



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ - UFCE**  
**FACULDADE DE DIREITO**

**RAFAEL FRADIQUE ACCIOLY MAGALHÃES**

**A EXTINÇÃO E A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO DO PAGAMENTO  
OU PARCELAMENTO DA DÍVIDA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA**

**FORTALEZA**  
**2015**

RAFAEL FRADIQUE ACCIOLY MAGALHÃES

A EXTINÇÃO E A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO DO PAGAMENTO  
OU PARCELAMENTO DA DÍVIDA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada à Universidade Federal do Ceará – UFC, como exigência do curso de graduação em Direito para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo

FORTALEZA  
2015

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca da Faculdade de Direito

- 
- M188e Magalhães, Rafael Fradique Accioly.  
A extinção e a suspensão da punibilidade quando do pagamento ou parcelamento da dívida nos crimes contra a ordem tributária / Rafael Fradique Accioly Magalhães. – 2015.  
44 f. : 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2015.  
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.
1. Punibilidade. 2. Crime Contra a Ordem Tributária. 3. Sonegação Fiscal. I. Título.

---

CDD 336.2

RAFAEL FRADIQUE ACCIOLY MAGALHÃES

A EXTINÇÃO E A SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO DO PAGAMENTO  
OU PARCELAMENTO DA DÍVIDA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Monografia apresentada ao Curso de  
Direito da Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Ceará – UFC,  
como requisito parcial para obtenção do  
Título de Bacharel em Direito.

Aprovada em \_\_/\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Ms. Raul Carneiro Nepomuceno  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Mestrando Fernando Demétrio de Sousa Pontes  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Dedico a minha família e a meus amigos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha mãe pelo apoio incondicional em todos os momentos da minha vida;

Agradeço à minha irmã pelo companheirismo e confiança;

Agradeço aos meus avós, Antônio Fradique Accioly e Walmyr de Sá Magalhães pela inspiração em seguir a carreira jurídica;

Agradeço ao meu tio, Antônio Carlos Fradique Accioly, pelo exemplo de honestidade e humanidade, cada vez mais escassos no meio jurídico;

Agradeço aos colegas de turma, eternizados na criação da G.A.F, sem os quais a jornada na Faculdade de Direito seria impossível;

Agradeço ao prof. Hugo de Brito Machado Segundo pelas valiosas lições aprendidas em sala de aula e pela honra de tê-lo como orientador deste trabalho;

Agradeço ao prof. Raul Carneiro Nepomuceno por apresentar, em sua aula, o tema desta monografia e por aceitar compor a banca examinadora;

Agradeço ao nobre amigo Fernando Demétrio de Sousa Ponte pela amizade construída ao longo da faculdade e por aceitar compor a banca examinadora;

Agradeço ao Procurador da República Alexandre Meireles Marques, com o qual tive a honra de estagiar, pelo exemplo de dedicação profissional;

Agradeço aos colegas de gabinete na Procuradoria da República no Estado do Ceará pelas lições e pelo companheirismo.

*“Nem se nada sei, sei.” (Franz Frajick)*

## RESUMO

A punibilidade dos crimes contra a ordem tributária vem gerando controvérsias na jurisprudência e na doutrina. O objetivo do presente trabalho é tentar chegar a um posicionamento definitivo, a favor ou contra, a extinção e a suspensão da punibilidade quando do pagamento ou parcelamento da dívida nos crimes contra a ordem tributária. Para tanto, o trabalho se encontra dividido em três capítulos. Na introdução é mostrada a relevância do estudo da matéria, principalmente na atual conjuntura socioeconômica brasileira de alta carga tributária e elevada sonegação fiscal. No primeiro capítulo é analisado o histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e suas classificações, seguindo-se com um paralelo entre as perspectivas penal e tributária. O segundo capítulo trata das cláusulas gerais da extinção da punibilidade e do pagamento e parcelamento como causa de extinção ou suspensão da punibilidade, encerrando com a análise da eficácia dessas medidas. No terceiro capítulo são abordados os prejuízos causados pela sonegação fiscal, estimulada pela alta carga tributária, dentre os quais graves prejuízos aos cofres públicos. Ao final, levanta-se a hipótese de possível legitimação da impunidade diante de um crime pela extinção ou suspensão da punibilidade. Ao final da pesquisa constata-se que a sonegação fiscal muito se deve à alta carga tributária, assim como à sensação de má utilização dos tributos recolhidos. Os altos valores que deixam de ser arrecadados poderiam estar sendo investidos em escolas e hospitais, porém, a má utilização dos recursos não pode servir de justificativa para a impunidade de sonegadores. Para a solução do problema, uma reforma tributária se mostra necessária.

**Palavras-chave:** Punibilidade. Crimes Contra a Ordem Tributária. Sonegação Fiscal.

## **ABSTRACT**

The punishability of crimes against the tax system has generated controversies in jurisprudence and doctrine. The objective of this study is to try to reach a final position, for or against, extinction and suspension of punishment upon payment or debt installment in crimes against the tax system. To this end, the work is divided into three chapters. In the introduction it is shown the relevance of the study of this subject, especially in the current Brazilian socioeconomic situation of high taxes and high tax evasion. The first chapter analyzes the legislative history of the crimes of tax evasion and their ratings, following up with a parallel between criminal and tax perspectives. The second chapter ponders the general terms of the extinction of criminal liability and payment and installment as a cause for the extinction or suspension of punishment, ending with the analysis of the effectiveness of these measures. The third chapter examines the damage caused by tax evasion, encouraged by high tax load, among them serious damage to the public coffers. Finally, it raises the hypothesis of possible legitimization of the impunity face a crime by the extinction or suspension of punishment. At the end of the study it appears that tax evasion is due to the very high tax burden, as well as the sense of misuse of collected taxes. The high values which are no longer collected could be being invested in schools and hospitals, however, the misuse of resources cannot serve as justification for impunity evaders. To solve the problem, a tax reform seems necessary.

**Keywords:** Punishment. Crimes Against the Tax Order. Tax Evasion.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2</b>	<b>DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1</b>	<b>Histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2</b>	<b>Classificação dos crimes contra a ordem tributária.....</b>	<b>15</b>
<b>2.3</b>	<b>A perspectiva penal.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4</b>	<b>A perspectiva tributária.....</b>	<b>18</b>
<b>2.5</b>	<b>O momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária.....</b>	<b>20</b>
<b>3</b>	<b>DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1</b>	<b>Cláusulas gerais da extinção da punibilidade.....</b>	<b>24</b>
<b>3.2</b>	<b>O pagamento da dívida como causa de extinção da punibilidade.....</b>	<b>25</b>
<b>3.3</b>	<b>O parcelamento da dívida como causa de suspensão da punibilidade.....</b>	<b>29</b>
<b>3.4</b>	<b>Da eficácia da medida.....</b>	<b>30</b>
<b>4</b>	<b>DOS PREJUÍZOS CAUSADOS PELA SONEGAÇÃO FISCAL.....</b>	<b>33</b>
<b>4.1</b>	<b>A alta carga tributária brasileira como estímulo à sonegação.....</b>	<b>33</b>
<b>4.2</b>	<b>O prejuízo aos cofres públicos.....</b>	<b>36</b>
<b>4.3</b>	<b>A extinção e a suspensão da punibilidade como legitimante da impunidade diante de um crime.....</b>	<b>39</b>
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>41</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>43</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro é tema recorrente da política econômica do país, aumentando a cada vez que o mundo passa por alguma crise financeira. Como as crises do capitalismo têm sido mais frequentes, é inevitável que a matéria seja objeto de diversos debates.

Duas consequências provocadas pelo sistema tributário merecem ser analisadas, quais sejam: a alta carga tributária e a elevada sonegação.

