



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

**ALUÍSIO AUGUSTO RIBEIRO**

**SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO  
PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**FORTALEZA**

**2015**

**ALUÍSIO AUGUSTO RIBEIRO**

**SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO  
PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

**Monografia apresentada ao Departamento  
de Direito de Público da Faculdade de  
Direito da Universidade Federal do Ceará,  
como requisito parcial para a obtenção do  
Título de Bacharel em Direito.  
Área de concentração: Direito Penal e  
Direito Tributário**

**Orientador: Prof. Me. RAUL CARNEIRO  
NEPOMUCENO**

**FORTALEZA**

**2015**

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

- 
- R484s      Ribeiro, Aluísio Augusto.  
              Sobre a extinção da punibilidade dos crimes tributados pelo pagamento do crédito tributário /  
Aluísio Augusto Ribeiro. – 2015.  
              58 f. ; 30 cm.
- Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de  
Direito, Fortaleza, 2015.  
              Área de Concentração: Direito Penal e Direito Tributário.  
              Orientação: Prof. Me. Raul Carneiro Nepomuceno.
1. Crime fiscal. 2. Crédito tributário - Brasil. 3. Princípio da insignificância. 4. Direito penal -  
Brasil. I. Nepomuceno, Raul Carneiro (orient.). II. Universidade Federal do Ceará – Graduação em  
Direito. III. Título.

**ALUÍSIO AUGUSTO RIBEIRO**

**SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO  
PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao Departamento de  
Direito de Público da Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Ceará, como requisito  
parcial para a obtenção do Título de Bacharel  
em Direito.

Área de concentração: Direito Penal e Direito  
Tributário

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

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Prof. Me. Raul Carneiro Nepomuceno (Orientador)**  
**Universidade Federal do Ceará (UFC)**

---

**Prof. Dr. Carlos César Souza Cintra**  
**Universidade Federal do Ceará (UFC)**

---

**Prof. Dr. Francisco de Araújo Macedo Filho**  
**Universidade Federal do Ceará (UFC)**

À minha mulher, Ivana, e aos meus filhos, Felipe e Leonardo, pela compreensão da minha necessidade de tantas horas de dedicação aos estudos para alcançar tão sonhada formação universitária de Bacharel em Direito.

## AGRADECIMENTOS

À Universidade Federal do Ceará, instituição centenária que acolhe sonhos que se tornam realidades.

Aos professores do Curso de Direito, especialmente àqueles que sabem transmitir não só o conhecimento técnico-científico, mas que também incentivam os alunos na busca de uma atuação ética na vida, tanto profissional quanto interpessoal.

Em especial, agradeço aos professores da área de Direito Penal, área de estudo que mais me aproximei, talvez porque envolto na seriedade e compromisso dispensados por eles (Professores Raul Nepomuceno, Lino Menezes e Samuel Arruda), e, de igual modo, aos Professores da área de Direito Tributário (Francisco Macedo e Carlos Cintra), componentes da banca examinadora, pela maneira simples e empolgante de apresentarem matérias tão singulares e intrigantes.

Por fim, agradeço à minha mãe, que sempre me incentivou e que tento me espelhar na sua percepção moral e ética, bem como agradeço ao meu pai (*in memoriam*), conquanto não mais presente neste plano para acompanhar esta sonhada conquista.

## RESUMO

A extinção da punibilidade dos agentes que praticam condutas tipificadas como crimes tributários pode também se dá pelo pagamento do tributo, condição esta excepcional e como acréscimo específico ao rol das causas extintivas elencadas no art. 107 do Código Penal. Tanto a primeira Lei especial que disciplinou a matéria relativa aos crimes tributários, conhecida com Lei de Sonegação Fiscal – Lei nº 4.729/1965, quanto à atual Lei em vigor, Leis dos Crimes Tributários – Lei nº 8.137/1990, trouxeram em seu texto original a condição da extinção da punibilidade desses crimes pelo pagamento do tributo devido. Aliás, de igual modo, os crimes insertos no Código Penal referentes à matéria fiscal. Entretanto, diversas foram as modificações normativas que alteraram de alguma forma a sua aplicação, quer condicionando o pagamento prévio à instauração do procedimento investigatório quer ao recebimento da denúncia, ou ainda, relacionando-a à definitiva constituição do tributo devido. Certo é que ao longo das últimas cinco décadas a extinção da punibilidade desses crimes sofreu alterações, que ora trazemos como ponto essencial da presente pesquisa, à luz dos diversos institutos consagrados, tanto pela doutrina como pela jurisprudência, nas áreas dos Direitos Penal e Tributário, especialmente o princípio da insignificância. Ressaltam-se, também, projetos de leis em tramitação que ainda podem alterar a sua aplicação, notadamente a proposta de reforma do Código Penal e, singularmente, o Projeto de Repatriação dos Bens do Exterior. Assim, realiza-se a análise da conturbação legislativa e da perda da oportunidade de se uniformizar um entendimento para consagrar o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo constituído.

Palavras-chave: Crimes tributários. Extinção da punibilidade. Princípio da insignificância tributária. Reforma do Código Penal.

## RESUMÉE

L'extinction de la punition des agents qui pratique des conduites typifiées en tant que crimes tributaires peut aussi se faire par le paiement de la taxe, condition exceptionnelle et élément spécifique ajouté dans la série de causes extinctives énumérés dans l'Article 107 du Code Pénal. Aussi bien la première loi spéciale qui a discipliné la matière relative aux crimes tributaires, connue comme la Loi de Dissimulation Fiscale – Loi n° 4.729/1965, que l'actuelle loi en vigueur, Loi des Crimes Tributaires – Loi n° 8.137/1990, ont apporté, dans leurs textes originaux, la condition de l'extinction de la punition de ces crimes par le paiement de la taxe due, comme d'ailleurs et de la même façon, des crimes incluses dans le Code Pénal concernant la matière fiscale. Néanmoins, il y a eu plusieurs modifications normatives qui ont changé d'une façon ou de l'autre leurs applications, soit en conditionnant le paiement anticipé à l'instauration de la procédure d'investigation, soit dans la réception de la dénonce, ou alors, en les mettant en relation avec la constitution de la taxe due. C'est certain que tout au long des dernières cinq décennies, l'extinction de la punition de ces crimes a subi des modifications, lesquelles nous apportons maintenant en tant que point essentiel de cette recherche, éclairé par les différentes institutions reconnues aussi bien par la doctrine que par la jurisprudence, dans les domaines du Droit Pénal et Tributaire, notamment le principe de l'insignifiance. Aussi, les projets de loi en déroulement pouvant encore les altérer sont mis en évidence, notamment la proposition de réforme du Code Pénal, et, singulièrement, le Projet d'Expatriation des Biens à l'Extérieur. Ainsi, on réalise une analyse sur le bouleversement législatif et sur la perte de l'opportunité d'uniformiser une entente pour consacrer l'institut de l'extinction de la punition par le paiement de la taxe constituée.

