

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE PRÁTICA JURÍDICA E PREPARAÇÃO PARA MAGISTRATURA

KALINE MICHELS BOTEON

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

CRICIÚMA-SC

2013

KALINE MICHELS BOTEON

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Projeto de Pesquisa apresentado para disciplina de Metodologia Científica e da pesquisa para elaboração do Trabalho Monográfico no curso de Prática Jurídica e Preparação para a Magistratura Estadual da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. Alisson Tomaz Comin

CRICIÚMA-SC

2013

**A Deus, fonte de energia;
à minha mãe,
a força que me conduz à sabedoria;
aos meus amigos,
pelo apoio e compreensão;
ao professor Alisson Comin,
mais que um professor, um mestre;
a todos aqueles que acreditaram em meus
sonhos,
um profundo sentimento de gratidão.**

“De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto”.

Rui Barbosa

RESUMO

Este estudo trata de algumas considerações acerca dos crimes contra a ordem tributária, a fim de demonstrar a real possibilidade de extinção da punibilidade para tais ilícitos. Desta forma, foram analisados o sistema tributário nacional, os princípios constitucionais pertinentes ao tema e a classificação jurídica dos tributos. Após, foram observados os crimes tributários, com ênfase na responsabilidade por infrações tributárias e suas naturezas (tributária e penal), o bem jurídico tutelado e a classificação legislativa dos ilícitos tributários. Ao final, foi verificada a extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária, passando pela evolução histórica da legislação, o conceito de extinção da punibilidade e suas causas de extinção.

Palavras-chave: Extinção. Punibilidade. Crimes contra a ordem tributária.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
ADC	Ação Declaratória de Constitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
ADI (ADIN)	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro.
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
MP	Ministério Público
PAES	Parcelamento Especial
PAEX	Parcelamento Excepcional
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
REFIS	Refinanciamento Fiscal
STN	Sistema Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA	12
1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA	12
1.3 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	12
1.4 JUSTIFICATIVA	12
1.5 OBJETIVOS	13
1.5.1 Geral	13
1.5.2 Específicos	13
2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO	14
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	14
2.2 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA	16
2.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	16
2.3.1 Princípio da Legalidade	17
2.3.2 Princípio da Anterioridade	18
2.3.3 Princípio da Igualdade	20
2.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva	21
2.4 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS	22
2.4.1 Impostos	22
2.4.2 Taxas	22
2.4.3 Contribuições de melhoria	23
2.4.4 Empréstimo compulsório	23
2.4.5. Contribuições especiais	24
3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS	25
3.1 O BEM JURÍDICO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	25
3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	26
3.3 CLASSIFICAÇÃO LEGISLATIVA	27
3.4.1 Sonegação Fiscal	28
3.4.2 Evasão fiscal	30
3.4.3 Fraude fiscal	30
3.4.4 O tipo penal especial previsto na Lei 8.137/90	31
3.4.5 Crimes contra a Previdência Social	32
4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	36
4.1 CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	36

4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO	38
4.2.1 Suspensão da pretensão punitiva do estado	44
5 METODOLOGIA	46
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	47
REFERÊNCIAS.....	49

1 INTRODUÇÃO

Embora não figurem no rol dos crimes cruéis – como aqueles cometidos contra a vida – a delinqüência tributária traduz um comportamento efetivamente criminoso e gera uma instabilidade ao patrimônio estatal, comprometendo, inclusive, bens jurídicos resguardados constitucionalmente.

Sob o prisma fiscal, há que se ponderar a finalidade de arrecadação do sistema tributário como forma indispensável de garantir os recursos financeiros necessários para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Mais que reprimir a delinqüência tributária, importante traçar um paralelo entre a mera inadimplência e a conduta criminosa no campo penal.

Para punir condutas lesivas, a legislação pátria tipifica como crime de sonegação fiscal aquele definido na Lei n. 4.729/1965 e, posteriormente, inserido no ordenamento jurídico estão aqueles contra a ordem tributária, pela Lei n. 8.137/1990 (PESSOA, 2009).

Em determinadas situações previstas em lei, a própria política criminal do Estado afasta a incidência do *jus puniendi* ao crime tributário ao deixar de aplicar sanção pela infração penal cometida. “Tal fenômeno é denominado pelo Código Penal Brasileiro de extinção da punibilidade” (GRECO, 2007, p. 710).

Conforme doutrina majoritária – amparada, inclusive, pelos tribunais superiores –, adotou-se no Brasil um novo regime jurídico-penal conferindo aos contribuintes que ingressarem em programa de parcelamento fiscal a extinção da pretensão punitiva do Estado quando da quitação da obrigação tributária.

O parcelamento, no âmbito do Direito Tributário, como apregoa o artigo 151 do CTN, é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, consistindo em importante ferramenta de regularização fiscal dos contribuintes perante as entidades fazendárias. O parcelamento representa meio eficaz de arrecadamento de tributos não pagos, porquanto prevê reduções da multa e dos juros incidentes sobre o débito (JUNQUEIRA, 2010).

Para Junqueira (2010), importante ressaltar a natureza transacional do referido instituto, pois trata apenas de concessões mútuas da Fazenda Pública e do contribuinte.

Se por um lado a Fazenda se compromete a abrandar as multas e juros incidentes sobre o tributo, bem como, a não executar os débitos

parcelados, por outro, exige do contribuinte a desistência das ações em que discuta a referida exação, confessando, portanto, a ocorrência do fato gerador e, concomitantemente, a dívida para com o Fisco (JUNQUEIRA, 2010).

Portanto, o presente estudo visa analisar os aspectos materiais acerca do tema em voga pelos aplicadores do direito, que buscam soluções coerentes e justas ao caso concreto.

O presente trabalho será realizado tendo em conta os seguintes pontos:

1.1 TEMA

Os crimes contra a ordem tributária.

1.2 DELIMITAÇÃO DO TEMA

Aspectos materiais da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

1.3 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA

É possível extinguir a pretensão punitiva do Estado nos crimes contra a ordem tributária diante do parcelamento?

1.4 JUSTIFICATIVA

A comprovação do pagamento do tributo, a qualquer tempo e modo, reconhece a incidência do princípio da retroatividade da lei penal e despenaliza os chamados crimes tributáveis.

Sendo a arrecadação a finalidade da obrigação fiscal, na hipótese de recebimento de tributos afasta-se a reprimenda corporal, extinguindo a pretensão punitiva do Estado-credor, inclusive àqueles que já foram condenados judicialmente.

1.5 OBJETIVOS

1.5.1 Geral

Analisar os aspectos materiais relativos aos crimes contra a ordem tributária quanto à extinção da pretensão punitiva do Estado.

1.5.2 Específicos

Verificar a possibilidade real de extinção do processo criminal em decorrência do pagamento ou parcelamento do débito fiscal, antes ou depois de aceita a denúncia.

Demonstrar a importância da efetiva punição nos crimes cometidos contra a ordem tributária, em respeito à função social do tributo.

Identificar o panorama dos crimes contra a ordem tributária no ordenamento jurídico e a delinqüência tributária.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário está intimamente ligado à Constituição Federal, mãe do ordenamento jurídico brasileiro e contém em seus art. 145 a 162 os elementos fundamentais da tributação do Estado no Capítulo I, intitulado “Do Sistema Tributário Nacional”, no qual se atribui a competência legislativa e a observância às regras pertinentes à elaboração das leis (BRASIL, 2010).

O jurista Gabriel Dezen Júnior (2010, p. 112) conceitua o Sistema Tributário Nacional (STN) como “o conjunto dos tributos vigentes em um país em determinada época e da regras jurídicas que os disciplinam”.