A alta carga tributária existente no Brasil, cujo índice é perto de 36% do PIB (Produto Interno Bruto) (ASSCOM IBPT, 2015), e a ineficiência da prestação dos serviços incumbidos ao Estado acaba por desqualificar a verdadeira natureza da tributação, que é ser um instrumento para a concretização dos objetivos e atividades tendentes a realizar o bem comum, consubstanciado pelas obrigações do Estado perante a sociedade. Logo, em um Estado onde a tributação é alta e a contraprestação do serviço estatal é baixa há uma tendência a interpretar a tributação como algo nocivo.

Diante desse quadro, virou senso comum reproduzir que a sonegação “faz parte do jogo”, não havendo uma repressão social da conduta de evadir o pagamento do tributo. Muito embora essa lógica seja nefasta para com os mais pobres, tendo em vista a regressividade do nosso sistema, onde a tributação incide essencialmente sobre o consumo e atinge, proporcionalmente, em índices maiores, aqueles detentores de menor renda.

Desse modo, espera-se, com a presente monografia, a obtenção da maior quantidade de argumentos na temática dos crimes contra a ordem tributária previstos na lei 8.137/90, especialmente no tocante à extinção e a suspensão da punibilidade quando do pagamento ou parcelamento da dívida, e um posicionamento a favor ou contra esta, ante o estado endêmico da criminalidade hoje perfeita em nosso ordenamento, sem que nos falte a devida atenção aos efeitos colaterais advindos da medida. Assim, fornecer-se-á maior substrato científico visando solucionar uma problemática de grande repercussão na sociedade atual.

Pretende-se, assim, analisar os crimes de sonegação fiscal diante do conflito de interesses entre o âmbito Penal e Tributário quanto a extinção e a suspensão da punibilidade em face do pagamento ou parcelamento da dívida pelo

agente, levando em consideração o contexto social de elevada carga tributária do país e a difícil detecção dos chamados crimes de colarinho branco.

A metodologia se fundamenta em uma pesquisa bibliográfica, documental, doutrinária e jurisprudencial, com o fito de apurar o atual tratamento dispensado à matéria nos tribunais da nossa Justiça e pelos principais doutrinadores. Não se olvidará, outrossim, a legislação esparsa do nosso ordenamento.

Assim, para alcançar a proposta da pesquisa, a mesma está estruturada em três capítulos, além da introdução e considerações finais.

Seguindo-se a esta introdução, tem-se a apresentação dos crimes contra a ordem tributária. Inicialmente é descrito o histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal, seguindo com a classificação destes crimes, traçando um paralelo entre as perspectivas penal e tributária, finalizando o capítulo descrevendo o momento da consumação desse tipo de crime.

Em seguida, é feito um estudo a respeito da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida, descrevendo suas cláusulas gerais, bem como sobre o pagamento da dívida como causa de extinção da punibilidade e sobre o parcelamento como causa de suspensão, finalizando com a análise sobre a eficácia da medida.

Segue-se descrevendo os prejuízos causados pela sonegação fiscal, fazendo uma abordagem sobre a alta carga tributária brasileira como estímulo à sonegação, assim como sobre os principais prejuízos gerados aos cofres públicos. Além disso é feita uma análise da extinção e da suspensão como legitimante da impunidade diante de um crime.

Encerra-se o estudo expondo o alcance da proposta inicial, resposta à problemática, atingimento dos objetivos, suas delimitações, limitações e sugestões para outros estudos, a fim de que este possa ser aprimorado.

## 2. DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

### 2.1. Histórico legislativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária

A Lei nº 4.729/65 estabelecia:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

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

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

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

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

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

Para o citado delito, a pena prescrita era de seis meses a dois anos de detenção, sendo imposta também uma multa que, dependendo da gravidade, podia ser de duas a cinco vezes o valor do tributo. Para os delitos cometidos por réu primário, a pena seria reduzida, de acordo com o parágrafo 1º, do art. 1º, a multa de dez vezes o valor do tributo.

É importante lembrar que antes de ser iniciado o procedimento administrativo fiscal, o pagamento do tributo, segundo o art. 2º, extinguiu a punibilidade. Na percepção de Pessoa (2015) esse estatuto beneficiava os acusados pelos crimes de sonegação fiscal, pois, pelo princípio da especialidade, as penas mais graves previstas nos arts. 168, 293, 297 e 298 do Código Penal (CP), por exemplo, não eram consideradas.

Segundo Delmanto (2007) a Lei nº 4.729/65 tratava o crime de sonegação fiscal como um crime de mera conduta que, para se eximir do pagamento de tributo, bastava apenas ao agente fazer uma falsa declaração ou declarar dados incorretos, sendo o resultado considerado sem importância, pois o pagamento somente era relevante para excepcional efeito de extinção da punibilidade.

O art. 1º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, estabelece:

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.

De acordo com a referida lei, a prática desse tipo de crime prevê a reclusão de dois a cinco anos e o pagamento de multa.

É importante destacar que para os crimes considerados de mesmo natureza do delito contra a ordem tributária, são apresentadas no art. 2º formas equiparadas de condutas, a saber:

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

Nota-se que, assim como previsto na Lei nº 4.729/65, no art. 2º a pena prescrita pode ser de seis meses até dois anos de reclusão e multa. No caso do art. 1º, a pena prevista para esses crimes é de dois a cinco anos de detenção.

De forma sucinta, na Lei nº 4.729/65, a partir do momento em que o contribuinte omitia os dados, puramente com a intenção de não pagar os tributos, estes eram pautados como crimes de sonegação fiscal, cuja pena era de detenção.

Já a Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, a efetivação do ato se configurava com a redução dos valores devidos, sendo sua pena de reclusão.

## 2.2. Classificação dos crimes contra a ordem tributária

Ao fazer um estudo sobre a classificação doutrinária dos crimes contra a ordem tributária, na Lei 8.137/90, no seu art. 1º, as condutas descritas apresentam a vontade ou a assunção do risco de suprimir ou diminuir o valor do tributo como elemento subjetivo, considerando respectivamente como dolo direto e dolo eventual.

Juntamente com a falta de previsão culposa, o elemento subjetivo do tipo leva a conclusão de que, sem exclusão, os tipos penais da lei são todos dolosos. A conduta culposa, somente estaria excluída da supressão ou redução de tributo no caso de aplicação subsidiária do art. 18, inciso II do CP, que prescreve a excepcionalidade ao estabelecer que “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.

A responsabilidade penal trata das questões referentes às consequências penais relacionadas ao pagamento tributário e seus acessórios. No entanto, é importante destacar a extinção da punibilidade nos casos em que o pagamento tributário é efetivado antes da denúncia, como previsto no art. 14 da Lei nº 8.137/90, que foi revogada pelo art. 98 da Lei 8.383/91. Contudo, com a aprovação do art. 34 da Lei nº 9.249/95 a extinção da punibilidade voltou a ser considerada.

No campo tributário, os crimes funcionais são previstos no art. 3º da Lei nº 8.137/90:

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

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

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

Referindo-se ainda à definição jurídica, a classificação dos crimes contra a ordem tributária não foi pacificada ao tratar dos delitos materiais ou de mera conduta, pois

alguns juristas, Edmar Oliveira Andrade Filho e Aristides Junqueira Alvarenga, fundamentados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, acreditam que seja necessário um resultado mais concreto em relação à redução ou supressão dos tributos. Já outros, como Dejalma de Campos e Pedro Luis do Amaral Marino defendem que a consumação somente acontece quando a informação é omitida ou é feita uma declaração falsa às autoridades fazendárias, conforme descrito nos incisos de I a V do mesmo dispositivo. Entende-se que a classificação desses crimes é de suma importância, pois tal definição repercute na própria consumação, gerando, assim, consequências jurídicas.

Buscando um entendimento melhor sobre essa temática, apresenta-se a decisão do julgamento de Habeas Corpus nº 75.845-2, realizada pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal (STF):

Crime contra a ordem tributária (L. 8.197/90, art. 1º, I): infração material — ao contrário do que sucedia no tipo similar da L. 4.729/65 — a consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa, no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade.