Mots-clés : Crimes tributaires. Extinction de la punition. Principe de l'insignifiance tributaire. Réforme du Code Pénal.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>09</b>
<b>2</b>	<b>CONCEITOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS AO ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>11</b>
2.1	Teoria do crime.....	11
2.1.1	Infração penal – Crime e espécies de penas.....	11
2.1.2	Por que punir?.....	14
2.1.3	Garantismo penal.....	15
2.1.4	Finalidade da pena.....	17
2.1.5	A prisão como pena.....	19
2.1.6	Descriminalização e despenalização.....	20
2.1.7	Arrependimento posterior e a reparação do dano.....	21
2.1.8	A extinção da punibilidade – art. 107 do CP.....	22
2.2	Conceitos fundamentais do ilícito tributário.....	23
2.2.1	Crédito tributário.....	24
2.2.2	Condição objetiva de punibilidade.....	25
2.2.3	Procedimento Administrativo Fiscal - PAF.....	28
2.2.4	Transação em matéria tributária e transação penal tributária.....	30
2.2.5	Efeitos do parcelamento e do pagamento integral do crédito tributário.....	32
<b>3.</b>	<b>EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....</b>	<b>34</b>
3.1	Aspectos históricos da Lei de Sonegação Fiscal – Lei nº 4.729/65.....	34
3.2	Crimes tributários - Lei nº 8.137/1990 e o Código Penal.....	36
3.3	Aspectos históricos da Lei dos Crimes Tributários – Lei nº 8.137/90.....	39
<b>4</b>	<b>O DESCOMPASSO LEGISLATIVO.....</b>	<b>42</b>
4.1	O princípio da insignificância e os crimes tributários.....	43
4.2	Acordo de Leniência – Lei nº 12.529/2011.....	45
4.3	O projeto do novo Código Penal.....	46
4.4	Tributação de Bens no Exterior – PL nº 2.960/2015.....	48
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>49</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>51</b>
	<b>ANEXO A – ANTEPROJETO DE CÓDIGO PENAL (parcial).....</b>	<b>53</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O Estado tem o poder-dever de punir o cidadão que pratique qualquer conduta tipificada como infração penal no nosso ordenamento jurídico, desde que estejam presentes a antijuridicidade e a culpabilidade. Nos casos em que essa conduta seja passível de ferir esse ordenamento, atingindo um bem jurídico relevante, tem o Estado, à sua disposição, todos os meios necessários para aplicar a devida sanção. O legislador, ao instituir a norma penal incriminadora, estabelece o próprio direito de punir em abstrato (*jus puniendi*), tendo o Estado como seu único titular.

No campo do Direito Penal, que é, por sua vez, a *ultima ratio* dentre todos os ramos do Direito, temos vários princípios que limitam o poder punitivo do Estado, para que este o exerça dentro de certos parâmetros, principalmente em observância aos superiores princípios constitucionais, tais como o do devido processo legal, o da ampla defesa e do contraditório.

Cabe ao Estado, portanto, o dever de corrigir a conduta delitiva dos indivíduos que se desarmonizam com o convívio social.

Entretanto, este poder-dever também tem que se curvar à própria Lei, que poderá eleger causas extintivas deste direito punitivo, impondo limites ao próprio Estado para sua atuação.

A extinção deste direito de punir, ou extinção da punibilidade – matéria de Direito Penal – está inserida no Título VIII da parte geral do Código Penal brasileiro, especificamente no art. 107, que elenca um rol exemplificativo (*numerus clausus*) de causas extintivas – aplicadas a todas as infrações penais do ordenamento jurídico brasileiro, salvo para os crimes militares, que têm legislação específica (art. 123 do Código Penal Militar). Ademais, o próprio Código Penal admite outras situações de extinção da punibilidade, para casos especiais, como no caso de peculato culposo, quando o agente, antes do trânsito em julgado da sentença, repara o dano (art. 312, § 3º, do CP).

Algumas leis penais extravagantes admitem situações diversas do art. 107 do CP, pelas quais também se aplica a extinção da punibilidade do agente diante da conduta delituosa por ele praticada.

Entretanto, restringir-nos-emos ao estudo dos aspectos da legalidade da extinção da punibilidade referentes aos crimes contra a ordem tributária, especificamente os listados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, sob o pálio da

evolução temporal deste instituto jurídico, uma vez que o pagamento integral do crédito tributário, ou até o parcelamento, também promove a aludida extinção da punibilidade do agente que praticou a conduta tipificada como crime.

Em contraponto, nas diversas situações em que ocorre a consumação ou tentativa do crime, a reparação do dano não deveria apenas incidir sobre a redução da sanção penal, como se infere da leitura do art. 16 do CP? Há proporcionalidade da benesse da extinção da punibilidade para estes crimes tributários quando comparada às demais infrações penais com lesividade mínima?

Há uma lei clara sobre a atual situação da extinção da punibilidade para os crimes tributários?

O presente trabalho trata da questão da extinção da punibilidade dos crimes tributários quando realizado o pagamento do respectivo tributo, mesmo que reste plenamente caracteriza a infração à lei (penal), uma vez que esta modalidade de extinção se mostrou oscilante ao longo do tempo, a depender das leis que regem a matéria.

No primeiro capítulo desta pesquisa, discorreremos sobre uma série de conceitos e termos mais relevantes para o tratamento da questão, ora nos socorrendo do Direito Penal ora do Direito Tributário.

No segundo capítulo, percorremos o aspecto histórico das principais modificações referentes a este tipo de extinção, reportando-nos às duas principais leis que regem aludidos crimes (Lei nº 4.729/1965 e Lei nº 8.137/1990).

Na terceira parte da pesquisa, procuramos enfocar algumas leis ou projetos de lei que, de alguma forma, interferem na extinção da punibilidade de crimes tributários, ou correlatos, bem como uma situação específica (princípio da insignificância) que traz ao estudo a clara divergência na aplicação da lei.

Para finalizar, após percorrer a trilha deste intrigante instituto que envolve, por um lado, duas áreas do Direito e, de outro, questões que se relacionam a interesses patrimoniais do Estado, apresentamos as considerações conclusivas.

## 2. CONCEITOS JURÍDICOS FUNDAMENTAIS RELACIONADOS AO ILÍCITO PENAL TRIBUTÁRIO

Inicialmente, para qualquer análise de um instituto jurídico, no caso a extinção da punibilidade, entendemos como relevante o estudo e a compreensão dos princípios fundamentais e informadores do sistema jurídico em que aquele está inserido.

Certos disso, inicialmente faremos um apanhado teórico e necessário para melhor compreendê-lo, imiscuindo-se nos dois ramos do Direito pertinente à matéria: Direito Penal e Direito Tributário.

### 2.1 Teoria do crime

Quanto ao aspecto do ilícito penal, relevante é um breve percurso no sistema penal brasileiro, desde a análise de alguns conceitos inseridos como normas gerais até certas peculiaridades que influem mais diretamente na própria análise do crime em si, da relevância penal da conduta eleita como delito e a real necessidade de punição.

#### 2.1.1 Infração penal: Crime e espécies de penas

Segundo Nucci<sup>1</sup>, o crime pode ser observado sob três prismas distintos: conceito material, formal e analítico. O conceito material se traduz na concepção da sociedade sobre o que pode e deve ser proibido, mediante a aplicação de sanção penal. O conceito formal se reveste da concepção do direito acerca do delito, constituindo a conduta proibida por lei, sob ameaça de aplicação de pena, numa visão legislativa do fenômeno. Por fim, o conceito analítico representa a concepção da ciência do direito, correspondendo ao conceito formal fragmentado em elementos que propiciam o melhor entendimento de sua abrangência.

Quanto ao conceito analítico, onde se encontram as maiores divergências doutrinárias, Nucci sedimenta em sua referida obra (p. 121):

e) um *fato típico, antijurídico e culpável*. Nesta corrente, que é majoritária no Brasil e no exterior, e com a qual concordamos, dividem-se finalistas [...] e causalistas [...], além daqueles que são adeptos da teoria social da ação, propondo-se a ser uma tentativa de ajuste, num só quadro, dos principais aspectos do causalismo e do finalismo...

O mais importante, nesse contexto, é perceber que a estrutura analítica do crime não

---

1 NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal. 10ª ed. Revista, ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 120-121.

se liga necessariamente à adoção da concepção finalista, causalista ou social da ação delituosa.

