

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS  
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**BRUNA JEUNON DUTRA**

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO  
DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO  
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO APRESENTADO AO CURSO DE PÓS-  
GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO – IBET-BELO HORIZONTE**

**Março/2011**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**BRUNA JEUNON DUTRA**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado ao curso de Pós-  
Graduação em Direito Tributário –  
IBET.

Belo Horizonte/MG

Março/2011

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**Compromisso de Originalidade**

A presente declaração é termo integrante de todo trabalho de conclusão de curso (TCC) a ser submetido à avaliação da Coordenação Acadêmica do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários como requisito necessário à conclusão do curso de Pós-Graduação em Direito Tributário, sem a qual o referido trabalho não produzirá quaisquer efeitos.

Eu, Bruna Jeunon Dutra, brasileira, solteira, advogada, inscrita na OAB/MG n.º 105.319, CI n.º MG-7.581.722, CPF n.º 052.045.216-07 na qualidade de aluna da Pós-graduação e Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, declaro para os devidos fins estar apresentando, em anexo, meu Trabalho de Conclusão de Curso, para fins de avaliação, como parte integrante da nota do curso de Pós-graduação lato-sensu do IBET e que o mesmo se encontra plenamente em conformidade com os critérios técnicos, acadêmicos e científicos de originalidade.

Nesse sentido, declaro, para os devidos fins, que:

O referido TCC foi elaborado com minhas próprias palavras, idéias, opiniões e juízos de valor, não consistindo, portanto, em plágio, por não reproduzir, como se meus fossem, pensamentos, idéias e palavras de outra pessoa.

As citações diretas de trabalhos de outras pessoas, publicados ou não, apresentadas em meu TCC, estão sempre claramente identificadas entre aspas e com a completa referência bibliográfica de sua fonte, de acordo com as normas estabelecidas pelo IBET.

Todas as séries de pequenas citações de diversas fontes diferentes foram identificadas como tais, bem como às longas citações de uma única fonte foram incorporadas suas respectivas referências bibliográficas, pois fui devidamente informado e orientado a respeito do fato de que, caso contrário, as mesmas constituiriam plágio.

Todos os resumos e/ou sumários de idéias e julgamentos de outras pessoas estão acompanhados da indicação de suas fontes em seu texto e as mesmas constam das referências bibliográficas do TCC, pois fui devidamente informado e orientado a respeito de que a inobservância destas regras poderia acarretar alegação de fraude.

Data:

Assinatura do Aluno:

---

Nome do Aluno: Bruna Jeunon Dutra

Identidade do Aluno: OAB/MG 105.319

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Eu, BRUNA JEUNON DUTRA, abaixo assinado, do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário realizado pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET - em Belo Horizonte – Minas Gerais, no período de março/2009 a dezembro/2010, declaro que o conteúdo do Trabalho de Conclusão de Curso intitulado EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, requisito parcial para a obtenção do certificado do curso de Pós-graduação, nível de especialização, é autêntico, original e de sua autoria exclusiva.

Declaro estar ciente de que será de minha inteira responsabilidade a obediência a eventuais exigências de confidencialidade e/ou a preservação de quaisquer dados sigilosos e/ou de acesso restrito, e que sou responsável por quaisquer prejuízos e/ou danos a terceiros, sejam eles diretos ou indiretos, culposos ou dolosos, provocados pela divulgação indevida, parcial ou total, de dados, estudos, gráficos, processos, tabelas, pesquisas ou quaisquer informações que tenham sido utilizadas no meu TCC.

Ademais, autorizo a divulgação do trabalho em acervo do IBET, em sua via física e/ou digital.

Data:

Assinatura do Aluno:

  

---

Nome do Aluno: Bruna Jeunon Dutra

Identidade do Aluno: OAB/MG 105.319

## RESUMO

Esta monografia tem como enfoque da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Inicia-se a presente análise a partir de um breve estudo do histórico dos crimes fiscais no Código Penal, dos crimes contra a Previdência Social e os crimes contra a ordem tributária, mais especificamente os constantes na Lei 8.137/90. Posteriormente, passamos à análise do histórico legislativo da extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento e parcelamento dos crimes contra a ordem tributária. E, com base nessa análise, concluir que a lei dos crimes contra a ordem tributária, desempenha preponderantemente um papel de conferir mais eficácia à Execução Fiscal. A ameaça de atingir a liberdade do infrator cede a qualquer momento desde que se satisfaça o crédito tributário, sendo na verdade uma forma disfarçada de execução fiscal, onde a liberdade dos contribuintes não é seriamente posta em jogo, já que o simples pagamento do valor cobrado pelo Fisco extingue por completo a pretensão punitiva.

## **ABSTRACT**

This monograph focuses on the extinction of the crimes punishable by the payment against the tax. It begins this analysis from a brief study of the history of tax crimes in the Brazilian Penal Code, crimes against Social Security and crimes against the tax, specifically those contained in the Law 8.137/90. Subsequently, we examine the legislative history of extinction and punishable by suspension of payment and installment of crimes against the tax. And based on this analysis, conclude that the law on crimes against the tax system, plays a role mainly to achieve effectiveness of tax foreclosure. The threat of freedom of the offender to achieve yields at any time if it meets the tax credit, being in fact a disguised form of tax enforcement, where freedom of taxpayers is not seriously called into play, since the mere payment of the fee completely extinguished by the tax authorities to claim punitive.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
<b>2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1 HISTÓRICO .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1.1 Dos crimes fiscais no Código Penal .....</b>	<b>10</b>
<b>2.1.2 Dos crimes de sonegação fiscal .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1.3 Dos crimes contra a ordem tributária .....</b>	<b>13</b>
<b>2.1.4 Dos crimes contra a previdência social .....</b>	<b>13</b>
<b>2.2 DA LEI 8.137/90 .....</b>	<b>14</b>
<b>3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO .....</b>	<b>20</b>
<b>3.1 HISTÓRICO .....</b>	<b>21</b>
<b>3.2 PARCELAMENTO .....</b>	<b>27</b>
<b>3.3 DOS DÉBITOS RELATIVOS AOS TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS.....</b>	<b>31</b>
<b>4 FUNÇÃO PENAL E CRÍTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>32</b>
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>38</b>



## 1 INTRODUÇÃO

À medida que o Estado toma para si a execução de tarefas necessárias ao cumprimento de sua função social, indispensável se faz a alocação de recursos para seu desempenho, proporcionalmente ao volume dos custos da atuação.

Os tributos, nesse contexto, são a principal fonte de receita pública direta, e se caracterizam pela distribuição do financiamento do Estado entre os sujeitos integrantes, na medida de sua capacidade econômica.

Ocorre que, as obrigações tributárias não são sempre cumpridas espontaneamente, sendo necessário envidar esforços coercitivos para a cobrança, eis que a evasão, ou desvio da receita proveniente da fonte tributária, coloca em risco a manutenção dos serviços estatais direcionados a suprir as necessidades sociais.

Como demonstra a história, a resistência aos tributos chegou a ser encorajada por consagrados financistas e economistas, sob o argumento de que os tributos representavam uma indesejável interferência do Estado na atividade econômica dos particulares.

Razões como esta talvez justifiquem o fato de que no Brasil as condutas que acarretem sonegação de tributos só vieram ser tratadas após edição de leis específicas, o que ocorreu a partir de meados da década de sessenta.

Em determinadas circunstâncias, o Estado renuncia ao exercício do *Jus Puniendi*, deixando de aplicar a pena ao infrator da norma penal. O presente trabalho tem por objetivo investigar uma dessas renúncias, qual seja, o pagamento do crédito tributário como forma de extinção da punibilidade do Estado em face aos crimes contra a ordem tributária.

Embora a expressão “crimes contra a ordem tributária”, tomada em sentido amplo, abranja em sua essência tipos contidos no Código Penal (art. 334), na Lei 8.212/91 (art. 95), e na Lei 8.137/90 (arts. 1º a 3º), incluindo diversas formas de conduta, no presente trabalho tratar-se-á com mais especificidade a Lei 8.137/90. Alusões aos outros tipos anteriormente mencionados bem como o histórico legislativo dos crimes contra a ordem tributária serão mencionados brevemente.

Dentre os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90, excluir-se-á da análise os crimes praticados por funcionários públicos, em função de possuírem contornos e princípios específicos diversos aos praticados por particulares. Assim, conceitualmente, o trabalho desenvolver-se-á em torno dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares, previstos na Lei 8.137/90.