O relator do caso, o ministro Sepúlveda Pertence, afirmou durante o seu voto:

É que — diferentemente do que ocorria no art. 1º, I, da L. 4.729/65 — na L. 8.137/90, o tipo deixa de constituir crime formal ou de mera conduta e a supressão ou redução do tributo — que antes figurava no tipo como dolo específico — passam a ser elementos materiais da sua consumação.

Analisando essa decisão do STF, pode-se dizer que, independente da sua definitividade, surgem algumas indagações, por exemplo: considerando o referido crime material, em que se exige uma decisão efetiva, quando essa questão estará de fato consumada?

Na percepção de Harada (2006) existem falhas técnicas na Lei nº 8.137/90, que surge por abordar em um só texto diversas matérias relacionadas a ordem tributária, econômica e relacionadas ao consumidor e, ao detalhar as suas respectivas punições, acabam se caracterizando pelo “excesso injustificável”.

O autor também destaca a existência de outro tipo de problema relacionado a violação do princípio da tipicidade, que acontece ao definir alguns tipos de crimes contra a ordem econômica.

Nota-se, com o exposto, que as críticas apresentadas pelo autor evidenciam a real necessidade de uma intervenção penal em matéria de crime tributário.

### 2.3. A perspectiva penal

As infrações tributárias, segundo Martins (2008), apresentam uma estrutura diversificada em relação às infrações penais, passando a ter um caráter de ilícito penal a medida em que aumentam a periculosidade à sociedade, passando, devido a essas particularidades, a fazer parte do Direito Penal Tributário.

Entretanto, é necessário diferenciar a infração penal da tributária, principalmente em relação às sanções aplicáveis e à responsabilidade a ela atribuída, haja vista que essa sempre será considerada subjetiva.

Coelho (2010) lembra que determinadas infrações apresentam sanções jurídicas distintas, isso porque, aquelas que apresentam característica de crimes fiscais, sofrem punições fundamentadas nos princípios e normas do Direito Penal.

As ações apontadas como infração penal serão consideradas um fato peculiar, como afirma Mirabete (2004, p. 98): “comportamento humano (positivo ou negativo) que provoca, em regra, um resultado, e é previsto como infração penal”.

No entanto, para que de fato essa conduta seja caracterizada como crime, resultando em sanções, ela deve ser igualmente considerada antijurídica, em outras palavras, contradizer o ordenamento jurídico, o que, por exemplo, não acontece quando o fato está sustentado por uma excludente de ilicitude.

Sobre os crimes de infração penal, Abrão (2009, p. 102) afirma:

Configurado o crime decorrente da prática de uma infração penal, o infrator receberá uma pena, que nada mais é do que uma sanção, podendo ser de várias espécies: corporais, privativa de liberdade, pecuniária e restritiva de direitos, ressalvando que o ordenamento jurídico só admite o emprego da primeira, excepcionalmente, permitindo a aplicação da pena capital apenas em caso de guerra declarada, nos termos do artigo 5º, inciso XLVII, “a”, da Constituição Federal.

Para o autor supracitado, ao agir com dolo ou com culpa em sentido estrito, o direito penal brasileiro passa a considerar tal conduta um crime. No entanto, se nenhuma das condutas for confirmada, o agente não será considerado responsável criminal, mesmo que tenha originado o problema.

Deste modo, a presença do elemento subjetivo é considerada um pressuposto com relação direta na responsabilização penal pela conduta apontada como o fator gerador da infração.

Denari (2009), no entanto, ressalta que nos crimes ambientais, na possibilidade de responsabilização objetiva da pessoa jurídica, mesmo sendo aceita a imputação, esta será considerada uma medida de âmbito excepcional.

É importante mencionar que o princípio da individualização da pena é consagrado no direito penal, sendo pautado no art. 5º, inciso XLVI da Constituição Federal do Brasil. Assim, a pena estabelecida para esse tipo de infração, de acordo com esse preceito, não poderá, em hipótese alguma, ir além da pessoa do condenado, ou seja, no caso do falecimento deste, a punibilidade será extinta, conforme previsto no Código Penal, art. 107, inciso I.

#### 2.4. A perspectiva tributária

Em se tratando da extinção da punibilidade, Machado (2011, p. 511-512) ensina:

A rigor, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária opera-se como decorrência de qualquer das causas de extinção do crédito tributário. Não apenas em decorrência do pagamento, mas também em decorrência da compensação, da transação, da remissão, da prescrição e da decadência, da conversão em depósito em renda, do pagamento antecipado e da homologação do lançamento respectivo, da consignação em pagamento, da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial com trânsito em julgado que tenham afirmado a improcedência da cobrança do tributo, da dação em pagamento e, ainda, de outras causas não enumeradas no art. 156 do CTN, tais como a novação e a confusão. Extinto o crédito tributário, estará extinta a punibilidade relativamente ao crime concernente ao mesmo crédito.

Para o referido autor, a criminalização do ilícito tributário tem objetivos utilitaristas, visando compelir o contribuinte ao pagamento do tributo.

O termo infração tem origem do latim, *infringere*, que significa que o sujeito violou uma disposição de lei. Na perspectiva tributária se refere a alguma

conduta, ação, ou mesmo omissão em que a obrigação estabelecida no Código Tributário Nacional foi descumprida, transgredindo regras, por exemplo, da cobrança de tributos.

Denari (2009, p. 21) apresenta a seguinte definição.

[...] violação das normas jurídicas que disciplinam o tributo, seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo, aludindo-se, numa e noutra hipótese, às infrações tributárias materiais e formais.

Para o referido autor, a cobrança de tributos se refere a ilícitos tributários ou a meras infrações, apresentando caráter criminal em que o indivíduo fica sujeito somente aos princípios gerais administrativos e do Direito Tributário.

Para Coêlho (2010), sendo estabelecida a definição de infração na referida modalidade, para que o comportamento violador das normas tributárias sejam desestimuladas, faz-se necessário estabelecer sanções que afetem os bens dos infratores. Tratando-se de uma penalidade de caráter pecuniário e jamais de privação da liberdade, contudo, segundo o autor, estas penalidades podem determinar simples deveres, de realizar ou não, sem natureza patrimonial.

No entanto, de acordo com Eisele (2009), essas penalidades não podem ser interpretadas como arrecadação de tributos, pois, enquanto o objetivo desta é alcançar receitas tributárias, as demais simulam resultados casuais impostos ao seu infrator por causa do seu modo de agir, adotando, até mesmo, naturezas variadas dos tributos.

Sobre alguns exemplos de sanções, Abrão (2009, p. 102) cita:

a penalidade pecuniária, que tem o caráter de punir o infrator por ter violado o preceito legal; a multa de mora estabelecida no artigo 138, do Código Tributário Nacional, de cunho indenizatório e não punitivo, que terá incidência nas hipóteses em que o coletado não satisfaz voluntária e tempestivamente suas obrigações tributárias previstas no ordenamento jurídico, ou seja, o pagamento do tributo não se dá pontualmente, entre outras.

O autor lembra também que o legislador ratificou as infrações tributárias seguindo um padrão de responsabilidade objetiva, como descrito no Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 136. Segundo Abrão (2009), a análise sobre a

intenção de pagar o ônus tributário, nas circunstâncias descritas no CTN, não é realizada.

## 2.5. O momento da consumação dos crimes contra a ordem tributária

Referente aos crimes contra a ordem tributária, destaca-se o entendimento de Ferracini (2000, p. 55) ao lecionar que “considera-se praticado o delito no dia seguinte em que o responsável tributário tinha a obrigação de proceder ao pagamento junto ao fisco”. Porém, essa linha de pensamento não é compartilhada por todos os juristas, como propõe a inovação apresentada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), ao determinar que, no material, a consumação dos delitos ocorre apenas no momento do lançamento definitivo do crédito fiscal, como explica Moreira (2015, *on line*):

Foi inovadora a decisão proferida pela Corte Maior, porque em dezembro de 2003, ao julgar o *Habeas Corpus* 81.611 em que se discutia a possibilidade da ação penal ter início antes do lançamento tributário tornar-se definitivo na esfera administrativa, a maioria do Plenário, anuindo com o voto do relator, o Ministro Sepúlveda Pertence, entendeu que, por se tratar de tipo penal de resultado, a existência do lançamento definitivo é *condição objetiva de punibilidade*, em que pese manifestações, como a do Ministro Cezar Peluso, de que o lançamento definitivo é *elemento normativo do tipo* penal, previsto no artigo 1º, da Lei nº. 8.137.