Portanto, seguindo essa corrente doutrinária, que é a majoritária, a teoria tripartite define o crime com um fato típico, antijurídico e culpável, sendo que a conduta tipificada em lei possui um preceito secundário correspondente, que se traduz em uma sanção a ser aplicada ao agente infrator.

Para a aplicação da devida sanção, nos termos do art. 32 do Código Penal<sup>2</sup>, as espécies de pena são: privativa de liberdade; restritivas de direito e de multa, sendo a pena de multa revertida ao Fundo Penitenciário Nacional. Não obstante, a condenação tem também como um de seus efeitos tornar certa a obrigação de indenizar o dano causado pelo crime (art. 91, I, do CP).

Já as penas restritivas de direito são autônomas e, quando atendidos os requisitos legais, substituem as sanções privativas de liberdade (art. 43 do CP), que se resumem em: prestação pecuniária; perda de bens e valores; prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas, interdição temporária de direitos e limitação de fim de semana.

Por sua vez, a prestação pecuniária consiste no pagamento de dinheiro à vítima, a seus dependentes (sucessores) ou a entidade pública ou privada com destinação social, nos termos do § 1º do art. 45 do CP.

A perda de bens e valores refere-se ao patrimônio do condenado, em favor do Fundo Penitenciário Nacional, considerando como teto o montante do prejuízo causado ou o valor auferido pela prática do delito (§ 3º do art. 45).

Ressalte-se que poderá ocorrer a reversão das penas restritivas de direitos em privativa de liberdade quando ocorrer o descumprimento injustificado da restrição imposta (§ 4º do art.44). Esse descumprimento injustificado se traduz em uma nova oportunidade para o infrator que, devidamente intimado, poderá voltar a cumprir aquelas obrigações impostas anteriormente.

Ainda segundo Nucci, a prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas e a interdição temporária de direitos representam, respectivamente, a melhor sanção substitutiva e a mais autêntica, conforme se vê no seguinte trecho (Obra citada, p. 381):

A prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas é a atribuição de tarefas gratuitas ao condenado junto a entidades assistenciais, hospitais, orfanatos e outros estabelecimentos similares, em programas comunitários ou estatais. Trata-se,

---

<sup>2</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado)>. Acesso em 15 nov. 2015.

em nosso entender, da melhor sanção penal substitutiva da pena privativa de liberdade, pois obriga o autor de crime a reparar o dano causado através de seu trabalho, reeducando-se, enquanto cumpre pena. Nesse sentido, nota-se a lição de Paul de Cant: “A ideia de fazer um delinquente executar um trabalho ‘reparador’ em benefício da comunidade tem sido frequentemente expressa nestes últimos anos. O fato mais admirável é que parece que Beccaria já havia pensado em uma pena dessa natureza ao escrever, no século XVIII, que ‘a pena mais oportuna será somente aquela espécie de servidão que seja justa, quer dizer, a servidão temporária que põe o trabalho e a pessoa do culpado a serviço da sociedade, porque este estado de dependência total é a reparação do injusto despotismo exercido por ele em violação ao pacto social’” (O trabalho em benefício da comunidade: uma pena de substituição? p. 47).

A interdição temporária de direitos é a mais autêntica pena restritiva de direitos, pois tem por finalidade impedir o exercício de determinada função ou atividade por um período determinado, como forma de punir o agente de crime relacionado à referida função ou atividade proibida, frequentar determinados lugares ou inscrever-se em concurso, avaliação ou exame públicos.

Quanto às penas restritivas de direito, considerando o caráter substitutivo da privação de liberdade, há exceções no nosso sistema jurídico-penal atual, a saber: art. 292 do Código de Trânsito Brasileiro - CTB (Lei nº 9.503/97)<sup>3</sup>, que possibilita a aplicação de penas restritivas como penalidade principal, isolada ou cumulativa com outras penalidades, e o art. 28 da Lei de Drogas (Lei nº 11.343/2006)<sup>4</sup>, que não há sequer cominação de sanção privativa de liberdade.

Observe-se também que as infrações de menor potencial ofensivo estão sujeitas à Lei 9.099/95<sup>5</sup>, a qual objetiva a reparação dos danos sofridos pela vítima e a aplicação de pena não privativa de liberdade (art. 62), bem como prima pela transação penal (art. 72) e pela suspensão do processo (art. 89).

Portanto, os crimes tributários constantes do art. 2º da Lei 8.137/90<sup>6</sup>, cuja sanção penal varia de 06 (seis) meses a 02 (dois) anos, estão sujeitos a esta lei especial. Por conseguinte, permite-se que, numa fase preambular ao processo criminal, ocorra a transação penal, extinguindo-se a punibilidade do infrator.

É como alguns tribunais pátrios<sup>7</sup> vêm decidindo sobre a matéria, pelo que se constata que é perfeitamente cabível a aplicação da transação penal para os crimes cujas condutas se enquadram no tipo previsto no art. 2º da Lei nº 8.137/1990, uma vez que são considerados crimes formais, ou seja, o resultado da redução ou supressão do tributo é mero

<sup>3</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9503.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9503.htm)>. Acesso em 15 nov. 2015.

<sup>4</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2006/lei/11343.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/11343.htm)>. Acesso em 15 nov. 2015.

<sup>5</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9099.htm)>. Acesso em 15 nov. 2015.

<sup>6</sup> Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm)>. Acesso em 15 nov. 2015.

<sup>7</sup> BRASIL. TRF – 3ª Região. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22477532/apelacao-criminal-acr-2741-sp-0002741-1620034036102-trf3>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

exaurimento do delito.

### 2.1.2 Por que punir?

Grande questionamento surgido ao longo dos séculos, notadamente a partir dos ideais iluministas surgidos no início do séc. XVI, é a motivação da punição oriunda do poder de império do soberano, que sofreu intensa modificação com a queda dos Estados monárquicos, sobretudo na França.

Um dos expoentes foi o iluminista Marquês de Beccaria<sup>8</sup>, o qual ilustra que a pena tem origem no contrato social e o direito de punir nasce não somente da usurpação do direito alheio, mas também do próprio direito (dever), como se extrai do trecho de sua obra, pelo qual os homens,

cansados de só viver no meio de temores e de encontrar inimigos por toda parte, fatigados de uma liberdade que a incerteza de conservá-la tornava inútil, sacrificaram uma parte dela para gozar do resto com mais segurança.

[...]

Não bastava, porém, ter formado esse depósito; era preciso protegê-lo contra as usurpações de cada particular, pois tal é a tendência do homem para o despotismo, que ele procura sem cessar, não só retirar da massa comum sua porção de liberdade, mas ainda usurpar a dos outros.

Eram necessários meios sensíveis e bastante poderosos para comprimir esse espírito despótico, que logo tornou a mergulhar a sociedade no seu antigo caos. Esses meios foram as penas estabelecidas contra os infratores das leis.

Beccaria ressalta ainda que a necessidade do homem de garantir a segurança (proteção) da lei o constringe a ceder parte de sua liberdade, conquanto implique na constante intenção de reduzir sua própria porção. Explica que o conjunto dessas pequenas restrições de liberdade é o fundamento do direito de punir.

Outro autor, Leonardo Sica<sup>9</sup>, também discorre sobre o “por que punir” (*apud* Ferrajoli)<sup>10</sup>:

Ferrajoli, em suas constantes e aprofundadas pesquisas do “por que punir”, estabelece a pena como uma aflição necessária, a ser minimizada e racionalizada. Buscando uma justificação para a imposição de sofrimento por meio da pena, o autor, sempre fiel aos ideais de humanidade e dignidade, concluiu que a inflicção da pena é um mal necessário como *negazione dela vindetta*, isto é, para minimizar a

8 BECCARIA, Cesare. DOS DELITOS E DAS PENAS – Edição Ridendo Castigat Mores. Versão para eBook. BooksBrasil.com Versão Digital. Disponível em: <[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_08/e-books/dos\\_delitos\\_e\\_das\\_penas.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_08/e-books/dos_delitos_e_das_penas.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015. p. 09-10.