O Código Tributário Nacional (CTN), introduzido pela Lei nº 5.172/66, em seu art. 2º que o Sistema Tributário Nacional será regido pelo texto constitucional, leis complementares e resoluções do Senado Federal, e limitadamente, por leis federais, estaduais e até municipais, contrariando sua própria origem ordinária de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 2009).

Aqui, o CTN foi recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio com *status* de lei complementar e somente por essa espécie normativa poderá ser alterada. Para o autor Hugo de Brito Machado (2000) mesmo havendo a regra de hierarquia das normas, à época da votação do Código Tributário não havia tal distinção.

Sem dispositivo exposto na Constituição que afirme o contrário, caracteriza-se a lei complementar por seu aspecto formal. Aliás, toda e qualquer espécie normativa ganha identidade específica, e assim tem definida sua posição hierárquica no sistema jurídico, a partir de elementos formais. Não em razão de seu conteúdo. A competência do órgão que a emite, e o procedimento adotado em sua elaboração, determinam sua espécie e posição hierárquica (MACHADO, 2000, p. 65).

Assim, o Código Tributário foi criado para garantir a autonomia do Estado e é disciplinado por leis constitucionais e derivadas, incluído matéria de ordem penal.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A competência tributária foi instituída pelo art. 145 da Constituição Federal, aos entes públicos para instituir os seguintes tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, conforme a Teoria Tripartida CARRAZZA, 2010 p. 537).

Verifica-se do art. 6º do CTN:

Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único - Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos (BRASIL, 2009).

O jurista Hugo Machado de Brito (2000) fala que a Constituição Federal não cria tributos, mas outorga aos entes públicos o poder de tributar, que é exercido mediante edição de lei.

Há uma distribuição de competência entre os vários agentes políticos para prevenir os conflitos e invasões entre a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, sendo este atributo, indelegável. Nas palavras de Machado (2000, p. 211):

É indelegável a competência tributária. A pessoa jurídica à qual tenha a Constituição atribuído competência para instituir certo tributos não pode transferir esta competência. Admitir a delegação de competência para instituir tributos é admitir seja a Constituição alterada por norma infraconstitucional. Tal delegação somente seria possível se norma da própria Constituição o autorizasse. É razoável, todavia, admitir-se a delegação, a outra pessoa jurídica de Direito público, das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária (CTN, art. 7).

Portanto, ao legislador infraconstitucional não é permitida qualquer modificação na competência tributária, a não ser por Emenda Constitucional (EC), a fim de garantir, a inalterabilidade da repartição dos poderes. Para Roque Antonio Carrazza (2010, p. 324):

Os limites que a Constituição traçou para que as pessoas políticas tributassem não podem ser deslocados nem pelo Código Tributário Nacional (ou normas jurídicas que lhe façam as honras), nem por leis ordinárias, decretos, portarias, atos administrativos etc. por muito maior razão, também a vontade dos virtuais contribuintes não tem como ampliar ou restringir competências tributárias.

Como expressão da soberania do Estado, o poder de tributar é limitado pelos denominados “Princípios Jurídicos da Tributação”, estabelecidos nos art. 150 a 152 da CF, os quais serão abordados pontualmente, sob a ótica da aplicação da

extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, objeto do presente estudo.

2.2 CAPACIDADE TRIBUTÁRIA

Para Roque Antonio Carrazza, após edição da lei instituidora do tributo, “não há falar mais em competência tributária (direito de criar tributo), mas, somente, em capacidade tributária ativa (direito de arrecadá-lo, após a ocorrência do fato impositivo)” (CARRAZZA, 2010, p. 516).

E continua:

Temos, pois, que a competência tributária, uma vez exercitada, cede passo à capacidade tributária ativa. De conseguinte, a competência tributária não sai da esfera do Poder Legislativo; pelo contrário, exaure-se com a edição da lei veiculadora da norma jurídica tributária (CARRAZZA, 2010, p. 517).

Assim, cobrar tributo é ato do poder-dever e nas palavras de Machado (2009, p. 155), significa “Poder, do Estado. Dever, da autoridade da Administração Tributária que corporifica ou apresenta [sic] o Estado”.

Cordeiro Machado (apud MACHADO, 2009, p. 156), afirma:

Observados os limites territoriais, ainda no plano horizontal, impõe-se o delineamento de círculos próprios de atuação das autoridades, em cada uma das áreas de inserção dos tributos. No plano vertical, será necessário atentar na linha hierárquica das várias autoridades e nas atribuições outorgadas a cada uma delas. No que toca aos princípios informativos do sistema, é preciso indagar, previamente, se a competência ou o poder, dados a uma autoridade, não conflitam, por exemplo, com as normas gerais do sistema impositivo ou com as garantias e os direitos dos contribuintes.

Portanto, sendo o tributo uma obrigação compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, o estabelecimento de normas inferiores são imprescindíveis para limitar as condutas dos agentes públicos.

2.3 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O princípios ditam a interpretação quando a lei for omissa ou contraditória no Direito Tributário. Assim, eles são os vetores – implícitos ou explícitos – e têm função mais importante do que a regra, mesmo a constitucional (MACHADO, 2000).

Hugo de Brito Machado afirma que os princípios existem para evitar abusos por parte do Estado em face do cidadão. “Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2000, p. 33).

O Direito não pode ser invocado pelo Estado contra o cidadão, pois “é um instrumento de defesa com o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado” (MACHADO, 2000, p. 33).

A Constituição Federal impôs os limites à competência tributária, estabelecidos nos art. a 150 a 152, nos quais residem os princípios constitucionais.

Neste trabalho, serão analisados aqueles pertinentes ao tema, tais como os princípios da legalidade, da anterioridade, da anterioridade nonagesimal, da igualdade e da capacidade contributiva aplicados no campo penal, conforme segue:

2.3.1 Princípio da Legalidade

Previsto constitucionalmente em seu art. 5º, II, da CF, o princípio da legalidade e estabelece que “ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Embora seja cláusula pétrea, esta é uma condição genérica, porquanto foi instituída para todas as leis, tanto as constitucionais quanto as infraconstitucionais. “Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa ou qualquer ato normativo que não seja lei em sentido próprio, restrito” (MACHADO, 2000, p. 213).

Entretanto, é o art. 150, I, da CF que aborda especificamente o princípio da legalidade ao Direito Tributário, como o primeiro limite ao poder do Estado em criar tributos. *In verbis*:

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado á União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (BRASIL, 2008).

No campo tributário, portanto, todo tributo não poderá ser instituído, exigido, aumentado e sequer cobrado, sem prévia e expressa previsão legal (MACHADO, 2000).

Realmente, é indubitoso que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo (MACHADO, 2000, p. 34).

A lei que institui o tributo há de conter, segundo critérios expostos por Humberto de Brito Machado (2000), a descrição do fato tributável, o critério de identificação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, os elementos caracterizadores de sua ocorrência, a definição da base de cálculo e da alíquota ou outro critério a ser utilizado para definir seu valor.

Entretanto, o art. 153, § 1º da CF indica as exceções a esta regra, facultando ao Poder Executivo a prerrogativa de alterar as alíquotas dos impostos sobre:

- a) Importação de produtos estrangeiros (II);
- b) Exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE);
- c) Produtos industrializados (IPI);
- d) Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

Por força do art. 62 da própria CF, modificada pela EC nº 32/2000, a Medida Provisória (MP) se equipara à lei:

Art. 62 - Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.
 § 2º - Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V. e 154. II. só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada (BRASIL, 2008).

Portanto, deve-se ao princípio da legalidade a especificação acerca do conteúdo do Direito Tributário.