Ex-ministra do STF, Ellen Gracie, em seu voto, ressaltou que ao relacionar a ação penal ao término da esfera administrativa, estaria na verdade criando justificativas para que os sonegadores não fossem punidos, pois na maioria das vezes o processo dura décadas, podendo, esse trâmite, resultar na prescrição do crime tributário.

Contudo, ao promover esse tipo de debate, o então Relator do processo, objetivando a não prescrição enquanto ainda estivesse tramitando o processo administrativo, aditou seu voto.

O Relator, ao tratar a temática da prescrição sustentou a suspensão do prazo prescricional. O prazo prescricional não foi iniciado para os julgados posteriores a essa determinação, ficando assim sem curso, até que acontecesse o definitivo lançamento do crédito tributário no procedimento administrativo.

Mais tarde, tal entendimento deu origem à Súmula Vinculante 24:

Súmula Vinculante 24

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Destaca-se a decisão pronunciada pelo Ex-Ministro Joaquim Barbosa em *Habeas Corpus*:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTO (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, **somente se consumando com o lançamento definitivo**. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo. 3. Em consequência, **não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito**, nos termos do art. 111, I, do Código Penal (83414/RS – RIO GRANDE DO SUL; *HABEAS CORPUS*; Relator (a): Min. Joaquim Barbosa; Julgamento 23/04/2004; Órgão Julgador: Primeira Turma) (grifo do autor).

Analisando essa decisão, percebe-se o motivo dessa temática ser bastante discutida, destacando a necessidade do exaurimento da via administrativa, para que então seja estabelecida a ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Assim, o último posicionamento sobre essa questão foi exarado pela Corte Constitucional, manifestando-se, no sentido de que, a decisão definitiva do processo administrativo é pressuposto da punibilidade, sendo a ação penal condicionada ao julgamento final no âmbito administrativo.

No entanto, essa decisão resultou em sérias consequências para a apuração dos crimes relacionados a evasão fiscal, haja vista que, quando este estiver concluído, a morosidade do processo administrativo, poderia ter decorrido o prazo prescricional da infração, o que impossibilitaria a deflagração do processo penal.

Frente a isso, a Suprema Corte, manifestou-se em relação a essa problemática, especialmente ao prazo prescricional dos delitos, sendo estabelecido que o mesmo somente será iniciado no instante em que acontece a sua consumação.

Assim, sobre o crédito tributário pode-se dizer que a sua exigibilidade somente se torna definitiva, no instante em que acontece o lançamento definitivo do tributo, em outras palavras, quando todas as vias estiverem sido esgotadas, desconstituindo ou abatendo a relevância do crédito. Por esse motivo, é imperativo concluir que a consumação do delito acontece nesse momento, pois somente assim, será possível averiguar se de fato aconteceu a redução ou supressão de tributo.

### 3. DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA

No ordenamento jurídico brasileiro, o tema extinção da punibilidade tem sido motivo de grandes polêmicas. Isso porque interfere na questão patrimonial e envolve relações tributárias e penais.

Classificando como “instabilidade legislativa”, Machado (2009) entende que esse problema foi originado a partir de duas distintas correntes: existem aqueles que defendem o posicionamento ético da pena, já outros creditam que deve ser defendido o caráter utilitarista da pena, de modo que o pagamento seja efetuado, mesmo que para isso seja necessário coagir o contribuinte (infrator).

Destaca-se o entendimento de Azevedo (2010, p. 18): “remonta a história que desde o século IV a.C. a Roma antiga alude ao tributo uma prestação pecuniária e o seu não pagamento é sancionando com uma penalidade de caráter pecuniário, conforme *Lex Poetelia Papiria*, de 326 a.C.”

Assim sendo, pode-se dizer que a legislação nacional que trata dos crimes fiscais, ao considerar que o principal propósito da obrigação tributária é a arrecadação estatal, sempre previu que, para que haja o afastamento da sanção penal e a extinção da pena, é necessário que seja feito o pagamento da dívida tributária (MACHADO, 2009).

Nesse sentido, a punibilidade, no entendimento de Jesus (2008), pode ser imposta pela jurisdição do Estado como sanção à prática de crimes. Segundo esse jurista, a relação jurídico-punitiva gerada pela conduta antijurídica e culpável de um agente apresenta dois lados opostos: um deles refere-se ao dever estatal de punir, já o outro está relacionado à obrigação do réu de não inibir a imposição da sanção penal.

Por outro lado, existem certas situações que estão previstas em lei, que acabam afastando a atuação do *jus puniendi* do Estado, embora em tal ato estejam contidas todas as prerrogativas de uma transgressão penal de punição, como explica Jesus (2008) “tal fenômeno foi denominado pelo Código Penal de ‘extinção da punibilidade’”

### 3.1. Cláusulas gerais da extinção da punibilidade

Consideram-se causas para extinção da punibilidade os fatos ou atos jurídicos que impossibilitam o Estado de colocar em prática seu poder-dever de punir aqueles que vão de encontro às leis, a partir da sanção penal (MACHADO, 2009).

No entanto, é importante que se entenda a lei para que as causas de extinção da punibilidade e as de exclusão da antijuridicidade não sejam confundidas, assim como também não sejam entendidas como excludentes da culpabilidade, isso porque, na punibilidade estão envolvidas causas não contempladas no âmbito da culpabilidade.

Assim, ao fazer um estudo sobre as cláusulas gerais de extinção da punibilidade, destaca-se o ponto de vista de Damásio (2008), pois as causas podem ser anteriores à sentença final, ou até mesmo superveniente à sentença condenatória irrecorrível. O autor também lembra que seus efeitos são diferentes um do outro, que variam conforme o momento da sua ocorrência.

Seja qual for a etapa do processo, a punibilidade pode ser declarada extinta pelo juiz, como previsto no art. 61 do Código de Processo Penal (CPP). A expressão utilizada na doutrina, “fase do processo”, acontece de forma bastante lenta. Ela indica que a extinção da punibilidade poderá ocorrer apenas após o início da ação penal, não se admitindo que a investigação policial, ou mesmo uma sindicância administrativa fiscal seja incluída no universo do processo judicial (JESUS, 2008).

Nos incisos do art. 107 do CP, estão listadas as causas que podem extinguir a punibilidade, a saber:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I – morte do agente.

II – a anistia, graça e o indulto;

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

IV – a prescrição, a decadência e a preempção;

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

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

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

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

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

É importante destacar que, sendo o rol não taxativo, as causas vão além dos incisos apresentados, considerando estas as causas gerais de extinção da

punibilidade, aplicadas aos crimes previstos no Código Penal, assim como também naqueles previstos em normas especiais. Contudo, lembra-se que para a aplicação aos crimes previstos em normas especiais, como os crimes contra a ordem tributária, é preciso que haja compatibilidade com os crimes tributários.

Considerando-se que a extinção do crédito tributário extingue a punibilidade relativa ao crime concernente ao mesmo crédito, o art. 156 do CTN, lista outras causas de extinção, *in verbis*:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 (BRASIL, 2009).

É importante mencionar que ocorreram várias alterações, ora a favor, exigindo que a extinção da punibilidade ocorresse antes da própria ação penal, em outras situações antes que a denúncia fosse feita, e em outros momentos contra o pagamento do tributo como causa de extinção.

### 3.2. O pagamento da dívida como causa de extinção da punibilidade

Devido as constantes modificações legislativas, em consequência das alterações no padrão da política criminal pelo Estado, o pagamento da dívida como causa de extinção de punibilidade é considerado um tema controverso.

Foi a partir do Decreto nº 48.959-A, instituída em 19 de setembro de 1960 que a legislação pátria estabeleceu a extinção da pretensão punitiva do Estado, prevendo, a partir da data da lavratura da infração, um prazo máximo de trinta dias para quitação total do débito (ANDRADE FILHO, 2007).