Buscar-se-á, também, criticar a função do Direito Penal tendo em vista esta previsão normativa atual relativa à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Este trabalho está estruturado em 4 capítulos. No primeiro, introdução, apresentam-se os objetivos do trabalho, bem como a justificativa e relevância do tema. Nos capítulos dois e três aborda-se a fundamentação teórica apresentando os principais conceitos de crimes contra a ordem tributária e a extinção da punibilidade dos respectivos crimes pelo pagamento. No 4º capítulo faz-se uma análise ou correlação entre função do direito penal e a extinção pelo pagamento em face aos crimes contra a ordem tributária buscando ressaltar a necessidade de se punir efetivamente aqueles que praticarem as condutas delituosas de crime contra a ordem tributária. Por último, no quinto capítulo são apresentadas as conclusões do trabalho apontando sua relevância e sugestões para discussões futuras.

## 2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A legitimação do Direito Penal, para privar a liberdade de um cidadão que praticou uma conduta delituosa, encontra-se no princípio da legalidade (limitação do Poder Estatal de punir) e no equilíbrio de dois outros aspectos: a proteção de bens jurídicos e a consideração do desvalor da ação. O que leva o Direito Penal a proteger um bem jurídico é a importância que o mesmo revela. Contudo, é necessário que a importância do bem jurídico se coadune com o desvalor da ação, ou seja, sobre uma determinada conduta deve recair um juízo social de reprovação pois, em não havendo tal juízo, deflagra-se o princípio da insignificância, que considera a conduta realizada insignificante.<sup>1</sup>

Portanto, a função do Direito Penal é “a proteção de bens jurídicos fundamentais a uma sociedade, quando uma conduta represente uma intolerável ofensa àqueles bens e revista-se de certa relevância que a torne merecedora de pena.”<sup>2</sup>

### 2.1 HISTÓRICO LEGISLATIVO

#### 2.1.1 Dos crimes fiscais no Código Penal

Não obstante o Código Penal de 1940 não conter capítulo específico sobre crimes fiscais ou contra a ordem tributária, a ação ou omissão que implique supressão ou redução, não autorizada em lei, de tributo ou contribuição poderia, observadas as circunstâncias de cada caso, ser enquadrada em vários dispositivos da legislação codificada.<sup>3</sup>

A única referência específica a tributos e contribuições consta do art. 334 do referido diploma normativo, que cuida da evasão ilícita de tributos nos crimes de contrabando ou descaminho, ainda em vigor, possui o seguinte enunciado:

Art. 334. 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.

<sup>1</sup> BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renavan, 2001. p. 84-90.

<sup>2</sup> FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 15.

<sup>3</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 50.

A figura do contrabando prevista no art. 334 do Código Penal Brasileiro não poderia ser imputada ao agente em relação a todos os tributos tendo em vista que

o preceito veda, pura e simplesmente, a exportação ou importação por si sós. Não cogita, nem trata de obrigações tributárias, pois não tutela a ordem tributária, mas sim a moral comunitária e especialmente a segurança e soberania nacional, no que tange ao seu comércio internacional.<sup>4</sup>

Posteriormente o art. 5º da Lei 4.729/65 deu nova redação aos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal para enquadrar como crime a ação de quem

adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

Como as condutas que caracterizavam sonegação fiscal não eram consideradas pela jurisprudência, sequer sob o aspecto subsidiário como crime de falsificação de documento público (art. 297 do CP), falsidade ideológica (art. 299 do CP), estelionato (art. 171 do CP), ou apropriação indébita (art. 168 do CP), o que afastava a tipicidade do fato, percebeu-se a necessidade de tipificar o crime de sonegação fiscal.<sup>5</sup>

Segundo Fabio Leopoldo de Oliveira:

A Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, definiu crime de sonegação fiscal trazendo, assim, para o Direito Brasileiro, mais um tipo de delito e, especificamente, para o Direito Tributário, um novo instrumental de combate à fraude fiscal.

Antes de seu advento, poucas foram as tentativas, na sistemática do Código Penal vigente, de enquadrar as sonegações fiscais no conceito de crime falsidade ideológica (art. 299, do CP) ou crime de estelionato (art. 171, do CP). Tais tentativas foram repelidas pelo Poder Judiciário. A jurisprudência se definiu, de modo claro e pacífico, no sentido de obstar esses entendimentos.

Em relação à figura delituosa da apropriação indébita, tipificada no art. 168 do Código Penal, o legislador pátrio resolveu introduzi-la, por equiparação, no campo tributário somente após o advento da Lei 4.357/64, que passou a considerar como objeto de apropriação indébita os valores descontados de terceiros, pelas fontes pagadoras, sempre que não houvesse o recolhimento após 90 dias do prazo de vencimento.

---

<sup>4</sup> SILVEIRA, Lindemberg da Mora. **Estrutura jurídica do ilícito tributário**. Belém: CEJUP, 1987. p. 107.

<sup>5</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976. p. 375.

Assim, a partir da década de 1960, o legislador brasileiro houve por bem criar, na legislação extravagante, normas penais específicas tendentes a punir o inadimplemento da obrigação tributária quando obtida através de meio fraudulentos.

### 2.1.2 Dos crimes de sonegação fiscal

Os crimes de sonegação fiscal foram definidos inicialmente pela Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, que representou a etapa mais importante da evolução legislativa sobre crimes relacionados com o descumprimento de obrigação tributária, iniciada em 1964, com a Lei nº 4.357 que criou a forma equiparada de apropriação indébita de tributos, sempre que valores retidos pela fonte pagadora de rendimentos não fossem carreados para a Fazenda Pública.

Antes do advento da Lei 4.729, a sonegação fiscal, assim como as figuras de fraude e do conluio, possuíam a natureza jurídica de circunstâncias qualificadoras na imposição e na graduação de penalidades pecuniárias por descumprimento da legislação do antigo imposto de Consumo, regulado pela Lei 4.502/64, e transformada no atual imposto sobre Produtos Industrializados – IPI pelo Decreto-lei nº 34/66.<sup>6</sup>

A Lei 4.729/65, em seu art. 1º, definiu quatro tipos penais em que estariam configurados crimes de sonegação fiscal, sendo eles: (i) prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser apresentada à administração tributária, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos; (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; (III) alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; e (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.

Posteriormente, a Lei 5.569, de 25 de novembro de 1969, acrescentou uma quinta hipótese, configurando também como sonegação fiscal a conduta de “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.”

---

<sup>6</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 52.

Note-se que a Lei 4.729/ 65 previa para a sonegação fiscal a aplicação de uma pena mais branda, tanto no que se refere à sua duração quanto ao regime de cumprimento, em comparação com aquelas previstas para os crimes contra a fé pública delineados nos arts. 289 a 311 do Código Penal. Conclui-se que o legislador acabou por conferir tratamento mais favorecido ao agente que causa dano ao erário público em contraposição àquele que se utiliza os mesmos meios para causar dano a um particular.

Esse quadro somente foi modificado com o advento da Lei 8.137/90, que define os “crimes contra a ordem tributária”.

### **2.1.3 Dos crimes contra a ordem tributária**

A Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, criou a figura do “crime contra a ordem tributária”, sem, contudo, revogar, ao menos expressamente, a Lei 4.729/65.

Fazendo uma breve comparação entre as figuras delituosas da nova lei e aquelas elencadas pelo art. 1º da lei 4.729/65, verifica-se uma grande semelhança entre elas. A diferença fundamental é que a Lei 8.137/90 prevê penas de reclusão e de detenção, enquanto a Lei 4.72/65 previa somente a pena de detenção. Ademais, a duração das penas na Lei 8.137/90, para algumas condutas, é maior que na antiga lei.

### **2.1.4 Dos crimes contra a previdência social**

Até o advento da Lei 8.212/91, não havia sido estabelecido, em lei especial, um rol de condutas que, quando praticadas, constituíssem crimes contra a Previdência Social. Havia uma única hipótese, criada pela Lei 3.807 de 1960 que, em seu art. 86, dispunha que seria punida com penas de crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de quaisquer outras importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público.

A lei 8.137/90, ao regular inteiramente a matéria referente à supressão de tributos e contribuições, revogou todas as disposições sobre crimes de sonegação fiscal e contra a previdência social, bem como todas as leis esparsas que equiparavam a falta de recolhimento de certos tributos e contribuições à apropriação indébita prevista no art. 168 do Código Penal.

Antes que a Lei 8.137/90 completasse um ano, foi editada a Lei 8.212/91, que arrolou no art. 95, dez condutas que passaram a constituir os crimes contra a Previdência Social.

Posteriormente, a Lei 9.983 de 14 de julho de 2000, revogou expressamente parte substantiva do art. 95 da Lei 8.212/91 e ao mesmo tempo retirou os crimes contra a Previdência Social da legislação extravagante e colocou-os no Código Penal (art. 168-A).

Não iremos analisar mais detalhadamente os crimes de apropriação indébita previdência, para não fugirmos do objeto do trabalho ora proposto que é a extinção pelo pagamentos nos crimes contra a ordem tributária.