9 SICA, Leonardo. Direito Penal de Emergência e Alternativas à Prisão. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 35-36.

<sup>10</sup> FERRAJOLI, Luigi. Il diritto penale mínimo. Dei delitti e dele pene, ano III, n.3, Nápoles: Scientifiche Italiane, 1985. p. 503.

reação punitiva violenta e garantir, de um lado, os direitos fundamentais e o menor malefício ao desviante e, de outro, a tutela dos direitos fundamentais de todos (desviantes e não-desviantes), protegendo aqueles bens considerados vitais à coletividade.

Assim, Ferrajoli procura afastar da pena o sentido de necessidade moral, por meio de uma necessidade jurídica racionalmente concebida. Mesmo dentro da perspectiva de mínima violência punitiva, porém, acaba por revalorizar sua natureza aflitiva e a necessidade de sua aplicação, como o “dever ser” do Direito Penal.

Acrescenta que a pena aflitiva advém de um dos períodos de maior emergência repressiva, caracterizada pelo início do século XVIII, e que continua significando imposição de sofrimento, embora tenham sido abandonadas as penas cruéis.

Por fim, ressalta que a privação de liberdade passou a ocupar o centro do aparelho punitivo do Estado, como manifestação do controle social penal para garantir a mínima coercibilidade do Direito. Entretanto, entende que essa coerção se traduza em intervenção mínima, como correta representação para o Estado de Direito pluralista e democrata.

### 2.1.3 Garantismo penal

Luigi Ferrajoli, em sua Obra *Direito e Razão – Teoria do Garantismo Penal*<sup>11</sup> – utiliza-se dos dez axiomas da tradição escolástica – pensamento jusnaturalista dos sécs. XVII e XVIII, a saber: 1. Nulla poena sine crimine; 2. Nullum crimen sine lege; 3. Nulla lex (poenalis) sine necessitate; 4. Nulla necessitates sine injuria; 5. Nulla injuria sine actione; 6. Nulla actio sine culpa; 7. Nulla culpa sine judicio; 8. Nullum judicium sine accusatione; 9. Nullum accusatio sine probatione; 10. Nulla probatio sine defensione, que, de certo modo, definem o modelo garantista de direito ou de responsabilidade penal e que foram adotados como princípios políticos, morais ou naturais de limitação do poder estatal.

Foram estes princípios incorporados nas modernas constituições e/ou codificações dos ordenamentos jurídicos dos hoje chamados Estados de Direito, os quais designam requisitos e/ou condições para a efetividade das garantias materiais ou processuais penais, expressas por: delito, lei, necessidade, ofensa, ação e culpabilidade.

Ferrajoli denomina-os como princípios axiológicos fundamentais, sendo o axioma de nº 3 - Nulla lex (poenalis) sine necessitate - o que interessa para a presente pesquisa, que representa o princípio da necessidade ou da economia do Direito Penal, incorrendo nos princípios da proporcionalidade e da intervenção mínima.

---

11 FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal*; Prefácio da 1ª ed. italiana, Norberto Bobbio. – 3ª ed. ver. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010. p. 91.

O princípio da necessidade tenta estabelecer uma relação de sanção penal mínima e necessária, como forma de retribuição do delito praticado, concatenada com o respeito à pessoa. Representa o traço mais característico do movimento penal reformador desenvolvido pelos iluministas dos sécs. XVII e XVIII.

É como se vê no art. 8º da Declaração de 1789<sup>12</sup> e copiado para diferentes ordenamentos estatais do leste europeu, irradiando-se para outros Estados de Direito:

Artigo 8º- A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias, e ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada.

Porém, para se chegar a uma pena mínima necessária, deve ser ter em mente que “a vantagem do delito não deve superar a desvantagem da pena” (Obra citada, p. 367), relatada por ele como mais facilmente aplicável para penas pecuniárias.

Entretanto, entende que a pena privativa de liberdade, como forma de prevenção do delito, não alcançou seu desiderato, impondo, sim, um caráter criminógeno das prisões, que funcionam como verdadeiras escolas de delinquência e de recrutamento pelas organizações criminosas.

Ressalta que o grau de dureza tolerável das penas está estritamente ligado ao grau de desenvolvimento cultural da sociedade, que, a longo prazo, tende à supressão da própria prisão e, noutro sentido, a curto e médio prazo, indica uma redução drástica do tempo de duração legal da prisão e abolição do caráter perpétuo.

Acrescenta que a aflição corporal a que está sujeita o condenado é bem inferior à aflição psicológica, esta marcada por diversos aspectos mais contundentes: a solidão; o isolamento; a sujeição disciplinar; a perda da sociabilidade e da afetividade, que, no conjunto, refletem a perda da identidade daquele.

Ainda sobre a necessidade da pena, complementa que a prevenção geral dos delitos deve ser alcançada pelas funções de polícia do Estado (*latu sensu*) em preterição à ameaça das penas, especialmente quando a lesão ao bem jurídico possa ser qualificada como ilícito jurídico (civil ou administrativo).

Sobre a tutela penal do bem jurídico, ressalta que “nenhum bem justifica uma proteção penal se o seu valor não é maior do que o dos bens privados pela pena” (Obra citada, p. 433), por entender que a intervenção penal punitiva é uma técnica de controle social

---

<sup>12</sup> Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789. Disponível em: <[http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/legislacao/direitoshumanos/declar\\_dir\\_homem\\_cidadao.pdf](http://pfdc.pgr.mpf.mp.br/legislacao/direitoshumanos/declar_dir_homem_cidadao.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

gravosa demais, por atingir direitos reconhecidamente fundamentais como a liberdade e a dignidade das pessoas, não devendo o Estado eleger bens jurídicos lastreados em interesses e vontades próprias.

É nesse sentido que as condutas referentes aos crimes tributários eleitos pelo legislador brasileiro devem se pautar em bens jurídicos que realmente representem interesses de toda a comunidade, como adiante será demonstrado em tópico específico da área do Direito Tributário.

Como alternativas às penas de prisão, entende que as penas restritivas de direito devem ser consideradas, por iniciativa legislativa, como penas principais a serem cominadas à sanção penal.

No caso do ordenamento brasileiro, como anteriormente comentado, a única exceção consiste no art. 292 do CTB, em que há a possibilidade de aplicação direta da pena restritiva de direitos.

Diante destas considerações, há que se repensar a relevância penal do fato para, a partir de então, reavaliar-se a necessidade da intervenção do Direito Penal, que somente deve atuar como remédio extremo, devendo o Estado fortalecer suas instituições com a finalidade de se estabelecerem políticas extrapenais capazes de proteção desses mesmos bens que a norma penal visaria tutelar.

Infelizmente, o Estado brasileiro ainda peca em atribuir condutas que poderiam facilmente ser objeto de controle por parte de instituições fortes, deixando de servirem como meio coercitivo para satisfação de interesses meramente patrimoniais, no caso, as condutas descritas nos tipos penais da Lei nº 8.137/1990.

#### **2.1.4 Finalidade da pena**

Segundo Nucci (Obra citada, p. 337), a pena tem como finalidade a retribuição do delito perpetrado e a prevenção a novos crimes, e tem como características: o castigo, a intimidação ou reafirmação do Direito Penal, o recolhimento do infrator e a devida ressocialização.

