



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

ÉDER LOPES DE MAGALHÃES

ESTUDO CRÍTICO SOBRE A EXTIÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO
DE TRIBUTOS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

FORTALEZA

2022

ÉDER LOPES DE MAGALHÃES

**ESTUDO CRÍTICO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO DE TRIBUTOS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

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

**Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado Sobrinho.**

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

M1e MAGALHÃES, ÉDER LOPES.
ESTUDO CRÍTICO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE COM O PAGAMENTO DE
TRIBUTOS / ÉDER LOPES MAGALHÃES. – 2022.
49 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito,
Curso de Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO.

1. Extinção da Punibilidade Tributária. 2. Direito Tributário. 3. Crimes Tributários. I. Título.

CDD 340

ÉDER LOPES DE MAGALHÃES

**ESTUDO CRÍTICO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO DE TRIBUTOS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

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

**Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito
Machado Sobrinho**

Aprovada em: / / .

BANCA EXAMINADORA

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

Prof. Iana Vanelle Crisostomo de Maria
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Edilson da Silva Medeiros Júnior
Universidade Federal do Ceará (UFC)

‘Conhecereis a verdade e ela vos libertará’.
(João 8:32)

Trabalho dedicado a Deus.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço por ser feliz e a Deus por estar vivo e por ter me dado capacidade e sabedoria para praticar o desenvolvimento pessoal nessa jornada.

Sou grato a minha família por ter me dado educação, valores morais e meios necessários para minha subsistência e para meu aprimoramento ético.

A meu filho, pois toda criança nos transmite mais ensinamentos do que nós a ela.

Aos professores por seus conhecimentos transmitidos, que me fizeram pensar de forma mais solidária, justa e democrática.

RESUMO

Esse trabalho tem por finalidade realizar uma análise crítica sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo nos crimes contra a ordem tributaria por intermédio da criminologia científica. Serão abordados conceitos de criminologia e como a sua influência ocorre na a prática do crime contra a ordem tributária dentro da sociedade brasileira, formas de como se pode atuar com a uma conduta proibida pelo tipo penal incriminador de forma a prevenir o crime e como ele contribui ou prejudica o desenvolvimento da vida em comunidade. Serão feitos estudos sobre a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal à luz da dogmática penal na sociedade atualmente e será analisada qual seria a melhor solução para se evitar os crimes contra a ordem tributária.

Palavras-Chave: Tributo. Crimes contra a ordem tributária. Criminologia. Penal

ABSTRACT

The purpose of this work is to carry out a critical analysis on the extinction of punishment for paying tribute in crimes against the tax order through scientific criminology and. Concepts of criminology will be addressed and how its influence occurs in the practice of crime against the tax order within Brazilian society, ways of how one can act with a conduct prohibited by the incriminating criminal type in order to prevent crime and how it contributes or harm the development of community life. Studies will be carried out on the extinction of punishment in tax evasion crimes in the light of criminal dogmatics in society today and it will be analyzed what would be the best solution to avoid crimes against the tax order

Keywords: Tax. Crimes against the tax order. Criminology. Criminal.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E A CONSTITUIÇÃO	8
2.1 Noção de tributo.....	9
2.2 Relação jurídica tributária e obrigação tributária.....	11
2.3 Conceito de crédito tributário	12
2.4 Lançamento tributário	13
3. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL	14
3.1 O direito penal e os princípios constitucionais.....	15
3.2 O direito estatal de punir e suas finalidades	16
3.3 A Criminologia Crítica e a criminalidade dos poderosos	19
4. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	22
4.1 O bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária.....	23
4.2. Crimes contra a ordem tributária.....	25
5. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA.....	26
5.1 Evolução histórica da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo	27
5.2 Extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo.....	30
5.3 Extinção da punibilidade pelo pagamento parcelado do tributo	33
6. ARGUMENTOS A FAVOR E CONTRA A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	34
7. ARGUMENTOS SOBRE A DESCRIMINALIZAÇÃO E DESPENALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS FISCAIS	38
7.1 A favor da descriminalização dos ilícitos tributários	39
7.2 Argumentos contra a despenalização na esfera tributária	40
8. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	40
REFERÊNCIAS.....	43

1. INTRODUÇÃO

Objetivando a concretização de seus objetivos primordiais, qual seja, garantia bem comum, sendo com recursos financeiros de diferentes fontes, dentre elas, a receita tributária através obrigação tributária, fazendo aparecer a relação de direito jurídico sendo de um lado o fisco e de outro o contribuinte.

Essa garantia do bem comum inicia-se do modelo de Estado Democrático de Direito, onde a ordem social é assegurada por meio de um amplo conjunto de normas e preceitos que orientam e determinam a conduta de seus membros. Esse conjunto de normas garante a expectativa de comportamento nas relações sociais e serve para julgar o comportamento dos indivíduos na sociedade, ou seja, permite distinguir e apreciar quais comportamentos são corretos ou não.

No que tange às normas tributárias, como obrigações e formas de agir impostas cujo cumprimento implica desfalque no patrimônio particular em favor do Estado. Dessa forma, revestem-se do caráter de normas de rejeição social, cujo cumprimento só é logrado em decorrência da previsibilidade do resultado da imposição de repressão dos delitos tributários através do poder de coerção do Estado.

Diante dessa imposição do Estado, as particularidades referentes às leis que tratam dos delitos contra a ordem tributária e sua extinção pelo pagamento do tributo não podem ser diluídas sem que nos introduzimos na esfera do direito penal tributário e em questões de criminologia e sociologia criminal que são atinentes.

Consequentemente, o presente estudo pretende analisar de maneira efetiva e crítica o instituto da extinção da pena de pagamento de tributo aos nossos crimes contra a ordem fiscal de forma a analisar qual seria o objetivo do Estado ao fazer tal extinção.

Essa efetividade compreenderá a utilização do método conceitual e empírico, e a busca de subsídios necessários para o seu desenvolvimento. Para tanto, a pesquisa consistirá em um levantamento bibliográfico baseado em material publicado em livros, periódicos, internet, entre outros. O levantamento bibliográfico consiste em pesquisa na literatura disponível sobre o tema, enviado que todo o material coletado, analisado e interpretados à luz do foco do estudo proposto.

Por conseguinte, recorre-se preliminarmente à busca de orientação através de presunções acerca do tema em questão, objetivando facilitar sua compreensão e desenvolvimento.

Feito isso, a abordagem do tema apoiará uma visão sistêmica do direito positivo e sua forma específica de responder aos estímulos de outros sistemas que interagem entre si, que inclui a criminologia e a sociologia criminal e o desenvolvimento da cobrança de impostos pelo Fisco. Transitando pelos princípios constitucionais afetos, assim como ao direito tributário pátrio.

Enfatiza-se, trazer a baila noções do direito tributário, dando ênfase ao poder de tributar do estado e a indubitável função da tributação como mola mestra do início das funções fundamentais do Estado. Passando pela noção de tributo, crédito tributário e na relação tributária entre o contribuinte e o Estado.

No mesmo plano, serão introduzidas algumas noções sobre o direito penal, destacando alguns princípios constitucionais que incidem nesse ramo do direito. Indo adiante, além da dogmática penal serão enfocados alguns elementos da criminologia crítica.

Em sequência, intenta-se abordar que a relação do direito penal tributário, dando enfoque para a conceituação e a legislação referente aos crimes contra a ordem tributária, sendo ressaltadas as peculiaridades do bem jurídico a ser protegido

Será também desenvolvido o instituto da extinção da pena para os crimes contra a ordem tributária, realizando uma análise da legislação vigente para, em seguida, destacar as deficiências e problemas que o instituto apresenta.

Por fim, estudaremos a problemática do terrorismo fiscal presente em nossa sociedade brasileira, através de todo um aparato do Fisco que por vezes tolhe o empresariado brasileiro.

2. O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO E A CONSTITUIÇÃO

Segundo o que assevera nossa Carta Magna, o objetivo fundamental do Estado brasileiro é construir uma sociedade livre, justa e solidária para garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização, reduzindo, dessa forma, as desigualdades sociais e promovendo o bem de todos.

Ainda constituem deveres do Estado cuidar da soberania, da cidadania, da dignidade da pessoa humana, dos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, tal como consagrado no art. 3º da Constituição Federal. É necessário, por conseguinte, que se angariem recursos suficientes para o cumprimento de tais obrigações.

Com pensamento correspondente temos a lição de Coelho (2000, p. 13):

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar do tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

A soberania dá ao Estado o poder-dever de impor de seus nacionais ou da população que habita seu território certos atos, exigindo-lhes determinados empenhos, entre os quais entregar-lhe uma quantia de dinheiro no intuito de fornecer-lhe os meios necessários para a consecução de seu fim que é tender ao interesse público.

Machado (2010, p.32-33), por outro lado, analisa a relação entre soberania e poder de tributar:

Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.

A principal forma que o Estado possui para gerar receitas se encontra na cobrança de tributos. A definição do que vem a ser um tributo encontra-se no art. 3º do CTN, e é desta definição que destacamos as três principais características do instituto analisado: "compulsoriedade, legalidade e a atividade administrativa plenamente vinculada".

Em resumo, o poder de tributar emana da Constituição e mune o Estado de competência para instituir tributos. Contudo, esse poder não é ilimitado, pois o próprio texto constitucional se incumbe de estabelecer limites à sua atuação.