2.3.2 Princípio da Anterioridade

Quanto ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, b, da CF é vedada a exigência de um tributo criado no mesmo exercício financeiro em que

tenha sido publicada a lei. “A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo” (MACHADO, 2000, p. 36). *In verbis*:

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 (BRASIL, 2008).

Conforme Roque Antonio Carrazza (2010), tal princípio tem como função preservar a garantia de que o contribuinte não deve ser pego de surpresa pelo fisco, a fim de que possa se preparar para o pagamento compulsório da tributação. Portanto, este princípio não diz respeito à vigência da lei, senão à eficácia em si.

Este princípio, como se vê, é de exclusividade do Direito Tributário. No Brasil, o exercício financeiro corresponde também ao ano civil, começando em 1º de janeiro e terminando em 31 de dezembro¹.

O mencionado princípio comporta diversas exceções do aludido art. 150, § 1º da CF, a saber: II, IE, IPI e IOF; além do imposto extraordinário de guerra (IEG), previsto no art. 154, II, da CF, do empréstimo compulsório para calamidade pública ou guerra externa, de acordo com o art. 148, I, da CF, do já mencionado CIDE-Combustível e do ICMS-Combustível.

2.3.2.1 Princípio da anterioridade nonagesimal

Em que pese a redação dada pelo constituinte originário ao art. 150, III, b, da CF o constituinte derivado passou a exigir, ainda, o prazo de 90 dias para fins de cobrança do tributo, no chamado princípio da anterioridade “nonagesimal ou especial”.

A EC nº 42 de 19 de dezembro de 2003 houve expressiva modificação ao STN, a saber:

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

¹ O autor Roque Antonio Carrazza (2010, p. 186) explica que está não é uma regra universal. Em alguns países, como os Estados Unidos, o exercício financeiro começa em 1º de julho e termina em 30 de junho do ano seguinte. “Os cientistas das finanças costumam aplaudir tal fórmula, que permite ao governante, já no primeiro ano do seu mandato, aplicar a lei orçamentária que ele próprio para que fosse votada e aprovada”.

Municípios:

III - cobrar tributos:

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b (BRASIL, 2008).

O doutrinador Roque Antonio Carrazza (2010) apregoa que o dispositivo vem ao encontro do que esposado no art. 195, § 6º da Lei Maior, no qual dispõe que:

Art. 195 - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no Art. 150, III, (b) (BRASIL, 2008).

Tem-se, pois, que o tributo somente poderá ser instituído ou majorado 90 (noventa) dias após sua publicação, independentemente que este prazo acabe por ultrapassar o exercício financeiro no qual foi publicada.

2.3.3 Princípio da Igualdade

Em matéria tributária, o princípio da igualdade pode ser entendido como uma projeção da isonomia jurídica, regra geral aplicada em todo ordenamento pátrio e previsto no *caput* do art. 5º da CF:

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 (BRASIL, 2008).

No Sistema Tributário Nacional está contemplado no art. 150, II da CF e é apresentado como garantia de uniformidades das relações tributárias em todo território nacional (MACHADO, 2000):

Art. 150 - Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal 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 (BRASIL, 2008).

Para Machado (2000), falar em princípio da igualdade significa evitar que se trate de forma diferente os iguais e permitir que se trate de forma desigual os diferentes. Em um primeiro momento, significa impedir ao legislador a criação de tratamentos diferenciados a pessoas que se encontram em situações idênticas, na chamada isonomia material e num segundo, obriga o intérprete da lei a atuar de forma igual sem distinção quanto ao sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social (isonomia formal).

O princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida (MACHADO, 2000, p. 37).

Assim, este princípio rege as relações entre os sujeitos ativo e passivo, quando da instituição e cobrança dos tributos, conforme o potencial contributivo.

2.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva, cada cidadão deve contribuir para as despesas estatais na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que o ônus tributário divide-se de forma proporcional aos cidadãos, na medida de sua capacidade de suportar o encargo fiscal.

Referido princípio é regido pelo art. 145, § 1º da CF:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 2008).

A lei instituidora do tributo deve levar em consideração a capacidade de cada contribuinte para suportar a carga tributária. O doutrinador Roque Antonio Carrazza (2010, p. 94), afirma que:

Os impostos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram, perante a comunidade, seus deveres de solidariedade política, econômica e social. Os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas. Com isso, ajudam a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e igualdades dos menos afortunados.

Assim, ante a finalidade arrecadatória do tributo baseado no princípio da capacidade contributiva, o inadimplemento tributário gera o fato ilícito do contribuinte.

2.4 CLASSIFICAÇÃO JURÍDICA DOS TRIBUTOS

O autor Antonio Carrazza (2010, p. 537), explica que os empréstimos compulsórios e as contribuições foram reconduzidos “às modalidades de *imposto*, *taxa* ou, no caso daqueles, até, *contribuição de melhoria*” (grifos no original). Senão vejamos:

2.4.1 Impostos

Definido no art. 16 do CTN, o imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 2009).

O imposto é uma obrigação não vinculada, pois o fato gerador não gera uma contraprestação por parte do Estado. “Portanto, a prestação patrimonial do contribuinte do imposto é *unilateral* (e não sinalagmática), porque não faz nascer, para a entidade tributante, qualquer dever específico de efetuar uma contraprestação” (CARRAZZA, 2010, p. 540) (grifo no original).

2.4.2 Taxas

Para o art. 77 do CTN, taxa é o tributo que tem como fato gerador o “exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” (BRASIL, 2009).

De acordo com os ensinamentos de Eduardo de Moraes Sabbag (2006), existem duas modalidades de taxas no ordenamento jurídico brasileiro:

a) Taxa de Serviço, que será cobrada em razão de um serviço público específico e indivisível, conceituado no art. 79 do CTN;

b) Taxa de Polícia, que incidirá em virtude do poder de polícia administrativo efetivamente manifestado, definido pelo CTN no art. 78.

Segundo Carrazza (2010), a taxa trata-se de um tributo vinculado diretamente, consistente numa ação estatal que tem por fim beneficiar o próprio contribuinte e sua cobrança representa uma contraprestação.

2.4.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é o tipo de que incide sobre a atuação estatal indiretamente referida ao contribuinte e tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública, “tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel público”, conforme preceitua o art. 81 do CTN (BRASIL, 2009).

Amparada pelo art. 145, III, da CF, a contribuição de melhoria não se pode confundir com nenhum imposto ou taxa, mas sim, levar em conta a mais-valia do imóvel, causado pela obra pública (CARRAZZA, 2010).

2.4.4 Empréstimo compulsório

O tributo consta no art. 148, I e II da CF, a saber:

Art. 148 - A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b” (BRASIL, 2008).

Ao empréstimo compulsório é dada uma noção genérica de tributo instituído no art. 3 do CTN, porquanto é uma prestação em dinheiro que a União exige das pessoas que praticam certos fatos lícitos. “Posto sob o regime jurídico tributário, o empréstimo compulsório é um tributo” (CARRAZZA, 2010, p. 581).

2.4.5. Contribuições especiais

Estão descritas no art. 149 da CF, qual seja:

Art. 149 - Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (BRASIL, 2008).

Á que se falar que as contribuições são verdadeiros tributos e podem até mesmo se revestir de natureza jurídica imposta aos impostos ou taxas, dependendo da hipótese de incidência e base de cálculos que tiverem. (CARRAZZA, 2010).

3 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

O Direito Tributário – enquanto conjunto de normas que regulam a instituição e a cobrança dos tributos – prevalece o princípio da legalidade e é através dele que se busca impor ao responsável a obrigação tributária, mediante sanções administrativas (multas) ou penais (prisional) (HARADA, 1996).

