

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

RAFAEL GUILHERME ALARCON PEREIRA RIBEIRO LEITE

**UMA ANÁLISE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

São Paulo

2020

RAFAEL GUILHERME ALARCON PEREIRA RIBEIRO LEITE

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para obtenção
do título de Bacharel no Curso de Direito
da Universidade Presbiteriana Mackenzie.
Orientadora: Dra. Fúlvia Helena Gioia

SÃO PAULO

2020

RAFAEL GUILHERME ALARCON PEREIRA RIBEIRO LEITE

UMA ANÁLISE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Artigo apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no Curso
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado em: ___/___/_____

BANCA EXAMINADORA

Dra. Fúlvia Helena Gioia
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Examinador(a):

Examinador(a):

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a minha avó, que hoje se encontra em uma constante luta pela vida dentro de um hospital, mas que sempre me mostrou o caminho da perseverança e acima de todos sempre acreditou e sonhou com o momento da minha graduação.

Agradeço a minha Mãe Jeannette Alarcon, que mesmo nos deixando cedo me mostrou o verdadeiro significado de amor, caráter e coragem.

Agradeço a meu pai Luís Guilherme Pereira Ribeiro Leite, pelo apoio de sempre e porque sem ele não teria a condição necessária para encerrar meus estudos em uma Universidade a qual respeito e tenho grande apreço.

À minha irmã, Dannielle Jeannette Alarcon Pereira Ribeiro Leite, que nunca desistiu de acreditar em mim e que sempre foi base sólida em minha vida.

À minha professora Fulvia Helena de Gioia, que sempre me ouviu e teve a paciência necessária para a elaboração do presente trabalho.

Agradeço aos meus amigos e colegas de faculdade, Rennan Ferreira e Luis Otávio, por sempre me apoiarem e acreditarem que com esforço tudo é possível.

Aos meus amigos, que mesmo de longe, sempre me apoiaram, ao Leonardo Costa, Augusto Etrusco, Raphael Fatte e Felipe Mascarenhas.

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Rafael Guilherme Alarcon Pereira Ribeiro Leite

Resumo: No presente artigo iremos abordar o pagamento como hipótese de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Será feita primeiramente uma análise quanto ao poder-dever do Estado de tributar, passando pelo princípio da legalidade no Direito Tributário e definindo as funções atribuídas ao tributo, em especial sua função-social. Então analisaremos a parte que cabe ao Direito Penal, explicando inicialmente a diferenciação entre direito penal tributário e direito tributário penal, possibilitando o começo da tratativa quanto aos crimes contra a ordem tributária, em que observaremos tanto o bem jurídico tutelado nestes delitos como a tipificação de cada um deles. Estudaremos então a punibilidade e suas causas de extinção, visando entender o pagamento como hipótese de extinção da punibilidade. Por fim, faremos uma análise crítica da admissibilidade ou não do pagamento como meio de extinção por meio da apresentação

Palavras-chave: crimes contra a ordem tributária; extinção da punibilidade; Lei 8.137/90; Direito Penal Tributário.

Abstract: In this article we present an approach to payment as a hypothesis of punishability of extinction in crimes against the tax order. At first we analyse the authority-duty of the State to tax, considering the principle of legality in Tax Law and defining the functions attributed to the tax, in particular its social function. Therefore, we analyse the share of Criminal Law, explaining initially the difference between Tax Criminal Law and Tax Penal Law, providing the beginning of the negotiation in terms of crimes against the tax order, observing not only the protected legal good in this offense, but also the typification of each of them. Thus, we study the punishability and its causes of extinction, aiming to comprehend payment as a hypothesis of punishability of extinction. In conclusion, we do a critical analysis of the admissibility of payment as a means of extinction of punishability.

Key words: crimes against the tax order; extinction of punishability; Law 8.137/90; Tax Penal Law.

Sumário: 1 Introdução. 2 Poder de Tributar. 2.1 Função Social do Tributo 2.2 Princípio da Legalidade no Direito Tributário (Art. 150, I da CF). 3 Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal. 4 Dos Crimes Contra a Ordem Tributária. 4.1 Bem Jurídico Tutelado 4.2 Tipificação. 5 A Punibilidade e as Causas de Extinção da Punibilidade. 6 Pagamento como Hipótese de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária (Lei 9430/96). 7 Crítica a admissibilidade do pagamento como meio da extinção da punibilidade. 8 Conclusão. 9 Referências Bibliográficas.

1. Introdução

O Estado teve diversas transformações no decorrer da história em relação a seus princípios e formas de governar, importante ressalva se faz para a denominada Constituição de Weimar em 1919, a qual marcou o auge da crise do Estado liberal do Século XVIII e a ascensão do Estado Social do Século XX, marco que evidenciou a crescente preocupação e comprometimento em relação a função social que o Estado deveria ter.

Ao reivindicar para si amplamente o encargo da prestação de serviços fundamentais aos indivíduos e por conseguinte ampliar seu poder de ação, para que, de modo concreto, pudesse honrar com seus deveres, os quais foram instrumentalizados e sedimentados na Constituição, foi permitido ao cidadão não só o direito de agir, mas, principalmente poderes de exigir do Estado que bem desempenhe suas atribuições. Sendo assim, indispensável se faz a alocação de recursos para o desempenho do Estado Social e Democrático de Direito, proporcionalmente ao volume de custos de sua atuação.

Nesse contexto, os tributos se mostram a principal fonte de receita pública direta, por meio da distribuição do financiamento do Estado entre os sujeitos integrantes, na medida de sua capacidade contributiva. Necessário se faz então, a criação de meios para envidar esforços coercitivos para sua cobrança, bem como meios para evitar que as obrigações tributárias não sejam cumpridas, eis que a evasão ou desvio acaba por colocar em risco a manutenção dos serviços estatais.

Posto isso, um dos meios utilizados para evitar referido risco é a renúncia por parte do Estado em determinados casos, ao exercício do *Jus Puniendi*, abdicando por tanto de aplicar pena ao infrator penal.