Dessa forma, O artigo 150 da Constituição enumera algumas limitações ao poder de tributar, mas nem por isso o faz de maneira nítida e completa, existem também outros institutos nesta esfera como as imunidades que constituem limitações ao poder estatal de invadir a propriedade privada através da cobrança de tributos com caráter confiscatório.

2.1 Noção de tributo

A Constituição Federal, em si, não define tributo, mas cuida de uma série de figuras afins que lembram o tributo. Visto que, algumas dessas figuras são impostas coativamente, por isso são semelhantes ao tributo: tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte, tendo por base a lei, em moeda igualitária e decorrente de um fato lícito. O conceito de tributo está previsto no art. 3.º do Código Tributário Nacional, assim compreendido:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” no uso da competência constitucional inerente à sua condição de pessoa jurídica de direito público (BRASIL, 1966)

Essa definição se afina com a de Blumenstein (1985, p. 27): “Tributos são as prestações pecuniárias que o Estado ou um ente público por ele autorizado, em virtude de sua soberania territorial, exige de sujeitos econômicos a ela submetidos.”

Já Fonrouge (1962, vol. 1, pág. 255) define o tributo como “uma prestação obrigatória, comumente em dinheiro, exigida pelo Estado em virtude do seu poder de império.”

Dentre os elementos que integram a obrigação tributária, enquanto laço jurídico que se instala ao ensejo da ocorrência fática, podem-se ser destacados:

a) prestação compulsória em razão de ser obrigatória - independe da vontade do contribuinte, o qual sempre deverá realizar o pagamento. Assim, está afastada qualquer possibilidade atinente às prestações de cunho voluntárias. O tributo, que é imposição do Estado, é sempre fundamentado numa determinação legal e deve ser pago de forma obrigatória.

b) Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir - a prestação deve ser paga em dinheiro, ou algo que represente um valor em dinheiro, como o pagamento de um tributo com títulos da dívida pública ou por bens móveis. Seu conteúdo deve sempre ser expresso em moeda. No Direito Tributário moderno não há o tributo pago em serviços ou em bens diversos do dinheiro. O Direito Tributário brasileiro desconhece os tributos in natura e in labore. Apenas em algumas o crédito tributário pode ser extinto mediante a entrega de bens. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 156 prescreve como forma extraordinária de extinção do crédito tributário a dação em pagamento. A expressão ‘ou cujo valor nela se possa exprimir fazendo referência à possibilidade extraordinária de extinção do crédito tributário por dação em pagamento.

c) Que não constitua sanção de ato ilícito - essa qualidade é feita para haver a distinção entre os tributos e as multas, penalidades e indenizações, pois estas têm como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto que a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Todavia, o fato gerador do tributo pode ocorrer em circunstâncias ilícitas, mas essas circunstâncias são estranhas à hipótese de incidência do tributo e, por isso mesmo, irrelevante do ponto de vista tributário. Com isso, incide imposto de renda na exploração de casa de prostituição e jogos de azar, pois a hipótese de incidência é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica dos rendimentos.

Deriva da cláusula tributária chamada pecunia non olet ou non olet pois, para o fisco, pouco importa se os rendimentos tributáveis constituem ou não fonte lícita ou moral.

d) Instituída em lei - tendo em vista o princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito, só a lei pode instituir o tributo. Dessa forma, nenhum tributo terá sua exigência sem que a lei anterior o estabeleça, conforme previsão expressa da Constituição Federal (artigo 150, inciso I).

Com isso, a obrigação de pagar um tributo sempre deverá surgir de uma lei ou um ato com a mesma impositividade normativa, qual seja, medida provisória, desde que respeitado o contido no §2º do artigo 62 da Constituição Federal.

e) E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada - O tributo só pode ser cobrado por ato da Administração Pública, o qual deverá observar todas as regras previstas em lei. Essa atividade de cobrança deve ser plenamente vinculada, não deixando margem à apreciação da autoridade, que fica inteiramente vinculada ao comando da lei.

2.2 Relação jurídica tributária e obrigação tributária

O fato gerador do imposto, segundo Amaro (2009, p.30) é:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir o imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado.

Dessa forma, o termo fato gerador é a forma empregada de maneira convencional pelas leis brasileiras, tanto para expressar a fonte geradora da obrigação tributária em tese como também a própria fonte geradora no caso concreto. Significa dizer que o termo tem dupla acepção, sendo o primeiro o da hipótese prevista na lei como hábil a gerar a obrigação, e o segundo o do fato que acontece efetivamente no mundo econômico, que venha a ser equivalente ao da hipótese legal. Em consequência, também se dá ao fato gerador meramente hipotético a nomenclatura de “hipótese de incidência”, e ao fato gerador concreto a de “fato impositivo”.

Por outro lado, na obrigação tributária, têm-se dois sujeitos, dois atores sempre em cena: o sujeito ativo e o sujeito passivo. O sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento previsto no artigo 119 do Código Tributário Nacional. Já o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa, contribuinte ou responsável, obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam seu objeto conforme os artigos 121 e 122 do Código Tributário Nacional.

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal segundo o art.115 do Código Tributário Nacional.

O objeto da obrigação tributária é o pagamento (principal) ou a prestação de fazer ou de não fazer alguma coisa prescrita em lei (acessórias); sendo que a causa da obrigação é o fato gerador, isto é a situação prescrita em lei como necessária e suficiente para que se justifique a prestação.

Em suma, a obrigação tributária provém do elemento dinâmico da norma jurídica, que é o fato gerador. O tributo aparece no mundo em que vivemos, sendo verificado lícito e não voluntário descritos na hipótese de incidência do direito tributário. No Brasil, em virtude do princípio da legalidade, a norma tributária só pode ser publicada por lei; mas não por uma lei qualquer. É necessário que a lei venha do ente federativo responsável pela cobrança do imposto, observadas as regras estabelecidas pela Constituição Federal.

2.3 Conceito de crédito tributário

O crédito tributário implica no valor já constituído e quantificado em favor do Estado, na forma de dívida tributária do indivíduo que provocou a ocorrência do fato gerador, dentro da hipótese de incidência tributária.

Nesse fito, Machado (2009, p. 172) acrescenta:

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força da qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Já o artigo 139 do Código Tributário Nacional estabelece que: “O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Em suma, pode-se afirmar que, ocorrendo a hipótese prevista na lei tributária, com a ocorrência do fato gerador, nasce a obrigação tributária. Entretanto, torna-se necessário que o Estado constitua esse crédito, por meio do procedimento administrativo denominado lançamento. Conseqüentemente, o crédito tributário é a materialização da obrigação.

Ao discorrer sobre obrigação tributária, Coelho (2008, p. 749) afirma em seu livro que as obrigações existem para fazer possível o intercâmbio econômico entre as pessoas:

[...] Assim sendo, não faria sentido algum a existência de um *vinculum juris* atando os polos ativo e passivo da obrigação sem a existência de um *objeto*, que, no caso da obrigação tributária, é uma prestação pecuniária, um dar dinheiro ao Estado. A esse dinheiro o CTN denomina *crédito tributário*.

Dessa forma, o objeto do crédito tributário é o valor que terá de ser pago a título de tributo (*quantum debeatur*). No exato momento em que nasce a obrigação tributária, dá luz ao surgimento do crédito tributário. Entretanto, o crédito tributário se origina com característica de iliquidez, pois não se sabe quanto terá de ser pago, sendo necessário que esse crédito seja líquido, ou seja, que se torne certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto.

2.4 Lançamento tributário

Ocorrido o fato tributável; a obrigação tributária nasce; mas ele não pode ser voluntariamente pago pelo contribuinte e, muito menos, exigido pela Fazenda Pública, sem o lançamento. O lançamento efetiva o crédito tributário, declarando, formal e solenemente, quem é o contribuinte e o quanto ele deve ao Fisco. Com o lançamento, a obrigação tributária que já existia, mas era ilíquida e incerta, passa a ser líquida e certa, exigível em data e prazo determinados.

O lançamento é um ato complementar que age como título jurídico da obrigação tributária. Sendo um ato administrativo, o lançamento goza de presunções de legitimidade e de veracidade, até prova em contrário, a ser produzida pelo contribuinte, se for o caso, traduzindo-se no princípio da predominância do interesse público sobre o interesse privado.

Importante ressaltar o que o do Código Tributário Nacional prescreve no artigo 142:

Art.142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nessa mesma toada Carvalho (2009, p. 390) assim define lançamento tributário:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais que o crédito há de ser exigido.

O lançamento é levado a conhecimento oficial do contribuinte, por meio de notificação, que é o ato administrativo que dá eficácia ao lançamento. Pode ser feito pelo correio com aviso de recebimento. Porém, será dado ao contribuinte fazer prova de que não foi notificado, sem sofrer ônus.

A notificação é acessória em relação ao lançamento, sendo válido lançamento mesmo que a notificação seja nula, bastando que se faça nova notificação. Entretanto, se o lançamento é nulo, não se convalida com a notificação do contribuinte.

3. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PENAL

Tendo em vista o complexo tema no qual se engloba dois grandes ramos do saber jurídico, o direito penal e o direito tributário, os quais entrelaçam-se para o direito penal tributário, faz-se imprescindível realizar algumas considerações sobre a legislação e da doutrina a eles atinentes.