## **2.2 A LEI 8.137/90**

Não obstante a Lei 8.137/90 seja mais conhecida como a Lei dos crimes contra a ordem tributária, a mesma possui um extenso capítulo dedicado aos crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo.

O capítulo primeiro, que trata dos crimes contra a ordem tributária, é composto de duas seções, sendo a primeira - dos crimes praticados por particulares, constantes dos arts. 1º e 2º, e a segunda - dos crimes praticados por funcionários públicos, referidos no art. 3º.

Os arts. 4º a 7º compõem o segundo capítulo, descrevendo condutas típicas de crimes contra a ordem econômica e dos crimes contra as relações de consumo.

Os artigos 8º a 10º dispõem sobre as penas de multas aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária, e prevêm a possibilidade de conversão das penas de detenção em multa pecuniária nos casos de crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo.

O art. 14 (hoje revogado) trata da extinção da punibilidade dos crimes previstos por essa Lei quando o agente promove o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia e que será tratada mais detalhadamente no próximo capítulo.

Os arts. 18 a 23 dão nova redação à diversos dispositivos do Código Penal, com a revogação do art. 279 do mesmo diploma normativo.

A Lei 8.137/90 incrimina condutas que traduzem supressão ou redução indevida de tributos e contribuições sociais sem, contudo, conceituar a figura “tributo”.

Segundo os art. 3º a 5º do Código Tributário Nacional, seja qual for o nome que receba ou a destinação do produto de sua arrecadação, é considerado tributo “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 administrativa plenamente vinculada.”.

É importante ressaltar que o bem jurídico tutelado pelos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e pelo art. 168-A (crimes de apropriação indébita previdenciária) é o Erário Público. Nesse

sentido Ricardo Antônio Andreucci<sup>7</sup> esclarece que "o objetivo jurídico vem representado pelos interesses estatais vinculados à arrecadação de tributos devidos à Fazenda Pública. Protege-se o erário público, a fé pública e a Administração Pública."

Dispõe o art. 1º da Lei 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;

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.

O art. 1º da Lei 8.137/90 trata dos crimes denominados "crimes materiais" ou "de dano", pois para sua consumação é indispensável a ocorrência do resultado consistente na "supressão ou redução" do valor consubstanciado no tributo- ou contribuição social que deveria ter sido recolhido aos cofres públicos.

O art. 1º, inciso I, da Lei 8.137, pressupõe, além da obrigação principal que tem por prestação um objeto patrimonial – o dever jurídico de recolher receita ao Estado – outros deveres instrumentais consistentes em comportamentos positivos ou negativos consubstanciados em obrigações de fazer ou não fazer, preordenados para facilitar a fiscalização e a arrecadação tributárias.

O CTN conceitua esses deveres como obrigação tributária acessória e dispõe, no art. 113, § 2º, que a mesma "decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos."

Entre as obrigações encontra-se a de prestar determinadas informações às autoridades fazendárias como, por exemplo, o conteúdo da declaração do imposto de renda.

Omitir é o ato de não manifestar-se quando seria de esperar que o fizesse.<sup>8</sup> É a conduta negativa de modo a não fazer o que a legislação lhe impõe, impedindo que a Administração tome conhecimentos dos fatos.

<sup>7</sup> ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação penal especial**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 317.

<sup>8</sup> HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.



Prestar declarações falsas consiste em informar ao fisco dados que não conferem com a realidade, do qual o agente tem conhecimento.

O inciso II do art. 1º trata de duas ações distintas. A primeira é fraudar a fiscalização tributária, **inserindo elementos inexatos** em documentos ou livro exigido pela lei fiscal, e a segunda é fraudar a fiscalização tributária **omitindo operação de qualquer natureza** em documentos ou livro exigido pela lei fiscal.

Inserir elementos inexatos mediante fraude consiste em fazer constar, colocar elementos contábeis, elementos tributáveis diversos daqueles que, de fato, deveriam ser consignados no documento ou no livro exigidos pela lei fiscal.

Em relação à segunda ação inserida no inciso II do art. 1º, caracteriza-se pelo silêncio em não mencionar fato tributável que era obrigado a fazer nos livros e documentos exigidos pela lei fiscal em qualquer operação natureza contábil.

O inciso III do art. 1º consiste em falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda ou qualquer outro documento relativo à operação tributável.

A ação física do agente com relação ao inciso III é o falsificar e/ou alterar tais documentos, com o objetivo de não pagar ou pagar menos o tributo devido. É importante ressaltar que a falsificação ou alteração deve estar ligada a uma operação tributária, pois caso contrário o crime não seria mais o do inciso III, mas o de falsidade material de documento particular previsto no art. 268 do Código Penal<sup>9</sup>.

O inciso IV prevê condutas referentes a elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que o agente saiba ser falso ou inexato para alcançar o resultado que é pagar a menor ou deixar de pagar tributo devido.

O documento o qual refere esse dispositivo seria todo aquele reconhecido pelo Fisco como hábil ou capaz de ser considerado numa operação tributária. Não pode ser qualquer papel que não tenha capacidade de surtir efeito na “ordem tributária”. Além disso, é necessário também o conhecimento por parte do agente de que o documento não é verdadeiro sob pena de não configuração do tipo penal.

O inciso V do art. 1º contem duas figuras, sendo a primeira: negar, e a segunda: deixar de fornecer em conformidade com a lei, a nota fiscal ou outro documento equivalente. Segundo Andréas Eisele<sup>10</sup>, essas condutas caracterizam formas de evasão fiscal mais comuns, que consiste em na falta da emissão da nota fiscal em face de operação comercial. A

---

<sup>9</sup> Art. 298 – “Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro.”

<sup>10</sup> EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p.137

caracterização da conduta independe do pedido, por parte do adquirente, do documento, cuja emissão é obrigação tributária acessória do comerciante. Assim, tanto a negativa por parte do comerciante em face do pedido do comprador, como a mera falta de fornecimento, independentemente do interesse do comprador em obter o documento, configura a hipótese prevista no inciso V.

O art. 2º da Lei 8.137/90 dispõe que:

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.

O art. 2º, I, da Lei 8.137 de 1990, constitui crime formal, pois se consuma independentemente de qualquer resultado naturalístico, proveito para o agente ou prejuízo econômico para a vítima, que no caso, é o Fisco.

Crimes formais são os crimes que não exigem a produção de um resultado estranho ou externo à própria ação do delinquente. São chamados também de crimes de mera conduta ou sem resultado. Sua característica é que a lesão do bem jurídico se dá tão só com a simples ação ou conduta, ao passo que os outros só o conseguem com a conseqüência ou efeito da ação. São exemplos de crime formal o crime de ameaça, injúria, difamação e calúnia.<sup>11</sup>

Com efeito, este é o entendimento de Andréas Eisele:

Trata-se de crime formal que se consuma com a conduta do sujeito em desatender a exigência da autoridade fiscal, independentemente da verificação naturalística de qualquer resultado, como, por exemplo, a vantagem patrimonial do sujeito ativo ou terceiro e prejuízo econômico do Estado, como ocorre no *caput*, do art. 1º.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. Atualizado por Adalberto Jose Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 1, p. 107.

<sup>12</sup> EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 141.

Portanto, mesmo que o meio empregado pelo agente seja grosseiro, como no caso de falsificação com qualidade suficiente para enganar a fiscalização, a conduta é típica, pois independe o resultado.

O inciso I do art. 2º, prevê como crime fazer declaração falsa ou omitir declaração falsa sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo. Descreve-se a conduta (declaração falsa ou omissão de declaração) e o objetivo (elisão do pagamento de tributo). Tendo em vista que, para a consumação, somente é exigida a conduta, classifica-se o crime em questão como formal. Nesse sentido é o acórdão proferido pelo Juiz Osmar Tognolo, do TRF/1ª Região<sup>13</sup> dispondo:

PENAL - CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - UTILIZAÇÃO DE FRAUDE PARA EXIMIR-SE DO PAGAMENTO DO TRIBUTO - ART. 2º, INCISO I, DA LEI 8.137/90 - CONDUTA QUE NÃO SE AMOLDA AO TIPO DO ART. 1º, INCISO I, MESMO TENDO HAVIDO SUPRESSÃO DO TRIBUTO - PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA.

1. O crime do art. 1º, inciso I, da Lei 8.137/90 consuma-se com a supressão ou redução do tributo mediante a conduta de omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.
2. De sua parte, o delito do inciso I do art. 2º não exige, para sua consumação, a ocorrência de sonegação, bastando que as condutas ali elencadas tenham como finalidade eximir-se o agente, total ou parcialmente do pagamento do tributo.
3. Desse modo, comete o crime do art. 2º, inciso I, da Lei 8.137/90 quem, sem prestar declaração falsa ou omitir informação à autoridade fazendária, emprega qualquer outra fraude para livrar-se do pagamento de tributo que, não fosse o ardid utilizado, seria de sua responsabilidade.
4. Recurso improvido, mantendo-se a sentença que desclassificou a conduta imputada aos Réus e reconheceu a ocorrência da prescrição em razão da pena máxima cominada.