Assim, o renomado Kiyoshi Harada (1996), ensina que na eventualidade do infrator ultrapassar o mero inadimplemento de sua obrigação tributária para ensejar uma conduta criminosa para a ocultar ou retardar e exteriorização do fato gerador, além de configurar ilícito fiscal, ocasionará a possibilidade de incidência de normas criminais passíveis de representação pelo Ministério Público (MP).

3.1 O BEM JURÍDICO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Para Machado (2009) tem-se como bem jurídico tutelado tudo aquilo que é necessário para a satisfação das necessidades humanas, objeto maior de proteção pelo Estado. De acordo com Munõz Conde (apud MACHADO, 2009, p. 19):

La necesidad de la convivencia – condensada em la Idea freudiana de que la sociedad frustra, pero satisface al mismo tiempo las necesidades humanas individuales – supone la protección de esa convivencia, pues solo em ella puede la persona individual autorrealizarse. La autorrealización humana necesita de unos presupuestos existenciales que, em tanto son de utilidad para el hombre, se denominan “bienes” y, concretamente, em tanto son objeto de protección por el derecho, “bienes jurídicos”.

No Direito Penal, portanto, para que o ato praticado seja considerado ilícito se faz necessário que haja uma lesão ou perigo concreto de lesão ao bem jurídico tutelado.

Como bem assevera Machado (2009, p. 21), para que recebam a proteção da lei penal, é imprescindível que os bens jurídicos devam ser selecionados pelo Estado. “Só aqueles mais importantes para o convívio social, cuja proteção não se condiga eficaz por outros meios, devem ser definidos como crime”.

Para a doutrina dominante, defendida também por Hugo de Brito Machado, o bem jurídico envolvido nos crimes contra a ordem tributária seria a ordem pública e não a mera arrecadação tributária.

A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação (MACHADO, 2009, p. 23).

Neste diapasão, é possível verificar que a lei penal também protege o contribuinte ao definir o crime de excesso de exação e, numa análise mais ampla, essa proteção é estendida a toda coletividade, ao reverter o erário arrecadado em políticas públicas (MACHADO, 2009).

3.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

De acordo com o art. 170 do CTN, há dois tipos de sujeito passivo da obrigação tributária principal: o contribuinte (aquele que está diretamente ligado ao fato gerador) e o responsável tributário (que mesmo que não mantenha uma relação indireta com o fato gerador, acaba por beneficiar-se do mesmo).

Contudo, é o próprio CTN que atribui à responsabilidade tributária a teoria da objetividade da infração fiscal, não importando, para a punição do infrator, um elemento subjetivo, a saber: “Art. 136 - Salvo disposição da 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” (BRASIL, 2009).

Portanto, o doutrinador Sergio Pinto Martins (2003) conclui que não é necessário apurar a presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa) quando da prática do ilícito fiscal.

Entretanto, o art. 137 do CTN faz menção à intenção do agente, revelando uma responsabilidade subjetiva. É o caso da responsabilidade pessoal contida em seu inciso I que, ao abordar infrações penais assevera que “está relacionado com o elemento subjetivo e com a consciência de antijuridicidade do ato” (BRASIL, 2009).

O mesmo ocorre quanto aos incisos II e III do referido artigo, posto que, caso o agente infrinja a legislação de forma intencional, afasta-se o princípio geral contido no art. 136 do CTN e aproxima-se ao da responsabilidade penal, que é subjetiva.

Para o Direito Penal, a responsabilidade é considerada subjetiva quando o autor pratica um fato reprovável, agindo com dolo ou culpa para o cometimento do delito. Neste sentido, Sérgio Pinto Martins (2003, p. 231), leciona que:

\A infração tributária é decorrente da inobservância da legislação tributária, como ocorre com o pagamento incorreto do tributo. A infração tributária e penal irá ocorrer quando o contribuinte vem a burlar a legislação com o objetivo de não pagar o tributo. O fisco irá apurar o tributo e aplicar a penalidade cabível, mas também haverá crime, como, por exemplo, de sonegação fiscal. Haverá apenas infração penal quando o fato praticado implicar apenas violação à lei penal, como do fiscal que exige tributo que sabe indevido (§ 1º do art. 316 do Código Penal). O dolo e culpa são elementos indispensáveis para configurar a responsabilidade criminal. No caso dos crimes contra a ordem tributária, a apuração do dolo é considerada regra norteadora fundamental.

Assim, quando da aplicação da responsabilidade pelos crimes tributários deve-se levar em conta a técnica legislativa própria, com exame do aspecto subjetivo do agente, as causas excludentes de culpabilidade e, por conseguinte, as hipóteses de extinção de punibilidade, objeto do presente estudo.

3.3 CLASSIFICAÇÃO LEGISLATIVA

No âmbito do Direito Penal Tributário, o CP já arrolava entre seus tipos penais a falsificação de papéis públicos no art. 293 *caput*, o contrabando ou o descaminho, especificado no art. 334 *caput* e o excesso de exação disposto no art. 316, § 1º.

Posteriormente, alguns crimes excederam o comando do CP e passaram a ter tipificação definida por dispositivos próprios, como o art. 11 da Lei nº 4.357/64, que incluiu entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita prevista no art. 168 de CP, o não-recolhimento do imposto sobre a renda retido na fonte, no prazo de 90 dias e aquele definido pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 326/67, que equiparava à apropriação indébita o não-recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) em circunstâncias determinadas em lei (HARADA, 2006).

Mas o primeiro estatuto legal a tratar especificamente de um crime tributário – marco do Direito Tributário Penal – foi a Lei nº 4.729/65, chamada “Lei de Sonegação Fiscal”, cuja previsão continha traço substancial, passando sua regulamentação para o terreno do diploma legal nº 8.197/90, que disciplinou inteiramente os crimes contra a ordem tributária.

À semelhança dos crimes tributários, há também os crimes contra a Previdência Social, que, ressalta-se, são típicos delitos fiscais, objeto sob exame deste trabalho.

Entretanto, convém destacar as principais condutas ilícitas tributárias em espécie, a seguir delineadas:

3.4.1 Sonegação Fiscal

Delito material propriamente dito, a sonegação fiscal envolve a conduta do sujeito passivo com o resultado potencialmente lesivo, impondo prejuízo ao fisco, haja vista a intenção de não recolher o tributo devido ou recolher importância menor.

De fato, a sonegação fiscal é considerada propriamente uma forma delituosa que visa fraudar o recolhimento da obrigação tributária e conseqüentemente ilaquear a fiscalização, porquanto o contribuinte, terceiro ou sucessor, por qualquer meio, procede com dolo específico caracterizando o ilícito tributário (ABRÃO, 2009, p. 35).

Preleciona Carlos Henrique Abrão (2009) que o primeiro caderno a tratar sobre o tema foi a Lei nº 4.502/64, relativo ao IPI, discorrendo em seu art. 71 o significado do termo sonegação:

Art. 71 - Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (BRASIL, 2010).

Entretanto, a origem embrionária da sonegação fiscal propriamente dita foi a Lei nº 4.729/65 que assim dispunha:

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 (BRASIL, 2010).

E foi em 1990, com a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro, que restaram definidos os crimes contra a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo, contemplando, inclusive, o tipo penal referente à sonegação fiscal:

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

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

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

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação (BRASIL, 2010).

Para a tipificação do crime de sonegação fiscal não basta, tão somente, que o agente pratique ou tente praticar qualquer das condutas descritas nos incisos I a V do artigo supra referido, sendo necessário que sua conduta suprima ou reduza tributo ou contribuição social e qualquer acessório. Caso isso não ocorra, sua conduta será atípica em relação aos delitos de sonegação fiscal, podendo configurar outra infração penal prevista na legislação ou, ainda, mero ilícito administrativo (ABRÃO, 2009).