Assim, o Direito Penal, que tem como função primordial a garantia de uma existência pacífica, livre e socialmente segura para os cidadãos, utiliza também como ferramenta de coação a punição, que representa retribuição e prevenção do delito, para assegurar a tutela do bem jurídico eleito pelo legislador.

Ademais, essa função só será eficaz quando existir a certeza de sua força coercitiva e real execução, acaso não sejam eficazes outras medidas político-sociais de menor impacto na esfera privativa das pessoas.

Como condição precedente, para garantia deste *jus puniendi*, o Estado detém o poder do controle social, que deve pautar-se tanto na orientação dos comportamentos quanto na resolução de conflitos, com objetivo de prevenir as condutas desviantes e evitar futuras punições.

Entretanto, como este padrão de comportamento é oriundo do próprio controle social do Estado, é necessário que as normas de conduta impostas sejam gerais e abstratas, atingindo a todos indiscriminadamente, ou seja, que ocorra a igualdade abstrata perante a lei. Caso contrário, haverá uma seletividade de perpetuação das desigualdades e a imposição de valores culturais pelas classes dominantes, findando na regulação de interesses grupais.

Nessa situação, estaríamos diante da seletividade do sistema jurídico-penal que, no caso do Brasil, se entremostra em sua inteira realidade. É como aponta o Relatório Final da Comissão Parlamentar de Inquérito<sup>13</sup> que investigou a situação do sistema penitenciário brasileiro no ano de 1993: 61% são negros ou pardos e 67% não concluíram o ensino fundamental.

No mesmo sentido, 15 anos após, os dados do sistema penitenciário no Brasil – DEPEN<sup>14</sup>, dos anos de 2008 e 2009, mostram idêntica similaridade na proporção de presos quando comparado o nível de escolaridade.

Fato também inconteste é o alto índice de reincidência, termo este aqui utilizado não como o significado técnico do conceito penal para aplicação da pena (art. 63 do CP), e sim como o retorno da ação delituosa pelo egresso do sistema carcerário (reincidência penitenciária), que, segundo Relatório de Pesquisa do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA, embora ali considerada a dificuldade de coleta de dados, pode chegar ao nível de 70% (setenta por cento)<sup>15</sup>.

Dessa forma, a resolução de conflitos não deve pautar-se primordialmente na esfera punitiva, albergando outras formas de solução para recompor a ordem rompida,

---

13 Brasil. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Comissão Parlamentar de Inquérito do Sistema Carcerário. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/2701>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

14 Brasil. Ministério da Justiça. Departamento Penitenciário Nacional. Disponível em: <<http://portal.mj.gov.br/depen.Dadosconsolidados2008.pdf>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

15 Brasil. Ministério da Justiça. Instituto de Pesquisa Aplicada. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/150611\\_relatorio\\_reincidencia\\_criminal.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/150611_relatorio_reincidencia_criminal.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

respeitando as liberdades individuais e as desigualdades sociais.

Ademais, o bem jurídico tutelado pela norma penal deve ser afeto não somente a valores individuais, mas também às generalidades sociais, não devendo ser imutável. É como ensina Claus Roxin<sup>16</sup>: “Os bens jurídicos não têm uma validade natural infinita; preferentemente, estão submetidos às mudanças dos fundamentos jurídico-constitucionais e das relações sociais”.

### 2.1.5 A prisão como pena

Segundo a doutrina de Leonardo Sica (Obra citada, p. 45/46), o sistema punitivo tem o cárcere como a principal forma de punição, emergindo no início do século XIX na Europa e tornando-se, naquele primeiro momento, a forma mais amena diante do arsenal precedente (castigos cruéis, torturas, inquisições e o degradante espetáculo punitivo) e como resposta à alta criminalidade proporcionada pela desigualdade social derivada do início do desenvolvimento industrial (Revolução Industrial).

Na mencionada obra, Leonardo Sica faz duras críticas ao sistema carcerário, por entender que a prisão traz sequelas piores que o mal provocado e que se pretende combater, embora também compreenda a imprescindibilidade de sua permanência como base do sistema penal, considerando o atual estágio da civilização.

Nesse sentido, o autor (*apud* Edmundo Oliveira: Política Criminal e alternativas à prisão. Rio de Janeiro: Forense, 1996) anota que o sistema penitenciário (Obra citada, p. 46):

a) não serve para o que diz servir; b) neutraliza a formação ou o desenvolvimento de valores; c) estigmatiza o ser humano; d) funciona como máquina de reprodução da carreira do crime; e) introduz na personalidade a prisionalização da nefasta cultura carcerária; f) estimula o processo de despersonalização e g) legitima o desrespeito aos direitos humanos.

Dessa feita, fácil é a conclusão de que o convívio carcerário irá tão somente aperfeiçoar e aguçar a carreira criminoso do aprisionado, uma vez que tende a fortalecer o fenômeno da “aculturação”, tornando cada vez mais difícil a ressocialização daquele.

Como visto anteriormente, Leonardo de Sica (Obra citada, p. 35-36; *apud* Luigi Ferrajoli) “estabelece a pena como aflição necessária, a ser minimizada e racionalizada”. Ressalta ainda que a “pena aflitiva é uma consequência do convívio social e da natureza do

<sup>16</sup> ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Organização e tradução: André Luís Callegari e Nereu José Giacomolli. 2ª ed. 2ª tir. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p.36.

homem, consignando que Ferrajoli preconiza sua mínima incidência como meio de controle social.”.

No mesmo sentido, Raul Cervini<sup>17</sup> comenta o aspecto político e socioeconômico do surgimento da pena de prisão como sanção, que ocorreu na segunda metade do século XVIII na Europa:

Nos últimos anos do Século das Luzes produzem-se duas mudanças fundamentais: no âmbito político, a consagração dos Direitos Humanos e no socioeconômico, o desenvolvimento do maquinismo. A prisão constituir-se-á, então, na pena “própria dos países civilizados”.

Cervini conclui, então, que o Iluminismo surgido naquele século influenciou sobremaneira no desenvolvimento da prisão, embora continue sendo aplicada com incrível dureza. Entretanto, veio substituir/expurgar as “sangrentas penas-espetáculos medievais”.

### **2.1.6 Descriminalização e despenalização**

Raul Cervini, em sua mencionada obra, destaca a falência da política criminal que teve como substrato a reabilitação do delinquente e que, em muitos países, as penas privativas de liberdade de longa duração foram descartadas, uma vez que as prisões causam a desintegração social e psíquica do indivíduo e de sua família.

Dessa feita, leciona sobre os processos de descriminalização, arregimentando conceitos básicos, os quais trazemos à lume.

Sobre a descriminalização, relaciona-a como “sinônimo de retirar formalmente ou de fato do âmbito do Direito Penal certas condutas, não graves, que deixam de ser delitivas.” (p. 81) e entende que essa se apresenta em três diferentes formas: formal, substitutiva e de fato.

A descriminalização formal pode ser entendida como aquela que sinaliza o desejo de outorgar um total reconhecimento legal e social ao comportamento do indivíduo.

A descriminalização substitutiva é aquela em que as penas são substituídas por sanções de outra natureza, diversa da privação de liberdade, relacionando-a à transformação de delitos de pouca importância em infração administrativa com caráter punitivo pecuniário (multas).

Para a descriminalização de fato, reclama os ensinamentos da venezuelana Aniya

---

17 CERVINI, Raul. Os Processos de Descriminalização. 2ª ed. revista da tradução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 45.

de Castro, que a atribui como uma forma de despenalização, em que persiste o caráter ilícito penal, eliminando-se a aplicação efetiva da pena.