A conduta do inciso II do art. 2º “deixar de recolher” implica o não recolhimento do tributo ou de contribuição social que a fonte reteve, descontou ou cobrou de terceiro, “no prazo legal”, o que é diferente de atraso ou recolhimento em atraso ou fora do prazo legal. Isto é, a figura penal não objetiva punir o mero atraso mas a figura do não recolhimento.

A hipótese prevista no inciso III do art. 2º de “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”, tem como finalidade resguardar e proteger os mecanismos dos incentivos fiscais para impedir que terceiros ou os próprios contribuintes beneficiários desses favores obtenham vantagens ilícitas. Assim, qualquer pessoa que se tenha beneficiado à custa do erário público poderá ser sujeito ativo do crime.

Em relação a esse inciso é importante ressaltar que as condutas de “pagar ou receber”, assim como o art. 1º da Lei 8.137, tratam de crime material, pois apenas se consuma com o

<sup>13</sup> TRF/1ª Região. Terceira turma. RCCr nº 1997.01.00.013641-8/MG – Relator Juiz Osmar Tognolo. DJ, 8 maio 1998, p. 98.

resultado consistente na efetiva evasão decorrente do desvio de qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de tributo como incentivo fiscal.<sup>14</sup> Ao contrário da conduta de exigir que é caracterizado como crime formal, pois a simples exigência já basta para a configuração do delito.

O inciso IV do art. 2º tipifica a conduta do desvio de finalidade, consistente na não aplicação ou investimento pelo receptor do valor objeto do incentivo fiscal, da quantia recebida, na atividade para a qual estava direcionada.

Segundo Andréas Eisele, tipo do inciso IV é crime material cujo resultado consiste no desvio do dinheiro público de sua destinação específica, independentemente do destino conferido ao dinheiro desviado. Ou seja, o de coibir desvio de recursos de que a Fazenda Pública abre mão, a título de incentivos fiscais.

O inciso V, é crime formal, na medida que não exige a ocorrência de qualquer resultado para sua consumação, de modo que é irrelevante que da conduta decorra, ou não, evasão fiscal. O tipo visa à proteção das informações contábeis e fiscais referentes aos fatos impositivos praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária, assim como evitar a utilização de meios tecnologicamente avançados para a prática da fraude fiscal.

---

<sup>14</sup> EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998. p.170-175.

### 3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Segundo Damásio de Jesus, “punibilidade não é requisito do crime, mas sua consequência jurídica. Violado o preceito penal, surge para o Estado o direito de impor a pena ao sujeito. Origina-se então a relação jurídico-punitiva entre o Estado e o cidadão”<sup>15</sup>. Ou seja, punibilidade é a concreta possibilidade de o Estado aplicar a sanção ao agente em face da prática de um fato delituoso.

Excepcionalmente e em determinadas circunstâncias, por opção de política criminal, o Estado renuncia em concreto ao exercício do *jus puniendi*, deixando de aplicar a pena ao infrator da norma penal.

Tais exceções caracterizam causas extintivas de punibilidade. Não obstante o fato praticado continuar a ser criminoso, não é aplicada em concreto a sanção correspondente.

Assim, mesmo que ocorra a causa extintiva de punibilidade, o fato continua sendo típico, embora não produza seus efeitos penais imediatos consistentes na aplicabilidade da pena.

As causas gerais extintivas de punibilidade estão previstas no art. 107 do Código Penal, as quais são aplicáveis aos crimes contra a ordem tributária, além de outras eventualmente previstas em leis especiais.

São causas de extinção da punibilidade, segundo o Código Penal Brasileiro:

- Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:
  - I - pela morte do agente;
  - II - pela anistia, graça ou indulto;
  - III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
  - IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
  - V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
  - VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
  - VII - (Revogado pela L-011.106-2005)
  - VIII - (Revogado pela L-011.106-2005)
  - IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

O objeto específico deste trabalho é a análise do pagamento do tributo como causa extintiva de punibilidade, causa não prevista pelo Código Penal Brasileiro, mas por outras leis ordinárias.

---

<sup>15</sup> JESUS, Damásio E. **Direito Penal**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 1, Parte Geral, p. 156.

### 3.1 HISTÓRICO

O pagamento do tributo, ressaltando-se alguns períodos de tempo, sempre foi causa de extinção da punibilidade de crimes de sonegação fiscal no nosso ordenamento jurídico.<sup>16</sup>

A medida foi inaugurada pelo Decreto nº 48.859-A, de 19 de setembro de 1960, que aprovou o então regulamento geral da Previdência Social, e no § 2º de seu art. 483, dispunha que “a empresa” poderia “elidir o processo criminal”, efetuando o pagamento do total devido nos termos do artigo, no prazo de 30 (trinta) dias da data da lavratura do auto de infração.

Em 1964, foi editada a Lei 4.357/64, que nos parágrafos do art. 11 incluiu como fato constitutivo do crime de apropriação indébita do art. 168 do CPB o não recolhimento dos valores descontados a título de Imposto de Renda e os valores cobrados a título de Imposto de Consumo (atual Imposto sobre Produtos Industrializados). Os crimes teriam sua punibilidade extinta caso o contribuinte ou fonte retentora recolhesse os débitos antes da decisão administrativa de primeira instância ou pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos.

A Lei 4.729/65, ao tratar da sonegação fiscal, estabeleceu o benefício da extinção da punibilidade em seu art. 2º, desde que o recolhimento ocorresse antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria, o que foi repetido posteriormente pelo Decreto 58.400 de 10 de maio de 1966, em seu art. 456.

O Decreto-lei nº 94 de 30 de dezembro de 1966, que alterou o regulamento do Imposto de Renda, em seu art. 8º excepcionou a regra dispondo que:

Art 8º Além do caso de que trata o artigo 2º da 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, até 31 de janeiro de 1967, o recolhimento dos tributos e multas ou, não estando ainda julgado o respectivo processo, depositar na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações do Tesouro, a importância nele considerada devida.

O Decreto-lei nº 157 de 10 de fevereiro de 1967, em seu art. 18, repetiu a regra de que a incidência do benefício seria possível mesmo após o início da atividade fiscal, porém desde que o pagamento ou o depósito para garantia do débito ocorresse antes do término do

<sup>16</sup> Vide HARADA, Kiyosh. Crimes tributários: extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. **Consulex**, ano IX, n. 192, 15 jan. 2005, p. 40-41 e; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista do Tribunais, 1995.

juízo administrativo acerca da constituição do crédito, para os fatos previstos no art. 1º da Lei 4.729/65, e estendeu a possibilidade da extinção da punibilidade para o pagamento ou depósito do valor até o início da Ação Penal para os demais casos.

O Decreto nº 60.501 de 14 de março de 1967, em seu art. 350, repetiu a regra do art. 2º da Lei 4.729/65, e o Decreto-lei 326, de 8 de maio de 1967, em seu art. 2º, após tipificar figura equiparada à apropriação indébita de IPI, afirma que o crime resta constituído “[...] salvo se pago o débito espontaneamente, ou quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.”

O Decreto-lei nº 1.060 de 21 de outubro de 1969 dispôs em seu art. 5º que aos crimes de sonegação previstos no art. 1º da Lei 4.729/65 aplicam-se as normas reguladoras da extinção da punibilidade dos crimes previstos no art. 11 da Lei 4.357/64, excluindo dessa regra a hipótese em que o infrator for reincidente, *in verbis*:

**Art. 5º** Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no art. 1º da Lei nº 4.729, de 14/07/65, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11. da Lei nº 4.357, de 16/07/64 e no art. 2º do Decreto-lei nº 326, de 08/05/67.

**Parágrafo único - O ressarcimento do dano não extingue a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando o infrator for reincidente, segundo definido na lei tributária.** (Grifos nossos)

A Lei 8.137/90, que definiu os crimes contra a ordem tributária, em seu artigo 14 previu a incidência da regra para a hipótese de o pagamento ser efetuado antes do recebimento da denúncia. Dispõe o art. 14: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

Todavia, o Decreto nº 356 de 7 de dezembro de 1991, que regulamentou a organização e custeio da Seguridade Social, em seu art. 104, § 2º, restringiu novamente o benefício para o recolhimento anterior ao início da Ação Fiscal, nos casos de crimes previdenciários.