O Direito é um todo unitário que não pode ser seccionado, e daí não seria crível aceitar a existência de um ramo do Direito que seja independente e suficiente em si mesmo, de forma absoluta. Por tais razões, a ideia de dividir o Direito em ramos só

pode ser aceita como artifício didático, com a finalidade de facilitar o entendimento e a exposição da matéria supracitada.

3.1 O direito penal e os princípios constitucionais

O conceito de direito Penal se encontra conectado a vários ramos do Direito sendo seus princípios constitucionais:

a) Princípio da dignidade da pessoa humana - todos os princípios no direito penal emanam do princípio da dignidade da pessoa humana ou o princípio da humanidade para certos autores. É o princípio matriz onde de acordo com a história e no caso prático foi se evoluindo, de forma progressiva, para se aplicar penas que não degradassem tanto a personalidade humana e ferisse a dignidade da pessoa humana, aplicando penas alternativas ao invés de penas cruéis.

b) Princípio da Igualdade: representado pelo ditame constitucional de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza” o mesmo está intrinsecamente ligado à ideia de justiça. Traz, de forma intuitiva, o comando tanto para o legislador como para o juiz de que não se pode tratar arbitrariamente de forma desigual aquilo que é essencialmente igual, assim como o que é desigual de forma igual. Modernamente, busca-se a igualdade material que se consubstancia na equidade visando diminuir as diferenças, aplicando-se a lei de forma mais justa.

c) Princípio da Solidariedade: de forma nevrálgica, relacionado com os dois anteriores está o princípio da solidariedade, o qual tem suas bases na ideia de um Estado Social e Democrático de Direito, baseado na justiça social, tal noção está presente em diversos artigos da Constituição Federal, desde o art. 3º que indica como objetivos da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária ao art. 170, assim como o art. 194 o qual estabelece que a Seguridade Social será financiada por toda a sociedade.

d) Princípio da legalidade e seus desdobramentos - de acordo com esse princípio, nenhum fato poderá ser considerado crime e nenhuma pena criminal poderá ser aplicada, sem que haja lei que institua o crime e sua respectiva pena. Como seus desdobramentos devemos observar que a lei deve ser anterior ao ilícito penal para ser aplicada. Também, devemos observar que a mesma deverá ser escrita de forma expressa, não podendo ser usada interpretação analógica, visando criar nova lei punitiva. Outro

ponto a ser observado é que a lei deverá ser clara, de fácil entendimento para todos e não somente para os juristas.

e) Princípio da irretroatividade da lei penal - a lei deverá prescrever a conduta delituosa antes de sua ocorrência, sempre usando a lei mais favorável ao invés da mais severa ao acusado.

f) Princípio da responsabilidade pessoal - as penas são de caráter personalíssimo. Assim prevê no Carta Maior em seu art. 5 XLV:

nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

Assim sendo, só o delinquente pode sofrer a pena. Fato histórico que demonstra a evolução histórica desse princípio foi que em épocas anteriores as penas se estendiam aos descendentes como exemplo a punição de familiares de Tiradentes.

Todo acusado é considerado inocente até ser declarado culpado e, caso seja considerado indispensável prendê-lo, todo o rigor desnecessário à guarda da sua pessoa deverá ser severamente reprimido pela lei.

Da mesma forma, ninguém será considerado culpado até o trânsito da sentença penal condenatória. Corolário a esse princípio, o silêncio não importa autoincriminação ou confissão tácita. A respeito disso, diz o CPP:

“O silêncio, que não importará em confissão, não poderá ser interpretado em prejuízo da defesa.”

Nesse sentido, mesmo que o acusado permaneça em silêncio, esse silêncio não terá o condão de prejudica-o

3.2 O direito estatal de punir e suas finalidades

No contexto do mundo contemporâneo, a criminalidade é, por sua gravidade, um dos principais problemas, afetando sobremaneira as populações dos países em geral, pobres e ricos, primeiro e terceiro mundo. É de se observar que a delinquência está muito relacionada a heranças sociais, como pobreza, falta de emprego, fanatismo ideológico, falta de estrutura familiar, falta de proteção à juventude, etc.

Olhando para o passado, a pena para essa criminalidade era entendida como forma de vingança social para alguns legisladores diante de algum ato ilícito sem se preocupar com a dignidade da pessoa humana. Nesse intuito, a eliminação do autor do crime repararia o dano frente a sociedade.

Com o desenvolvimento da sociedade e a modernização de suas ideias, vem o interesse público para reeducação e ressocialização do indivíduo na sociedade. O direito penal é marcado pelas mudanças sociais e políticas que têm ocorrido no seio das sociedades, razão pela qual os mecanismos e pressupostos fundacionais do dever sancionar do Estado evoluíram ao longo do tempo. Esses pressupostos podem ser verificados por intermédio de uma rápida análise das teorias que justificam o direito estatal punitivo, sob o aspecto da legitimidade do Estado no controle social.

Há dois tipos de prevenção, a geral é a específica. Enquanto a geral se destina ao todo na sociedade na forma de coação psicológica sendo a punição exemplo para os demais - prevenção geral negativa - ora servindo como exemplo de valores éticos e morais a serem seguidos - prevenção geral positiva. Em suma, a prevenção geral tem como alvo a totalidade dos indivíduos que fazem parte da sociedade, e se direciona para o futuro, com o escopo de evitar a prática de delitos por qualquer elemento do corpo social.

A corrente das teorias absolutas, tem como base a ideia de que a pena tinha a tarefa de fazer a justiça. Para estas teorias a pena seria uma consequência da prática do delito, sendo um fim em si mesma, não se importando com a ressocialização e reeducação do apenado.

Uma das críticas que se faz à teoria absoluta está no fato de envolver conceitos absolutos de Justiça, de Moral e de Direito, o que se revela incompatível com as bases dos Estados modernos, guiados por fronteiras e princípios constitucionais intransponíveis, precisamente o da dignidade da pessoa humana.

No entanto, a teoria relativa da legitimação parte do pressuposto de que a pena tem como destino finalidade a prevenção dos delitos, apresentando, por conseguinte, um novo elemento: a função preventiva da pena, alinhando-se aos princípios utilitaristas da cominação penal. As teorias relativas compreendem a prevenção geral – positiva ou negativa – e a prevenção especial.

Dessa forma, a prevenção geral em alguns momentos caracterizada com o que se denominou prevenção negativa, busca na pena um efeito de coação psicológica no momento da incriminação legal, assim a execução da pena teria a função de reafirmar que a ameaça estabelecida *in abstracto* é real. Já prevenção geral positiva ou de por alguns autores chamada de integração busca a conservação e o reforço da confiança e na firmeza do poder de execução do ordenamento jurídico como um todo.

Nesse fito, somente o estabelecimento abstrato de uma pena, bem como sua execução, seria razoável para marcar na alma das pessoas, o medo a tal “ameaça legalizada”, impedindo, dessa forma, que praticassem crimes. Se tivermos em mente, ainda, que o medo é inerente ao ser humano, tal teoria pode parecer infalível, vez que explora essa característica psicológica natural do homem. Mas a teoria da coação psicológica apresenta muitas imperfeições que podem ser expostas, as principais, sinteticamente, segundo Hassemer (2005, p.404-407):

i) o autor do delito é objeto de demonstração, pois ao lhe aplicar uma pena visando desencorajar psicologicamente a sociedade a cometer crimes, o condenado se torna um meio para a consecução de determinados fins, o que fere a dignidade da pessoa humana; ii) a teoria preventiva geral não explica o que o condenado deve fazer com o tempo ocioso durante a execução da pena; iii) não faz, também, referência ao princípio da proporcionalidade da pena, o que é inconcebível no Estado Democrático de Direito. E, por fim, iv) é impossível comprovar empiricamente se a teoria da coação psicológica gera os efeitos propostos de inibir a delinquência.

Outro aspecto a ser observado é a de que mesmo que a teoria da prevenção geral negativa seja oriunda do iluminismo, assumindo o homem como um ser composto pela racionalidade fria e calculável, ela também o considera como um ente dotado de paixões e impulsos. E propriamente por enxergar o homem como dotado de uma natureza emocional, é que tal teoria busca impô-lo psicologicamente, visto que aí está o fato causador do crime.

Infere-se, dessa forma, que se a coação psicológica faz uso do medo ao impor a ameaça de uma pena para coibir a delinquência, sendo o medo é intrínseco ao ser humano, se esquece que ao lado desta emoção muitas vezes incompreensível, existem outras emoções que, ao suplantarem aquela, podem levar o homem aos atos mais heroicos, mas também aos atos mais tolos e incoerentes.

Em suma, a prevenção geral tem como alvo a totalidade dos indivíduos que fazem parte da sociedade, e se direciona para o futuro, com o escopo de evitar a prática de delitos por qualquer elemento do corpo social.

Dessa forma, a função de prevenção geral positiva, a pena serviria para fortalecer valores ético-sociais emanados da norma penal, assegurando a estabilidade social - pela proteção de bens jurídicos -, ameaçada por frustrações decorrentes do não cumprimento das normas. Assim, a pena funcionaria de modo preventivo restabelecendo a confiança no sistema jurídico-penal, ou reparando os efeitos negativos de violação à norma.

