-12-2011, Dje de 19-12-2011).

Ao alcançarem, de forma imediata, ou não, a liberdade do réu, ganham contornos penais suficientes a atrair a observância imperativa do disposto no inciso XL do rol das garantias constitucionais – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. (STF, HC 73.837/GO, 2ª T., rel. Min. Marco Aurélio, j.11-06-1996, Dj de 6-9-1996, p. 31.854)

Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal n. 10.684/03, cc art 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário (STF, HC 81.929/Rj, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, rel. p/ o acórdão Min. Cezar Peluso, j. 16-12-2003, Dj e 27-2-2004, p. 00027).

Restando devidamente comprovado nos autos o pagamento integral do débito, inclusive acessórios, é de se aplicar a causa supralegal de extinção da punibilidade prevista no art. 9º, §2º, da Lei n. 10.684/03. Determinando-se, por conseguinte, o trancamento da *persecutio criminis in iudicio*. (STJ, HC 39.124/SP, 5ª T., rel. Min. Felix Fischer, j. 3-5-2005, Dj de 30-5-2005, p. 399).

---

<sup>28</sup> Essas jurisprudências foram extraídas do livro do autor Renato Marcão, Crimes Contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo, Saraiva, 2017, pg. 52

Todo esse vai e vem de Leis que se sucedem avançando ou retroagindo, faz com que surja muita insegurança jurídica.

#### **4.4- Consequências Penais e Processuais do Pagamento**

Sabemos que o pagamento é uma das causas extintivas do crédito tributário, conforme dispõe expressamente o art. 156, inciso I, do CTN, *in verbis*: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento;”

O pagamento não só extingui o crédito tributário, mas também a punibilidade quando esse crédito se enquadrar em um dos crimes tributários previstos na Lei nº. 8.137/90. Lembrando que esse crédito só torna crime quando dá constituição definitiva, conforme deixa claro a Súmula vinculante nº. 24 do STF.

Entretanto uma das polêmicas é o fato de uma lei fala que extinguirá a punibilidade pelo pagamento do crédito antes da denúncia, isso seria antes ou depois da constituição definitiva do crédito? Pois somente depois da constituição definitiva do crédito é que se pode dá início a persecução penal, vide Súmula Vinculante n. 24.

Considerando os lapsos temporais entre a revogação de uma lei e o advento de outra, o princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica, ajuda a agentes que cometeram os crimes contra a ordem tributária, tipificado nas leis citadas, mesmo em data anterior a 1º de janeiro de 1996.

Como vemos trata-se de um tema bastante polêmico, até porque são diversos entendimentos jurisprudências, leis que se sucedem e muitas vezes se confundem. Deixando um certo ar de insegurança jurídica, quando se trata de crimes de sonegação fiscal.

Durante os períodos que, legalmente, não haveria nenhuma consequência penal, pelo fato do pagamento do tributo, o tema não ficou fora dos tribunais, visto que em inúmeros julgados entendeu-se que nos casos em que o pagamento havia sido efetuado quando dada vigência de lei que determinava a extinção da punibilidade, esta deveria ser reconhecida, ainda que, ao tempo do reconhecimento, não mais existisse lei dando ao pagamento o efeito da extinção da punibilidade, pois se entendia que quando o pagamento ocorreu ainda era vigente Lei que dava o benefício da extinção da punição.

Como já foi dito em tópico anterior, além de conceder a extinção pelo pagamento, foi determinado também que esta extinção também ocorreria para pagamento realizados de forma parcelada.

#### **4.4.1 – Consequência dos Pagamentos Parcelados**

A primeira Lei que trouxe o benefício do parcelamento foi a Lei n. 9.964/2000, que trouxe o REFIS – Programa de Recuperação Fiscal, consignando em seu artigo 15, §3º a extinção da punibilidade em razão da quitação dos débitos incluídos no Programa, ou seja, débitos submetidos a parcelamentos, não dizendo nada sobre os efeitos da quitação sem parcelamento. Segue descrição do referido artigo:

Artigo 15...