Posteriormente, foi editada a Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991, que em seu art. 98 revogou todos os dispositivos que tratavam da extinção da punibilidade, incluindo entre eles o art. 14 da Lei 8.137/90. Após a publicação da lei 8.383/91, o STJ manifestou-se sobre a matéria ao analisar o HC nº 4.363-6/SP, cujo Relator era o Ministro Jesus Costa Lima da 5ª Turma e asseverou que: “a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta a ação penal, à invocação do disposto no art. 18 do Decreto-lei 157/67, não tem mais

apoio, uma vez que o art. 98 da Lei 8.383/91 revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema.”<sup>17</sup>

O art. 98 da Lei 8.383/91 vigorou até 1995, quando a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi restaurada pelo art. 34 da Lei 9.249/95, estabelecendo que:

**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.

Com a restauração da extinção da punibilidade pela Lei 9.249/95, e tendo como base o princípio penal da retroatividade da lei mais benéfica ao acusado, essa lei passou a beneficiar inclusive os agentes que praticaram crimes contra a ordem tributária durante a vigência da Lei 8.383/91.

A lei 9.249/95 limitou como marco final do prazo para o agente extinguir a punibilidade pelo pagamento, a data do **recebimento da denúncia.**

De acordo com o art. 394 do Código de Processo Penal “O juiz, ao receber a queixa ou denúncia, designará dia e hora para o interrogatório, ordenando a citação do réu e a notificação do Ministério Público e, se for caso, do querelante ou do assistente”

Seguindo no histórico legislativo do pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade, em 10 de abril de 2000 foi editada a Lei 9.964, que instituiu um programa de recuperação fiscal, trazendo a figura da “*suspensão da pretensão punitiva do Estado*” quanto às condutas delituosas previstas nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, como o previsto pelo art. 95 da Lei 8.212/91, durante todo o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no referido programa, cujo prazo poderia ser de muitos anos.

Dispõe o art. 15 da referida lei:

**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.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I - a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

<sup>17</sup> BRASIL. STJ, 5ª T. HC nº 4.363-6/SP, Rel. Min. Jesus Costa Lima. **DOU**, 10 abr. 1995.



II - aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 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.

Verifica-se que a suspensão da pretensão punitiva ficou condicionada ao requisito de que a inclusão nesse programa tenha ocorrido "*antes do recebimento da denúncia criminal*".

Segundo Luis Flávio Gomes, suspensão da pretensão punitiva significa, em poucas palavras, suspensão do *jus puniendi* (que, consoante clássica doutrina penal, reparte-se em: direito de ameaçar com pena, direito de punir uma concreta violação da norma penal e direito de executar a pena fixada na sentença). Embora tenha a lei feito referência a uma locução eminentemente processual ("pretensão punitiva"), o que fica suspenso é, na verdade, o *jus puniendi* (o direito de punir concretamente o ilícito já praticado).<sup>18</sup>

Já a extinção da punibilidade é causa de impedimento do exercício do *jus puniendi* do Estado. A conduta realizada pelo agente não deixa de ser crime, porém o Estado não pode impor a sanção penal.<sup>19</sup>

A lei 9.964/00 determinou a interrupção da prescrição criminal no período de suspensão da pretensão punitiva. A lei admitiu essas figuras tão-somente enquanto perdurar a inclusão do agente ativo ou do contribuinte no REFIS, pois cessada essa inclusão, retoma o Estado o seu poder, a sua pretensão de punir e, via de consequência, a prescrição criminal retoma seu curso.

Em razão do grande número de inadimplentes no âmbito daquele programa<sup>20</sup> e da necessidade de rápida obtenção de recursos financeiros, foi editada a Lei 10.684 de 30 de maio de 2003, dispondo sobre novo parcelamento de débitos tributários em geral. O art. 1º deste novo diploma legal facultou o parcelamento em até 180 meses de tributos vencidos até dia 28/02/03, administrados pela Secretaria da Receita Federal, constituídos ou não em dívida ativa, mesmo em face de Execução Fiscal, bem como aqueles objetos de parcelamento anterior, ainda que cancelados por falta de pagamento. Fixou-se um prazo para requerer o parcelamento, ou seja, até o último dia útil do segundo mês subsequente ao da publicação dessa Lei (art. 4º). Idêntico benefício foi estendido às contribuições previdenciárias patronais (art. 5º).

<sup>18</sup> GOMES, Luiz Flávio. Refis e suas implicações penais e processuais penais. **Jus Navigandi**, Teresina, a. 6, n. 56, abr. 2002. Disponível em: <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=2922>>. Acesso em: 12 out. 2005.

<sup>19</sup> EVANGELISTA DE JESUS, Damásio. **Direito Penal**. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, p. 677.

<sup>20</sup> Motivo apresentado pelo Deputado Prof. Luizinho da Câmara dos Deputados ao colocar o Projeto de Lei nº 107/2003 à sanção do Presidente Lula.

O artigo 9º desta Lei regulou a suspensão e a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária nos seguintes termos:

**Art. 9º** - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

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

Verifica-se que o § 2º da referida Lei não possui caráter específico ou restrito, ao contrário do §3º do art. 15 da Lei 9.964/00, que condicionava a extinção da punibilidade quando “*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.*”

Não mais existe a relação entre a adesão ao Programa de Recuperação Fiscal e o pagamento final da parcela incluída nesse Programa para a extinção da punibilidade, como estava no art. 15 da Lei anterior, que instituiu o REFIS. O preceito do § 2º da Lei 10.684/03 é preceito autônomo, não tendo ligação com o *caput* do art. 9º. O legislador determinou a completa extinção da punibilidade na hipótese de pagamento integral do crédito tributário a qualquer tempo, mesmo após recebida a denúncia, porque nessa hipótese, o interesse público tutelado pela norma penal teria sido inteiramente satisfeito.

Ao examinar os dispositivos legais anteriormente mencionados, verifica-se que a política do legislador pátrio sempre havia sido, excluído o período entre os anos de 1991 a 1995 (vigência da lei 8.383/91), garantir ao contribuinte, alvo de possível persecução no âmbito dos crimes contra a ordem tributária, uma última chance de se ver livre do risco de ter sua liberdade prejudicada, desde que fossem quitados os débitos com o Fisco antes do recebimento da denúncia criminal.

Após a Lei 10.684/03, mesmo após o recebimento da denúncia ainda se pode extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo.

Em relação a retroatividade da Lei 10.684/03, em relação aos agentes que não estavam sob o regime de parcelamento da Lei 9.964/00, ou não haviam quitado o débito **antes** do recebimento da denúncia, faz-se *mister* a análise da primeira decisão feita pelo STF concernente à matéria.

Essa decisão foi proferida quando do julgamento do HC 82.929, o qual se discutia a prisão decretada em desfavor do paciente, após pedido de vista o Ministro Cezar Peluso entendeu que questão preliminar impediria o exame do mérito do mesmo. Tal questão preliminar dizia respeito justamente à previsão legal expressa no artigo 9º da Lei Federal 10.684/03, relativa à extinção da punibilidade do réu no processo criminal.

Conforme as razões proferidas no voto-vista, o paciente comprovadamente havia quitado as suas obrigações pecuniárias *in totum*. Entretanto o havia feito, **antes do ingresso no ordenamento jurídico da Lei 10.684/03 e após o recebimento da denúncia.**

Tendo em vista o disposto no art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal, que prevê a retroatividade da lei penal mais benéfica e no art. 61, *caput* do Código Penal Brasileiro que dispõe acerca da declaração de extinção da punibilidade de ofício pelo juiz em qualquer fase do processo o Ministro Peluso, veio a proferir seu voto em oposição à expedida anteriormente pelo Ministro Relator, concedendo o *Habeas Corpus* em favor do paciente : “Por tais razões, concedo *Hábeas Corpus* de ofício, para declarar extinta a punibilidade do crime imputado ao paciente, em virtude do pagamento do tributo e acessórios na forma prevista pelo art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03.”<sup>21</sup>

Em decorrência da fundamentação do voto vista, o Ministro Relator Sepúlveda retificou o voto anteriormente proferido passando a acompanhar o Ministro Cezar Peluso, tecendo o seguinte comentário: “Assinalo, apenas, que a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”.<sup>22</sup>

Ao final, o *Habeas Corpus* concedido nos termos referidos anteriormente foi ementado com a síntese do entendimento esposado pelo Ministro Cezar Peluso da seguinte forma:

EMENTA: AÇÃO PENAL. 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 nº 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.<sup>23</sup>

Portanto, segundo o direito positivo atual, o pagamento do crédito tributário devido, a qualquer tempo mesmo após a condenação com trânsito em julgado, mostra-se de maior valor

<sup>21</sup> BRASIL. STF. HC nº 81.929/RJ. Voto vista Min. Cezar Peluso.

<sup>22</sup> BRASIL. STF. HC nº 81.929/RJ. Retificação de voto Min. Sepúlveda Pertence.

<sup>23</sup> BRASIL. STF. HC nº 81.929/RJ. 1ª Turma. Relator Min. Sepúlveda Pertence – julgamento 16/12/03.

para o legislador ordinário do que a efetiva punição dos violadores das normas de direito penal, já que é dispensado o exercício do *jus puniendi* caso o agente pague o valor cobrado pelo Fisco.