Em resumo, a prevenção geral tem como destinatária toda a sociedade, a prevenção especial, tem como destino àqueles que já cometeram delitos, inserindo nesse conceito o instituto da reincidência. Assim, na teoria de prevenção especial, o papel relevante da pena consiste em coibir a prática de novos delitos. Por esta última, as penas teriam função de ressocialização ou saneamento social do delinquente, via condenação provisória ou definitiva, conforme o caso.

3.3 A Criminologia Crítica e a criminalidade dos poderosos

Geralmente, significativa quantidade das condutas definidas como crimes e, em particular, aquelas praticadas por grupos ou indivíduos poderosos econômica e politicamente são tratados como assuntos não criminalizados. Dessa forma, quando definem o que é crime e como controlá-lo, controlados pela própria classe que pratica as atividades mais danosas, garantem que a etiqueta “crime” seja aplicada a condutas em geral menos lesivas, e a etiqueta “criminoso”, aos sujeitos em situação de vulnerabilidade perante o sistema de controle penal. O reverso do processo de descolamento da etiqueta de crime das condutas danosas praticadas por organizações poderosas é a “desvitimização das vítimas”, as quais, de forma costumeira, são caladas e invisibilizadas enquanto tais.

A Teoria Crítica do Direito funda-se no entendimento de que a estrutura capitalista estratificada da nossa sociedade é conservada, reforçada e reproduzida por um direito da burguesia, formalmente isonômico, mas materialmente discriminatório, o qual se manifesta na seara penal com a absurda criminalização das condutas que os desprovidos praticam contra as camadas sociais mais elevadas, mas recolhe suas armas contra as práticas lesivas dos poderosos em desfavor de um projeto de nação mais igualitária, de um verdadeiro e concreto Estado Social de Direito.

O grupo social que comanda a produção jurídica não só estipula os rótulos, mas igualmente encobre a sua verdadeira escolha e essa estratégia, possuída de múltiplas

sutilezas, pode ser observada nos crimes contra a ordem tributária. Dessa forma, invés de simplesmente revogar esse tipo penal, o legislador, em cumplicidade com o judiciário, promove progressivamente distorções em diversos institutos jurídicos, como a consumação, a extinção da punibilidade, o flagrante delito, a reincidência, a suspensão da pretensão punitiva, o princípio da insignificância e o poder investigatório das polícias e do ministério público. Por consequência, ainda que haja expressa previsão do tipo penal para essa conduta, furta-se, de forma copiosa e dissimulada, que o seu executor experimente os efeitos próprios da punição penal.

Nas palavras de Fischer (2006, p.113):

Efetivamente, a proposta de Sutherland foi – e ainda é – de grande impacto em face do (tradicional) pensamento criminológico, historicamente vinculado à abordagem de crimes praticados por integrantes de estratos sociais mais baixos, tendo como norteadores penalizações impostas quando verificadas violações de bens que protejam especialmente interesses privados e individualizados, característica principal de correntes iluministas.

Os crimes dos poderosos (*crimes of the powerful*) atentam a ações e práticas que reconhecidamente violam os direitos de grupos de pessoas ou causam danos a trabalhadores, consumidores, comunidades e/ou ao meio ambiente. Uma de suas características mais desafiadoras é o caráter praticamente invisível à maior parte das pessoas, por serem geralmente silenciados nos meios de comunicação e outros espaços discursivos. Quando aparecem, costumam ser negados, desculpados, justificados ou neutralizados, sendo reconhecidos como “não-crimes”, por alguns autores. Na definição de *power crimes* elaborada, seriam eles aqueles cujos “infratores que possuem uma quantidade exorbitantemente excessiva de recursos materiais e simbólicos quando comparado com aqueles possuídos pelas suas vítimas”. Em suma, os crimes dos poderosos (*crimes of the powerful*) estão associados à combinação de pessoas, capitais, economia e política para a obtenção de determinados fins dentro de um sistema de controle concebido para manutenção das estruturas de propriedade e de poder. A partir desse delineamento, Barak (2015, p. 19) aponta que os crimes dos poderosos:

[...] são geralmente cometidos por organizações privadas ou públicas bem estabelecidas em violação aos direitos de trabalhadores, mulheres, crianças, contribuintes, consumidores, mercados, política e ecossistemas, ou contra os interesses da equidade e religiosidade, etnia e raça, e gênero e sexualidade.

Tal teoria, defende que os criminosos, na sua maior parte, não são fruto de descobertas, no sentido de que o sistema penal poderia chegar a real verdade de quem é criminoso ou não, e sim constituem-se em entes inventados pela lógica distorcida do sistema penal vigente, a qual é demonstrada pelo fato de haver muito mais pobres nas prisões do que membros das classes mais ricas.

Por outras palavras, a população criminosa seria constituída por meio de um processo de seleção *a priori* já na própria elaboração das leis penais, onde se atribui qualidade criminal a determinada pessoa, a qual passa a ser penalmente responsabilizada e estigmatizada, colocando-se nela, por assim dizer, uma etiqueta, um rótulo.

Um dos notórios autores sobre criminologia crítica, Baratta (2002, p.122-113), ao considerar a "irreversibilidade do '*labelling approach*' na teoria e no método da sociologia criminal" observa:

De fato, em certos aspectos, estas teorias sacudiram os fundamentos da ideologia penal tradicional. Desta ideologia, colocaram em discussão, principalmente, o elemento que, no capítulo II, denominamos *princípio de igualdade*, posto que demonstraram que a criminalidade, segundo a sua definição legal, não é o comportamento de uma minoria, mas da maioria dos cidadãos e que, além disso, segundo a sua definição sociológica, é um status atribuído a determinados indivíduos por parte daqueles que detêm o poder de criar e de aplicar a lei penal, mediante mecanismos seletivos, sobre cuja estrutura e funcionamento a estratificação e o antagonismo dos grupos sociais têm uma influência fundamental.

Assim, para a teoria criminal não há que se falar em criminosos nativos. Os motivos que fazem nascer o criminoso ou o crime estão ligados à própria sociedade em que são ou estão incluídos, bem como, pela política criminal, o ordenamento jurídico e o sistema penal, fazendo parte do próprio o Estado. E são os valores e costumes desta formação social que fazem nascer o rótulo daquele que se entende como criminoso, ou seja, determinando quais são as condutas ilícitas. Isso posto, há uma construção social do crime e do criminoso.

Também há de se observar que são objetos de estudo as reações do controle social a partir do cometimento da infração penal, as consequências da criminalização e manutenção do status de criminoso que persegue o agente delituoso, inviabilizando sua recuperação. É precisamente o rótulo (label) de criminoso que interessa a teoria do etiquetamento, pois, gera a estigmatização, impossibilitando a reeducação e a

ressocialização do excluído. A estigmatização pode criar várias situações sociais, como, por exemplo, a denominada carreira criminal, ou seja, o ciclo de criminalidade se torna constante e permanente. Resultando no delinquente que se torna cada vez mais apartado da sociedade, de seus pares e os seus valores se divergem daquilo que é moral e aceito na sociedade. Condutas criminais passam a ser condutas “normais” diante de seus valores corrompidos ou inexistentes. É como se o delinquente pensasse: eu errei, paguei minha pena, mas, continuo sendo um criminoso e tratado como um criminoso, quais as oportunidades que vou ter? Nenhuma. E, certamente, estes estados psicológico, emocional e desestimulador irão comandar nas suas próximas formas de pensar e agir.

4. O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Previamente, são de bom grado algumas observações sobre os conceitos da Ordem Tributária, bem jurídico fundamental e protegido pelo Direito Penal, além de ser objeto material dos crimes tributários. Conforme Machado (2011, p. 328-329):

Ordem Tributária pode ser entendida como o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar (...). Assim, os crimes contra a Ordem Tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas.

Por conseguinte, pelo autor, de forma mais específica, será justamente a eficácia das normas que protegem a Ordem Tributária que será descumprida nos delitos fiscais.

De forma mais abrangente, para a teoria tributarista, o Direito Penal Tributário é um ramo do Direito Tributário, portanto, a penalização destas espécies delituosas possui origem no próprio poder tributário do Estado, já pela teoria penalista, o entendimento é o inverso, sendo o Direito Penal Tributário se refere ao Direito Penal especial.

O Brasil adotou a teoria penalista, o que significa que os delitos fiscais se submetem as normas e os princípios do Direito Penal e processual penal. O que, também, leva-se a conclusão, excluindo as peculiaridades, que o delito tributário não se diferencia do delito penal comum. Conforme explica Pinto (2001, p. 26-34), o Direito Penal Tributário é:

O conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções”, sendo certo que o adjetivo “tributário” pretende apenas dizer que as normas penais, que fazem parte da disciplina matriz, colocam sob sua tutela matéria tributária.

4.1 O bem jurídico protegido nos crimes contra a ordem tributária

Os tributos são a principal fonte de recursos para a manutenção da estrutura estatal; contribuem para uma repartição mais equitativa da riqueza nacional; por fim, corresponde a um importante instrumento de política econômica para estímulo de ações benéficas de índole econômica e social e para inibir as danosas.

No exercício de todas essas funções e de cada uma em particular, dada a sua grande importância e até indisponibilidade, o tributo caracteriza-se como um bem jurídico coletivo ou metaindividual, transcendendo o indivíduo e se dirigindo à coletividade, sendo reforçado pela tutela jurídica reforçada do direito penal.