§3º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

Mais tarde, veio uma nova, Lei de n. 10.684/2003, com um novo modelo de parcelamento o PAES – Programa de Parcelamento Especial, trazido em seu artigo 9º, que assim dispõe:

Art. 9º ...

§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.

Podemos notar que diferentemente da Lei anterior que delimitava o período para o parcelamento antes do recebimento da denúncia, para ter efeitos a extinção da punibilidade, a Lei posterior suprime o requisito temporal, podendo assim a qualquer tempo, fazer a opção pelo parcelamento e após a quitação integral dos débitos ter extinta a punibilidade.

Muito embora, aparentemente mais benéfica a nova Lei, uma vez que, não limitava o ingresso no parcelamento antes do recebimento da denúncia, mas limitou os tributos inclusos, permitindo apenas os federais, deixando de fora os distritais, estaduais e municipais.

O que esses parcelamentos têm em comum são as disposições em extinguir os débitos contra a ordem tributária, cada qual delimitando suas opções, seja no limite temporal para ingresso no programa do parcelamento, seja na restrição de

tributos que podem ser inclusos, cada um beneficia de uma forma permitindo a almejada extinção da punibilidade.

Ainda assim a Lei n. 10.684/2003, é a considerada a mais benéfica, pois ao não limitar o tempo sobre o recebimento da denúncia, de acordo com o princípio da Isonomia muitos investigados o invocou para que fosse possível a inclusão dos tributos distritais, estaduais e municipais no parcelamento, para que também pudessem a vim desfrutar da possibilidade, após a quitação integral do débito, da extinção da punibilidade.

A consequência trazida pelo parcelamento, foi o alívio dos investigados que não dispunham da quantia integral para realizar o pagamento do crédito tributário, com isso se valeram dos programas de parcelamento, seja o REFIS ou o PAES, para se livrarem da persecução criminal, para os que realizaram a opção antes do recebimento da denúncia, no caso dos que optaram tanto pelo REFIS, como pelo PAES e da suspensão do processo quando já recebida a denúncia os que optaram pelo PAES, uma vez que, o REFIS não dava essa opção. Não obstante aqueles que dispunham do valor integral ainda assim poderiam desfrutar dos benefícios das referidas Leis, pagando integralmente e conseguindo que a penalidade fosse extinta.

#### **4.4.2 - Uma Visão dos Tribunais**

O Supremo Tribunal Federal nunca aceitou a condenação nos crimes contra a ordem tributária, quando verificado o pagamento. Uma vez que, a Lei de crimes tributários é considerada, por muitos, como inconstitucional, pois a nossa Carta Magna não admite a prisão por dívida, ainda que tributária.

Não é raro vermos discussões no Judiciário, sobre prisões dos crimes contra a ordem tributária, e a concessão de Habeas Corpus, buscando respaldo na Lei, quando o investigado, ou mesmo condenado, realiza o pagamento integral ou parcelado do crédito tributário. Em contrapartida, há casos como dos crimes tipificados no Código Penal, como o artigo 168-A (apropriação indébita) e 337-A (sonegação previdenciária), que mesmo quando há o pagamento integral ou ingresso no parcelamento, discutisse na possibilidade de não extinguir a punibilidade.

Como podemos notar é um tema bastante polêmico, pelo senso de impunidade que passa a sociedade, que aqueles que cometem os ditos “crimes do

colarinho branco” ficam impunes ao realizar o pagamento do crédito integral ou mesmo de forma parcelada, o que acaba de certa forma, sendo a devolução do dinheiro sonegado, desviado, tem-se como “prêmio” a liberdade.

Trata-se de um assunto bastante delicado, ainda mais no momento em passamos como brasileiros, com um mar de corrupção que aparece em todos os lados que olhamos, onde os recursos públicos são desperdiçados em pagamento de propina, pagar tributos sabendo que o destino será esse, fica cada vez mais complicado.