### **3.2 DA SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO E PARCELAMENTO:**

Os casos de suspensão da prescrição são regulados em lei específica ou, na falta desta, pelas regras do art. 116 do Código Penal Brasileiro.

Quando do julgamento do *Hábeas Corpus* nº 81.611, em 10 de dezembro de 2003, o pleno do Supremo Tribunal decidiu que, em relação aos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, de tal modo que constitui elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final na esfera administrativa. Considerou-se ainda o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional. Neste caso, a corte Suprema interpretou a matéria à luz do inciso I do art. 116 do Código Penal, segundo o qual, antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência de crime. Corroborando com esse entendimento, foi publicada em 11.12.2009 a súmula vinculante nº 24 o qual estabelecia que “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1o, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Considerando que, em relação aos demais crimes contra a ordem tributária e contra a Previdência Social, é necessário o esgotamento das instâncias administrativas como condição objetiva de punibilidade e de ação do titular da Ação Penal, segue-se que haverá também nesses casos, suspensão da prescrição durante o prazo de tramitação do Processo Administrativo.

A Lei 9.964/00, que criou a hipótese legal de suspensão da pretensão punitiva, foi revogada pela Lei 10.684/03.

O caput do art. 9º da Lei 10.684/03 trata precisamente da suspensão da pretensão punitiva do Estado relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e aos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de

contribuição previdenciária descritos nos artigos 168A e 337A do Código Penal, durante o período em que o agente dos citados crimes estiver incluído no **regime de parcelamento**.

Interpretando o caput do art. 9º da Lei 10.684/03, é de se indagar sobre a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva quando o agente estiver incluído em regime de parcelamento diverso daquele instituído por essa lei.

Comparando-se as Leis 9.964/00 e a 10.684/03, é nítida a intenção do legislador em conceder ao agente que pratica algum dos crimes previstos na Lei 8.137/90 ou na Lei 8.212/91 a possibilidade de suspensão ou extinção da punibilidade, não só os agentes que estão relacionados com o programa de parcelamento oriundo da Lei 10.684/03, mas com qualquer outro parcelamento, e não mais antes do recebimento da denúncia criminal, mas em qualquer fase da instrução criminal, ou seja, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. O art. 15 da Lei 9.964/00 determinava a suspensão da pretensão punitiva “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.**” Já o art. 9º da Lei 10.684 autoriza a suspensão “durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída **no regime de parcelamento**”, sem nenhuma restrição.

Em princípio, essa lei teria aplicação somente nas hipóteses de ingresso de contribuintes no programa de recuperação fiscal da Lei 10.684/2003, porém o Supremo Tribunal Federal interpretou que o caput do art. 9º da referida lei teria aplicação mesmo nos casos que o contribuinte não aderisse ao programa de parcelamento (PAES). Esse entendimento pode ser observado no julgado em sede de medida cautelar em *Hábeas Corpus* examinado pelo Ministro Cezar Peluso, em mais uma decisão acerca do tema em estudo. Veja-se o seguinte trecho do voto do Relator.

Isto quer dizer que essa nova disciplina, a do art. 9º da Lei nº 10.684/03, se aplica, indistinto, a todos os crimes tributários e a todas as formas de parcelamento, qualquer que seja o programa ou o regime que, instituído pelo Estado, sob este ou aquele nome, no exercício de sua competência tributária, possibilite o pagamento parcelado do débito tributário.[...]

E mais: para os efeitos penais do parcelamento tornou-se, ainda, irrelevante o que suceda ou tenha sucedido na esfera administrativo-tributária, bastando, para os fins do art. 9º, o fato em si da concessão do parcelamento, com abstração de quando e como o haja logrado o contribuinte.<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> BRASIL. STF. Medida Cautelar em HC nº 85.048-1/RS. Rel. Min. Cezar Peluso. **DJ**, 19 nov. 2004.

Com o advento do art. 9º da Lei 10.684/2003 o parcelamento, seja ele qual for, tinha eficácia penal independentemente do momento da sua concessão, pois a Lei não estabelecia qualquer limite temporal. Antes ou depois do início da ação fiscal ou do recebimento da denúncia, o ingresso em qualquer regime de parcelamento provocava o efeito de suspender a pretensão punitiva do Estado.

Diverge desse entendimento Aurora Tomazini de Carvalho o qual entende que “tanto a norma suspensiva, construída com base no caput do art. 9º da Lei 10.864/03, quanto a extintiva do direito de aplicar a norma penal tributária, do § 2º, do mesmo dispositivo, só são aplicadas ao parcelamento e pagamento realizados nos moldes do PAES.”<sup>25</sup>

Posteriormente, com a edição da lei 12.382 de 28 de fevereiro de 2011, cujo veículo introdutor pensava-se tratar somente da majoração do salário mínimo para o ano calendário de 2011, foram inseridas no ordenamento jurídico algumas regras tributárias referentes a extinção da punibilidade pelo pagamento quando os débitos forem antecedidos de parcelamento.

O artigo 6º da referida Lei alterou o art. 83 da Lei 9.430/96 o qual passou a vigorar com a seguinte redação:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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.** (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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

---

<sup>25</sup> Direito Penal Tributário. p. 313

processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

Como se verifica, o caput e o parágrafo primeiro do dispositivo legal acima transcritos harmonizam com a jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal sobre a necessidade do prévio exaurimento da via administrativa antes da propositura da ação penal ou o encaminhamento da representação fiscal somente após a exclusão do contribuinte do parcelamento.

No parágrafo segundo, a novidade que se pode extrair é o fato de estar suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com os agentes dos referidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento, **desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.**

Verifica-se que a Lei 12.392/11 limitou como marco final para o agente suspender a punibilidade pelo parcelamento, a data do recebimento da denúncia sem a restrição a um tipo de parcelamento específico.

O parágrafo terceiro, não trouxe qualquer novidade, tendo em vista que apenas estampou no texto legal um costume dos Tribunais o qual enquanto o contribuinte estiver no regime de parcelamento, não correrá a prescrição criminal.

O parágrafo quarto está diretamente ligado ao parágrafo segundo, pois determina que será extinta a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária desde que o contribuinte efetue o pagamento integral da dívida tributária objeto do parcelamento ultimado, antes do recebimento da denúncia. Neste sentido, se um contribuinte fizer um parcelamento, após o recebimento da denúncia, quitando integralmente o seu débito, ainda assim poderá ser condenado pela prática de crime contra a ordem tributária.

O parágrafo quinto somente afirma que o disposto nos parágrafos 1º ao 4º não se aplicam nas hipóteses de vedação de parcelamento.

Note-se que os parágrafos 1º ao 5º do dispositivo acima transcrito somente faz referência aos débitos que foram objeto de parcelamento, não havendo, portanto, nenhuma alteração para a extinção da punibilidade prevista para o pagamento dos débitos que não foram anteriormente parcelados, para os quais ainda vigora o art. 9º da Lei 10.684/2003.

### **3.3 DA EXTENSÃO DOS EFEITOS DAS REGRAS RELATIVAS A EXTINÇÃO E SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE ÀS HIPÓTESES DE DÉBITOS RELATIVOS A TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS**

Num primeiro exame, dir-se-ia que a extensão dos efeitos das regras de extinção e suspensão da punibilidade em relação aos tributos estaduais e municipais é descabida, na medida em que as regras atualmente vigentes, diferentemente da Lei do Refis I, não previu a hipótese de o benefício penal ser aplicado a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 15, § 2º, I, da Lei nº. 9.964/2000).

Esse entendimento, no entanto, não pode prevalecer tendo em vista dois motivos: (1) as regras atualmente em vigor não fazem qualquer exceção; (2) a competência para legislar em matéria de Direito Penal é exclusiva da União Federal.

É de se observar que as regras atualmente vigentes são abertas, ditando a suspensão e a extinção da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes contra a ordem tributária, sem qualquer referência a origem ou espécie de tributo.

Exatamente dentro dessa linha, é o pensamento esposado por Andréas Eisele<sup>26</sup>, que embora discorrendo a respeito das regras constantes do Refis I (lei nº 9.964/00), asseverou que as normas editadas por lei federal possuem plena eficácia, independentemente de eventual regulamentação da matéria pelos Estados, pelo Distrito Federal ou Municípios (no que se refere aos tributos de sua competência). Dessa forma, as normas penais em tela possuem eficácia plena e incondicionada, acarretando todos os efeitos correspondentes, independentemente de qualquer regulamentação. Isso ocorre pelo fato de que a edição de legislação penal é matéria de competência exclusiva da União, enquanto os tributos e a regulamentação acerca da forma de sua cobrança pode ser elaborado pela legislação tributária da União, dos Estados Federados ou Municípios, conforme a competência para a instituição e cobrança do tributo que configure o objeto material sobre o qual recaia a evasão penalmente tipificada.