Contudo, somente com a Lei nº 4.357/64 foi de fato inserida no ordenamento jurídico a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ou seja, “ao indicar a figura apropriada indébita por equiparação, à medida que tipificou a conduta consistente na retenção dos valores retidos na fonte pagadora e não carreados à Fazenda Pública” (EISELE, 2009, p. 108).

A proposta de extinguir a punibilidade, para os casos em que o pagamento fosse efetivado ante do procedimento fiscal, foi estabelecido no art. 2º da Lei nº 4.729/65.

As disposições esposadas na referida lei foram ampliadas com a criação do Decreto-Lei nº 94/66, ao estabelecer que, os tributos e as multas do infrator podiam ser recolhidos até 31 de janeiro do ano consequente, mesmo que a ação fiscal já tivesse sido iniciada, podendo realizar depósito em dinheiro ou mesmo, caso optasse, em obrigações do tesouro o valor devido (EISELE, 2009).

Segundo Andrade Filho (2001), nos casos em que a efetivação do pagamento acontecesse logo após o início da ação fiscal, a extinção da punibilidade estava prevista no Decreto-Lei nº 157/67, que também regulava o Imposto sobre a Renda.

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

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

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

Breda (2010) destaca que, ao tratar do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Decreto-Lei nº 326/67, estabeleceu que se constituía crime de apropriação indébita o não recolhimento do tributo aos cofres públicos, sendo extinta a punibilidade, caso o referido débito fosse quitado antes que a primeira instância administrativa proferisse decisão.

Destaca-se os ensinamentos de Eisele (2009, p. 109):

A redação desse dispositivo foi integralmente reproduzida no Decreto-Lei nº 61.514/67, que regulamentou o IPI, apenas com a modificação de que a regra se aplicaria, também, aos casos em que a empresa, antes da decisão administrativa de primeira instância, requeresse e efetuasse o pagamento parcelado do débito, anulando-se os seus efeitos no momento em que, em consequência do atraso de pagamento das prestações, fosse proferida aquela decisão.

O referido autor destaca também o Decreto-Lei nº 85.450/80 onde se estabelecia que o recolhimento poderia ser feito pelo agente desde que:

[...] antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal, ou até mesmo se já instaurado os procedimentos fiscais, antes da decisão administrativa de primeira instância, ou até mesmo quando o infrator, na data da apuração da falta, fosse credor perante a Fazenda Nacional (e suas autarquias e sociedades de economia mista), de importância igual ou superior ao tributo não recolhido, excetuada a restituição da receita requerida na forma de lei (EISELE, 2009, p. 122).

Neste passo, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária era prevista no art. 14 da Lei nº 8.137/90, sendo aplicada, desde que o pagamento fosse realizado antes do recebimento da denúncia criminal. No entanto, esse entendimento sofreu algumas modificações com o art. 98 da Lei nº 8.383/91, voltando a ser admitido no art. 34 da Lei nº 9.249/95 (ALENCAR, 2008).

No dia 30 de maio de 2003, a Lei nº 10.684, mais uma vez, alterou tal dispositivo, permitindo assim que, mesmo depois do recebimento da denúncia, fosse realizado o pagamento total do débito e, com isso, houvesse a extinção da punibilidade do autor do crime contra a ordem tributária, conforme previsto no art. 9º, *in verbis*.

Art. 9º, § 2º, da lei 10.684/03 estabelece que:

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.

(...).

§ 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.

Alencar (2008), destaca que os tribunais, devido ao fato de a referida lei não estipular prazo para quitação do débito, decidem que ele pode ser efetuado a qualquer tempo, mesmo depois da acusação formalizada, tendo como resultado a extinção da punibilidade.

Sobre o tema, destaca-se o ensinamento de Prado (2004, p. 428-429)

Para solucionar essa questão, foi editada a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, que trouxe algumas modificações em relação ao diploma legal anterior. Entre estas podem ser citadas a contida no art. 9º, o qual dispõe que: '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'. No parágrafo 1º reitera-se a disposição no sentido de não correr a prescrição criminal durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Contudo, o acréscimo mais importante constante dessa lei é o consubstanciado no parágrafo 2º, o qual determina: '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'. Desse modo, não existe mais razão para a divergência existente nos tribunais, em face do novo tratamento expressamente consignado pelo parágrafo 2º do presente diploma legal.

De acordo com o autor supracitado, a extinção da punibilidade é considerada uma estratégia utilizada pela legislação pátria de política criminal, que tem como intuito priorizar o pagamento da dívida tributária em detrimento da punição penal dos sonegadores fiscais.

No entendimento de Andreucci (2005) essa solução não é a melhor a ser aplicada. Na sua percepção, ao ter ciência de que o pagamento da dívida, independentemente do período em que for realizado, extingue a punibilidade, o devedor se sente livre para sonegar impostos, pois, caso o crime venha a ser descoberto, ele terá a opção de pagá-los e dessa forma se eximir de qualquer responsabilidade penal.

Ainda, considerando como causa de extinção da punibilidade, a exemplo do que acontece nos crimes tributários, o pagamento da dívida poderia igualmente ser aplicado em outros crimes, como aqueles cometidos contra o patrimônio, sem que haja violência contra a pessoa, não se limitando assim aos crimes de "colarinho branco" (PRADO, 2004).

Assim, na hipótese do pagamento total do débito como causa de extinção da punibilidade nos crimes tributários, os supracitados autores veem uma evolução

da lei, podendo ser utilizada como precedente para aplicações semelhantes em outros tipos de atos ilícitos.

### 3.3. O parcelamento da dívida como causa de suspensão da punibilidade

A Lei nº 9.964, editada em 10 de abril de 2000, estabeleceu o Programa de Recuperação Fiscal, “Refis”, que instituiu o parcelamento da dívida como causa de suspensão da punibilidade. Segundo Andreucci (2005) tal medida suspende a pretensão punitiva do Estado, já que a dívida, com o parcelamento, estava sendo quitada. Além disso, essa proposta impedia também que a denúncia fosse formalizada junto ao Ministério Público (MP), desde que as parcelas do acordo continuassem sendo efetuadas em dia.

Na percepção de Lovatto (2003) a medida proposta com essa lei possibilitava ao contribuinte inadimplente a oportunidade de regularizar os créditos junto à União, como previsto no art. 15, *in verbis*:

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

§ 3º - Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste art. quando a pessoa jurídica relaciona com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes da denúncia criminal (BRASIL, 2000).

A Lei complementar nº 104/01 é outro dispositivo que trata dessa temática, ao modificar o art. 155 do CTN, estabelecendo que “o parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica” (BRASIL, 2009).

Com a Lei nº 10.684/03, que disciplinava o conhecido “Refis”, passou a valer para aqueles que optaram em aderir ao programa, independente do período, a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. Tal lei passou a ter reflexos de âmbito penal, conforme disposto em seu art. 9º:

Art. 9º - É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 190 –

Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

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

A partir da Medida Provisória nº 330, o “Refis III” foi instituído, em junho de 2006, dando outro rumo a essa temática, porém, a medida não colacionou força suficiente para sua implementação.

Na percepção de Abrão (2009) a proposta do parcelamento fez com que empresas inadimplentes, e que por esse motivo foram excluídas dos programas de parcelamento, voltassem a ter crédito pela União.

Segundo o autor, em 27 de maio de 2009 quando foi publicada a Lei 11.941/09, originada pela Medida Provisória nº 449/2008, criou-se um programa de parcelamento especial de dívidas tributárias, o “Refis IV”, que ficou mais conhecida pela mídia pelo nome de “Refis da Crise” (regulamentado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 6 de 22 de 44 julho de 2009).

Para Abrão (2009), em relação à suspensão e à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, tal medida instaurou um posicionamento definitivo.

### 3.4. Da Eficácia da medida

A tramitação dos crimes de sonegação fiscal nos tribunais brasileiros é feita de forma morosa, sendo raros os casos que de fato chegam a uma condenação (BOBBIO, 2009).