Diz ainda que nos dois primeiros casos (descriminalização formal e substitutiva) a conduta deixa de constituir um ilícito penal e a descriminalização de fato se dá por razões de conveniência e legalidade.

Por fim, conceitua despenalização como “o ato de diminuir a pena de um delito sem descriminalizá-lo, quer dizer, sem tirar do fato o caráter de ilícito penal.”, entendendo que há uma linha tênue entre a descriminalização de fato e a despenalização.

### **2.1.7 Arrependimento posterior e a reparação do dano**

A parte geral do Código Penal elenca em seu artigo 16 que a pena será reduzida de um a dois terços, desde que seja o crime cometido sem violência ou grave ameaça, reparado o dano ou restituída a coisa, por ato voluntário do agente, e realizado até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Por outro lado, iniciada a ação penal, será atenuada a pena se o agente reparar o dano antes do julgamento, nos termos do art. 65, III, ‘b’ do CP.

Dessa forma, esses dispositivos legais disciplinam, de forma genérica, somente a amenização da pena a ser aplicada, qualquer que seja o delito praticado pelo agente (sem violência ou grave ameaça), dependendo apenas do momento do ato voluntário, se antes ou após o início da ação penal.

Acaso seja apresentada a denúncia pelo agente ministerial, para os crimes com pena mínima não superior a 01 (um) ano, poderá ser proposta a suspensão condicional do processo (*sursis* processual), observadas as condições impostas pelo art. 89 da Lei nº 9.099/95, especialmente a reparação do dano (condição obrigatória).

Ademais, independente de arrependimento, caso a infração penal se enquadre na definição de crime de menor potencial ofensivo, poderá o autor do fato criminoso ser beneficiado com a transação penal a que alude o art. 76 da Lei nº 9.099/95, aceitando a respectiva proposta ofertada pelo *Parquet*. Dessa feita, se beneficiará com a extinção da punibilidade, uma vez transitada a homologação da transação pelo juízo criminal especial.

Ocorre que, transitada em julgado essa decisão, não mais subsiste uma possível

restauração do *ius puniendi*, conforme lição de Rogério Felipeto<sup>18</sup>:

Saliente-se que no caso de descumprimento do acordo alcançado na fase do art. 76, não se poderá impor ao agente a conversão da pena restritiva em pena corporal, como sucederia se a pena restritiva tivesse sido imposta em substituição à pena privativa de liberdade, em virtude de sanção penal condenatória (art. 44 do Código Penal). É que nesta hipótese houve o devido processo legal que desaguou em decreto condenatório, enquanto na transação penal evitou-se esse procedimento. De igual sorte, homologada a transação penal, não se poderá restaurar a instância penal, dando prosseguimento ao feito com o oferecimento da denúncia. Ocorre que a competência do juízo penal esgota-se com a homologação da transação, extinguindo-se a punibilidade do agente. Uma das mais severas críticas à Lei n. 9.099/95 dirige-se a esse ponto, porquanto o descumprimento de acordo judicialmente homologado fica desprovido de preceito sancionatório dotado de eficácia suficiente para desestimular o desrespeito à sentença homologatória, tornando capenga o sistema e contribuindo para o descrédito da Justiça Criminal.

Ou seja, descumprido o acordo transacional, restará tão somente a execução da sentença homologatória para perseguir o cumprimento de eventual prestação pecuniária (reparação do dano), não podendo mais o Ministério Público apresentar denúncia sobre os mesmos fatos.

### **2.1.8 A extinção da punibilidade – art. 107 do CP**

Inicialmente, antes de adentrarmos especificamente no estudo da extinção da punibilidade, necessário alguns comentários sobre institutos semelhantes: condição de procedibilidade da ação; condição objetiva de punibilidade e condição negativa de punibilidade.

A condição de procedibilidade da ação penal é situação tal que, se presente, autoriza a sua propositura, ou seja, está ligada diretamente ao processo. Ex: a representação do ofendido nas ações públicas condicionadas. Caso não ocorra no tempo hábil de 06 (seis) meses, operará a decadência, que é uma das causas extintivas da punibilidade (art. 107, IV, do CP).

A condição objetiva de punibilidade é a situação jurídica extrínseca ao fato delituoso, independente da vontade do agente. Exemplo maior no ordenamento jurídico é a sentença declaratória de falência, ou que concede a recuperação judicial ou extrajudicial, que é condicionante para intentar a respectiva ação penal nos casos de crimes falimentares, conforme disposto no art. 180 da nova Lei de Falências (Lei nº 11.101/2005)<sup>19</sup>:

<sup>18</sup> FELIPETO, Rogério. *Reparação do dano causado por crime*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001. p. 104-105.

<sup>19</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

Art. 180. A sentença que decreta a falência, concede a recuperação judicial ou concede a recuperação extrajudicial de que trata o art. 163 desta Lei é **condição objetiva de punibilidade das infrações penais** descritas nesta Lei. (grifo nosso).

Sobre o assunto, assim lecionam Maria Gabriela e Víctor Eduardo<sup>20</sup>:

Condições objetivas de punibilidade são circunstâncias que não constam da descrição típica do delito e que, por essa razão, estão fora do *dolo* do agente no momento em que realiza a conduta. A própria lei, entretanto, subordina a punição do acusado à sua existência. [...] O empresário, contudo, só poderá ser punido pela omissão se efetivamente for decretada, por sentença, a falência ou a recuperação judicial, ou, ainda, se for homologado, também por sentença, o plano de recuperação extrajudicial. Tais sentenças, portanto, constituem condições objetivas de punibilidade, ou seja, se não foi decretada a falência ou a recuperação judicial, ou homologada a recuperação extrajudicial, não é possível a punição por crime falimentar.

A condição negativa de punibilidade é uma escusa absolutória especial e pessoal, amparada em questões de ordem utilitária ou sentimental que afeta unicamente a punibilidade do agente. Ex: crimes contra o patrimônio em prejuízo do cônjuge ou entre ascendente e descendente – art. 181, I e II, do CP.

Por sua vez, as causas extintivas da punibilidade estão elencadas, de forma exemplificativa, no art. 107 do Código Penal, a saber:

Art. 107. Extingue-se a punibilidade:

I – pela morte do agente;

II – pela anistia, graça ou indulto;

III – pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV – pela prescrição, decadência ou perempção;

V – pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos casos de ação privada;

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

VII e VIII – revogados pela Lei nº 11.106, de 28-3-2005;

IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

A depender do momento da ocorrência da causa extintiva da punibilidade, se antes ou depois do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, teremos como consequência o desaparecimento da pretensão punitiva ou da pretensão executória do Estado.

Além de causas específicas elencadas na parte especial do Código Penal, temos outras leis especiais extravagantes que também podem dispor de causas extintivas de punibilidade.

*In casu*, interessa o estudo da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária.

## 2.2 Conceitos fundamentais do ilícito tributário

20 GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios [e] GONÇALVES, Víctor Eduardo Rios. Direito Falimentar. 4ª Ed. Editora Saraiva. 2011. p.154.

Da mesma forma como discorreremos sobre alguns institutos do Direito Penal, e para uma melhor compreensão do instituto da extinção da punibilidade dos crimes tributários, necessário também se faz um estudo, mesmo que sintético, de diversos termos e conceitos relativos à matéria tributária, uma vez que há inúmeras questões jurídicas que reclamam essa interdisciplinaridade com aquele ramo do Direito (Penal).

O Estado depende da arrecadação de fundos (receita) para promover sua política de desenvolvimento (*lato sensu*) e manifesta sua vontade de arrecadar por meio da legislação tributária, que realiza a instituição do tributo e define as hipóteses em que incidirá sobre o contribuinte ou responsável o dever de “entregar” dinheiro àquele, com a finalidade de realizar as necessidades sociais.