Para o jurista Carlos Henrique Abrão (2009, p. 36), a gravidade do dano gerado pelo delito da sonegação fiscal torna-o capaz de absorver outros de menor

potencial ofensivo, tais como a falsidade documental, ideológica e a supressão de documentos. “Isto porque haveria o elemento-meio, para o escopo do pressuposto-fim, que restaria revestido da própria infração penal tributária”.

3.4.2 Evasão fiscal

O delito da evasão fiscal pode ter natureza omissiva ou comissiva no sentido de produzir um resultado consistente na redução ou retardamento da ocorrência do fato gerador, a redução da base de cálculo ou sua exclusão total (ABRÃO, 2009).

Prevista na Lei nº 8.137/90, a matéria é verificada quando, em seu art. 1º, destaca a omissão, fraude ou falsificação e, no art. 2º, discorre acerca da omissão em relação aos informes prestados à autoridade fazendária, mediante dolo.

Carlos Henrique Abrão (2009, p. 43) ensina que o elemento comprobatório do tipo penal repousa no comportamento criminoso mediante “vontade livre do agente de querer se desviar da obrigação tributária, retardando o seu recolhimento, ou implicando na dissimulação praticada em prejuízo do erário público”.

3.4.3 Fraude fiscal

O conceito de fraude está disposto no art. 72 da Lei nº 4.502/64 que assim dispõe:

Art. 72 - Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964).

Esclarece Vellegas por Andreas Eisele (2002, p. 107), que a fraude fiscal “requer, para configurar-se, subjetivamente, a intenção declarada de lesar o Fisco e objetivando a realização de expedientes enganosos, cujo propósito está em induzi-lo em erro, para subtrair, no todo ou em parte, a obrigação de pagar tributos”.

Na fraude, então, o contribuinte falsifica dados ou insere elementos incorretos nos documentos fiscais, visando não pagar o tributo devido ou efetuar um pagamento inferior ao montante apurado no período.

3.4.4 O tipo penal especial previsto na Lei 8.137/90

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tutela as condutas ilícitas praticadas por particulares contra a ordem tributária, a fim de suprimir ou reduzir tributos de modo a elidir o fisco. No bojo do art. 1º constata-se os seguintes termos:

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 relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

Pena – reclusão, de 2 a 5 anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 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 inc. V (BRASIL, 2010).

O art. 2º apresenta formas equiparadas, isto é, delitos da mesma natureza do crime contra a ordem tributária. São elencadas as seguintes condutas:

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 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 impostos 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.

Penal – detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa (BRASIL, 2010).

Conforme preceitua Hugo de Brito Machado (2009), os crimes definidos nesse art. 2º tipificam condutas menos gravosas, pois se afasta a vinculação da conduta com a vontade de reduzir ou suprimir tributo, predominando os crimes formais.

Resumindo as informações relativas aos crimes tributários até aqui apresentados, tem-se que o crime de sonegação fiscal configurava-se desde o momento em que o contribuinte omitia informações com a intenção de não pagar os respectivos tributos. A pena era de detenção.

Já nos crimes contra a ordem tributária, o legislador dispôs que o crime estará configurado com o ato do contribuinte que efetivamente reduza o valor dos tributos devidos. A pena será de reclusão.

3.4.5 Crimes contra a Previdência Social

À semelhança dos crimes contra a ordem tributária estão aqueles delitos fiscais que impõem prejuízo à Previdência Social – e são, inclusive, objeto de parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09. Encontram-se sob essa égide os delitos intitulados “apropriação indébita previdenciária” e “sonegação previdenciária”, tipificados nos art. 168-A e 337-A do CP, respectivamente.

Colaciona-se, por oportuno, que a primeira previsão criminal referente ao tópico foi o art. 5º do Decreto-Lei nº 65, de 14 de dezembro de 1937, que assim dispunha:

Art. 5º - O empregador que retiver as contribuições recolhidas de seus empregados e não recolher na época própria incorrerá nas penas do art. 331, nº 2 da consolidação das Leis Penais, sem prejuízo das demais sanções estabelecidas neste decreto lei (BRASIL, 1937).

Entretanto, com a criação da “Lei Orgânica da Previdência Social”, consubstanciada na Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960 houve uma mudança quanto ao núcleo do tipo, disposto no art. 86:

Art. 86 - Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

Parágrafo único - Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei (BRASIL, 1960).

Conforme preleciona Abrão (2009), não havia mais que se falar em retenção, mas em falta de recolhimento. Assim, o tipo penal transformou-se em crime tipicamente omissivo diante da falta de recolhimento de contribuições recolhidas.

Com o advento da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, que dispõe sobre o plano de custeio da seguridade social, na tentativa de sistematizar a criminalidade contra a Previdência Social, previu, no art. 95, diversos crimes, dentre eles, a apropriação indébita previdenciária, nos incisos “d”, “e” e “f”, mas que foi revogado pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 e os crimes inseridos, no CP, nos art. 168-A e 337-A.

Desta forma, restou revogado, outrossim, o crime previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, no que se refere às contribuições sociais.

3.4.5.1 Apropriação Indébita Previdenciária

Quanto ao mecanismo de recolhimento da seguridade social é permitido haver a retenção, na fonte, da importância descontada a título de prestação do serviço, quando do vínculo empregatício. Entretanto, segundo preceitua Abrão (2009, p. 38), “o empregador se locupleta à custa do Erário Público e mantém consigo o valor que não lhe pertence, configurando o delito de apropriação indébita previdenciária”.

Conforme dito alhures, o ilícito previdenciário foi instituído pela Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000 que, em seu art. 1º dispôs o seguinte:

Art. 1º São acrescidos à Parte Especial do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, os seguintes dispositivos:

Art. 168-A. Deixar de repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à Previdência Social que tenha sido descontada de

pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à Previdência Social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela Previdência Social.

§ 2º 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.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais (BRASIL, 2000).

Importante ressaltar que conceitualmente, a apropriação indébita previdenciária na condição de ilícito geral faz parte da definição do CP, mas seu aspecto tributário surge definido na Lei nº 8.137/90, a qual produz eficácia em atenção à conduta do responsável e o valor retido (ABRÃO, 2009).

O ilícito também está previsto no art. 2º, II, do citado diploma nº 8.137/90 que confere ilicitude ao “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”.

3.4.5.2 Sonegação de Contribuição Previdenciária

A exemplo do tipo penal anteriormente descrito, o crime de sonegação de contribuição previdenciária foi instituído pela Lei nº 9.983/00, que incluiu o art. 337-A no CP, *in verbis*:

Art. 1º São acrescidos à Parte Especial do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, os seguintes dispositivos:

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

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

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

§ 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.

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - (VETADO)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela Previdência Social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

§ 3º - Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.

§ 4º - O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da Previdência Social (BRASIL, 2000).

Aqui, o legislador apenas restringiu a três condutas o crime de sonegação de contribuição previdenciária, outrora previsto pela no art. 1º da já citada Lei nº 8.137/90.

4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária sempre foi polêmica no ordenamento brasileiro, pois se trata de uma questão patrimonial e que demanda relações penais e tributárias.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado (2009, p. 378), essa “instabilidade legislativa”, como o autor classifica, tem origem no fato de que há duas correntes bem definidas: há os que defendem o posicionamento ético da pena e aqueles que defendem o caráter utilitarista da pena, coagindo o contribuinte (infrator) ao pagamento do tributo.

Neste passo, remonta a história que desde século IV a.C. a Roma antiga alude ao tributo uma prestação pecuniária e o seu não pagamento é sancionado com uma penalidade de caráter pecuniário, conforme *Lex Poetelia Papiria*, de 326 a.C. (AZEVEDO, 1993, p. 18).