Até na concepção liberal mínima de Estado, é a arrecadação que garante a manutenção do aparato necessário para garantir a segurança interna, a externa e o cumprimento dos contratos por parte da administração pública. A não obediência ao dever tributário tem como consequência o poder de prejudicar a existência da própria sociedade organizada tal qual a conhecemos.

Nada obstante, no Brasil, que adotou um modelo constitucional de Estado-Providência, o tributo não deve cumprir apenas o propósito fiscal de garantir uma estrutura pública enxuta, sendo suas funções de maior amplitude.

Nesse intuito, compete ao Estado prover a sociedade, em especial, os desamparados, de um conjunto de direitos sociais aptos a garantir a dignidade da pessoa humana, como saúde, educação e alimentação.

Ademais, por meio da própria incidência da norma tributária, o poder público exerce inúmeras políticas de caráter social e econômico.

Outrossim, no que tange ao princípio da essencialidade tributária, sendo instrumento de distribuição de renda e justiça que se realiza na tributação por meio da seletividade a qual isenta ou privilegia com alíquotas mais baixas os impostos incidentes sobre os bens e serviços essenciais à população e eleva tributação sobre bens supérfluos de bebidas alcoólicas e cigarros, por exemplo, tendo a finalidade de desestimular o consumo desses itens que comprometem a saúde de seus usuários.

No art. 3º da Constituição Federal, estão assentados os objetivos fundamentais da República, dentre os quais: construir uma sociedade livre justa e igualitária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; por fim, promover o bem de todos. Para cumprir cada um desses objetivos, o tributo é instrumento essencial tanto sob a destinação do gasto, onde se verifica quem irá se beneficiar da atuação estatal, quanto na dimensão da arrecadação, onde verifica quem irá prover o Estado dos recursos necessários para se conquistar os objetivos constitucionalmente estabelecidos.

O não cumprimento do dever de recolher tributos é uma violação dos próprios objetivos fundamentais da República e, assim, deveria fazer jus da mais elevada repreensão social e jurídica.

Desse modo, os delitos contra a ordem tributaria são delitos sócio-econômicos que protegem um bem jurídico difuso ou supra individual. Aqui importante destacar o surgimento da primeira questão problemática no contexto da criminalização de tais delitos, tendo em vista que a mesma encontra certa resistência por conta de uma cultura jurídica ainda assentada naquele direito penal tradicional, herdeiro do modelo de estado liberal-burguês no qual cabia a tutela penal apenas dos direitos individuais. Quaisquer outros bens mesmo que de alto valor humano não poderiam ser alvo da proteção do direito penal, posto que o “custo” deste, em geral, é ferir em maior ou maior grau a dignidade da pessoa humana.

Este é ponto fundamental, possuindo grande relevância para análise de questões técnicas, pois se ficarmos focados somente à dimensão imediata perderemos os elementos necessários para análise da antijuricidade de uma conduta *in concreto*, sendo que na área penal, é essencial delimitar se houve dano àquele bem jurídico, qual foi a amplitude do mesmo.

Dito isso, passamos a análise do bem jurídico penal tributário protegido nos crimes contra a ordem tributária, constatando tratar-se a ordem tributária de um bem jurídico com duas dimensões: a) patrimonial, o bem tutelado seria o patrimônio do Erário; b) funcional, o bem jurídico estaria constituído pelas funções precípuas do tributo: obter recursos para a manutenção e realização dos objetivos fundamentais do estado como garantir a saúde pública, a educação, a segurança, a seguridade social, dentre outros.

Em suma, vislumbra-se que o bem jurídico a ser protegido é a ordem tributária, assim compreendida como o patrimônio da Fazenda Pública, composto pelos ingressos e pelos gastos públicos essenciais ao interesse da sociedade.

4.2. Crimes contra a ordem tributária

Em 1990, com o advento da Lei n.º 8.137, restaram definidos os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, já tratados como crimes de sonegação fiscal pela Lei n.º 4.729/1965. Observando-se referida normativa, é possível verificar que há uma divisão referente ao agente do ilícito tributário. Enquanto que os artigos 1º e 2º da lei referem-se aos crimes tributários praticados por particulares, no artigo 3º estão dispostos os crimes contra a ordem tributária praticada por funcionários públicos.

Dessa forma, a referida lei traz em seu art. 1º e os crimes praticados por particulares e os que são de mesma natureza em seu art. 2º:

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

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

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

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

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

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

2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

Já em seu art. 3º, traz os crimes praticados por funcionários públicos:

3º Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

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.

Consequentemente, a definição dos crimes tributários, veio ser considerado as varias formas de evasão fiscal, seja pela ação ou omissão do agente, que tem como finalidade o não recolhimento do tributo ou o recolhimento menor que o devido.

Fica oportuno dizer que a todos os crimes tributários são aplicados os Princípios do Direito Penal, especialmente, o Princípio da Legalidade previsto no art. 5º, XXXIX, CF/88, o Princípio da Irretroatividade previsto no art. 5º, XL, CF/88, o Princípio da Pessoalidade previsto no art. 5º, XLV, CF/88 e o Princípio da ampla defesa e do contraditório previsto no art. 5º, LXVIII, CF/88.

5. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

Apesar de Estado ter o chamado *jus puniend*, que é o direito de exercer a persecução penal visando aplicar a sanção penal às pessoas que apresentarem certos desvios de conduta e infringirem a lei penal praticando algum fato tipo e ilícito, existem algumas situações em que o Estado perde esse poder frente a certas transgressões penais.

À vista disso, essas situações tem o poder de causar a extinção da punibilidade, que são os atos ou fatos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu poder-dever de punir os infratores da lei, mediante aplicação de sanção penal

Quando isso ocorre temos a chamada extinção de punibilidade, ou seja, quando o infrator por diversas situações não puder mais sofrer a sanção penal por parte do Estado.

Mesmo que haja situações, de caráter geral, estabelecidas pelo Código Penal e leis extravagantes onde o Estado não pode iniciar a persecução penal, não serão as mesmas objeto desse trabalho, o qual visa dedicar-se à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

5.1 Evolução histórica da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento está em evolução com os modelos de Estado, visto que acompanha o próprio histórico da necessidade e da forma de intervenção do Estado na ordem econômica, em virtude do cumprimento das missões que lhe são atribuídas em cada época. Por conseguinte, modela a situação legal atual.

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária foi inserida em nosso ordenamento jurídico pela Lei nº 4.357 de 16 de julho de 1964. Essa lei, entre outros assuntos, autorizava o governo a emitir títulos do Tesouro Nacional, designados "obrigações do Tesouro Nacional", ou seja, foi uma lei que tinha o intuito arrecadatório e, por tal motivo, isso foi a primeira razão de crítica ao instituto. A citada lei previa em seu artigo 11 que o não recolhimento aos cofres público dos tributos devidos dentro do prazo de 90 dias era tipificado como apropriação indébita. Por outro lado, o § 1º do artigo supracitado introduziu a extinção da punibilidade, ao prever que o fato deixaria de ser punível se os débitos fiscais tributários fossem recolhidos aos cofres públicos antes da decisão administrativa de primeira instância do Processo Administrativo. Desta forma, mesmo havendo a apropriação indébita e que tal fato fosse descoberto pela administração, ou seja, caso em que houvesse a consumação do fato típico, mesmo após iniciado o processo administrativo fiscal, bastaria a ele pagar os tributos devidos para que ficasse livre de qualquer sanção penal por parte do Estado:

§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

No próximo ano, precisamente, em 14 de julho de 1965, foi promulgada a lei nº 4.729, que estabeleceu o crime de sonegação fiscal. Os incisos do artigo 1º trouxeram um rol taxativo de fatos à época enquadrados como crimes de sonegação fiscal. Entretanto, a excepcionalidade da lei veio no art. 2º, ao ver que a pena estaria extinta se houvesse

recolhimento dos valores devidos aos cofres públicos antes de iniciada a ação fiscal própria. Nesse fito, mesmo com o cometimento do fato típico, a punibilidade se extingue, agora com o pagamento dos tributos antes de iniciado o Processo Administrativo Fiscal. Como se vê, houve uma mudança no prazo que o sujeito ativo do crime contra a ordem tributária tinha para efetuar o pagamento do tributo (antes esse era até a decisão de 1ª instância do Processo Administrativo Fiscal, agora o prazo passava a ser até o início do processo):

“Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

Tal alteração não durou por muito tempo, pois em fevereiro de 1967 foi promulgado o Decreto-Lei 157 que voltava esse prazo ao status “quo antes”, como descrito em seu artigo 18 ao estabelecer que também faria jus à extinção da punibilidade quem liquidasse os tributos devidos após a decisão da autoridade de 1ª instância:

"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".