Ferreira (2009, p. 45) lista alguns fatores que contribuem para a tramitação lenta desse processo, a saber:

- a) o forte poder econômico e social dos autores;
- b) a cumplicidade das autoridades;
- c) a complexidade das Lei que regulam estes fatos, as quais podem ser manipuladas por hábeis assessores legais e contábeis;
- d) o despreparo dos órgãos encarregados da persecução penal na apuração de tais crimes;
- e) o despreparo dos tribunais para o julgamento dos crimes tributários;

- f) falta de uma atuação conjunta entre os diversos órgãos do Estado, voltada para apuração e punição das condutas típicas e ilícitas que atendem contra a ordem tributária;
- g) a complexidade dos meios utilizados para perpetração dos crimes contra a ordem tributária;
- h) uma certa inadequação da legislação processual e material, para apuração e punição dos crimes tributários;
- i) o público percebe mal o caráter delituoso desses fatos;
- j) a organização dos autores desses crimes.

Bobbio (2009), ao fazer uma crítica ao poder social e econômico, considera inegável que estes se apresentem como um dos principais fatores de impunidade desse tipo de crime.

Nesse sentido, Machado (2008, 15-16) apresenta, resumidamente, argumentos contrários e favoráveis à extinção da punibilidade através do pagamento do tributo, a saber:

Argumentos contrários:

- a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprezado 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 onerá-lo.

Os argumentos contrários a essa medida, na percepção de alguns juristas, são considerados aceitáveis, especialmente ao tratar o lado utilitarista do direito penal, visando a arrecadação fiscal do Estado. Machado (2008) destaca também o modo desigual como o infrator é tratado, em relação àqueles que podem e os que não podem quitar a dívida.

Os argumentos favoráveis também têm sua pertinência, pois, analisando sob as perspectivas citadas, seja qual for a esfera, administrativa ou penal, não existe mais nenhum sentido em aplicar outro tipo de pena.

Essa temática é cercada de polêmicas, pois estão envolvidos os critérios que concedem ou não o parcelamento com o intuito de extinguir a punibilidade. Nesse contexto, Feldens (2002, p. 196-197) ensina:

A jurisprudência, em dado momento, houve deliberadamente por ampliar a incidência do dispositivo, a fim de abarcar as situações em que o agente simplesmente promove o parcelamento do débito, ainda que não venha a adimpli-lo. Partindo da premissa de que onde a lei diz “promover o pagamento” está a referir-se, por igual, a “promover o parcelamento”.

Esse entendimento jurisprudencial, na percepção de Fischer (2006) é um pacificador junto ao STJ e ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

## 4. DOS PREJUÍZOS CAUSADOS PELA SONEGAÇÃO FISCAL

### 4.1. A alta carga tributária brasileira como estímulo à sonegação

Devido a uma complexa legislação fiscal, os brasileiros que contribuem com o fisco, vem convivendo com uma carga tributária bastante elevada. Segundo Borges (2009), o contribuinte sente dificuldade em se manter atualizado sobre as taxas de contribuições, pois a legislação fiscal está em constante mudança. Tal dificuldade gera, assim, um problema, pois para assegurar a sobrevivência no mercado, é primordial se ter um bom planejamento tributário.

Por ter dificuldade em entender a legislação e devido à alta carga tributária, várias empresas acabam optando pela clandestinidade, diminuindo a arrecadação de tributos. Amed (2010) destaca que a alta a carga tributária do país, além de estimular a clandestinidade, também incita a sonegação fiscal.

Um outro problema apontado pelos especialistas é que, no Brasil, os contribuintes têm a sensação de que o pagamento de impostos não tem uma finalidade real. Na teoria, o dinheiro arrecadado seria utilizado em funções sociais, no entanto, na prática, percebe-se que tais funções não são atendidas a contento.

De acordo com os especialistas, dentre eles Martins (2012, p. 88) a pratica de sonegação fiscal ocorre devido a uma série de fatores, dentre os quais, destaca:

- 1 – A existência de alíquotas diferenciadas, ou simplesmente a inexistência destas para alguns segmentos da sociedade economicamente ativa, fazendo com que a parte prejudicada vá buscar os meios legais ou ilegais para não pagar tributos ou reduzir a incidência dos mesmo sobre os resultados positivos de suas transações;
- 2 - As alterações na legislação, que inclusive tornam difícil a própria fiscalização e o treinamento de profissionais, mediante a necessidade de constantes aprendizados e reciclagens;
- 3 – a utilização de pessoas inabilitadas para ditarem regras tributárias, pessoas essas sem nenhum ou com pouco conhecimento de direito e de contabilidade;
- 4 – A insuficiência de fiscalização (a Receita Federal tem um fiscal para cada 2.000 empresas, ou seja, fiscalizando uma por semana, necessitariam de 40 anos para fiscalizar todo o universo);
- 5 – Os índices de correção monetárias dos impostos estabelecidos abaixo dos da inflação real, reconhecidos pela Lei nº 8.200/91, que permitiu a utilização do IPC no lugar do BTN Fiscal ou outro índice geral de preços no lugar da OTN e na ORTN para os anos anteriores a 1990;
- 6 – As multas os juros de mora em valor percentual muito baixo em relação as taxas de juros praticadas no mercado de capitais;

7 – Os baixos salários dos agentes de fiscalização, estimulando a inércia e a corrupção;

8 – A falta de especialização dos agentes de fiscalização, que devem ter preferencialmente formação superior em contabilidade, administração de empresas, economia ou direito (nessa ordem de importância e todos com especialização em auditoria e legislação tributária); a utilização de pessoas sem habilitação para examinar peças e documentos contábeis nos quadros de fiscalização, acaba contribuindo para a ineficiência e a existência da corrupção; e,

9 – A falta de punição para os sonegadores e corruptos, devido a morosidade dos processos nas esferas administrativas e judicial.

Borges (2009) menciona que a maior parte das despesas extras é paga diretamente pelos contribuintes, enquanto deveriam ser cobertas pelos tributos, estes estabelecidos especialmente para atender às necessidades, por exemplo, das áreas de educação, saúde, transporte e segurança.

A carga tributária é um fator importante a ser levado em consideração para a abertura de um empreendimento. Amed (2010) explica que o empresário, ao decidir por um investimento, deve primeiramente realizar um bom planejamento fiscal, com o intuito de analisar as alternativas legais e optar por aquela na qual se pague menos impostos, não sendo “necessário” sonegar.

A alta carga de tributos acarreta perda de competitividade às empresas, o que leva ao encarecimento dos produtos, conseqüentemente descapitalizando a empresa, inibindo os investimentos e ao mesmo tempo o desenvolvimento do mercado e a geração de empregos.

Analisando a carga tributária do país, percebe-se a necessidade em se fazer uma reforma tributária que supra os efeitos cascata dos impostos e, por conseguinte, acabe com as divergências existentes entre os Estados, propondo menos tributos na produção, estimulando o consumo (MARTINS, 2012).

Carrazza (2010) lembra que a reforma é importante, mas também é preciso que o governo colabore com a redução dos seus gastos, eliminando despesas desnecessárias, garantindo que uma eventual reforma gere resultados satisfatórios e reais.

Assim, sobre sonegação fiscal, apresenta-se a definição descrita na Lei nº 4.729/65:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I – prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informações que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público

interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

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

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

IV – fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos a Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis;

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

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

Destaca-se que, com foco no objetivo do Estado em arrecadar tributos e na repressão de comportamentos lesivos, segundo Martins (2012), foi editada a Lei nº 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 informações, 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, omitir 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 à venda de mercadoria ou prestação de serviços, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Obs.: Todos são delitos doutrinariamente denominados crimes de ação múltipla, pois há vários verbos que exprimem ações.