Desta forma, sendo o fim maior da obrigação tributária a arrecadação estatal, a legislação pátria dos crimes fiscais sempre previu a extinção da pena pelo pagamento da dívida tributária como causa para o afastamento da sanção penal (MACHADO, 2009).

Assim, é ela, a punibilidade, na leitura realizada pelo jurista Damásio de Jesus (1999), a possibilidade jurídica do Estado impor sanção à prática do crime. Tem-se, que a conduta típica, antijurídica e culpável de um agente insta a relação jurídico-punitiva composta por dois lados antagônicos: o dever estatal de punir e a obrigação do réu de não obstar a imposição da sanção penal.

Em contrapartida, há determinadas situações previstas em lei que afastam a atuação do *jus puniendi* do Estado, mesmo que o ato contenha todas as prerrogativas de uma infração penal passível de punição. “Tal fenômeno foi denominado pelo Código Penal de ‘extinção da punibilidade’” (JESUS, 1999, p. 123).

4.1 CAUSAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

É sabido que as causas de extinção da punibilidade são os atos ou fatos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu poder-dever de punir os infratores da lei, mediante aplicação de sanção penal (MACHADO, 2009).

Entretanto, não se confundem as causas de extinção da punibilidade com as causas da exclusão da antijuridicidade ou ainda, de excludentes da culpabilidade, porquanto a punibilidade abrange causas que não se incluem no âmbito da culpabilidade.

Importa, aqui, observar os ensinamentos de Damásio (2002) acerca do momento de ocorrência das causas de extinção da punibilidade, posto que estas podem ocorrer antes da sentença final ou depois da sentença condenatória irrecorrível, sendo seus efeitos distintos de acordo com o momento da sua ocorrência.

É no art. 61 do CPP que aduz que o juiz deverá declarar de ofício extinta a punibilidade se a reconhecer em qualquer fase do processo. É remansoso na doutrina que a expressão “fase do processo” indica que a extinção da punibilidade somente poderá ocorrer após o início da ação penal e não admite a inclusão da investigação policial ou da sindicância administrativa fiscal no universo do processo judicial (JESUS, 1999).

O CP relaciona as causas de extintivas de punibilidade, nos incisos do art. 107, a saber:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I – morte do agente.

II – a anistia, graça e o indulto;

III – a retroatividade da lei que não considera o fato como criminoso;

IV – a prescrição, a decadência e a perempção;

V – a renúncia ao direito de queixa e o perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI – a retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

VII – (revogado pela Lei nº. 11.106, de 28 de março de 2005);

VIII - (revogado pela Lei nº. 11.106, de 28 de março de 2005);

IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei (BRASIL, 2008).

Insta observar que as mesmas não se esgotam em tais incisos, tendo em vista que o rol não é taxativo. Estas são causas gerais de extinção da punibilidade aplicadas aos crimes em geral e a todos os crimes previstos em normas especiais, desde que haja compatibilidade, dentre os quais se encontram os crimes tributários. Há previsão de outras causas no corpo do diploma tributário, arroladas no art. 156 do CTN, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;
 V - a prescrição e a decadência;
 VI - a conversão de depósito em renda;
 VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;
 VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;
 IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
 X - a decisão judicial passada em julgado.
 XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.
 Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 (BRASIL, 2009).

Nessa matéria, diversas alterações já ocorreram na lei, que ora admite, ora não admite o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. E, quando da sua admissão, ora exige que seja anterior à própria ação penal, ora que seja antes do recebimento da denúncia pelo MP, como a seguir será delineado:

4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Historicamente, o diploma legal que trouxe a raiz embrionária da extinção da pretensão punitiva do Estado foi o Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960, ao prever que, o pagamento do total devido, no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da lavratura da infração, poderia “elidir o processo criminal” (EISELE, 2002, p. 108).

Entretanto, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo só foi expressamente inserida no ordenamento jurídico pela Lei nº 4.357/64, ao instituir a figura da apropriação indébita por equiparação, “à medida que tipificou a conduta consistente na retenção dos valores retidos na fonte pagadora e não carreados à Fazenda Pública” (EISELE, 2002, p. 108).

Foi com a edição da já citada Lei nº 4.729/65, que tratava da sonegação fiscal, que se estabeleceu no seu art. 2º a possibilidade de, caso o pagamento do tributo fosse feito antes do procedimento de fiscalização para a respectiva ação fiscal, seria extinta a punibilidade (EISELE, 2002, P. 108).

Para Andreas Eisele (2002), foi no Decreto nº 58.400/66 que se estendeu a regra para aqueles crimes idênticos ao de apropriação indébita, repetindo o inteiro teor do art. 11 da Lei nº 4.357/64.

Posteriormente, a criação do Decreto-Lei nº 94/66 ampliou as disposições esposadas no art. 2º da Lei nº 4.729/65, ao instituir que, mesmo iniciada a ação fiscal, o infrator tinha a possibilidade de recolher até 31 de janeiro do ano seguinte (1967, portanto) os tributos e as multas respectivas ou ainda depositar em dinheiro ou em obrigações do tesouro a importância devida, para ver extinta sua punibilidade (EISELE, 2002, p. 109).

O doutrinador Edmar Oliveira Andrade Filho (2001, p. 48) explica que, paralelamente a este dispositivo legal, o Decreto-Lei nº 157/67, que regulava o Imposto sobre a Renda, também previa a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal caso o pagamento ocorresse logo após o início da ação fiscal.

Assim estabelece o art. 18, § 2º, do Decreto-Lei nº 157/67:

Art 18 - Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância

§ 2º, Extingui-se a punibilidade quando a imputação penal de natureza diversa da Lei nº 4.729/35, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento do tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas foi pago ou depositado na forma deste art. (BRASIL, 1967).

Impende ressaltar que o Decreto-Lei nº 157/67, deu origem, inclusive, à Súmula 560 do STF, que adotou a extinção da punibilidade “pelo pagamento do tributo no crime de contrabando ou descaminho” (BRASIL, 2011).

Ainda, o Decreto-Lei nº 326/67, ao dispor sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), determinou que o não recolhimento do tributo aos cofres públicos constituía crime de apropriação indébita, cuja punibilidade seria extinta se o pagamento fosse realizado antes da decisão em primeira instância (BREDA, 2009).

A redação desse dispositivo foi integralmente reproduzida no Decreto-Lei nº 61.514/67, que regulamentou o IPI, apenas com a modificação de

que a regra se aplicaria, também, aos casos em que a empresa, antes da decisão administrativa de primeira instância, requeresse e efetuasse o pagamento parcelado do débito, anulando-se os seus efeitos no momento em que, em consequência do atraso de pagamento das prestações, fosse proferida aquela decisão (LIMA apud EISELE, 2002, p. 109).

Andreas Eiseles (2002) comenta, também, que o Decreto-Lei nº 85.450/80 estabelecia que o agente poderia promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal, ou até mesmo se já instaurado os procedimentos fiscais, antes da decisão administrativa de primeira instância, ou até mesmo quando o infrator, na data da apuração da falta, fosse credor perante a Fazenda Nacional (e suas autarquias e sociedades de economia mista), de importância igual ou superior ao tributo não recolhido, excetuada a restituição da receita requerida na forma de lei.

Neste passo, surgia, pois, os ditames da Lei nº 8.137/90, que em seu art. 14, previa a extinção da punibilidade pela reparação integral dos prejuízos decorrentes do cometimento delituoso, desde que efetivado antes do recebimento da denúncia criminal (MACHADO, 2011).