O presente artigo tem por objetivo investigar uma dessas renúncias, qual seja, a extinção da punibilidade pelo pagamento, nos crimes contra a ordem tributária, como instrumento de arrecadação tributária, evidenciando, portanto, o instituto legal da não-punibilidade, de modo a permitir visualizar os benefícios e malefícios da aplicação do referido instituto como incentivador, de certo modo coercitivo, à satisfação do crédito tributário.

Ora, impossível elaborar tal análise sem passar pelas luzes do Direito Penal e Direito Tributário. O primeiro, tutelando os bens jurídicos decorrentes do basilar interesse existencial da sociedade, considerado como imprescindível à sua própria existência comunitária, sendo que a realização das funções públicas surge como um desses bens jurídicos e o segundo, com sua função institucional arrecadadora, visando proteger o erário público e por consequência, proteger os meios para satisfação dos direitos fundamentais garantidos constitucionalmente a cada cidadão.

Com o foco em assegurar o bom funcionamento das funções públicas, mesmo que com a finalidade especificamente da arrecadação como meio de satisfazer o bem jurídico em comum, versus as características da tutela jurídica dispensada pelo Direito Penal, qual seja a punibilidade, evidencia-se a importância em esclarecer se os diferentes ramos do Direito vivem em sintonia ou não no presente tema, surgindo, inevitavelmente, a dúvida se o uso do direito penal como mero instrumento arrecadatório causa uma distorção ou não de suas finalidades primordiais.

Isto posto, divide-se o presente trabalho em capítulos. No primeiro, observamos a introdução ao tema principal do presente artigo, já o segundo capítulo, trata-se do poder de tributar, seu conceito e importância para o bom financiamento dos gastos públicos, bem como a função social do tributo e o princípio da legalidade no direito tributário. Ademais no terceiro capítulo podemos ver as diferenças entre o conceito de direito penal tributário e direito tributário penal. O quarto capítulo abordará os crimes contra a ordem tributária, o bem jurídico tutelado nos referidos crimes e a tipificação geral dos referidos crimes. Por conseguinte, no quinto capítulo veremos o conceito do poder de punir e suas causas de extinção, seguido do sexto capítulo, onde analisaremos o pagamento como hipótese de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e seus desdobramentos. Por fim, no sétimo capítulo, será feita uma crítica a admissibilidade do pagamento como meio de extinção da punibilidade.

2. O Poder de Tributar

O Estado não tem apenas o poder, que como bem definido por Norberto Bobbio, “é uma relação entre dois sujeitos, onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento”¹ (BOBBIO, 1982, p. 14) mas também possui o dever de tributar constitucionalmente garantido. Isso porque, referido poder-dever se mostra essencial para o financiamento dos gastos públicos, de modo a possibilitar que o Estado desempenhe o seu papel fundamental, qual seja o de proteger os interesses da coletividade.

Deste modo, seja por meio de serviços públicos colocados à disposição ou por políticas sociais estabelecidas, o Estado tem como objetivo principal oferecer as ferramentas necessárias para o bom cumprimento dos direitos fundamentais presentes na carta magna de 88.

Por isso, Ruy Barbosa Nogueira assegurava que: “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”² (NOGUEIRA, 1989, p. 12), evidenciando o poder-dever envolvido, sendo que, a soberania exercida pelo Estado sob cada um deve visar um equilíbrio, de modo que, a prestação por parte de cada indivíduo, venha a reverter em favor da coletividade.

Deve haver portanto, segurança jurídica nas relações entre Estado e contribuinte, de modo que seja possível observar três elementos, nas palavras de André Ramos Tavares, essenciais à segurança jurídica, quais sejam: ³

a) a necessidade de certeza; b) a possibilidade de conhecer as consequências por detrás de atos tomados; c) a estabilidade na ordem jurídica. Sendo que, segundo ele, a estabilidade mínima da ordem jurídica consiste em: cláusulas pétreas, dada a dificuldade relacionada à alteração de normas constitucionais como também, as limitações legislativas materiais impostas. (TAVARES, 2009. p. 729)

Sendo assim, visando a preservação da segurança jurídica, não há livre e total liberdade de que os entes federativos tributem sem restrições, sendo necessário observar os limites em relação ao poder de tributar, os quais se encontram previstos na forma de

¹ BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. **Curso de introdução à Ciência Política**, 1982.

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva. 1989

³ TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 729.

princípios e imunidades tributárias aludidos na Constituição Federal de 1988, funcionando como verdadeiros norteadores à tributação.

2.1. Princípio da Legalidade no Direito Tributário (Art. 150, I da CF)

Instrumentado pelo artigo 150, inciso I, da Constituição Federal⁴, determinando que, somente lei, que é ato de competência do Poder Legislativo, pode criar ou aumentar tributos. Clara fica a reafirmação do legislador quanto ao princípio da legalidade, vez que podemos observá-lo também no artigo 5º, inciso II da Constituição Federal⁵, definindo que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. O professor Eduardo Sabbag (2015) explica:

O princípio da legalidade tributária não pode ser assimilado de modo dissociado do princípio da legalidade genérica, previsto no art. 5º, II, da CF. Aliás, a legalidade tributária é corolário da legalidade prevista no art. 5º, representando um tratamento específico de balizamento legal ao fenômeno tributacional.⁶ (SABBAG, 2015, p. 05)

Ora, esta reafirmação define bem o que o legislador queria, deixando evidente a necessidade de que os entes tributantes observem referido princípio desde sua forma genérica.

Imperioso ressaltar, entretanto, que existem quatro impostos que podem ter, desde que observados os limites e condições necessárias, suas alíquotas majoradas por meio de decreto executivo, quais sejam: a) Imposto de Importação (II) b) Imposto de Exportação (IE) c) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e d) Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF).

Mencionado princípio, portanto, como cita o autor Roque Antônio Carazza “(...) garante decisivamente a segurança das pessoas diante da tributação”.⁷ (CARRAZA, 1991, p. 12)

⁴ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

⁵ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

⁶ SABBAG. **Elementos do Direito Tributário**. 12ª ed. 2015

⁷ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1991.