Os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em boa parte por grandes empresários, através da pessoa jurídica, onde muitas vezes ocorre a denúncia genérica, pois o Ministério Público não consegue individualizar o infrator realizando a denúncia contra toda a diretoria da pessoa jurídica. Tal como foi registrado em acórdão relatado pelo Ministro Celso Limongi:

De nada adiantam os princípios constitucionais e processuais do contraditório, da ampla defesa, em suma, do devido processo legal na face substantiva e processual, das próprias regras do Estado democrático de direito, se permitido for à acusação oferecer denúncia genérica, vaga, se não se permitir a individualização da conduta de cada réu, em crimes plurissubjetivos. O simples fato de uma pessoa pertencer à diretoria de uma empresa, só por só, não significa que ela deva ser responsabilizada pelo crime ali praticado, sob pena de consagração da responsabilidade objetiva repudiada pelo nosso direito penal. É possível atribuir aos denunciados a prática de um mesmo ato (denúncia geral), porquanto todos deles participaram, mas não é possível narrar vários atos sem dizer quem os praticou, atribuindo-os a todos, pois neste caso não se tem uma denúncia geral, mas genérica.<sup>29</sup>

Começamos a discussão da visão dos tribunais pela consumação delitiva e a necessidade do lançamento definitivo, de acordo com Renato Marcão em seu livro:

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça é unânime quanto à necessidade de exaurimento do processo administrativo fiscal de lançamento para que se possa ter por consumado crime contra a ordem tributária, tipificado no art. 1º da Lei n. 8.137/90.<sup>30</sup>

Passado o processo administrativo e o lançamento definitivo do crédito tributário, dando início a denúncia por parte do Ministério Público, o Supremo Tribunal Federal, quando trata dos critérios para a extinção da punibilidade pelo pagamento recorre a Lei mais recente, onde preceitua que o pagamento a qualquer tempo extingue a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, dito na Lei n. 12.382/11, em seu artigo 6º, que alterou o artigo 83 da Lei n. 9.430/96, se harmoniza

<sup>29</sup> STJ, RHC 24.515/DF, 6ª T., rel. Min Celso Limongi, j. 19-2-2009, Dje de 16-3-2009.

<sup>30</sup> Renato Marcão, p. 38, 2017

com o artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, no que diz respeito que o pagamento integral extingue a punibilidade independente do momento em que for efetuado, ou seja, antes ou depois da denúncia criminal. É o entendimento mais comum aplicado hoje, resumindo assim que: em qualquer tempo havendo o pagamento a punibilidade será extinta.

O entendimento se estende aos crimes tipificados no Código Penal como demonstra o julgado abaixo:

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 (RHC 128.245/SP, DJe 21/10/2016).<sup>31</sup>

Entretanto, há uma ressalva nessa aceitação da extinção pelo pagamento, quando se trata de processos com trânsito em julgado, o Supremo Tribunal de Justiça, por outro lado, havia firmado a tese de que a quitação integral do débito tributário realizada após o recebimento da denúncia extinguiu a punibilidade, mas desde que não fosse posterior ao trânsito em julgado:

1. Jurisprudência deste Supremo Tribunal é firme no sentido da possibilidade de suspensão da pretensão punitiva e de extinção da punibilidade nos crimes de apropriação indébita previdenciária, admitindo a primeira se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória e a segunda quando o débito previdenciário for incluído em programa – e pago – no programa de parcelamento ordinário de débitos tributários. Precedentes. 2. Questão de ordem resolvida no sentido de declarar extinta a punibilidade do réu em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, pela comprovação da quitação dos débitos, discutidos no presente processo-crime, nos termos das Leis n. 10.684/03 e 11.941/09.<sup>32</sup>

A quitação do débito quando se tratar de crime de apropriação indébita previdenciária enseja a extinção da punibilidade, de acordo com o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, desde que realizada antes do trânsito em julgado da sentença condenatória.