Extrai-se do corpo do referido artigo:

Art. 14 – Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 2010).

Estava de certa forma preservado o direito do contribuinte ao acerto administrativo da relação tributária. Para o autor Hugo de Brito Machado (2011):

(...) esse dispositivo albergava razoável, se não a melhor solução legislativa, posto que evitava o constrangimento do sujeito passivo da relação tributária preservando o direito deste ao questionamento administrativo, e preservava também os interesses do fisco, garantindo o recebimento integral do crédito tributário que a Administração a final tivesse como efetivamente devido.

Mesmo assim teve existência breve, pois um ano após sua promulgação que a Lei nº 8.383/91, em seu art. 98, revogou o art. 14 §§ 1º e 2º, o art. 11 da Lei nº 4.357/90, o art. 2º da Lei nº 4.729/65 e o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060/69.

Andreas Eisele (2002, p. 110) colaciona que alguns diplomas que tratavam da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária não foram

expressamente revogados pela Lei nº 8.383/91. Porém, o STJ manifestou-se sobre a matéria à luz do Decreto-Lei nº 157/67, asseverando que a “extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta à ação penal, à invocação do disposto no art. 18 do Decreto-Lei nº 157/67, não tem mais apoio, uma vez que o art. 98 da Lei nº 8.383/91 revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema” (BRASIL, 2011).

Nas palavras de Machado (2011), “era a implantação do denominado terrorismo fiscal”. Exemplo disso foi o veto do Executivo ao art. 3º, da Lei nº 8.696, de 26 de agosto de 1993, que previa o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade. A saber:

Art. 3º - Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, com seus acessórios, antes do encerramento do procedimento administrativo (BRASIL, 1993).

Naquela oportunidade, o dispositivo foi vetado pelo Presidente da República pelas razões assim expostas:

O dispositivo, tal como redigido, importará na extinção da punibilidade de agentes dolosos, cujo procedimento caracteriza os crimes enumerados nos arts. 1º a 3º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, uma vez que a ação fiscal e a representação criminal são simultâneas. Quer isto dizer que, no momento em que instaura o processo administrativo, o agente fiscal deve também, configurado o crime, promover a denúncia ao Ministério Público para instauração do processo criminal.

Conseqüência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo – mas mesmo após a ocorrência de condenação criminal – efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunidade.

É de ser relevado que, referindo-se o art. 3º da lei citada a crimes praticados por servidor público, a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, colocaria os ganhos ilícitos provenientes da corrupção funcional, a salvo de qualquer penalização.

A norma ora vetada alcança, na verdade, é o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é evidentemente, contrário ao interesse público, por contravir diretamente o princípio da moralidade administrativa.

Ademais, observo que a Lei nº 8.137 admitia a extinção da punibilidade no caso de o agente promover a satisfação das obrigações tributárias antes do recebimento da denúncia criminal. Essa disposição (art. 14), foi revogada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

A norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário

administrativo pode prolongar-se além do processo criminal, e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório. Não obstante, reconheço que, a par da natureza pedagógica das normas penais, principalmente no campo fiscal, razões ocorrem pelas quais devem ser procurados procedimentos que não desestimulem o arrependimento eficaz, mediante a satisfação espontânea na via administrativa, das obrigações tributárias. Já determinei, portanto, a realização de estudos que permitam ao Poder Executivo propor ao Congresso Nacional projeto de lei consubstanciado normas que acautelem o interesse e a moralidade da Administração e, ao mesmo tempo, contemplem adequadamente os interesses e a situação do contribuinte em falta. Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar em parte o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional (MACHADO apud IOB, 1993).

Com efeito, o Chefe do Poder Executivo imputava a utilização da ameaça de ação penal em caráter intimidatório como forma de resolver o problema da sonegação fiscal (MACHADO, 2011).

Entretanto, em 1995, pela Lei nº 9.249, o legislador restabeleceu a opção de pagamento do tributo como causa extintiva da punibilidade, caso efetuado antes do recebimento da denúncia, inserto no art. 34:

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. A principiante disposição trouxe à tona o princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica, de modo que todos os agentes que cometerem crimes previstos nas leis já mencionadas foram beneficiados (BRASIL, 1995).

Mas foi com a edição da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, que instituiu pela primeira vez no ordenamento jurídico brasileiro o parcelamento tributário pelo Programa de Recuperação Fiscal, o “Refis” – suspendendo a pretensão punitiva com o início do parcelamento da dívida tributária e, por conseguinte, impedindo a denúncia pelo MP enquanto estiverem adimplentes as parcelas do acordo.

Segundo Alécio Adão Lovatto (2003), esta lei apresentava, à época, mais uma possibilidade para o contribuinte inadimplente regularizar os créditos com a União, decorrentes apenas de débitos relacionadas a pessoas jurídicas relativos a tributos e contribuições administradas pela Receita Federal e pelo INSS, com vencimento até 29 de dezembro de 2000.

É o teor do art. 15 da Lei nº 9.964/00:

Art. 15 - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste art. quando a pessoa jurídica relaciona 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 da denúncia criminal (BRASIL, 2000).

Outro dispositivo que ilumina este entendimento é a Lei Complementar nº 104/01 que, ao modificar o art. 155 do CTN, dispunha que “o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica” (BRASIL, 2009).

Diferentemente disso, a Lei nº 10.684/03, que instituía o chamado “Refis II” passou a prever a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo para aqueles que aderissem ao programa (BREDA, 2009).

Esta nova lei repercutiu na esfera penal, ditando, em seu art. 9º, que:

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 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 190 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º - A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste art. quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (BRASIL, 2003).

Noutro norte, como não se colacionou força suficiente à implementação da medida, em junho de 2006 adveio o denominado “Refis III”, por meio da Medida Provisória nº 330. Na avaliação de Carlos Henrique Abrão (2009), aludido parcelamento admitiu o retorno de empresas inadimplentes que foram excluídas dos programas de parcelamento anteriores por fraude ou inadimplência.

E foi com a edição da Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, publicada no dia 27 de maio de 2009, que se criou um programa de parcelamento especial de dívidas tributárias, o Refis IV, intitulado pela mídia de “Refis da Crise” (regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6 de 22 de

julho de 2009) e instaurou-se significativa posição no que diz respeito à suspensão e, por conseguinte, à extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária previstos nos art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e contra a seguridade social, nos art. 168-A e 337-A do CP.

4.2.1 Suspensão da pretensão punitiva do estado

Por oportuno, é importante discorrer acerca da suspensão do *jus puniendi* do Estado quando já houver ação penal em andamento por crime tributário, posto que este tópico sempre foi objeto de polêmica no ordenamento jurídico brasileiro.

É que, segundo Eduardo de Moraes Sabbag (2006, p. 241), sendo o parcelamento tributário “caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez”, o conduz à suspensão do crédito e não à sua extinção.

Em contrapartida, o *caput* do art. 9 da Lei nº 10.684/03 previa a suspensão da pretensão punitiva e da prescrição penal enquanto o contribuinte estivesse honrando parcelamento administrativo e ai ser “verificado o pagamento integral, declarar-se-ia a extinção da punibilidade, na forma do art. 9, § 2º da Lei nº 10.684/03” (BREDA, 2009).

A possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado também encontra guarida na Lei nº 11.941/09, ao dispor o seguinte:

Art. 68 - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei (BRASIL, 2010).

Entretanto, referidos dispositivos suscitaram dúvidas quanto ao entendimento do STJ, porquanto há em trâmite uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) sob o nº 3002-7 no STF, sem pedido de liminar, visando a retirar a eficácia normativa art. 9, § 2º da Lei nº 10.684/03 – e, indiretamente, do art. 68 da Lei nº 11.941/09.