Ainda, segundo Sabbag, referida flexibilidade se dá, pois, tais impostos têm caráter extrafiscal, possuindo, portanto, função regulatória. (SABBAG, 2015)⁸

2.2. Função Social do Tributo

Para uma análise ampla do que pode ser considerado como função social do tributo, deve-se partir das considerações feitas no capítulo anterior, em que o Estado tem o dever de tributar, de modo que possa atingir seus preceitos fundamentais. Preceitos estes, embasados em uma sociedade livre e solidária, que só podem ser seguidos e postos em prática por meio da arrecadação tributária, proporcionando, ou ao menos em tese, tentando, um desenvolvimento social, por meio de serviços e de políticas públicas.

Desse modo, antes de dissertar sobre a função social do tributo, imperioso se faz expor primeiramente suas funções classificatórias doutrinárias, como enfatiza Hugo de Brito Machado em sua obra, começando pela já mencionada (i) função arrecadatória ou função fiscal, (ii) extrafiscal que visa poder manipular o cenário econômico e por fim (iii) parafiscal, que nas palavras de Machado é: “ a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”.⁹ (MACHADO, 2014, P. 69)

Assim, o Estado tem o dever de utilizar os recursos obtidos por meio da arrecadação para o funcionamento do Estado Democrático de Direito, por meio da promoção do bem comum dos cidadãos, conforme relata o autor Salete de Oliveira Machado (2014):

Para o Estado atingir o bem comum, sua principal fonte de recursos é a tributação; seu grande desafio é fazer com que os tributos não alcancem apenas a função arrecadatória, mas social. E embora seu escopo desde início tenha sido arrecadar recursos financeiros, atualmente ele tem o viés de interferir na economia privada e demonstrar cada vez mais uma real preocupação com o cumprimento da função social a qual se destina em conformidade ao Estado Democrático de Direito e aos fundamentos da República Brasileira estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, em seu art. 1º.¹⁰ (MACHADO, 2014, p. 10)

⁸ SABBAG. **Elementos do Direito Tributário**. 12^a ed. 2015

⁹MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014., P. 69

¹⁰ DOMINGOS, S. de O. **A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015

Além da função social estar em conformidade com princípios fundamentais aludidos pelo artigo 1º da Constituição Federal, ela deve auxiliar ao bom cumprimento dos objetivos fundamentais presentes no artigo 3º da Carta Magna de 1988¹¹.

Considerando que o Estado possui, dentre os objetivos fundamentais, a redução das desigualdades e a erradicação da pobreza, segundo Buffon e Matos, por consequência no sistema tributário nacional deverá haver o senso de democracia e justiça, de modo que:

O Estado assegura os recursos necessários para garantir a realização de programas e políticas direcionadas à obtenção do denominado bem comum – razão da própria existência do Estado¹² (BUFFON E MATOS, 2015, p. 143)

Pode-se concluir posto isso que a arrecadação tributária é o que pode viabilizar o bem-estar social, motivo pelo qual o Estado é capaz de cumprir a função social remetida ao tributo e que tem como embasamento preceitos e objetivos fundamentais como já amplamente mencionado no presente capítulo.

3. Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal

Imperioso que se compreenda a distinção entre as infrações tributárias definidas e punidas pelo Direito Penal daquelas configuradas e sancionadas pelo Direito Tributário, sendo que a doutrina aponta diferentes noções e campos de alcance de um em relação ao outro.

Em se tratando de Direito Penal Tributário, entende-se fazer parte do ramo do Direito Penal incidente sobre atos que sejam contra a ordem tributária, de modo a englobar não apenas os crimes aludidos pelos arts. 1º a 3º da Lei n. 8.137/90, como também outros crimes previstos no Código Penal.

Os crimes abrangidos pelo Direito Penal Tributário só podem ser imputados ao agente que agiu dolosamente, de modo que não é possível eventual responsabilidade penal objetiva, visto ser contrário ao princípio da culpabilidade.

De modo que, os crimes contra a ordem tributária não representam apenas simples infrações à norma tributária, mas sim atitudes que acabam por prejudicar um bem jurídico amparado pelo Direito Penal. Segundo Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro¹³ apontam-se dois fatores para diferenciar o crime tributário da infração fiscal:

¹¹ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

¹² BUFFON E MATOS. **Tributação no Brasil do Século XXI**. 2015, p. 143

¹³ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes Contra Ordem Tributária**. Editora Saraiva, 2017.

“Primeiramente, materialmente, o crime tributário deve representar uma ofensa a um determinado bem jurídico, não permitindo, portanto, admitir a criminalização de condutas constitutivas de mera infração de dever”. (BITTENCOURT, 2017, p. 22)

A persecução de delitos, inclusive os relacionados com os crimes tributários, se submete a princípios e normas penais de imputação específicos, podendo então, constatar que a responsabilidade penal subjetiva, objetiva e a declaração de culpabilidade são pressupostos imperiosos, que não se pode abdicar para a aplicação da sanção. Por fim, cabe ainda breve menção a antijuridicidade, ou seja, para a ocorrência do delito não basta que o fato seja típico, este deve ser contrário a lei, violando bem jurídico protegido pelo ordenamento.

Já em relação ao Direito Tributário Penal, este, trata de um ramo dentro do Direito Tributário, o qual disserta sobre a aplicação de sanções extrapenais às condutas ilícitas de cunho administrativo e tributário.

Sendo assim, as infrações fiscais são diferentes e recebem tratamento alheio dos denominados crimes tributários, prevalecendo o entendimento de que nesses casos, o agente que cometer referidas infrações fiscais poderá vir a responder por ter agido tanto de modo doloso quanto culposamente, conforme se observar do disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 136 do Código Tributário Nacional: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (BRASIL, 1966)

Ainda, segundo HARADA, o Direito Tributário Penal:

Abrange todas as infrações tributárias decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais ou acessórias, vale dizer, alcança todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou formal, ensejam sanções de natureza administrativa. Abrangem as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, nos termos do art. 96 do CTN.¹⁴ (HARADA, 2015, p. 90)

Agora que se sabe diferenciar tanto as peculiaridades do Direito Penal Tributário quanto do Direito Tributário penal, podemos analisar as características dos crimes contra a ordem tributária.

4. Dos crimes contra a ordem tributária

¹⁴ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.p.90.