<sup>31</sup> RHC 128.245/SP, DJe 21/10/2016

<sup>32</sup> STF, AP 613 QO/TO, Tribunal Pleno, rela. Mina. Cármen Lúcia, j. 15-5-2014, DJe n. 107, de 4-6-2014.

Assunto este ainda não pacificado, com decisão recente onde se buscou a análise na Lei n.10.684/03, onde a mesma não estabelece marco temporal, possibilitando a extinção da punibilidade em qualquer época bastando realizar o pagamento, não cabendo ao judiciário decidir embasado em limites inexistentes. Justificando que se no histórico de leis existente sobre o tema, o legislador no seu exercício de sua função constitucional, juntamente com política criminal a época dos fatos, optou por retirar o marco temporal previsto para o adimplemento da obrigação tributária determinar a extinção da punibilidade do agente sonegador. Com isso é vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite, ou seja, dizer o que a Lei não diz, em verdadeira interpretação extensiva não cabível no caso prático, porquanto incompatível com a legislação em apreço. Não sendo assim possível outra interpretação, senão a que estabelece o artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003, considerando que o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, causando a extinção da punibilidade do acusado.

Julgados:

ED: extinção de punibilidade pelo pagamento integral de débito e prescrição retroativa - 4

O Plenário retomou julgamento de embargos de declaração opostos sob a alegação de que o acórdão condenatório omitira-se sobre o entendimento desta Corte acerca de pedido de extinção de punibilidade pelo pagamento integral de débito fiscal, bem assim sobre a ocorrência de prescrição retroativa da pretensão punitiva do Estado. Na situação, o parlamentar, ora embargante, fora condenado pela prática dos crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, I, e art. 337-A, III, c/c o art. 71, caput, e art. 69) — v. Informativo 650. Argumenta que a extinção de punibilidade poderia ocorrer a qualquer tempo. No ponto, afirma que o adimplemento total, acompanhado dos consectários legais, acontecera antes da publicação do acórdão e, portanto, do próprio trânsito em julgado, ainda pendente. Sustenta, ainda, a ocorrência de prescrição retroativa da pretensão punitiva do Estado, embasada no art. 109, IV, c/c art. 115, daquele diploma penal, e no art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. Argui que teria completado 70 anos de idade em momento anterior ao início da própria sessão de julgamento que o condenara, assim como da publicação da respectiva decisão. À derradeira, pugna pelo acolhimento dos embargos com efeitos infringentes. AP 516 ED/DF, rel. Min. Ayres Britto, 9.5.2013. (AP-516)<sup>33</sup>

Apesar de toda polêmica em torno do assunto a jurisprudência dos Tribunais ainda indica que havendo o pagamento integral da dívida antes do trânsito em

---

<sup>33</sup> Fonte: Informativo STF nº 705

julgado, será concedida a liberdade ao réu e conseqüentemente a punibilidade será extinta. Permanecendo a discussão da extinção quando houver trânsito em julgado.

#### 4.5 – Análise Crítica

Temos quase sempre a impressão que crimes contra a ordem tributária (crimes de sonegação fiscal), também conhecido como crimes do “colarinho branco”, (pois são praticados em sua maioria por grandes empresários), não tem punição. Seja por ser difícil descobrir o autor do crime, seja pela morosidade da justiça. Seja qualquer das alternativas a sensação é que há uma impunidade no ar.