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

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

Abrão (2009) sobre a temática explica que, consideram-se sonegação fiscal as condutas que suprimem ou reduzem o tributo ou a contribuição social, ou ainda qualquer acessório. Segundo o autor, na ocorrência de um destes, a conduta do contribuinte será considerada atípica em relação aos delitos desta natureza, podendo nesse caso, configurar um mero ilícito administrativo ou, dependendo do caso, caracterizar uma outra infração mais grave prevista na legislação.

Durantes anos, a Lei foi propondo mecanismos para que a arrecadação fosse agilizada e para inibir a sonegação fiscal. Nesse sentido, destaca-se alguns documentos obrigatórios que devem ser emitidos: Nota fiscal eletrônica (NF-e), da Escrituração Contábil Digital – ECD (SPED Contábil) e da Escrituração Fiscal Contribuições – EFD – Contribuições (antigo SPED PIS/Cofins).

Uma outra medida para evitar a sonegação fiscal se refere à mudança jurídica que, a partir de 2014, obrigou as empresas e também as operadoras de cartões de crédito a emitirem um documento detalhando cada operação de venda. Com essa medida, a empresa passa a ser obrigada a apresentar o “e-Social” e a Escrituração fiscal Digital (SPED Fiscal).

No ponto de vista de Martins (2012), a sonegação deve ser analisada de forma imparcial, não se deve ser insensível e nem leviano a ponto de afirmar que o problema está na sonegação em si, devendo se considerar, também, a alta carga tributária já arrecada, bem como a terrível contrapartida oferecida pelo Estado aos tantos impostos existentes.

Por esse motivo, segundo o referido autor, que alguns contribuintes defendem a sonegação como uma desobediência civil. No entanto, esse tipo de conduta não é adequado, sendo necessário buscar uma reforma tributária, para assim, reivindicar mudanças e reformas liberais dentro das leis.

#### 4.2. O prejuízo aos cofres públicos

Os contribuintes, que são os principais agentes a arcar com o ônus gerado com a alta tributação, tem o desejo de um sistema mais simples, de modo que esteja explícito o porquê de estar se pagando aquele tributo, para quem e qual será o destino dos recursos arrecadados.

Na percepção de Borges (2009) o país precisa de um sistema que reduza expressivamente a quantidade de tributos existentes, devendo ser proposto também uma reforma que reduza o número de obrigações acessórias, formulários e declarações, por exemplo, para que assim, os rendimentos e a produção sejam efetivamente desonerados.

Para Marion (2008) o país precisa, para reduzir os prejuízos aos cofres públicos, de um sistema determinando que os governos façam uso correto do

dinheiro público, estabelecendo punições para aqueles que desviam os valores arrecadados, de modo a evitar escândalos e assim, permitir às empresas nacionais terem melhores chances de competir diante da concorrência do mercado globalizado.

Os levantamentos sobre a sonegação fiscal vêm mostrando que são grandes os prejuízos gerados para os cofres públicos. Nos primeiros meses de 2014, os dados mostravam que o Brasil já tinha perdido com a sonegação fiscal, mais de R\$ 106 bilhões, superando ao final do ano a marca dos R\$ 500 bilhões.

Constantino (2015, *on line*) escreveu que:

Em quase 100 dias o Brasil já perdeu mais de R\$ 106 bilhões com a sonegação de impostos, segundo dados da campanha “Quanto custa o Brasil pra você?”, realizada pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (Sinprofaz). Em 2013, o chamado Sonegômetro, um placar que calcula a sonegação de tributos no país, fechou o ano marcando uma perda de R\$ 415 bilhões para os cofres públicos.

Segundo o autor, mesmo com essa marca, o país poderia ter fechado o ano bem, sem a necessidade de aumentar ainda mais os impostos dos combustíveis e os juros e cortar investimentos. Constantino (2015, *on line*) afirma que:

O governo acaba se garantindo no aumento dos combustíveis que atinge toda a população. O aumento do álcool, diesel e gasolina atinge todos que possuem carro e faz com que o preço das passagens de ônibus também suba. O governo pega o caminho mais fácil que é aquele de cortar direitos sociais e trabalhistas em vez de tributar capital financeiro e especulativo, por exemplo.

O referido autor destaca o ponto de Heráclio Camargo, de que é preciso que todos entendam que, com a sonegação fiscal, todos perdem, que é preciso uma reforma tributária baseada no poder aquisitivo da população, pois os mais afetados, são aqueles das classes médias e baixas. Muito se reclama da alta carga tributária, no entanto, é preciso entender também que é de suma importância combater à sonegação e implantar um sistema de cobrança que seja justo para todos, especialmente para aqueles que ganham menos (CONSTANTINO, 2015, *on line*).

Por outro lado Borges (2009) lembra que é justamente essa alta cobrança da carga tributária que estimula a sonegação. O autor destaca também que a impunidade, assim como a certeza de que uma parte dos impostos é desviada para a corrupção ou mesmo para fins eleitorais, contribuem para que isso aconteça.

Marion (2008) destaca que a sonegação também se dá em consequência da “mordida” do leão, ou seja, quanto maior for o valor, igualmente será a tentação de sonegar, isso porque, no pensamento popular, não se vai passar metade do ano trabalhando para pagar tributos.

A busca por minimizar os prejuízos gerados pela sonegação fiscal é incessante. Nesse sentido, em março de 2015, foi realizada uma operação pela Polícia Federal contra três quadrilhas investigadas por estarem atuando dentro de um órgão do Ministério da Fazenda, tendo, com suas ações, gerado um prejuízo aos cofres públicos de aproximadamente R\$ 6 bilhões (HASS, 2015).

Essa investigação teve início em 2013 e envolveu processos desde de 2005, indicando que, nessa ação, os integrantes usavam acessos e obtinham informações privilegiadas, identificando os clientes alvo, os quais eram contatados pelos captadores de “cliente”.

Segundo o autor, os processos envolvidos nessa operação, somam R\$ 19 bilhões, que de acordo com a Polícia Federal, é considerado, entre os casos investigados, um dos maiores esquemas de sonegação fiscal.

A Polícia Federal descobriu que esses grupos atuavam no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), órgão da Fazenda que tem como função realizar, em segunda instância, os julgamentos dos recursos administrativos, abertos contra autuações feitas pela Receita Federal.

Sobre a formação do grupo, Hass (2015, p. 1) descreve:

Compostas essencialmente de conselheiros, ex-conselheiros e servidores públicos, as quadrilhas buscavam anular ou atenuar pagamentos cobrados pela Receita de empresas que cometeram infrações tributárias, e que eram discutidos no conselho. Para isso, atuavam elas próprias sobre processos ou corrompiam outros conselheiros.

Os nomes dos investigados não foram divulgados, mas de acordo com as informações repassadas para a mídia, os acusados são dos seguintes ramos: construção civil, automobilístico, bancário e siderúrgicas.

Essa operação recebeu o nome de operação Zelote e contou com a participação de cinquenta e cinco fiscais da Receita Federal e mais cento e oitenta policiais.

A sonegação de impostos, de acordo com o Sonegômetro,<sup>1</sup> nos primeiros três meses de 2015, tinha superado a marca de R\$ 128 bilhões. Para Heráclio Camargo, o presidente do Sinprofaz, até o final do ano, esse valor pode ultrapassar a cifra de R\$ 500 bilhões (LABAKI, 2015).

O referido autor explica que, por ano, são sonegados mais de R\$ 1 bilhão entre impostos e tributos. Com esse valor se poderia, por exemplo, construir um estádio Itaquerão, o qual foi orçado em R\$ 1 bilhão. Com os R\$ 128 bilhões sonegados no primeiro trimestre de 2015, seria possível construir também mais de 9 milhões de salas de aula, 4 milhões de postos de saúde, todos eles equipados, podendo serem comprados também 43 milhões de celulares Iphone e mais de 5 milhões de carros populares.

#### 4.3. A extinção e suspensão como legitimante da impunidade diante de um crime

A extinção e a suspensão da punibilidade diante de um crime, acompanha o desenvolvimento dos modelos de Estado, haja vista que anda em paralelo com o histórico da necessidade e da forma como a ordem econômica sofre interferência do Estado.