Posteriormente, no ano de 1968, houve uma enorme anistia, pode-se assim dizer, dos crimes contra a ordem tributária cometidos contra o Imposto de Renda. Tal ato foi realizado através da Lei nº 5.498 de 9 de setembro, que previa a extinção da punibilidade dos crimes positivados pela Lei nº 4.729 para aqueles que efetuassem o pagamento do imposto devido, na sua totalidade ou apenas a 1ª parcela, se dentro do prazo de 30 dias após a publicação da referida lei. Esta lei trouxe uma novidade, sendo que desde então não era apenas o pagamento do montante integral dos débitos fiscais que tinha o condão de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, o pagamento da 1ª parcela, ou seja, o mero parcelamento extinguiria a punibilidade. Vale frisar que esta lei se aplicava apenas ao Imposto de Renda e não a qualquer tributo. Também não se aplicava ao débitos fiscais oriundos de entidades nacionais ou estrangeiras que não tinham autorização para funcionar no país, segundo o princípio do

"no olet", que estabelece que independentemente de o fato gerador do tributo ser fruto de uma transação ilegal ou legal, se houver o fato gerador, então o tributo é devido e deverá ser lançado e, portanto, recolhido aos cofres públicos:

Art. 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

Observa-se que até agora que os ordenamentos jurídicos que são pretéritos à Constituição de 1988. Já em 1990, sob a égide da nova Carta Magna em vigor, que consagra entre outros princípios o da igualdade entre as pessoas e o da proporcionalidade, foi inserida no ordenamento jurídico nacional a Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990. Tal lei revogou todos os dispositivos contrários a ela e disciplinou os crimes contra ordem tributária, econômica e contra a relação de consumo. Nesse sentido, a lei supracitada veio a positivar atos praticados contra os cofres públicos através de sonegação, apropriação e outras condutas.

Aqui temos de verificar que a Lei nº 8.137 trouxe expressamente a previsão da extinção da punibilidade nos casos das contribuições sociais, talvez isso ocorreu para não deixar dúvida alguma, haja vista que a contribuição social é sim uma espécie de tributo, bem como o são os impostos, contribuições de melhoria, taxa e empréstimo compulsório, como já consagrou a Constituição, Doutrina e Jurisprudência. Outro ponto importante foi estender tal benefício às obrigações acessórias:

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

Estava de certa forma preservado o direito do contribuinte ao acerto administrativo da relação tributária. Para o autor Machado (2007, p. 73):

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

Posteriormente, adveio a Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991 que, através do artigo 98, revogou todos os dispositivos que davam sustentação à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Então, dessa forma, foi extinguido do

nosso ordenamento jurídico o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. A partir de então, o mero pagamento dos tributos devidos pelo sujeito ativo de tais delitos não poderia mais tirar do Estado seu direito legítimo da persecução penal:

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

Entretanto, já em 1995 a Lei nº 9.249 de 26 de dezembro, em seu artigo 34, restabeleceu o instituto, ficando extinta a punibilidade se o agente promovesse o pagamento dos tributos ou contribuições sociais inclusive assessórios antes do recebimento da denúncia. Assim como previa anteriormente Lei nº 8.137.

O marco temporal para o adimplemento se alargou no decorrer das sucessivas legislações até sua completa omissão legal, ocorrida no texto da Lei nº 10.684/2003. Assim, diante da atual omissão legal sobre marco temporal para que o pagamento possibilite a despenalização dos crimes fiscais, na hipótese de não haver anterior parcelamento do débito, o STF vem se posicionando no sentido de entender que o pagamento integral com aplicação do benefício da extinção da punibilidade pode ser em qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado de decisão penal condenatória.

Os prazos de cumprimento foram ampliados por atos legislativos posteriores a ponto de sua completa omissão legal, o que foi feito no texto da Lei nº 10.684/2003. Em virtude da omissão legal existente quanto ao prazo de pagamento, o STF colocou-se na posição da possibilidade de descriminalização das infrações fiscais caso não tenha sido efetuado o parcelamento antecipado da dívida, no sentido de entender que o pagamento integral com a aplicação da extinção da punibilidade pode ocorrer a qualquer momento, mesmo após trânsito em julgado do condenado.

5.2 Extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo

Afim de aprimorarmos o que foi exposto anteriormente e definir o atual entendimento sobre o marco temporal para adimplemento tributário para extinção da punibilidade, anteriormente ficou disposto expressamente a redação do artigo 9º, §2º, da Lei nº 10.684/2003:

"Artigo 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos artigos 168-A 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."

Da leitura da norma jurídica supracitada, depreende-se que o legislador não fixou prazo em que o cumprimento da obrigação tributária e isso significaria a anulação da punição do sonegador.

Com essa lacuna legislativa, ficou firmado o julgamento do Superior Tribunal de Justiça no seguinte sentido:

"CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, §2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, §2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/2003."

(HC 362.478/SP, relator ministro JORGE MUSSI, 5ª TURMA, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017).

Com esse mesmo entendimento a Corte Superior julgou:

"CRIMINAL. HC. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. FORMAÇÃO DE QUADRILHA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. LEI 10.684/03. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. COMPROVAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. CONTINUIDADE DELITIVA. CRIME ÚNICO. QUITAÇÃO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA. NÃO DESCARACTERIZAÇÃO DO DELITO DE QUADRILHA. INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO ASSOCIATIVO. ILEGALIDADE NÃO VERIFICADA. IMPROPRIEDADE DO WRIT. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA. Hipótese na qual os pacientes foram denunciados pela suposta prática do crime previsto no artigo 1º, incisos I, II e IV, da Lei nº 8.137/90, c/c artigo 71 do Código Penal, e artigo 288 do Estatuto Repressor. Comprovado o pagamento

integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o §2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, ensejando o trancamento da ação penal, eis que extinta a punibilidade. Precedentes do STF e desta Corte. [...]

Deve ser reformado o acórdão recorrido, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada contra os pacientes apenas quanto ao crime tributário, em virtude da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito. Ordem parcialmente concedida, nos termos do voto do relator". (STJ — HC: 50157 SC 2005/0193492-0, relator: ministro GILSON DIPP, Data de Julgamento: 07/11/2006, T5 — QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJ 18.12.2006 p. 416)

Assim, com base nestas razões, parece juridicamente possível a extinção da punibilidade nos crimes fiscais previstos na Lei n 8.137/1990 quando de fato, estiver certificado o pagamento integral do débito fiscal perseguido na denúncia oferecida. Ao mesmo tempo, do ponto de vista da jurisprudência da Justiça Federal, entende-se que a nova lei deixou claro que a persecução criminal por descumprimento da ordem tributária é apenas uma forma forçar o pagamento.

Quanto a disposição legal, a Lei nº 10.684/03 regulamenta atualmente o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito nos crimes fiscais, desde que não haja parcelamento da dívida tributária, dispondo que com o pagamento integral não deve haver sanção criminal ao infrator que cometerem os atos relacionadas à supressão ou redução de tributos, previstas tanto na Lei nº 8.137/90

A partir de um estudo de caso todo o conteúdo do acórdão do STF, AP 516U/DF, STF concorda que o pagamento integral é causa absoluta de extinção da punibilidade e pode ser feito a qualquer momento tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Na decisão analisada, o principal argumento usada pelos ministros do STF é a de que a decisão política do legislativo optou por satisfazer as receitas do governo, por meio da coerção, como meio de reembolsar integralmente o imposto devido.

Neste fito, o ministro LUIZ FUX nos argumentos de sua decisão assevera:

"disposição legal que serve de fundamento à pretensão do embargante (artigo 69 da Lei nº 11.941/2009) não há qualquer restrição quanto ao momento ideal para o devedor efetuar o pagamento. Não cabe ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado, cumprindo a esta Corte observar o disposto no artigo 61, caput, do Código 1714. de Processo Penal: “Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo (SIC) de ofício”. [...] 3. 55 e 56 LUIZ FUX 1722. [...] É pertinente a observação feita pelo Ministro Sepúlveda. Pertence no julgamento do Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de dezembro de 2003: “a nova lei tornou

escancaradamente clara que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal”. 4. 66 LUIZ FUX 1986. Eu me baseei numa jurisprudência mais hodierna do Supremo, 1987. porque, realmente - e evidentemente me submeterei à decisão do Plenário 1988. -, efetivamente, a Lei nº 11.941, de 2009, dispõe que é suspensa pretensão.”

Conforme dito anteriormente, o atual entendimento do STF, o pagamento do tributo, de forma integral, a qualquer tempo, independente do recebimento da denúncia, ou se já está em grau de recurso ou não dá ensejo a extinção da punibilidade. Dito isso, o pagamento do tributo extingue a punibilidade ainda que ele seja realizado depois no trânsito em julgado, mesmo que já comece a pretensão executória do aparato judicial.

5.3 Extinção da punibilidade pelo pagamento parcelado do tributo

O parcelamento tributário não tem condão de extinguir a punibilidade, mas somente suspender a pretensão punitiva Estatal.

Segundo a lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011 em seu Art. 6º e seus §§:

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

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

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

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

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

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

O art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 define que:

“Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Nesse sentido, ainda, já decidiu o Tribunal Regional Federal da 1ª Região que a Lei 12.382/2011 é:

“norma processual administrativa de caráter penal material” e por isso “a aplicação do § 1º do artigo 83 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Lei nº 12.382/2011, somente tem aplicação nos casos de parcelamento tributário após a sua entrada em vigor, ocorrida em 28 de fevereiro de 2011” (TRF 1º R. – Acr 0033690-28.2005.4.01.3800 – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Mário César Ribeiro – Dje 12.01.2012).

Portanto, a Lei 12.382/11 aplica-se apenas aos fatos ocorridos após a sua entrada em vigor, não afetando fatos anteriores à sua vigência, mesmo que a constituição definitiva do crédito tributário ocorra depois.