4.1. Bem jurídico tutelado

Cumpra esclarecer, primeiramente, o entendimento quanto a função dada ao Direito Penal que, segundo o raciocínio definido por Welzel possui “função ético-social e preventiva”:

A função ético-social é exercida por meio da proteção dos valores fundamentais da vida social, que deve configurar-se com a proteção de bens jurídicos. Os bens jurídicos são bens vitais da sociedade e do indivíduo, que merecem proteção legal exatamente em razão de sua significação social. O Direito Penal objetiva, assim, assegurar a validade dos valores ético-sociais positivos e, ao mesmo tempo, o reconhecimento e a proteção desses valores, que, em outros termos, caracterizam o conteúdo ético-social positivo das normas jurídico penais.¹⁵ (WELZEL, 1956, p. 11-12)

Considerando, portanto, as afirmações do autor e ressaltando a importância de sua função, o bem jurídico é propriamente o fundamento do Direito Penal, objetivando fornecer uma base sólida, que propicia uma noção dos limites penais, sendo, indispensável à configuração do delito.

Seguindo esse pensamento, conceitua o autor Luiz Regis Prado (2013) que, em linhas gerais, diz que o bem jurídico possui função de garantia e limite ao direito de punir do Estado, pois num Estado Democrático de Direito o legislador deve tipificar tão somente condutas graves que lesionem ou coloquem em perigo autênticos bens jurídicos. Trata-se de conceito limite na dimensão material da norma penal, que opera uma restrição na atividade legiferante.¹⁶

Fica claro que a legitimidade da lei penal tributária depende necessariamente da definição de um bem jurídico a ser tutelado, que mostre sua importância e relevância, estando sempre em conformidade com o arcabouço constitucional, a fim de que, superado o juízo de proporcionalidade penal, possibilite a definição de proibições de condutas que sejam, de fato, lesivas, passíveis de resolução na seara do Direito Penal.

Esclarecida pois, a importância da definição do bem jurídico, cabe conceituar qual seria o bem jurídico-penal protegido nos crimes contra a ordem tributária, momento em que surge intensa controvérsia doutrinária. Há principalmente duas correntes, a patrimonialista e a funcionalista. Sendo que, a primeira, defende que o bem jurídico tutelado pelos crimes

¹⁵ WELZEL, Hans. **Derecho penal: parte general**. 1956. p. 11-12.

¹⁶ Prado, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. São Paulo: 61-63. Ed. RT, 2013

tributários possui finalidade de resguardo dos interesses do Estado ligados à arrecadação dos tributos, a defesa do erário público e do patrimônio da fazenda pública.

Já a corrente funcionalista, tem concepções claramente contrárias a patrimonialista, defendendo que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários tem conexão com as funções norteadoras do tributo, inclusive sua função social, extensamente comentada nesse artigo.

Nesta linha, conceitua o autor Hugo de Brito Machado (2015)¹⁷ que, o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária está consubstanciado nas funções que o tributo deve exercer de acordo com os dispositivos constitucionais.¹⁸

A tutela penal da ordem tributária é justificada pela sua relevância constitucional, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, já que os valores recolhidos por meio dos tributos são necessários para o financiamento das atividades e políticas públicas que possibilitam o cumprimento dos princípios e objetivos constitucionalmente previstos no artigo 170, CF/88 fortalecendo esta assertiva, uma vez que fica nítida a proteção conferida pela carta magna em relação à ordem tributária.¹⁹ (BRASIL, 1988)

4.2. Tipificação dos crimes contra a ordem tributária

Além da Lei n. 8.137/90 tratar dos crimes contra a ordem tributária aludidos pelos arts. 1º a 3º, referido diploma normativo também passou a tipificar crimes contra a ordem econômica (art. 4º) e contra as relações de consumo (art. 7º).

Quando se refere aos crimes contra a ordem tributária, deve haver atenção não apenas àqueles previstos nos arts. 1º a 3º da Lei n. 8.137/90, mas também a outros tipos penais previstos no Código Penal, que também visam à tutela da ordem tributária, como o crime de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), excesso de exação (CP, art. 316, §1º, com redação determinada pelo art. 20 da Lei n. 8.137/90), facilitação de contrabando ou descaminho (CP, art. 318), descaminho (CP, art. 334) e sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337-A).²⁰

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014., P. 69

¹⁸ HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.p.90.

¹⁹ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

²⁰ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

Referidos crimes, podem ser separados em quatro ramos, começando pelos crimes de sonegação fiscal, previstos nos artigos 1 ° e 2 °, da Lei 8137/90 e 337-A, do CP, em que constitui crime suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório.

Visando esclarecer melhor, Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio definem a sonegação fiscal da seguinte maneira: “Sonegação fiscal é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público”. (ANDREUCCI, 2010)²¹

Os crimes advindos de infrações funcionais, previstas no art. 3 °, da Lei 8137/90 e art. 316, do CP, são crimes próprios, ou seja, só podem ser cometidos por indivíduo com a qualidade de funcionário público. Ainda assim, é de suma importância ressaltar a possibilidade de um sujeito que não tenha referida qualidade responder pelos crimes funcionais, só que na figura de partícipe ou coator. Tal afirmação tem embasamento junto ao disposto no artigo 30 do Código Penal, havendo ainda que, necessariamente, este, saiba da posição de funcionário público que o outro possui.

Nesse sentido, define Damásio:

Crime próprio, só pode ser cometido por funcionário público, admitindo-se, entretanto, a participação de particular. Não é necessário que tenha a missão funcional de arrecadação de impostos, taxas e emolumentos. Na maioria das vezes, é certo, isso ocorre. Não há exigência típica, contudo, de que o sujeito seja competente para tal arrecadação. Em consequência, pode ser competente ou não.²² (JESUS, 1989, p. 129)

Nos delitos aduaneiros, mais precisamente o descaminho, previsto no art. 334, do CP, é dito que constitui-se crime o ato de iludir o pagamento de direito ou imposto devido, seja pelo consumo, entrada ou saída da mercadoria.

Segundo Luiz Régis Prado, o descaminho significa fraude ao pagamento de tributos aduaneiros, constituindo um crime de natureza tributária, sendo originada de uma relação fisco-contribuinte.²³ (PRADO, 2008)

Por fim, nos crimes de apropriação indébita, previstos no art. 2 °, II, Lei 8137/90 e art. 168-A, o *núcleo do tipo* presente nos referidos crimes é a conduta do agente em “deixar de repassar” ou “deixar de recolher” valor referente a determinado tributo. Tal delito é

²¹ ANDREUCCI, Antônio Ricardo. **Legislação Penal Especial**. 7ª edição – São Paulo. P. 356. Editora Saraiva, 2010.