No artigo de Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini, sobre a Impunidade da macro delinquência econômica desde a perspectiva criminológica da teoria da aprendizagem, (já citado no presente trabalho) possui um trecho que enumera os filtros que concorrem para a impunidade, o qual iremos reproduzir abaixo:

1°) a complexidade do mundo organizacional e operacional de hoje, que está internacionalizado (globalizado), e que sempre confere, *prima facie*, “uma aparência de licitude dos fatos”;

2°) o deliberado anonimato assim como o distanciamento entre o autor e a vítima, o que se consegue facilmente por meio de uma pessoa jurídica, p. ex.;

3°) a reação social é débil, é dizer, tais delitos não são ostensivos, como os clássicos (roubo, estupro, homicídio etc.); possuem, portanto, escasso *crime appeal* ou visibilidade, bem como pouca carga de “afetividade”; tudo isso dificulta sua persecução;

4°) a imagem normalmente favorável do autor, que geralmente tem prestígio, honorabilidade e influências e, ademais, tem a vantagem de que sua imagem está longe daquela lombrosiana, que é a que o público reconhece facilmente como criminosa;

5°) a organização para cometer a infração não é ostensiva, visível, pelo contrário, geralmente o principal beneficiado não toma parte formalmente da decisão criminosa, que é tomada por outras pessoas hierarquia inferior na empresa;

6°) a particular “psicologia da vítima” destes graves delitos, geralmente indefesa, temerosa do poder da corporação e totalmente incrédula a respeito da eficácia da Administração da Justiça.

Esses filtros acima citados, mostra perfeitamente nosso sentimento sobre os crimes contra a ordem tributária, a forma como o criminoso manipula as pessoas ao redor para que seja realizada a conduta ilícita como se fosse algo comum, praticado por todos e aqueles que não a fazem tendem ao insucesso. Vê se o senso de impunidade, como se nunca fossem ser pegos.

Como se já não bastasse esse comportamento vindo da macro delinquência, o legislativo ajuda com a elaboração de Leis que trazem brechas e duplo sentido, além do benefício da liberdade pelo pagamento, que nada mais é que a devolução do próprio dinheiro sonegado.

Para Luigi Ferrajoli, no entanto, a ineficácia dos poderes públicos na luta contra os delitos de colarinho branco se deve a um fator mais profundo, é dizer:

A um forte entrelaçamento entre a política e a criminalidade. Existe uma corrupção sistemática, quase estrutural do sistema político, ele enfatiza. Ademais, alguns setores da delinquência estão muito protegidos e a criminalidade organizada está escassamente perseguida. Não é um problema específico da Itália, ainda que lá tenha forte presença. De outro lado, a Justiça é dura com os pequenos delinquentes porque é mais fácil para a Magistratura proceder contra eles que se situar contra os poderes fortes.<sup>34</sup>

Em um Estado democrático de direito, como é o Brasil e de justiça social, aspira-se que o mecanismo de seu aparelho estatal, no qual estão envolvidos os três poderes (executivo, legislativo e judiciário), olhe com mais carinho essas questões sobre os crimes contra a ordem tributária, pois pelo fato de não ter grande clamor público por justiça como os crimes de furto, roubo, homicídio, dentre outros, não deixa de ser grave. São crimes que as vezes passam despercebidos pela população, são silenciosos aos olhos do povo, mas são eles quem mais sofrem com esses crimes.

São crimes que desviam dinheiro dos tributos, que apesar de não terem contrapartida estipulada do seu repasse de acordo com seu conceito, preceituado no artigo 3º do Código Tributário Nacional, os pagamentos dos mesmos voltam, ou deveriam voltar, para a saúde, segurança, educação. Mas quando são sonegados a arrecadação da receita diminuem e os repasses para o desenvolvimento do país se estagna.

São crimes muito mais graves do que aparentam, e mesmo assim a punição é lenta e ineficaz, dando um senso (falado aqui por diversas vezes) de impunidade. Mas também não podemos querer a todo custo punir, sem cumprir os trâmites legais, têm-se que haver o equilíbrio dentro do que se preceitua a Constituição Federal.