Isso se deve ao fato de que uma norma processual é aquela que trata de procedimentos e atos processuais, processos técnicos. A este tipo de norma aplica-se o princípio da aplicação imediata ou *tempus regit actum*: o código processual é imediatamente aplicável aos processos em curso, sem prejuízo da validade dos procedimentos já realizados. Normas puramente criminais são aquelas que prescrevem o direito substantivo, tratando de tipos de crimes, penas, regimes, substituição de penas, etc. A esta espécie aplica-se a regra retroativa da lei mais favorável e o efeito da ultratividade da lei mais benigna.

6. ARGUMENTOS A FAVOR E CONTRA A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Apesar da importância do bem jurídico protegido e o fato de que as condutas criminosas definidas pela Lei nº 8.137/90 comprometerem fortemente o desempenho das funções do Estado, sua prática, a exemplo do que ocorre com os demais delitos de natureza econômica, não recebe, segundo alguns autores, da sociedade a mesma reprovação incidente sobre os crimes tidos por comuns, tais como furto, roubo, sequestro, etc. Isso porque, nas palavras de Hassemer (apud FERREIRA, 1996, p.45):

As formas de ação da criminalidade moderna são civis, não corre sangue, só no final, talvez, haverá um pouco de agressão. De um modo geral há colarinhos brancos, caneta, papel, assinaturas de contratos e, também, por isso os danos desse tipo de criminalidade não são visíveis

Por outro lado, a experiência no trato dos crimes contra a ordem tributária revela que, a despeito da gravidade das sanções cominadas, a impunidade de fato, é tida por alguns autores, como uma realidade no contexto nacional. Segundo os mesmos, multiplicam-se os casos de evasão fiscal sem que as autoridades encarregadas da repressão, tanto no campo fiscal quanto no âmbito penal, logrem a devida sanção àqueles

que, eximindo-se do pagamento dos tributos devidos, lesionam profundamente os cofres do Estado, levando à repartição do dano por toda a coletividade e onerando sobremaneira os contribuintes.

Para os mesmos de mesma banda, mesmo que deixássemos de lado as críticas ao instituto em comento realizadas com base na criminologia crítica, há também problemas no que se refere à dogmática penal pois o instituto atenta contra as funções preventivas das normas relativas aos crimes contra a ordem tributária, ferindo o pressuposto da prevenção geral e também especial.

A prevenção geral é quebrada, pois a extinção das penas previstas na lei pelo pagamento do tributo em qualquer momento do processo traz a certeza da impunidade estimulando a sonegação por todos os membros da sociedade. Da mesma forma também a prevenção especial é prejudicada já que não há qualquer condição impeditiva para usufruir do benefício mesmo para aqueles que já praticaram delitos do mesmo tipo. O mecanismo da reincidência, portanto, não é levado em conta em momento algum.

Os doutrinadores divergem sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento. Seguem as linhas de defesa contrárias e favoráveis, respectivamente:

Machado (2007, p.15-16) traz em sua obra alguns argumentos, em síntese:

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.

Torna-se sensato, a fim de enriquecer o tema, tecer algumas observações sobre os argumentos apresentados:

a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética - haja vista, que o princípio utilitarista que por vezes se faz o uso da ação penal como ferramenta de coação visando obrigar o contribuinte a pagar tributos sem direito de questionar a legalidade destes. Dessa forma, o estado buscaria somente satisfazer sua ganância arrecadatória, em forma de receita pública, independente de valores éticos a serem verificados, legalidade de suas ações ou danos econômicos.

A administração tributária, por vezes, causa medo e insatisfação no contribuinte por conta de sua complexidade, burocracia administrativa e insegurança jurídica gerando através de sua tirania o risco da persecução penal fazendo com que o

contribuinte se assombre de forma negativa, totalmente, sendo esse temor totalmente desconexo dos valores éticos e morais a que deveria ter a prevenção geral positiva do estado.

O atual sistema tributário impede o desenvolvimento da economia, pois traz uma carga tributária extremamente elevada que dificulta a geração de novos negócios e oportunidades, aumenta os custos das empresas, prejudica a competitividade dentro da indústria, coloca produtos nacionais em desvantagem diante de produtos importados, afasta empresas estrangeiras que querem se estabelecer no Brasil, entre outras questões.

Dessa forma, uma reforma tributária com um novo modelo de recolhimento de impostos e a facilitação da gestão de tributos ajudaria sobremaneira na facilitação do recolhimento de tributos sobre bens e serviços.

Como possível solução para essa crítica seria a ideia de criar um sistema mais simples que possibilite que as empresas vendam de forma eficiente. Coibindo, inclusive, crimes fiscais por desconhecimento e burocracia excessiva da legislação em vigor.

b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo - cumpre ressaltar que no caso dos crimes contra a ordem tributária, de caráter patrimonial, a lei confere à reparação do dano o poder de afastar a punibilidade do agente, o que se dá com o pagamento do tributo, a qualquer tempo, mesmo de forma posterior ao recebimento da denúncia. Também tendo em vista que extinção da punibilidade exerce estímulo ao não pagamento, provocando nos cidadãos o sentimento de impunidade e de maleabilidade das normas penais, já que o legislador diz que o pagamento extinguiu a possibilidade de o Estado punir determinado agente. Isso posto, somente o poder de persecução penal não é capaz de fazer com que todos paguem o tributo, faz se necessário que a fiscalização tributária seja mais eficiente, usando inclusive cruzamento de dados bancários e fiscais, ou até mesmo elevação das multas punitivas sobre os contribuintes mal pagadores.

c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros - tendo em vista que o pagamento extinguiria a punibilidade estatal, os que tivessem condições econômicas para o pagamento estariam beneficiados por essa extinção.

Assim sendo, estaria se ferindo o princípio da isonomia tributária, ou igualdade material, com o objetivo principal apresentar meios e mecanismos práticos que

sejam eficientes afim de minimizar as diferenças entre os indivíduos de uma sociedade, possibilitando uma aplicação mais justa das leis, na medida de suas desigualdades.

Neste fito isonômico, deve ser observado que a inexigibilidade de conduta diversa, nas hipóteses de não pagamento de tributo, onde há risco para a sobrevivência pessoal da empresa, se está diante do estado de necessidade, devendo ser provadas as causas da crise financeira que a ensejaram, devendo culminar na exclusão de sua culpabilidade a meu entender. Isso objetivaria tratar de forma diferenciada só desiguais que se encontram em situação desfavorável com a finalidade de manutenção do pleno emprego das atividades empresariais na economia brasileira.

Por outro lado, defende Machado (2011, p. 230-231):

Os que se manifestam favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sustentam, em síntese, que: 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.

Sobre os argumentos apresentados temos que:

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 - Neste sentido, independente dessa tutela ser na esfera penal ou administrativa, caso a norma alcance seu objetivo maior (o recebimento da exação), não há mais nenhum sentido em ser aplicado outro tipo de penalização ao contribuinte, pois ele passa a não ter nenhum tipo de dívida para com o Estado. Corroborando com tal argumento afirma Machado (2007, p.18):

A criminalização do ilícito tributário deu-se com o objetivo de compelir o contribuinte ao pagamento dos tributos. Não em razão de qualquer reprovação moral da conduta de resistência ao tributo. E sendo assim, constitui hipocrisia negar que tal criminalização tem inegável caráter utilitarista. É incoerente, portanto, recusar a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, em virtude de seu caráter utilitarista.

No caso específico dos tributos, a legislação penal nunca se prestou exatamente a suprimir a liberdade dos devedores do fisco, como se pode extrair da análise do conjunto normativo histórico sobre o tema. Nota-se dessa forma, com facilidade, que o Estado pretende apenas receber os valores que lhe são devidos.

b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pé - Além do mais, o encarceramento do contribuinte frustraria de uma vez por todas os planos estatais voltados para a recuperação de seus ativos. Por essa razão, as leis penais desempenham o papel fundamental no sentido de implantar o chamado terrorismo fiscal, no qual se inflige a pena privativa de liberdade pura e simplesmente como meio de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo ou viver sob a ameaça do cárcere.

c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo - O Direito Penal é a ultima ratio e, por conseguinte, algumas condutas não podem ser tuteladas com repreensões de maior gravidade. Há punições em outros ramos do Direito que podem sancionar as condutas contrárias aos anseios sociais, não necessitando de uma intervenção penal. O Direito Penal não pode ser utilizado para obrigar o cumprimento de todos os textos legais, até mesmo por força do princípio da fragmentariedade. Sempre que outros ramos do Direito possam ser utilizados para forçar o cidadão ao cumprimento da regra, então o Direito Penal não poderá ser usado. O fundamento para tal pensamento está no princípio da dignidade da pessoa humana.

Outro ponto a ser observado é a de que o sistema carcerário teria dupla função: punir e recuperar o indivíduo. Porém, na maioria das vezes, isso não ocorre na realidade concreta, onde os indivíduos que se encontram cumprindo a pena privativa de liberdade são submetidos a condições desumanas que ferem a sua dignidade de ser pessoa e não permitem sua ressocialização.

Os direitos humanos não são preservados e os indivíduos não têm as devidas assistências a eles asseguradas e estão constantemente com sua integridade física e moral abaladas. Existem grandes problemas como a superlotação das penitenciárias, e a falta de assistência a saúde, jurídica, moral, social, material, religiosa e educacional.