²² JESUS, Damásio Evangelista. **Direito Penal**. vol 4. 2 Ed. Saraiva. São Paulo. 1989. P. 129

²³ PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro**. Revista dos Tribunais, 2008., p.558.

consumado quando do encerramento do prazo para o recolhimento ou repasse dos valores que deveriam ser destinados aos cofres públicos. Nesta linha defende Capez:

“Consuma-se no momento em que se exaure o prazo legal ou convencional assinalado para o repasse das contribuições recolhidas. A tentativa é inadmissível, uma vez que se cuida aqui de crime omissivo puro”.²⁴

Importante ainda, ressaltar que, alguns são crimes materiais e outros formais, nesse sentido conceitua Julio Fabbrini Mirabete e Renato N. Fabbrini:

Em sua maioria, os crimes exigem um resultado externo, naturalístico, algo que caracterize uma modificação no mundo exterior. São os chamados crimes materiais que, para a sua consumação, exigem esse resultado (a morte no homicídio, a subtração no furto etc.) Há casos, entretanto, em que é dispensável a ocorrência dessa modificação exterior ao agente, embora ela possa correr como consequência da conduta do agente. São os crimes formais, em que a consumação se dá com a prática da conduta, contentando-se o legislador com a possibilidade eventual do resultado. (MIRABETE, 2006, p. 159)²⁵

Considerando que o presente capítulo trata da tipificação dos crimes contra a ordem tributária, cabe mencionar sobre a importância da súmula 24 do Supremo Tribunal Federal, aprovada em 02/12/2019, com a seguinte redação:

Súmula n 24: não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1, incisos I a IV, da Lei n 8137/90, antes do lançamento definitivo do tributo (BRASIL, 2005)²⁶

A conclusão da corte foi de que a apuração prévia da constituição definitiva do crédito tributário é pré-requisito para se ingressar com a ação penal, ou seja, não há a possibilidade de exercício de ação penal antes da existência do crédito tributário.

Ademais, no tocante a prescrição, segundo o entendimento, se não há crime, por consequência, não há contagem de prescrição. De modo que, conhecendo a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, bem como o bem jurídico tutelado por estes, cabe, partirmos para a análise quanto ao instituto da não punibilidade e como ocorre sua aplicação.

5. A punibilidade e as causas de extinção

²⁴ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal** – parte especial. 12 ed., São Paulo. Ed. Saraiva, 2012, vol. 2

²⁵ MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de direito penal**: parte geral. v. 1. São Paulo: Atlas, 2006.

²⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. 2005. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> > Acesso em 17/06/2020

O Direito Penal visa resguardar valores e preceitos fundamentais, observados na forma de bens jurídicos, ao passo que, referida proteção só é possível pois o Estado possui o direito de punir (*jus puniendi*), o qual é genérico e impessoal, visto que destina-se à coletividade como um todo. Desse modo, garante-se a segurança pública, que é dever do Estado, direito e responsabilidade de todos, conforme bem define o artigo 144, caput, do Código penal²⁷.

A punibilidade é a possibilidade jurídica que o Estado detém de aplicar sanção ao autor de determinado crime, Damásio confirma referido conceito, com as seguintes palavras:

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. (JESUS, 1999, p. 111)²⁸

Ora, a punibilidade é um poder-dever, imposto como consequência por um ato tipificado criminalmente por meio de lei, servindo a norma como diretriz e limite ao poder do Estado, respeitando, portanto, o princípio da legalidade, presente no artigo 5, II, da CF/88.²⁹

Objetivando aludir melhor o poder de punir, disserta Capez:

Trata-se, portanto, de um poder abstrato de punir qualquer um que venha a praticar fato definido como infração penal. No momento em que é cometida uma infração, esse poder, até então genérico, concretiza-se, transformando-se em uma pretensão individualizada, dirigida especificamente contra o transgressor. O Estado, que tinha um poder abstrato, genérico e impessoal, passa a ter uma pretensão concreta de punir determinada pessoa. (JESUS, 1999, p. 35)³⁰

Sendo que, de modo excepcional, em determinados casos, por opção de políticas criminais elaboradas pelo legislador, o Estado renúncia ao exercício do *jus puniendi*, deixando de aplicar a pena àquele que cometeu a infração penal. Nas referidas exceções, advindas da renúncia ao poder de punir, que se observa as causas extintivas de punibilidade, não aplica-se de modo concreto a sanção correspondente delito cometido, conforme salientou Régis Prado:

As causas de extinção da punibilidade implicam renúncia, pelo Estado, do exercício do direito de punir, seja pela não-imposição de uma pena, seja pela não-execução ou interrupção do cumprimento daquela já aplicada (PRADO, 2004, p. 20)³¹

²⁷ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

²⁸ JESUS, Damásio E. Direito Penal. 22. Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999. V. 1, Parte Geral, p. 156

²⁹ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

³⁰ CAPEZ, Fernando. Curso de Processo Penal, p. 46. São Paulo. Ed. Saraiva. ed. 2012.

³¹ PRADO, Luiz Régis. Curso de Direito Penal Brasileiro. 4ª Ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, vol. 1, p. 718.

Imperioso ressaltar que, mesmo ocorrendo causa extintiva de punibilidade, o fato continua sendo típico, embora não produza efeitos penais imediatos decorrentes da aplicabilidade da pena prevista.

As causas extintivas de punibilidade estão previstas em rol não taxativo no artigo 107 do código penal:

- 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 Lei nº 11.106, de 2005)
 - VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)
 - IX - Pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.³²

Contudo, fora as causas acima mencionadas, existem outras causas de extinção da punibilidade previstas em leis ordinárias, como o pagamento do tributo sendo causa extintiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, o qual será analisado a seguir, tendo em vista ser o tema central do presente trabalho.

6. Pagamento como hipótese de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária

O instituto da extinção da punibilidade por meio do pagamento segue a evolução dos modelos de Estado, tendo em vista a necessidade e formas de intervenção do Estado na ordem econômica e tributária durante todo o decorrer da história de nosso país.