A ocorrência do fato (hipótese de incidência) descrito na norma faz surgir o vínculo jurídico (obrigação tributária) entre o ente político e o contribuinte, pessoa física ou jurídica, vinculando a autoridade fiscal a lançar (e a cobrar) o respectivo tributo e o contribuinte a realizar a obrigação tributária, principal (dar) ou acessória (fazer, não fazer ou tolerar algo).

A obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento do tributo ou a constituição de penalidade pecuniária decorrente do ilícito consubstanciado na violação das leis tributárias e a obrigação tributária acessória, que consta numa obrigação de fazer, não-fazer ou tolerar algo, pelo simples fato de sua inobservância, faz nascer uma obrigação principal, constituindo-se também um crédito tributário.

### **2.2.1 Crédito tributário**

Segundo Hugo de Brito Machado<sup>21</sup>, o crédito tributário:

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

Como vimos, a ocorrência do fato gerador faz nascer a obrigação tributária e, com o respectivo lançamento, surge o crédito (tributário) para o Estado. Dessa feita, o lançamento confere certeza, liquidez e exigibilidade do crédito tributário.

Quanto ao lançamento, podemos extrair do art. 142 do Código Tributário

---

21 MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. 2004. p. 168.

Nacional - CTN<sup>22</sup> como sendo um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador que tem por finalidades essenciais o cálculo ou definição do valor do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, com a possível aplicação de penalidade, como se vê:

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 e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Três são as modalidades de lançamento: de ofício, por declaração e por homologação, sendo as duas últimas que mais interessam no presente estudo, tendo em vista que são realizadas pela autoridade administrativa em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou responsável (por declaração), ou quando a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade (por homologação), residindo nelas as principais vias de condutas tipificadas como infração penal.

O lançamento pode ser revisto de ofício ou a requerimento do sujeito passivo, caso este em que poderá configurar-se denúncia espontânea, não sendo imputada qualquer penalidade ao contribuinte, nos termos do art. 138, caput e parágrafo único, do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Entretanto, o início da fiscalização do contribuinte exclui essa possibilidade de denúncia espontânea (art. 138, parágrafo único, do art. 138 do CTN).

### **2.2.2 Condição objetiva de punibilidade**

Motivo de muito questionamento jurídico era a definição do momento em que “nascia” para o Estado o direito de punir o agente que praticava qualquer conduta tipificada em lei como crime tributário, especialmente para os crimes materiais, no caso, os crimes do art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90.

Entretanto, o STF editou a Súmula Vinculante nº 24, em 02 de dezembro de

<sup>22</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 15 de nov. 2015.

2009<sup>23</sup>, que pôs fim à controvérsia e sujeitou à instauração de procedimento investigatório, e à própria denúncia a ser ofertada pelo Ministério Público, a devida constituição definitiva do crédito tributário:

Súmula Vinculante nº 24: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Claro é o voto do Ministro Cezar Peluso no Precedente Representativo (HC 81.611)<sup>24</sup>:

De modo que, sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, noutras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende de juízo penal, porque, dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo. Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator -, não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento. (...) E isso significa e demonstra, a mim me parece que de maneira irresponsável, que o lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível. (...) Retomando o raciocínio, o tipo penal só estará plenamente integrado e perfeito à data em que surge, no mundo jurídico, tributo devido, ou obrigação tributária exigível. Antes disso, não está configurado o tipo penal, e, não estando, evidentemente não se pode instaurar por conta dele, à falta de justa causa, nenhuma ação penal.

Portanto, para que seja iniciada a ação penal é necessária a comprovação do crédito tributário definitivo para os crimes tributários - materiais ou de resultado naturalístico, nestes incluídos a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP) e sonegação de contribuições previdenciárias (art. 337-A do CP), uma vez que o STJ e o STF passaram a classifica-los também como crime omissivo material.

Em aresto<sup>25</sup> datado do ano de 2007, verifica-se que o Superior Tribunal de Justiça, confirmando a mudança de entendimento sobre a condição de procedibilidade da ação penal para crimes materiais, no caso a apropriação indébita previdenciária, passou a adotar como imprescindível o prévio esgotamento da via administrativa, apta a estabelecer o devido crédito tributário, com o respectivo lançamento pela autoridade fiscal, para instauração de inquérito policial e/ou respectiva ação penal.

<sup>23</sup> Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

<sup>24</sup> Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 nov. 2015.

<sup>25</sup> BRASIL. STJ. Disponível em: < <http://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/790424/habeas-corpus-hc-96348/inteiro-teor-13709172>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

É como regulou a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 83, que dispõe que a representação fiscal para fins penais, relativas aos crimes tributários, incluídos os dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será encaminhada ao Ministério Público somente depois de decisão final na esfera administrativa, cuja redação foi dada pela Lei nº 12.350 de 2010.

Diante da edição dessa Lei (nº 9.430), o Procurador-Geral da República ajuizou Ação Direta de Inconstitucionalidade, questionando se referido dispositivo havia criado uma condição de procedibilidade para a atuação do órgão, que restou julgada improcedente, ressaltando o voto do Relator<sup>26</sup>:

A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada alterando a atuação do Ministério Público. [...] O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita 'representação tributária', se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo.

Dessa forma, restou naquela ocasião “instaurada” uma suposta condição objetiva de punibilidade do agente que comete o ilícito penal, quando devidamente realizado o lançamento definitivo do crédito tributário (declaração de exigibilidade pelo agente fiscal), e não como uma condição de procedibilidade da ação penal, sendo mantida a independência da *opinio delicti* do órgão acusador.

É como se vê no recente julgado do STJ (AgRG no REsp 1423762 SC), que considera que “a constituição definitiva do crédito tributário, com o conseqüente reconhecimento de sua exigibilidade, configura condição objetiva de punibilidade, necessária para o início da persecução criminal”.

Na verdade, no plano fático, a propositura da ação penal que tem por objeto os crimes contra a ordem tributária depende do prévio esgotamento da via administrativa, isso porque a conduta praticada pelo contribuinte só pode ser considerada delito quando o tributo estiver definitivamente constituído pelo lançamento, com ou sem representação penal ao Ministério Público.

Ocorre que essa denominação é questão polêmica para os doutrinadores penalistas, uma vez que reconhecem a punibilidade como (possível) consequência do delito, sendo a conduta anterior à constituição definitiva do tributo considerada atípica.

Exemplo de condição legal de punibilidade está expressamente constituída no art. 180 da nova Lei de Falências – Lei nº 11.101/2005, que trata dos crimes falimentares, *verbis*:

---

<sup>26</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/dataPublicacaoDj=03/09/2004>. Acesso em 15 nov. 2015.

Art. 180. A sentença que decreta a falência, concede a recuperação judicial ou concede a recuperação extrajudicial de que trata o art. 163 desta Lei é **condição objetiva de punibilidade das infrações penais** descritas nesta Lei. (grifo nosso).

Dessa feita, o legislador ordinário “cria” situações ou condições que aviltam a própria teoria do delito, uma vez que a punibilidade é extrínseca ao delito, que se define, majoritariamente, pela concepção analítica, conforme analisado no item 2.1.1 (Nucci).

Ou seja, para os crimes tributários, qualquer conduta do contribuinte para se amoldar ao fato típico deve, necessariamente, vir revestida da comprovação da devida “redução” ou “supressão” do tributo, discutida na seara administrativa e efetivado o lançamento do crédito tributário. Caso contrário, a conduta será considerada atípica.