Citando mais uma vez aqui Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini, onde em seu artigo citam “O perigo da repressão a todo custo”:

Se a seletividade e a impunidade são as marcas registradas da macrocriminalidade econômica, é evidente que muito deve “ser feito para que essa constatação criminológica não se perdue”. Mas isso não pode significar, evidentemente, repressão “a todo custo”. Não se pode sair da impunidade como regra para a repressão abusiva (que se dá com a denúncia sem justa causa, denúncia genérica – quando se trata de crime societário ou coletivo -, na responsabilidade penal objetiva, na interceptação

<sup>34</sup> V. El País de 27-11-1990, p.28

telefônica indefinida temporalmente, na confusão institucional no momento da investigação, na consideração do réu como inimigo sem direitos e garantias etc.).

Por fim citamos, Norberto Bobbio (2009, pág. 117) faz uma crítica ao poder econômico e social, onde os classifica como os principais fatores de impunidade quando falamos dos crimes contra a ordem tributária, pois se traduz em poder visível. Demonstra-se que os poderes econômico e social estão ligados a política, onde o legislativo cria Leis que beneficiam as grandes empresas e empresários, do Brasil.

O Estado assumiu a tarefa de governar a economia, a classe política exerce o poder não apenas através de formas tradicionais da Lei, desde quando existe um regime parlamentar e (um Estado, entenda-se, em que os atos da administração pública são submetidos a um controle jurisdicional), começaram a fazer parte da esfera do poder visível, mas, também através da gestão dos grandes centros de poder econômico (bancos, indústrias estatais, indústrias subvencionadas etc.), da qual acima de tudo extrai os meios de subsistência dos aparatos dos partidos, dos aparatos dos quais por sua vez extrai, através das eleições, a própria legitimação para governar. À diferença do poder legislativo e do poder executivo tradicional, o governo da economia pertence em grande parte à esfera do poder invisível, na medida em que se subtrai (se não normalmente, ao menos substancialmente) ao controle democrático e ao controle jurisprudencial.

Perguntamos então, aonde toda essa impunidade irá parar, os contribuintes corretos pagam pelos sonegadores, que continuam sendo, a cada lei promulgada, favorecidos em sonegar.

## **5- Conclusão**

O presente trabalho, ao longo das pesquisas e estudos se mostrou tão atual diante do momento que passamos no Brasil, um momento de turbulências com escândalos de corrupção, desvios de dinheiro público.

Atual porque os crimes contra a ordem tributária estão presentes nos últimos acontecimentos. Apesar de não serem noticiados, mas, dentre os concursos de crimes diariamente apresentados a população pelos telejornais, eles estão embutidos.

Após todas as explicações sobre Direito Tributário, seus princípios, lançamento, constituição e extinção do crédito tributário. Do Direito Penal, princípios, intervenção estatal, infrações, Direito Tributário Penal, crimes contra a ordem tributária, ou seja, toda uma base para que possamos entender e refletir sobre esse tema polêmico, tentando compreender como o STF trata essa extinção da

punibilidade, quando se trata dos crimes contra a ordem tributária, e pôr fim a análise crítica sobre os efeitos do pagamento para extinção da punibilidade.

A trajetória de todo o trabalho, passando pela legislação, embaixadora, falada pormenorizadamente e agora compactada neste fechamento do estudo, onde houve um trabalho de pesquisa em sua grande maioria de jurisprudências e julgados, para fins de entender como o legislativo e o judiciário se comportam e se debatem neste tema.

Onde vimos uma infinidade de Leis que se sucederam no tempo indo e voltando em entendimentos de forma sazonal, era mudar o cenário político, se mudava a Lei, ora beneficiando, ora cortando os benefícios, provocando insegurança jurídica, atrasando andamento de processos com alegações de irretroatividade de lei para prejudicar o réu. Enfim teve um pouco de tudo, mas o que não teve foi uma conclusão no entendimento do judiciário sobre a extinção da punibilidade quando o pagamento ocorrer após o trânsito em julgado, ainda fica esta questão para quem sabe um próximo estudo.

Transcreveremos abaixo um breve relato sobre as idas e vindas de Leis e seus efeitos na extinção da punibilidade pelo pagamento.