Levando em consideração os diversos dispositivos que, durante o tempo, trataram sobre o objeto de análise do presente capítulo, iniciaremos nossa análise a partir do previsto no artigo 14 da Lei n 8137/90:

- Art. 14 - Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1 a 3 quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1990)³³

³² BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

³³ BRASIL. Presidência da República. **LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

Referido artigo mostra clara intenção do legislador em incentivar o devedor e agente delituoso a pagar integralmente os valores devidos ao Fisco, necessariamente antes que do recebimento da denúncia.

Após o mencionado artigo, surgiram leis que revogaram e que também voltaram a tratar sobre o instituto da não punibilidade por meio do pagamento nos crimes contra a ordem tributária até que, com o advindo da Lei n 10.684/03, foi possível pacificar o entendimento quanto a extinção da pretensão punitiva do Estado por meio do pagamento do tributo objeto do crime, conforme se observa:

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

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

§ 2o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (BRASIL, 2003) ³⁴

Ao analisar, pois, o referido artigo, chega-se a conclusão de que este trata tanto do pagamento como hipótese de extinção da punibilidade, quanto do parcelamento como hipótese de suspensão da pretensão punitiva, caso em que, se suspende também a prescrição.

Nessa linha defende Luiz Flavio Gomes que a suspensão da pretensão punitiva significa, em poucas palavras, suspensão do *jus puniendi* (que conforme clássica doutrina penal, reparte-se em: direito de ameaçar com pena, direito de punir uma concreta violação da norma penal e por fim direito de executar a pena fixada em sentença). Embora a lei tenha feito referência a uma locução eminentemente processual (“pretensão punitiva”), o que fica suspenso, é na verdade, o *jus puniendi* (direito de punir concretamente o ilícito praticado). (GOMES, 2002)³⁵

Tratando-se da extinção da punibilidade, Damásio, conceitua que é causa de impedimento do exercício do *jus puniendi* do Estado a conduta realizada pelo agente, não deixando de ser tipificada como crime, entretanto, não permitindo que o Estado imponha

³⁴ BRASIL. Presidência da República. **LEI No 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

³⁵ GOMES, Luiz Flavio. **Refis e suas implicações penais e processuais penais.** Jus Naviganti, Teresina, a 6, n. 56, abr.2002

sanção penal.³⁶ Sendo que, nesse caso, mesmo após o recebimento da denúncia, resultará na extinção da punibilidade da infração cometida.

Importante ressaltar também, quanto a retroatividade da Lei 10.684/03 nos casos em que o delito foi cometido antes do ingresso no ordenamento jurídico da referida lei e após o recebimento da denúncia, que a luz do disposto no artigo 5, XL, da Constituição Federal prevê a retroatividade da lei penal mais benéfica ao acusado³⁷ bem como, quanto ao previsto no artigo 61 do Código de Processo Penal, que dispõe acerca da declaração de ofício por parte do juiz, em qualquer fase do processo, quanto a extinção da punibilidade.

A matéria foi tratada por meio do julgamento do HC 82.929 e ao final o Habeas Corpus foi concedido com o embasamento anteriormente mencionado, do seguinte modo:

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.³⁸

Desta forma, firmou-se o entendimento, segundo o direito positivo atual, que o pagamento do tributo a qualquer tempo teria o condão de extinguir a punibilidade do agente nos crimes tributários.

Cabe mencionar ainda que, com a vigência da Lei 12.382/2011, o entendimento quanto ao parcelamento, como hipótese de suspensão da pretensão punitiva do Estado mudou, isso porque, agora, o parcelamento deve ser feito obrigatoriamente até o recebimento da denúncia por parte do Juiz. Posto que, anteriormente o parcelamento podia ser feito a qualquer tempo que haveria efeito suspensivo.

Ressalta-se ainda, o entendimento quanto a hipótese de extinção da punibilidade por meio do pagamento se manter o mesmo, como se observa do artigo 6, da Lei 12,382/2011 que alterou o disposto no Lei 9.430/1996:

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

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

³⁶ EVANGELISTA DE JESIS, Damásio. **Direito Penal. 24. Ed. Ver.** Atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, p. 677.

³⁷ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

³⁸ BRASIL. **STF. HC n 81.929. 1 turma.** Relator Min. Sepúlveda Pertence – Julgamento 16/12/03

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

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

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

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

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.” (NR).³⁹

Em relação ao entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a extinção da punibilidade por meio do pagamento do débito tributário ou previdenciário, além do já mencionado HC ° n 82.929, destaca-se o recurso ordinário em sede de Habeas Corpus n ° 128.245:

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

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

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

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

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

5. Recurso parcialmente provido. (RHC 128245, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016)

(STF - RHC: 128245 SP - SÃO PAULO 8622159-32.2015.1.00.0000, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2016, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-225 21-10-2016)⁴⁰

³⁹ BRASIL. Presidência da República. **LEI Nº 12.382, DE 25 DE FEVEREIRO 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.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

Com efeito, confirma-se que, as decisões emanadas do Pleno da Suprema Corte são no sentido de que se reconhece a extinção da punibilidade quando o acusado recolhe o valor devido em sua totalidade, a qualquer tempo, extinguindo não só a punibilidade como também a obrigação tributária associada.

7. Crítica a admissibilidade do pagamento como hipótese de extinção da punibilidade

Após dissertar sobre os pontos aludidos pelos capítulos anteriores, os quais foram de extrema importância para compreensão do presente tema, cumpre ainda, dedicar um espaço para uma análise crítica do instituto da não punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Existem alguns preceitos e fundamentos tanto do Direito Tributário quanto do Direito Penal que não se mostram em sintonia, o que por conseguinte pode gerar uma falta de sistematização e assim dificultar, tanto o consenso jurídico-penal quanto o consenso político-fiscal da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Ainda se mostra imperioso mencionar a perspectiva de argumentos favoráveis e contrários quanto a admissão ou exclusão da punibilidade, conforme sintetiza Hugo de Brito Machado:

“Argumentos contrários:

a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética; b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo; c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros. Para os mais radicais, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que a notícia do crime seja ofertada ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade.