Mas enquanto perdure a iminência de julgamento há presunção de constitucionalidade da referida ADI na suprema corte brasileira.

Contudo, a sanção da Lei nº 12.382 de 25 de fevereiro de 2011 estabeleceu uma equalização entre o parcelamento ordinário da Receita Federal (que pode ser aderido a qualquer momento) e os chamados parcelamentos especiais, com condições de pagamento mais favoráveis.

Hugo de Brito Machado (2011) explica que o art. 6º da nova lei alterou a redação do art. 83, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inserindo no mesmo cinco parágrafos, com a renumeração do parágrafo único. *In verbis*:

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.

§ 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 (BRASIL, 2011).

Deste modo, a novel legislação surgiu para fechar a brecha na lei ao considerar suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes contra a ordem tributária desde que o parcelamento haja sido realizado antes do recebimento da denúncia.

5 METODOLOGIA

A metodologia científica utilizada para a investigação do problema de pesquisa, a revisão teórica e a pesquisa da legislação oportunizam a pluralidade de metodologia para alcançar o tipo dedutivo, partindo-se de observações empíricas ao caso concreto. A pesquisa tem um nível de profundidade do tipo exploratório, levando-se em conta os aspectos objetivos do tema.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar os aspectos materiais relativos aos crimes contra a ordem tributária quanto à extinção da pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento tributário.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, houve a manifestação de uma nova ordem tributária a fim de garantir a autonomia do Estado Democrático de Direito. Quanto ao Sistema Tributário Nacional, incluem-se os princípios constitucionais da legalidade, da igualdade, da anterioridade, inclusive a anterioridade nonagesimal e também da capacidade contributiva do agente, impondo-se competências e limitações ao poder de tributar. Por conseguinte, optou-se, neste trabalho, pela teoria pentapartida ao classificar os tributos em espécie.

Uma vez identificado o núcleo da relação jurídico-tributária emerge para o Estado a proteção ao bem jurídico tutelado (patrimônio), amparado por normas penais. Desta forma, apresentou-se no segundo capítulo a evolução histórico-legislativa dos crimes contra a ordem tributária previstos em cadernos legais esparsos no ordenamento jurídico brasileiro, sobretudo o tipo normativo indicado na Lei nº 8.137/90.

Atualmente, a adesão de contribuintes a programas de parcelamento tributário interferiu na esfera dos crimes contra a ordem tributária, conquanto evita-se tipificar o delito objeto de parcelamento.

Neste passo, o agente poderá ver-se livre da persecução penal ao avocar as causas de extinção da punibilidade analisadas no quarto capítulo do presente trabalho, no que se refere aos crimes resguardados pela Lei nº 11.941/09. Assim, na hipótese de concessão de parcelamento tributário antes do recebimento da denúncia, a ação penal ficará sobrestada até a quitação integral do débito tributário, quando haverá a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Nesse viés, o pagamento do tributo gera uma reparação do dano ao Erário e acarreta a extinção da punibilidade do contribuinte, enquanto que nos crimes comuns, a reparação do dano induz apenas ao reconhecimento de uma circunstância atenuante (art. 65, III, "b", do CP) ou diminuição de pena (art. 16 do CP).

O presente estudo não tem o condão de esclarecer todos os aspectos envolvidos na matéria penal-tributária, servindo tão somente como um aspecto parcial acerca da classificação doutrinária dos crimes contra a ordem tributária.

Para que se possa ampliar a análise e solidificar as conclusões já inferidas, seria importante o desenvolvimento de pesquisas mais aprofundadas, sobretudo aquelas que se proponham a ultrapassar as abordagens comumente experimentadas.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário: um estudo da norma penal tributária**. São Paulo: IOB. 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social**. São Paulo: Atlas, 2007.

AZEVEDO, A. V. **Prisão civil por Dívida**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

BRASIL. **Código civil, Consolidação das leis do trabalho e Constituição federal**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

_____. LIMA, Marcellus Polastri; GLIOCHE, Angélica (Org.). **Código penal, código de processo penal e leis especiais criminais**. 4. ed. atual. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

_____. **Código tributário nacional; Legislação tributária; Constituição federal**. 14. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009

_____. **Lei nº 3.807, de 26 de ago. de 1960**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. Brasília, DF: 26 de ago. 1960. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L3807.htm>>. Acesso em 12 jul. 2012.

_____. **Lei nº 4.357, de 16 de jul. de 1964**. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L4357.htm>>. Acesso em 12 jul. 2012.

_____. **Lei nº 4.502, de 30 de nov. de 1964**. Dispõe Sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4502.htm>. Acesso em 12 jul. 2012.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de jul. de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/1950-1969/L4729.htm>>. Acesso em 17 mar. 2013.

_____. **Lei nº 8.137, de 27 de dez. de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L8137.htm>>. Acesso em 10 mar. 2013.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de jul. de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212cons.htm>. Acesso em 17 mar. 2013.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dez. de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em 10 mar. 2013.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dez. de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9430.htm>>. Acesso em 17 mar. 2013.

_____. **Lei nº 9.983, de 14 de jul. de 2000.** Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9983.htm>. Acesso em 10 mar. 2013.

_____. **Lei nº 10.684, de 30 de mai. de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em 17 mar. 2013.

_____. **Lei nº 11.941, de 27 de mai. de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Brasília, DF: 27 de mai. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em 12 jul. 2012.

_____. **Lei nº 12.382, de 25 de fev. de 2011.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Brasília, DF: 25 de fev. 2011. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2011_2014/2011/Lei/L12382.htm. Acesso em 17 mar. 2013.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Crimes tributários e a extinção da punibilidade pelo pagamento**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, nº 2481, 17 abr. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14701>>. Acesso em: 12 jul. 20112.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 13. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Os princípios constitucionais tributários no sistema positivo brasileiro**. In: BARRETO, A.F.; BOTTALLO, E.D. *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 13-36.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**. vol. 1. 6 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

DEZEN Jr. Gabriel. **Constituição Federal Interpretada**. Niterói: Impetus, 2010.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

GASPAR, Walter. **Mil perguntas de direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal**. vol. I, 8. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

HARADA, Kiyosh. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

_____. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Infração fiscal e crimes tributários**. In: OLIVEIRA, A. C. M.; CAMPOS, D. (Org.). *Direito Penal Tributário contemporâneo: Estudos de Especialistas*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 63-76.

JESUS, Damásio E. de. **Direito penal**. vol I. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

LIMA, Gabriela Ractz; SANTHIAS, Tânia Maria Françosi UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA. **A(in)constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90**. 2009. Monografia (graduação em Direito) - Universidade do Sul de Santa Catarina, Florianópolis, 2009. Disponível em :

<http://aplicacoes.unisul.br/pergamum/pdf/98240_Gabriela.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2012.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. **Ilícito tributário**. In: OLIVEIRA, A. C. M.; CAMPOS, D. (Org.). *Direito Penal Tributário contemporâneo: Estudos de Especialistas*. São Paulo: Atlas, 1996. p. 41-54.

_____. **Curso de direito tributário**. 18. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.

_____. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **A extinção da Punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a Lei nº 12.382/11**. Instituto de Pesquisa e Cultura Luiz Flávio Gomes, São Paulo, 07 abr. 2011. Disponível em: < <http://www.ipclfg.com.br/artigos-de-convidados/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011/>>. Acesso em: 10 mar. 2013.

MIRABETE, Júlio R. **Processo penal**. 17 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Jayme de Macêdo. **Código tributário nacional**: comentários, doutrina, jurisprudência. 4. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito tributário**. 8 ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006.

SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.