---

<sup>26</sup> EISELE, Andréas. Refis - Reflexos penais da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <[http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/portal/portal\\_impressao.asp?campo=4048&conteudo=fixo\\_detalhe](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/portal/portal_impressao.asp?campo=4048&conteudo=fixo_detalhe)>.



## 4 FUNÇÃO DO DIREITO PENAL E CRÍTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Segundo Damásio de Jesus, Direito Penal é o conjunto de normas que o Estado emprega para prevenir ou reprimir os fatos que atentem contra a segurança e a ordem social, definindo as infrações, estabelecendo e limitando as responsabilidades e relacionando as sanções punitivas correspondentes.<sup>27</sup>

Quando o sujeito pratica um delito, estabelece-se uma relação jurídica entre ele e o Estado. Surge o *jus puniendi*, que é direito que tem o Estado de atuar sobre os delinquentes na defesa da sociedade contra o crime. Sob outro aspecto, o violador da norma penal tem o direito de liberdade, que consiste em não ser punido fora dos casos previstos pelas leis estabelecidas pelos órgãos competentes.<sup>28</sup>

O **princípio da intervenção mínima**, também conhecido como *ultima ratio*, orienta e limita o poder incriminador do Estado preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção de determinado bem jurídico. Se outros meios de controle social revelarem-se suficientes para a tutela desse bem, a sua criminalização será inadequada e desnecessária.<sup>29</sup>

O direito penal deve atuar apenas como última razão, movimentando-se apenas para a defesa extrema dos bens jurídicos penais, e deixando que os outros ramos do direito e a sociedade civil resolvam de forma menos traumática os esperados conflitos sociais, possibilitando a defesa dos direitos humanos e o Estado democrático de direito.

O princípio da intervenção mínima não significa que o Estado deva considerar irrelevante, do ponto de vista penal, a sonegação de tributos, pois a tipificação de condutas lesivas ao Fisco, antes de ser uma necessidade da sociedade atual, é imprescindível para coibir a prática de tão lesivas e relevantes atitudes, que retiram do Estado o subsídio necessário para prover o bem estar social.

Edmar Oliveira Andrade Filho descreve a ofensa que a lei tributária sofre quando da efetivação de um crime tido como "de ordem tributária", dando, dessa forma, ênfase ao delito tributário como condição *sine qua non* da consecução do tipo penal, *in verbis*:

---

<sup>27</sup> JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. 24. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, Parte Geral, p. 4.

<sup>28</sup> JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. 24. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, Parte Geral, p. 5.

<sup>29</sup> BARROSO FILHO, José. A tutela penal das relações de consumo. Disponível em: <[http://www.procon.go.gov.br/artigodoutorinario/artigo\\_dout\\_95.htm](http://www.procon.go.gov.br/artigodoutorinario/artigo_dout_95.htm)>.

[...] os crimes contra a ordem tributária ofendem o bem jurídico tutelado pela lei penal da mesma forma como ofendem a legislação tributária. Por tais razões, a infração à legislação tributária é pressuposto para a ocorrência do crime, daí por que é necessário que antes de tudo tenha ocorrido o lançamento tributário eficaz.<sup>30</sup>

As análises anteriores sobre os crimes contra a ordem tributária e sua extinção pelo pagamento nos levam a seguinte conclusão: A lei dos crimes contra a ordem tributária, desempenha preponderantemente um papel de conferir mais eficácia à Execução Fiscal. A ameaça de atingir a liberdade do infrator cede a qualquer momento desde que se satisfaça o crédito tributário.

Essa conclusão contraria a necessidade de se manter certas condutas eleitas pela sociedade, da forma mais eficaz possível, afastadas do cotidiano de seus integrantes. Isso só pode ocorrer pela proibição de ações ou omissões que, quando violadas impõem a culminação de penalidades aos infratores, de forma a ter função educativa, evitando futuras reincidências, bem como moralizadora, expressando aos integrantes da sociedade que o Estado sustenta a paz social que deve ser buscada, mesmo que envolva a perda parcial do direito de liberdade do agente que viole as normas penais.

Dentro da estrutura delineada na atual Constituição da República consoante os fundamentos eleitos pela República Federativa do Brasil, no inciso III do art. 1º, verifica-se a dignidade da pessoa humana em conjunto com outro princípio que sustentam o regime estatal em que vivemos. Da mesma forma, dentre os objetivos traçados pela Carta Magna, figura no art. 3º a referência à constituição de uma sociedade livre, justa e solidária.

Esses princípios são eleitos pela sociedade para conduzir a vida em comunidade, devendo ser seguida por aqueles que venham a integrar os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, visando sempre o bem comum e o respeito aos direitos e garantias fundamentais.

Com bases nesses princípios o Direito Penal deve respeitar e seguir as diretrizes postas, o que nos leva a perceber que o legislador, para atender a estas balizas, deve buscar limitar a liberdade individual dos integrantes da sociedade da forma que menor prejuízo venha a trazer aos demais direitos e garantias fundamentais instituídas pela Constituição Federal.

Ao legislador caberia tomar como passíveis de criminalização as condutas que venham a causar os maiores prejuízos à sociedade. Pois, como anteriormente mencionado, cabe ao Direito Penal proteger os bens jurídicos fundamentais (vida, integridade física, honra, liberdade, patrimônio, costume,...), impondo sanções aos que praticarem delitos.

---

<sup>30</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 2. ed. - São Paulo: Atlas, 1995, p. 119.

Denota-se que os crimes contra a ordem tributária, nos moldes em que figuram no ordenamento jurídico pátrio, afastam esses princípios traçados para o legislador ao tratar de condutas penalmente tipificadas, tendo em vista a previsão de uma forma de extinção da punibilidade passível de uso por parte do réu em uma ação penal, mediante o pagamento do tributo devido ao sujeito ativo da obrigação tributária.

A lei que define os crimes contra a ordem tributária em relação direta com o Direito Penal é uma forma disfarçada de execução fiscal, onde a liberdade dos contribuintes não é seriamente posta em jogo, já que o simples pagamento do valor cobrado pelo Fisco extingue por completo a pretensão punitiva.

Segundo, Douglas Fischer

[...] a despenalização deveria ocorrer em relação a infrações que não ofendam, de forma significativa os novos interesses tutelados, e a penalização dever-se-ia dar em face de delitos que tenham relevância social, por ofenderem significativamente interesses tutelados em órbita constitucional.<sup>31</sup>

Nas palavras do eminente Ministro Sepúlveda Pertence, do Supremo Tribunal Federal, banaliza-se o Direito Penal Tributário ao se prever o pagamento, a qualquer momento do crédito tributário como causa de extinção da punibilidade.<sup>32</sup>

Decorrente desta banalização do Direito Penal Tributário nasce o questionamento da necessidade de tipo penal para a cobrança de crédito fiscal. Pois existem, na ordem jurídica pátria, meios de efetuar a execução dos débitos para com os sujeitos ativos da obrigação tributária, qual seja, a Execução Fiscal.

A Execução Fiscal, em paralelo com a persecução penal dos delitos previstos pela Lei de Crimes contra a Ordem Tributária, também se extingue em decorrência do seu exaurimento no instante em que o crédito resta quitado, da mesma forma como vem ocorrendo com as ações penais no âmbito tributário, extintas ao pagar o débito.

Entretanto, a despeito de atingirem o mesmo objetivo, a persecução penal, por constranger a liberdade do indivíduo, apresenta-se bem mais eficaz em coagir o contribuinte a pagar o que o Fisco entende devido, já que o patrimônio figura em segundo plano quando é confrontado com a liberdade.

Andréas Eisele, em uma análise crítica sobre a extinção pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, conclui claramente a discussão aqui levantada dispondo que:

---

<sup>31</sup> FISCHER, Douglas. A violação do princípio da proporcionalidade por regras que extinguem a punibilidade em crimes econômicos tributários In: **Direito Tributário** – Artigos – IP28. p.138-153.

<sup>32</sup> BRASIL. STF. HC nº 81.929/RJ. 1ª Turma. Relator Min. Sepúlveda Pertence – julgamento 16/12/03.

[...] a lei precisa estabelecer um tratamento coerente, adotando postura uniforme. Ou seja: considerar a evasão fiscal como crime comum e reprimi-la com os rigores das regras gerais do Direito Penal, ou então tratar a questão meramente no âmbito civil. O que não é admissível é a utilização do Direito Penal com a finalidade de cobrança de tributos para suprir deficiência estrutural do Estado, sendo que a inclusão do benefício da extinção da punibilidade, em tais circunstâncias, acentua essa finalidade, o que não coaduna ao fim do Direito Penal.