Argumentos favoráveis: a) as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito; assim, sendo o crédito satisfeito, não subsistem razões para insistir na aplicação de pena criminal, contra todas as considerações de política criminal; b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento; c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onera-lo (MACHADO, 2002, p. 230)⁴¹

Após nos depararmos com os prós e contras elencados pelo autor é percebido que falta harmonia entre os diferentes fundamentos e princípios encontrados, existem divergências,

⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 128 245**. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938> > Acesso em 17/06/2020 às 13:13.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002 Op. Cit. pp. 230-231.

pois parte se utiliza de critérios político-fiscais e parte de critérios estabelecidos pelo jurídico-penal.

Tendo como base o estudo abaixo publicado, o qual utilizou dados cedidos pela Fundação Getúlio Vargas e pelo Conselho Nacional de Segurança, foi calculado o tempo médio de duração dos processos tanto na via administrativa quanto na judicial, definindo que:

“Somando-se o tempo mediano dos processos administrativos fiscais com a apresentação de recurso ao CARF, de 5 anos (FGV, 2009, p. 26; CGU e TCU, 2016, p. 9), com o tempo de discussão em processo judicial tributário (se for este o caso), de aproximadamente 3 anos e 4 meses (CNJ, 2017, p. 133), se houver julgamento em segunda instância, acrescentando-se o tempo mediano de 4 anos e 2 meses (CNJ, 2017, p. 141-142), referente à ação penal se o contribuinte recorrer ao respectivo tribunal, conclui-se que o sonegador tributário possui, em média, 12 anos e 6 meses para pagar as dívidas tributárias e ser agraciado com a extinção da punibilidade, após o início da ação fiscalizatória que eventualmente tenha descoberto a infração incriminada”.⁴²

Referido estudo tem o viés apenas de contextualizar, mesmo que, superficialmente, o tempo que se levaria, desde o processo administrativo até o trânsito em julgado da ação judicial. Mostrando que o indivíduo que cometeu um crime contra a ordem tributária possui vasto tempo para utilizar do dinheiro que deixou de recolher aos cofres públicos, podendo ainda, enriquecer mais nesse período, tendo em vista que este só precisa quitar a dívida tributária quando estiver na iminência de ser condenado ou até após o trânsito em julgado da ação condenatória, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal já mencionado nos capítulos anteriores e possibilitando compreender que dificilmente haverá a aplicação de sanção penal devido à prática de crimes fiscais.

Ora, parece que, apesar da extinção da punibilidade nos referidos crimes aumentar o poder arrecadatório do Estado, extinguindo o crédito tributário por meio do pagamento, conforme descrito no artigo 156, I, do CTN⁴³, acaba em contra partida por incentivar o cometimento de delitos fiscais, pois o infrator, principalmente o que possui grande respaldo financeiro, tem condições de avaliar os riscos advindos da decisão de cometer um crime, como por exemplo a sonegação fiscal. Nesse sentido Nebarrete conceitua:

“[...] a punibilidade estatal deveria ser de tal molde a não possibilitar a reprodução, seja da conduta, seja do infrator. A solução presente cria o vício mental do

⁴² RDPJ | BRASÍLIA | ANO 2, N. 4 | p. 211 | JUL-DEZ 2018

⁴³ BRASIL. Presidência da República. **LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm

songador de que as consequências de seu insucesso na prática delitiva podem ser evitadas pela quitação do tributo ou contribuição social”.⁴⁴

Ademais, pressupõe-se que o comportamento pós delitivo reparador do sujeito antecipe os objetivos a que a pena se destina, entretanto, tal comportamento nos crimes contra a ordem tributária seria o pagamento, o qual não cumpre todas as finalidades da pena, como conceitua Ferreira (2012):

“Embora seu comportamento atenda ao escopo arrecadatório, deixa contrafaticamente, pendente de consecução a finalidade pedagógica da pena, visto que a exemplaridade social da conduta é meramente aparente, por conhecer o agente a vantagem decorrente da regularização da situação contributiva.”⁴⁵

Desse modo, gera-se muitas vezes em quem comete o delito a convicção de que não terá prejuízo em continuar na conduta criminosa. Além disso, é importante ressaltar que o legislador trata de forma distinta a reparação do dano na lei especial e no Código Penal. A reparação do dano no Código Penal, está prevista no artigo 65, inciso III, “b”,⁴⁶ sendo que, é considerada uma atenuante genérica, havendo ainda requisitos para tanto, quais sejam: a reparação deve acontecer antes do julgamento, de forma voluntária, e o comportamento reparador deve ser eficiente.

Já em relação a lei especial, o legislador confere à reparação do dano efeito de causa extintiva de punibilidade, isto é, supressão total da pena. No que concerne à reparação do dano nos crimes tributários, não há de se falar em efeito atenuante, mas sim em extinção da punibilidade. Ao contrário do que disciplina o Código Penal, a lei especial não exige outros requisitos para que a reparação do dano gere a extinção de punibilidade. De modo que não existe marco temporal para a ação reparadora, não há notório arrependimento ou voluntariedade, nos crimes tributários o sujeito está pressionado pelas circunstâncias a fazer o pagamento do tributo.

Sendo assim, uma vez que o simples pagamento do valor devido extingue a punibilidade do delituoso, acaba por constituir uma proteção deficiente da ordem penal tributária pois o agente acaba não se reconhecendo como criminoso que é, motivo pelo qual

⁴⁴ NABARRETE NETO, André. **Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária**. 1997. p. 788.

⁴⁵ FERREIRA, Pedro Paulo da Cunha. A regularização pós-delitiva da situação tributária e contributiva nos crimes contra a fazenda pública: um estudo em torno da extinção da punibilidade e dos fins da pena. 2012. Revista dos Tribunais. Doutrinas Penais p.221.