Antes do advento da Lei 9.983/2000, aplicava-se sobre a extinção da punibilidade no crime de apropriação indébita previdenciária o disposto no art. 34 da Lei 9.249/95, “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965”, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, que concedia a extinção da punibilidade ao agente que efetuasse o pagamento antes do recebimento da denúncia.

Depois da referida Lei, aplicando-se o § 2º do art. 168-A, onde se diz: “É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”, ocorrendo a extinção somente se o agente declarava e confessava a dívida (*autodenúncia*), se efetuasse, espontaneamente (sem a intervenção de fatores externos), o pagamento do tributo devido e ocorresse antes do início da ação fiscal.

Com o aparecimento da Lei 10.684/2003, PAES, entendeu o Supremo Tribunal Federal que o pagamento de tributo, inclusive contribuições previdenciárias, realizado a qualquer tempo, gerava a extinção da punibilidade, nos termos do art. 9º, § 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”.

O PAES, concebeu o parcelamento especial de débitos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, à Secretaria da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social. Ela conferiu base para a interpretação pró-arrecadatória que veio a ser agasalhada pelo Supremo Tribunal Federal.

A nova Lei ampliou o momento de admissibilidade do pagamento, nos meios jurídicos ganhando fôlego e respaldo nos Tribunais, com a corrente interpretativa segundo a qual, com o advento da Lei nº 10.684/03, teria efeitos retroativos, excluindo-se a limitação temporal constante das Leis antecessoras. Prestigiou-se o resgate à honestidade fiscal e ao crédito tributário, pagável a qualquer tempo durante o processo criminal, quer iniciado quer não, aproximando-o de uma execução reforçada, uma pressão psicológica ao devedor para que pagasse a dívida em troca de sua liberdade. Mesmo assim trazendo um alívio ao devedor, pois poderia a qualquer momento optar pelo pagamento integral ou parcelamento do montante da dívida.

A política de parcelamento extintivo da punibilidade foi novamente disciplinada na Lei 11.941/2009, que no art. 69. Por fim, a Lei 12.382/11, a qual deu nova redação ao art. 83, § 1º, da Lei 9.430/96. Lei está considerada a mais benéfica e a mais política, uma vez que retirou por completo o lapso temporal para que se desse o efeito do pagamento na extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Não temos a intenção aqui de esgotar o assunto, até porque ainda tem muito o que se discutir, ainda mais no momento político em que vivemos, onde a impunidade é o prato do dia.

**Referências:**

- ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 6ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. 11ª ed. São Paulo. Paz e Terra. 2009, 207 p.
- BRITO, Edvaldo. **Direito tributário e constituição: estudos e pareceres**. 1ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- CASSONE, Vitório. **Processo tributário: teoria e prática**. 12ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª. Ed. Ver. E atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- Crimes Tributários e a extinção da punibilidade pelo pagamento. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/14701/crimes-tributarios-e-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento>
- Crimes contra a ordem tributária: pagamento e extinção da punibilidade do agente, uma interpretação ampla. Disponível em: <http://www.editorajc.com.br/crimes-contra-a-ordem-tributaria-pagamento-e-extincao-da-punibilidade-do-agente-uma-interpretacao-ampla/>
- Efeitos do parcelamento e do pagamento integral da dívida nos crimes tributários. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI223403,31047-Efeitos+do+parcelamento+e+do+pagamento+integral+da+divida+nos+crimes>
- GREGO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte especial, volume III**. 10. Ed. Niterói, RJ: Impetus, 2013.
- GREGO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte geral, volume I**. 19ª. Ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017.
- LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 14ª, Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MARCÃO, Renato. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo**. 1ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 1ª, Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- MINARDI, Josiane. **Direito Tributário**. 4ª. Ed. São Paulo: JusPodivm, 2016.
- QUEIROZ, Paulo de Souza. **Direito Penal: parte geral**. 6ª. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SABBAG, Eduardo. **Estudos tributários**, volume 2 / organizador Eduardo Sabbag. São Paulo: Saraiva, 2016.

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