A extinção da punibilidade pelo pagamento como forma de aumentar a arrecadação de receitas pelo Estado ao contrário do que pretendeu o legislador não aumentou a arrecadação de tributos uma vez que é altíssima a taxa de sonegação fiscal no Brasil, esse entendimento pode ser verificado pelo excerto de reportagem<sup>33</sup> publicada no Jornal do Brasil em 24/01/99, no qual o entrevistado Everardo Maciel, o então Secretário da Receita Federal, declara:

Há R\$ 825 bilhões de renda tributável no país que estão fora do alcance da Receita Federal. Este é o tamanho da sonegação no Brasil. [...] Essa massa de dinheiro representa 42% da renda tributável e equivalente a quase a metade do Produto Interno Bruto (PIB), hoje pouco superior de R\$ 900 bilhões: (...) Uma radiografia feita pela Secretaria da Receita Federal abrangendo todas as 250 mil empresas que pagam imposto com base no lucro real (as grandes) indica que estas recolhem R\$ 8 bilhões de IRPJ, equivalente a 1% do faturamento anual de cerca de R\$ 800 bilhões [...]

Logo verificamos que a lei 10.684/2003, que ampliou a possibilidade de extinção da punibilidade desde que o agente pague o valor do crédito tributário mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, não aumentou a arrecadação de receita do Estado e ainda partiu para a completa despenalização do tipo penal.

Não estamos diante de um Direito Penal mínimo no sentido deste constituir *ultima ratio* e se preocupar com os bens jurídicos mais importantes, estamos diante de um Direito Penal mínimo que visa somente a arrecadação do Estado.

A lei que permite que um sujeito que pratica crime contra a ordem tributária pague o débito até mesmo após o trânsito em julgado de sentença condenatória, extinguindo-se a punibilidade, ridiculariza a atuação de juízes e procuradores da república que funcionaram por anos a fio no processo. O criminoso espera pacientemente o curso do processo e, caso seja comprovada sua autoria e a materialidade do crime, ao final paga, ocorrendo assim a extinção da pretensão punitiva. Isto é, o Estado já não pode mais impor uma sanção àquele agente.

Não há qualquer justificativa que aponte para desnecessidade da utilização do direito penal para a proteção dos bens jurídicos que estão abarcados pelo recolhimento de tributos, ainda mais quando examinamos o grau de sonegação no Brasil. Mais do que isso, para abrir

---

<sup>33</sup> MACIEL, Everardo. Entrevista. **Jornal do Brasil**, 24 jan. 1999, p. 15.

mão – mesmo que de forma indireta – da proteção penal do bem jurídico relacionado aos crimes contra a ordem tributária, qual seja o Erário Público, o legislador deveria demonstrar, antes, que os meios alternativos à sanção, como pagamento do tributo, tenham, nos últimos anos – a partir da lei 10.684/03 – proporcionado resultados que apontem, de forma efetiva, para a diminuição da sonegação de tributos.

Aparentemente, o bem jurídico protegido pela lei dos crimes contra a ordem tributária é o Erário Público (os interesses arrecadatórios do Fisco). Contudo, numa análise mais profunda, o bem jurídico protegido é o próprio funcionamento do Estado e dos serviços públicos, pois esses somente existem com o financiamento dos tributos. Os tributos são peças fundamentais para a República atingir seus objetivos fundamentais de reduzir as desigualdades sociais e regionais, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

## 5 CONCLUSÃO

A partir da evolução do histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, foram colocados os aspectos de direito intertemporal que surgiram com o advento da Lei 8.137/90, que é o principal elemento do conjunto de leis e regulamentos que visam reprimir a evasão tributária.

O presente estudo objetivou demonstrar as manifestações legais relativas às hipóteses de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, tomando uma atenção especial na análise da previsão legal trazida pela Lei 10.684/03.

A partir da evolução do histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária, foram colocados os aspectos de direito intertemporal que surgiram com o advento da Lei 8.137/90, que é o principal elemento do conjunto de leis e regulamentos que visam reprimir a evasão tributária.

É bem verdade que a complexidade de nosso sistema tributário e a má aplicação da receita pública concorrem para que a sonegação fiscal deixe de causar a repugnância social que causam os crimes de outra natureza. Mas isso não é motivo para que o Legislador deixe de punir os que praticam crimes contra a ordem tributária ou a utilize como forma de coação do agente para o pagamento do tributo.

Com a utilização das atuais formas em que o Direito Penal se apresenta, a sociedade pode perceber com maior clareza o papel desempenhado pelas condutas escolhidas para abarcar os crimes fiscais. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo cobrado, torna a Execução Fiscal um instrumento ineficaz, frente à acusação criminal, por força do maior receio do contribuinte que se vê penalmente acusado, adimplindo os seus débitos quando no estiver coagido a perder sua liberdade.

Os crimes contra a Ordem tributária são penalmente relevantes, porque os tributos são meios pelo qual o governo cumpre seu dever de realizar o bem comum, pois os tributos são a fonte de recursos do Estado que permite alcançar as metas previstas pela Constituição Federal através da distribuição de riquezas e satisfação das necessidades sociais, como liberdade, a segurança, o bem estar, etc..

Desta forma, os crimes tributários previstos ou classificados no Direito Penal devem possuir os mesmos requisitos, isto é, devem ser tipificados da mesma forma que os crimes comuns, excluindo-se as benesses concedidas aos crimes fiscais pelo pagamento a qualquer tempo do tributo devido.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação penal especial**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARROSO FILHO, José. A tutela penal das relações de consumo. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-10-ABRIL-2007-JOSE%20BARROSO.pdf>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao Direito Penal brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Renavan, 2001.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 5ª T. HC nº 4.363-6/SP. Rel. Min. Jesus Costa Lima. **DOU**, 10 abr. 1995.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC nº 81.929/RJ, 1ª Turma. Relator Min. Sepúlveda Pertence. Julgamento 16/12/03.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em HC nº 85.048-1/RS. Rel. Min. Cezar Peluso. **DJ**, 19 nov. 2004.

BRASIL. TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL 1ª Região. Terceira Turma. RCCr 1997.01.00.013641-8/MG. Relator Juiz Osmar Tognolo. **DJ**, 8 maio 1998.

CARDOSO, Lais Vieira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e a representação fiscal para fins penais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 12, n. 57, p. 225-246, jul./ago. 2004.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário: uma análise lógica, semântica e jurisprudencial**. São Paulo: Quartier Latin, 2009

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8.137 de 27-12-1990**. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 1996.

EISELE, Andréas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

EISELE, Andréas. Refis - Reflexos penais da Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <[http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/portal/portal\\_impressao.asp?campo=4048&conteudo=fixo\\_detalle](http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/portal/portal_impressao.asp?campo=4048&conteudo=fixo_detalle)>. Acesso em: 01 fev. 2011.

EVANGELISTA DE JESUS, Damásio. **Direito Penal**. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1.

FARIAS, Rui Barros Leal. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e a função do Direito Penal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 121, p. 89-99, out. 2005.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Malheiros, 1996.

FISCHER, Douglas. A violação do princípio da proporcionalidade por regras que extinguem a punibilidade em crimes econômicos tributários In: **Direito Tributário – Artigos - IP28**. [S.l.: s.n.], 2001.

GOMES, Luiz Flávio. Refis e suas implicações penais e processuais penais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 56, abr. 2002. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/2922/refis-e-suas-implicacoes-penais-e-processuais-penais>>. Acesso em: 12 fev. 2011.

HARADA, Kiyosh. Crimes tributários: extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. **Consulex**, ano IX, n. 192, 15 jan. 2005.

HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.php?home=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=97872](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=97872)>. Acesso em: 2 fev. 2011.

HOLANDA, Aurélio Buarque de. **Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. 22. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999. v. 1, Parte Geral.

JESUS, Damásio E. de. **Direito Penal**. 24. ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2001. v. 1, Parte Geral.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2000.

MACIEL, Everardo. Entrevista. **Jornal do Brasil**, 24 jan. 1999, p. 15.

MACHADO, Hugo de Brito. Ação penal nos crimes contra a ordem tributária. **Revista da AJUFE**, Brasília, v. 19, n. 63, p. 265-285, jan./jun. 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

NORONHA, E. Magalhães. **Direito Penal**. Atualizado por Adalberto Jose Q. T. de Camargo Aranha. São Paulo: Saraiva, 1991. v. 1.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.



PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**. Brasília: Projecto Editorial, 2002.

SILVEIRA, Lindemberg da Mora. **Estrutura jurídica do ilícito tributário**. Belém: CEJUP, 1987.

SMITH, Adam. In: LEÔNCIO, Vinícios. Pegaram Jesus para Cristo. Porque Ele não pagou imposto. Entrevista. Disponível em: <<http://www.duplipensar.net/materias/2003-06-vinicios.html>>. Acesso em: 10 fev. 2011.