⁴⁶ BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

não evita ou quando menos, não ajuda a mudar o delituoso para que este não volte a cometer nenhum crime fiscal, nesse sentido se posiciona Bartowski:

“A extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo em nada favorece a efetividade da norma penal e a objetividade jurídica por ela protegida. Pelo contrário, esse tipo de benevolência acaba por deturpar o bem jurídico tutelado, descredenciando, frente a opinião pública, a criminalização das condutas lesivas à ordem econômica, ao deixar transparecer uma suposta finalidade arrecadatória. Ademais, esse autêntico favor legislativo, somado a outros fatores (e.g deficiente fiscalização, lacunas legislativas), cria o ambiente perfeito a impedir a persecução penal, e, conseqüentemente acarreta a tão conhecida impunidade.”⁴⁷

O legislador decide por escolher o sentido na direção da descriminalização dos delitos tributários em troca da satisfação do valor que já era devido a título de obrigação tributária, previamente estabelecida, sobre a descriminalização conceitua Bartowski:

“A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é um grande e equivocado passo na direção da despenalização, ou até da descriminalização, dos delitos econômicos, deixando, nesse último caso, a cargo do direito administrativo e tributário a responsabilidade de lidar com tais condutas. Ou se descriminalizam as condutas atentatórias à ordem econômica, por não ser o bem jurídico tutelado digno de proteção penal, ou se eliminam as normas que preveem a extinção da punibilidade pelo pagamento, o que não se pode suportar é a manutenção dessa antinomia: a monetarização da lesão a um bem jurídico penalmente relevante.”⁴⁸

A arrecadação tributária é o principal motivo para a necessidade de privilegiar desmedidamente as castas mais altas da sociedade com as benesses da impunidade, abrindo largo caminho para discutir inclusive a descriminalização dos crimes fiscais, pois com o entendimento da jurisprudência atual, o que se tem é praticamente uma despenalização dos crimes tributários, tamanha a elasticidade do tratamento.

Todo o exposto, nos leva a percepção de que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária se mostra inadequado, vez que, a legislação traz um tratamento ameno aos delituosos tributários e contrária e desproporcional em relação a todo o sistema jurídico.

8. Conclusão

⁴⁷ BORTOWSKI, Leandro Barreto. **O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do Princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: WS Editor, 2009, p. 90

⁴⁸ BORTOWSKI, Leandro Barreto. **O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do Princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: WS Editor, 2009, p.109

A partir do presente estudo, foi possível evidenciar de um lado o Direito Tributário, com foco em assegurar o cumprimento da função social do tributo para a realização das funções públicas com a finalidade específica da arrecadação como meio de satisfazer a obrigação tributária, versus as características da tutela jurídica dispensada pelo Direito Penal, qual seja a punibilidade.

Para possibilitar o entendimento quanto a relação entre as diferentes searas do direito, foi analisado o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária e de que modo se dá a proteção deste.

Além disso, observando as principais legislações e jurisprudências correlacionadas com a extinção da punibilidade por meio do pagamento, em especial a Lei 8137/90 e a súmula n 24 do STF, nos possibilitou a conclusão de que, a jurisprudência é pacífica, caso o pagamento seja efetuado até mesmo após o trânsito em julgado da ação, haverá a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, de modo que o fim da obrigação tributária se mostra prioridade em face de atribuir uma penalidade ao delituoso.

A abdicação do Estado ao poder-dever do *jus puniendi* em relação a extinção da punibilidade por meio do pagamento, nos remete a um direito penal utilitarista, desprendido de sua base ética, que acaba por incentivar o cometimento de crimes contra o Fisco, pois caso o delituoso seja exposto, o simples pagamento o livra de uma persecução penal, livrando o da pena, fora o fato de que, se estabelece tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros.

De modo sucinto, a conclusão que se chega com todo o mencionado no presente trabalho é praticamente uma despenalização dos crimes tributários, tamanha a elasticidade do tratamento Inegável, portanto, a funcionalização do Direito Penal nos crimes tributários.

9. Referências

ANDREUCCI, Antônio Ricardo. **Legislação Penal Especial**. 7ª edição – São Paulo. P. 356. Editora Saraiva, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes Contra Ordem Tributária**. Editora Saraiva, 2017.

BOBBIO, Norberto. O significado clássico e moderno de política. **Curso de introdução à Ciência Política**, 1982.

BORTOWSKI, Leandro Barreto. **O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do Princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: WS Editor, 2009, p. 90

BRASIL, Constituição Federal. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm > Acesso em 17/06/2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> > Acesso em 17/06/2020

BRASIL. Presidência da República. **LEI No 10.684, DE 30 DE MAIO DE 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

BRASIL. Presidência da República. **LEI Nº 12.382, DE 25 DE FEVEREIRO 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**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

BRASIL. Presidência da República. **LEI Nº 8.137, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm > Acesso em 17/06/2020 às 12:13.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 128 245**. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938> > Acesso em 17/06/2020 às 13:13.

BUFFON E MATOS. **Tributação no Brasil do Século XXI**. 2015, p. 143

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal – parte especial**. 12 ed., São Paulo. Ed. Saraiva, 2012, vol. 2

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Malheiros, 1991.

DOMINGOS, S. de O. **A Função Social do Tributo sob o enfoque do princípio da dignidade humana**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015

EVANGELISTA DE JESIS, Damásio. **Direito Penal. 24. Ed. Ver. Atual.** São Paulo: Saraiva, v. 1, p. 677.

GOMES, Luiz Flavio. **Refis e suas implicações penais e processuais penais.** Jus Naviganti, Teresina, a 6, n. 56, abr.2002

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO; POLIDO, Gustavo Moreno. **Crimes contra a ordem tributária.** 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.p.90.

JESUS, Damásio Evangelista. **Direito Penal.** vol 4. 2 Ed. Saraiva. São Paulo. 1989. P. 129

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014., P. 69

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** São Paulo.Saraiva.1989

PRADO, Luiz Regis. **Curso de direito penal brasileiro.** Revista dos Tribunais, 2008., p.558.

SABBAG. **Elementos do Direito Tributário.** 12^a ed. 2015

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 729.

WELZEL, Hans. **Derecho penal: parte general.** 1956. p. 11-12.

**TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE
CURSO**

Eu, Rafael Guilherme Alarcon Pereira Ribeiro Leite

Aluno(a), regularmente matriculado(a), no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 41522796, Período noturno, Turma R

tendo realizado o TCC com o título: Uma Análise da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária

sob a orientação da Professora Fúlvia Helena Gioia

declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 17 de junho de 2020.

_Rafael Guilherme Alarcon Pereira Ribeiro Leite

Assinatura do discente