Com a promulgação da Lei nº 9.964/2000, percebe-se que o objetivo do parcelamento do débito não é extinguir a punibilidade, limitando-se na verdade a ensaiar uma proposta de suspensão da pretensão punitiva.

Bobbio (2009) explica que a partir dessa determinação não restaram dúvidas em relação ao entendimento a respeito do art. 34 da Lei nº 9.249/95, que se referia a orientação predominante no âmbito do STJ. Contudo, para aqueles crimes cometidos antes da entrada em vigor da Lei nº 9.964/2000, tal interpretação não se aplica, continuando a ser aplicado esse entendimento, por ultratividade da *lex mitior*.

A respeito da extinção da punibilidade, Fischer (2006, p. 191) destaca a questão jurisprudencial, a saber:

Atualmente, o entendimento consolidado no âmbito dos tribunais é que, como a regra em comento não traz nenhum marco para sua incidência, o pagamento se pode dar a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, declinando-se, por igual, suposto

<sup>1</sup> Sonegômetro: um termômetro que mede a quantidade de tributos, impostos e contribuições que deixam de ser recolhidas por todas as esferas de governo

interesse arrecadatório para legitimar a existência do dispositivo. Além disso, sua incidência não está restrita àquelas pessoas que sejam integrantes, no âmbito administrativo, de eventual parcelamento consoante preconizado na cabeça do artigo. Sua incidência é geral e irrestrita, caracterizada como *Lex mitior*

Assim, continuando a fundamentação legislativa, a Lei 11.941 instituída em 28 de maio de 2009, propôs, ao parcelamento ordinário de débitos fiscais, uma alteração na legislação tributária federal, sendo estabelecido em seu art. 69, *caput*:

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

Nota-se com o exposto que as diretrizes estabelecidas nas Leis n.º 9.964/2000 e n.º 10.684/2003 foram mantidas. Em outras palavras, o parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado, assim como também a quitação do débito, extinguindo a punibilidade.

## 5 CONCLUSÃO

Diante das considerações feitas neste trabalho, pode-se afirmar que a sonegação fiscal está enraizada na sociedade brasileira, ocasionando danos irreparáveis aos cofres públicos. A extinção e a suspensão da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária não se apresentam como as melhores armas para o combate a esta epidemia, pois incentiva a sonegação na medida em que o agente se vê facilmente livre da punição ao pagar ou parcelar os tributos devidos.

Conclui-se que, da perspectiva tributária, a punibilidade se extingue junto ao crédito tributário, portanto, pode ser extinta a qualquer momento pelo pagamento, pois o objetivo do fisco é arrecadar. Por isso foi necessário a implementação do Direito Penal Tributário com a Lei nº 8.137/90.

Destaca-se que o pagamento do tributo, para que haja a extinção da punibilidade, acaba frustrando a proposta da lei, gerando como consequência a impunidade e levando ao descrédito em relação a criminalização dos delitos tributários frente a sociedade.

A adesão ao programa de parcelamento tributário faz com que o contribuinte tenha suspensão a punibilidade. Nesse sentido, antes do recebimento da denúncia fica suspensa a ação penal até que o débito tributário seja quitado. É importante ressaltar que a inadimplência muitas vezes acontece pela sensação de impunidade.

No entanto, é preciso entender as outras causas da inadimplência. A alta carga tributária e a sensação de que os recursos poderiam ser melhores empregados são também responsáveis pela sonegação fiscal, gerando grandes prejuízos aos cofres públicos.

Como mencionado na pesquisa, somente nos três primeiros meses do ano corrente, o valor já soma um montante de R\$ 128 bilhões, que poderia ser utilizado na construção de escolas, postos de saúde, pagar professores do ensino fundamental, dentre outros benefícios sociais.

Acredita-se que muitos contribuintes deixam de pagar os tributos, não somente por causa da alta carga tributária, mas também por considerar que o dinheiro arrecadado, muitas vezes é utilizado para outros fins, que não o social.

Ademais, pode-se dizer que a proposta ideal para impedir tal problema não é simplesmente incentivar que o tributo seja quitado, mas incentivar que

medidas sejam colocadas em prática para prevenir as condutas delitivas, junto a uma profunda reforma tributária e uma melhor aplicação dos recursos pelo Estado.

A soma dessas medidas reduziria a sonegação fiscal, aumentando a arrecadação do Estado. Com a maior arrecadação do Estado, não seria preciso aumentar os tributos, podendo-se até diminuí-los. A melhor aplicação dos recursos geraria na população a sensação de que os impostos, afinal, têm finalidade, diminuindo-se a tentação de sonegar, criando até mesmo um sentimento de orgulho ao pagar impostos.

Estando-se ciente de que o trabalho alcançou sua proposta inicial, mas pode ser aperfeiçoado por se tratar de um tema amplo e complexo, sugere-se, para pesquisas futuras, a identificação e análise da percepção do contribuinte sobre a temática em estudo, para, assim, identificar o que pode ser feito para reduzir o número de inadimplentes.

## REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. **Crime tributário**: um estudo da norma penal tributária. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes Contra a Ordem Tributária** - Legitimidade da Tutela Penal a Ordem Tributária. São Paulo: Impactus, 2008.

AMED, Fernando José. **História dos Tributos no Brasil**. ed. Sinafresp, São Paulo, 2010.

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

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

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. 11. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2009.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos IPI, ICMS e ISS**. 8.ed. São Paulo. Atlas, 2009.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 157, de 10 de fev. 1967**. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/De10157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10157.htm)>. Acesso em 10 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.684, de 30 de mai. de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 17 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.684, de 30 de mai. de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em: 17 abr. 2015.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. **Crimes tributários e a extinção da punibilidade pelo pagamento**. Jus Navigandi, Teresina, ano 15, nº 2481, 17 abr. 2010. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/14701>>. Acesso em: 02 abr. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 18. ed. São Paulo. Malheiros, 2010.

COELHO, Sacha Calmo Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONSTANTINO, Rodrigo. A **carga tributária brasileira seria de praticamente 50% sem a sonegação**. Disponível em: <<http://veja.abril.com.br/blog/rodrigo-constantino/politica-fiscal/a-carga-tributaria-brasileira-seria-de-praticamente-50-sem-a-sonegacao/>>. Acesso em: 11 mai. 2015.

DELMANTO, C. (Org.) **Código Penal Comentado**. 7. ed. Rio de Janeiro, Renovar, 2007.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. A substituição tributária progressiva no campo de incidência do ICMS. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 7, n. 61, jan. 2009. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3570>>. Acesso em: 09 mai. 2015.

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

HASS, Joel. **Sonegação fiscal causou prejuízo de R\$ 6 bilhões**. Revista Gazeta do Sul. Ano 71, nº 55, 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2006

JESUS, Damásio E. de. **Direito penal**. vol I. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

LABAKI, Victor. **Sonegação de impostos no Brasil já supera R\$ 128 bilhões em 2015**. Notícias R7 – Economia. Disponível em: <<http://noticias.r7.com/economia/sonegacao-de-impostos-no-brasil-ja-supera-r-128-bilhoes-em-2015-01042015>>. Acesso em: 10 mai. 2015.

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

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. **Extinção do Crédito e Extinção da Punibilidade Contra a Ordem Tributária**. Disponível em: <[http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art\\_srt\\_arquivo20080731135615.pdf](http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20080731135615.pdf)>. Acesso em: 17 abr. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao código tributário nacional**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 8. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2012. p. 54-55.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 13. ed. São Paulo. Atlas, 2008.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal**: parte geral. 21. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2004. V.1.

MOREIRA, Rômulo de Andrade. Direito ao devido processo legal. **Jus navegandi**. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=3504&p=2>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O “Refis da Crise” e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Fiscosoft**. Disponível em: <[http://www.fiscosoft.com.br/main\\_index.phphome=home\\_artigos&m=\\_&nx\\_=&viewid=217080](http://www.fiscosoft.com.br/main_index.phphome=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=217080)>. Acesso em: 22 fev. 2015.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: RT, 2004.