7. ARGUMENTOS SOBRE A DESCRIMINALIZAÇÃO E DESPENALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS FISCAIS

Primeiramente, é necessário distinguir as expressões descriminalização e despenalização.

A descriminalização significa a retirada formal ou de fato do âmbito da lei, ou seja, determinada conduta deixa de ser considerada crime. Através da questão da eliminação da responsabilidade pelo pagamento da dívida fiscal, há argumentos para a descriminalização dos crimes tributários.

Por outro lado, a despenalização por se tratar de atenuante de crime que não descriminaliza o crime, ou seja, não se remove o caráter de ilícito penal. Assim, eliminando a possibilidade de punir os criminosos fiscais pagando integralmente o imposto por meios legais, uma vez que mesmo que sejam considerados crimes, se evita somente que o indivíduo sofra as sanções previstas na lei.

7.1 A favor da descriminalização dos ilícitos tributários

Há quem defenda que as relações tributárias não devem ser protegidas por pela lei criminal. Nesse sentido, mostram abertamente a aplicação do direito penal exclusivamente para fins administrativos. Do ponto de vista da teoria do crime, o que muda se o pagamento é feito antes ou depois de receber a reclamação e alegar que nada mudou? Explicam que o pagamento de tributos altera a estrutura do próprio evento jurídico, retirando um elemento do tipo penalidade - "remover ou reduzir o tributo". Assim, afirmam que inexistente elemento objetivo do tipo penal, seja antes ou depois do início da ação penal, torna-se atípica a conduta, extinguindo-se dessa forma a punibilidade da conduta. Argumentam, que o puro uso político do sistema jurídico penal, como instrumento de pressão e terror, para perseguição de objetivos macroeconômicos, o que considera inadmissível em um Estado que pretende ser enxergado como Liberal e Democrático. Defendem que deve haver uma reforma na legislação penal, com descriminalização de condutas sem legitimidade penal, como os crimes fiscais. Essa corrente entende que o Direito Penal não deve tutelar relações tributárias e que deve haver descriminalização dos ilícitos tributários; ressalta existir ação própria para recuperação do crédito tributário, ou seja, execução fiscal, considerando que o Direito Administrativo deve ser usado, e punições severas de cunho administrativo devem substituir as presentes previsões de punições criminais.

7.2 Argumentos contra a despenalização na esfera tributária

Essa corrente entende que a realidade brasileira recompensa os sonegadores. No Brasil, os empresários podem calcular a viabilidade de sonegar imposto. Também é preciso destacar a concorrência desleal em relação outros quando se trata de pagar impostos, pois enquanto uns pagam outros preferem não, pois uma vez descoberta a fraude, os pagamentos de tributos são postergados, com inúmeros recursos, aguardando uma lei que traga benefícios ou mesmo o anistie.

Consideram haver falta de isonomia, pois protege aqueles que tem mais recursos econômicos para pagamento do tributo, pois caso seja descoberta a sonegação fiscal, pagam a qualquer tempo o tributo, não sendo punidos.

Há quem fraude e não pague voluntariamente o tributo mesmo tendo meios para pagá-lo a qualquer momento, pois essas pessoas têm certeza de que não serão punidas criminalmente. Porém, há quem fraude e não tenha dinheiro para pagar e vai sofrer as consequências de uma condenação em processos criminais que aumentam a desigualdade social, favorecendo até a competição injustiça entre empresas.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Inúmeros são as razões que levam as pessoas a cometer crimes. A “vantagem” de um delito muitas vezes não pode ser auferida, como pretende a teoria da prevenção geral negativa, pois depende da satisfação subjetiva que confere à alma que o perpetra. Podemos constatar, dessa forma, que ao menos a angústia é capaz de sobrelevar qualquer temor advindo das consequências do ato criminoso a serem enfrentadas. Somente quando os seres humanos aprenderem a reconhecer o outro como igual e extensão de si mesmos, e quando as leis compreenderem a complexidade da alma humana, o que pode nunca chegar a ocorrer, pois os homens, mesmo os que fazem as leis, são sempre falíveis em suas compreensões, poderemos, talvez, cogitar mecanismos para se prevenir delitos.

Por todo o exposto, parece possível concluir que o caminho mais adequado à construção de um direito penal pautado pela eficiência perpassa pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da extinção da punibilidade de crimes tributários com o mero pagamento. Demonstra ser mais adequado, em verdade, optar por soluções que, atentas à realidade, efetivamente elevem potencialmente a inconveniência (da relação custo-

benefício que demonstra ser a conduta criminosa) do delito de sonegação fiscal, elevando-se o elemento da magnitude da punição administrativa, através do aumento de multas aos que burlam de forma criminosa a lei tributária, a fim de que se diminua o índice de tributos que deixaram de ser arrecadados com a prática do referido delito.

Mesmo assim, na atual situação da economia brasileira, tem se tornado inevitável deixar de honrar os débitos tributários, cooperando para tal, a elevadíssima carga tributária que pessoas físicas e jurídicas devem arcar de forma indiscriminada, abrindo vistas, inclusive, para debates calorosos sobre o Princípio tributário do não-confisco. Consequentemente, o intuito de fraudar a Administração Pública Tributária torna-se bem nítido.

Entretanto, há os que defendem que a incongruência da política fiscal adotada por qualquer governo pode ser observada pelos crescentes índices de sonegação, tanto no âmbito das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas. A grande maioria dos devedores não se entrega à inadimplência por opção, mas por nítida incapacidade financeira.

Há também de se observar, que por vezes se faz o uso da ação penal como ferramenta de coação visando obrigar o contribuinte a pagar tributos sem direito de questionar a legalidade destes.

Na mesma perspectiva, a insegurança jurídica proporcionada e o risco da persecução penal em razão de divergências interpretativas da legislação tributária são fatores que assombram negativamente investidores e executivos estrangeiros. Às vezes até determinam a escolha de outro país para investir, provocando a fuga de capitais no país e o aumento do desemprego.

A política criminal, que tem o direito penal como um instrumento, deve atuar de forma equilibrada em tempos modernos. Na forma como se apresenta, atinge, entre outras, a função social da empresa, seus funcionários, a continuação de suas atividades e a manutenção da arrecadação pelo Estado-fisco, em uma verdadeira autofagia estatal.

Outros meios menos danosos necessitam ser analisados para uma remodelação do sistema penal tributário, pois não se trata da sua simplificação, mas também da redução da quantidade de tributos, caso pretenda-se realmente uma mudança de forma

considerável para um sistema aprimorado, visando uma política criminal que faça jus ao direito contemporâneo.

Sabemos que há muito tempo que se pensa em uma reforma também do direito penal tributário, apenas defendemos ser a hora certa de uma profunda discussão em razão de uma realidade totalmente nova. Deve-se olhar para as inovações tecnológicas atuais e suas consequências futuras.

Há que se observar que os problemas econômicos decorrentes da conjuntura internacional com pouco ou nenhum alinhamento entre governos federal, estadual coloca pequenos empresários em situação de insolvência de forma abrupta. Na pandemia (COVID 19), toda a situação inegavelmente amarrrou as mãos dos empresários, que, prejudicar em manter suas empresas, viram-se forçados a deixar de pagar impostos para manter a própria subsistência.

Caso não haja mudanças significativas sobre como o Estado-fisco tratará as questões aqui apontadas, inevitavelmente terá de se recorrer a instrumentos não democráticos, que ferem a dignidade humana, intensificando e aumentando a supervisão sobre o contribuinte, devassando sua vida privada e amplificando a criação de leis penais.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual São Paulo: Saraiva: 2006.
- BARAK, Gregg. **The Routledge International Handbook of the Crimes of the Powerful**. New York: Routledge, 2015.
- BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do direito penal**. 3 ed. Rio de Janeiro: Revan, 2002.
- BLUMENSTEIN, Ernst. **Sistema di Diritto delle Imposte**, trad. italiana, Ed. Giuffrè: 1954.
- BLUMENSTEIN, Ernest. Apud BUJANDA, Fernando Sainz. **Sistema de Derecho Financiero**: introduccion. Volumen Segundo. Madri: Facultad de derecho de La Universidad Complutense,1985.
- BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Código Tributário**. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário** : 21. ed. São Paulo : Saraiva, 2009).
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, Rio de Janeiro, 9 ed., Forense 2008.
- FERREIRA, Roberto dos Santos. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. v. 8, p. 45, s/d.
- FISCHER Douglas, **Delinquência econômica e estado social e democrático de direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- FONROUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1962, vol. 1)
- HASSEMER. Winfried. **Introdução aos fundamentos do direito penal**. 2ª.Ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2005.
- HASSEMER, Wilfried. **Perspectivas de uma moderna política criminal**. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo,1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 31ª edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo, Malheiros: 2010.

MACHADO, Hugo de Britto. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Extinção do crédito e extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, 2007.

PINTO, Emerson de Lima. **A criminalidade econômica - tributaria. A (des) ordem da lei e a lei da (des) ordem**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SUTHERLAND, Edwin H. White Collar Criminality, American Sociological Review, v. 5, n. 1. 1940. Em português: SUTHERLAND, Edwin. **A criminalidade de colarinho branco**. Trad. Lucas Minorelli. Revista Eletrônica de Direito Penal e Política Criminal UFRGS.. Disponível em: <<http://seer.ufrgs.br/index.php/redppc/article/view/56251>>.