### 2.2.3 O Processo Administrativo Fiscal - PAF

Em sentido restrito, Hugo de Brito Machado<sup>27</sup> designa o Processo Administrativo Fiscal como processo administrativo destinado à determinação e exigência do crédito tributário, classificando-o em cinco espécies: determinação e exigência do crédito tributário; consulta; repetição de indébito; parcelamento de débito e reconhecimento de direitos.

Para a presente pesquisa interessa apenas dois destes tipos: o estudo da determinação e exigência do crédito tributário, que tem duas fases: amigável e contenciosa; e o parcelamento do débito, que, segundo o CTN, implicará na suspensão do crédito tributário.

No processo de determinação e exigência do crédito tributário, o encerramento da fase não contenciosa é acompanhado pelo auto de infração, que representa um documento em que se narra a infração à legislação tributária e a imposição do crédito devido.

Nesta situação, o contribuinte tem o direito ao contraditório e à ampla defesa, podendo impugnar o lançamento, iniciando-se a fase contenciosa. Acaso a Fazenda Pública se consagre vitoriosa, percorrida todo o trâmite administrativo até decisão final, restará ao contribuinte o dever de pagar o conseqüente crédito final constituído.

Caso não efetue o pagamento, após o prazo final, será seu nome incluído na Dívida Ativa do ente, para fins de execução fiscal, e restará ainda a obrigação da autoridade fiscal em representar ao Ministério Público, para fins de verificação da responsabilidade penal do contribuinte ou responsável.

A outra espécie de processo administrativo fiscal acima relacionada e também de

---

27 MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas S.A. 2011. pp. 193/194.

importância ao tema é o parcelamento do débito, onde se coloca à disposição do contribuinte o refinanciamento da dívida fiscal com a finalidade de estimular o adimplemento da obrigação tributária, nos termos da lei específica.

Sobre o auto de infração e o lançamento, assim leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup>: no auto de infração “temos um fato delituoso, caracterizado pelo descumprimento de um dever” e no lançamento “temos um fato lícito, em que não encontraremos violação de qualquer preceito, simplesmente uma alteração no mundo social a que o direito atribui valoração positiva”.

Assim, realizado o auto de infração, resta avaliar a conduta do contribuinte, tarefa inicialmente atribuída ao agente fiscal, que tem o dever funcional de prestar a informação ao órgão acusador competente (MP), por meio da representação.

A representação para fins penais é atividade vinculada da Administração Fazendária que, no âmbito Federal, o procedimento é regulado pela Portaria RFB nº 2439, de 21 de dezembro de 2010<sup>29</sup>, que a condiciona à prévia constituição do crédito tributário e à falta do devido pagamento ou exclusão da pessoa física ou jurídica de eventual parcelamento do crédito tributário.

No caso, para os crimes relacionados no art. 4º, a orientação é dada pelos arts. 2º e 5º, incisos I a III, alterados pela Portaria RFB nº 3182, de 29 de julho de 2011, *verbis*:

Art. 2º O servidor da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) que constatar fatos caracterizadores do crime a que se refere o caput do art. 1º, **após a constituição do crédito tributário**, formalizará representação fiscal para fins penais perante o Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil da unidade de controle do processo administrativo fiscal, devendo protocolizá-la no prazo máximo de 10 (dez) dias contados da data em que tiver conhecimento do fato.

[...]

Art. 4º A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, será formalizada e protocolizada em até 10 (dez) dias contados da data da constituição do crédito tributário. ([Redação dada pelo\(a\) Portaria RFB nº 3182, de 29 de julho de 2011](#))

[...]

Art. 5º Os autos da representação, ou seu arquivo digital, serão remetidos pelo Delegado ou Inspetor-Chefe da Receita Federal do Brasil responsável pelo controle do processo administrativo fiscal ao órgão do MPF competente para promover a ação penal, no prazo de 10 (dez) dias contados da data:

I - do encerramento do prazo legal para cobrança amigável, depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário relacionado ao ilícito penal, **sem que tenha havido o correspondente pagamento**;

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. p. 408.

<sup>29</sup> Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30572>. Acesso em 15 nov. 2015.

II - da **exclusão** da pessoa física ou **jurídica do parcelamento do crédito tributário**; (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 3182, de 29 de julho de 2011)

III - da lavratura de auto de infração ou da expedição de notificação de lançamento de que não resulte exigência de crédito tributário. (Redação dada pelo(a) Portaria RFB nº 3182, de 29 de julho de 2011). (grifos nossos).

Portanto, “entendendo” o agente do fisco que o contribuinte praticou qualquer conduta tipificada naqueles crimes enumerados no art. 4º da aludida Portaria, deverá remeter a documentação necessária para o Ministério Público Federal para que seja avaliada a justa causa para a instauração da ação penal. Observe que esta Portaria foi editada após a elaboração da Súmula Vinculante 24 (STF).

Ressalte-se que algumas condutas são tipificadas em leis extravagantes para a devida orientação e atuação da administração fazendária, como p. ex.: informações conflitantes para dedução de despesas médicas na declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, conforme art. 44, § 5º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pela Lei nº 12.249/2010<sup>30</sup>.

#### **2.2.4 Transação em matéria tributária e transação penal tributária**

A transação teve origem no Direito Civil e, segundo Washington de Barros Monteiro<sup>31</sup>, “compreende dois requisitos inexoráveis, quais sejam, a existência de litígio ou controvérsia entre as partes e a presença de ônus e vantagens recíprocas.”.

Insero no Direito Tributário, a transação é uma das modalidades de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, III, c/c art. 171, especificando que a lei pode facultar aos sujeitos da obrigação tributária a celebração de transação com a finalidade de terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário.

Ou seja, somente por lei pode ocorrer a transação tributária para por fim ao litígio judicial quanto à constituição e extinção do crédito tributário.

Ocorre que referida lei (federal) até hoje não foi editada, tramitando na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei nº 5082/2009<sup>32</sup>, que foi apensado ao PL nº 2412/2007, e que dispõe sobre a matéria (transação tributária), encontrando-se ainda “em fase de espera” do

<sup>30</sup> Disponível em: [http://www.Planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.Planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em: 15 nov. 2015.

<sup>31</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil 5. Direito das Obrigações: 2ª parte. 39ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 440.

<sup>32</sup> Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em: 15 nov. 2015.

parecer de Comissão Especial. A nível estadual, somente três Estados da federação possuem lei específica regulando a transação atinente à matéria tributária: Minas Gerais, Pernambuco e Espírito Santo.

Há, na verdade, grandes questionamentos doutrinários a respeito da possibilidade de transação envolvendo a Administração Pública (Direito Público), notadamente sobre os aspectos principiológicos, conforme leciona Phelippe Toledo Pires de Oliveira<sup>33</sup>, a saber: legalidade administrativa; indisponibilidade do interesse público; impessoalidade; discricionariedade; proporcionalidade e razoabilidade; e eficiência.

Quanto ao instituto da transação referente à matéria tributária, relaciona ainda possíveis e específicos conflitos: legalidade tributária; obrigatoriedade do lançamento e da cobrança do crédito tributário (indisponibilidade); igualdade tributária (isonomia) e ofensa ao art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, que trata da renúncia de receitas pelo gestor público.

Entretanto, ressalta como vantagens (Obra citada, p. 171-172): a redução da litigiosidade, a desobstrução do Poder Judiciário e a redução dos custos dos processos judiciais. Por fim, aponta como severas críticas por parte da doutrina: o desestímulo ao pagamento voluntário dos tributos e a possibilidade de cometimento de abusos em razão do excesso de discricionariedade, dos quais discorda.

Sobre a possibilidade deste tipo de transação na ordem tributária, ressalte-se que em épocas passadas, quando o Ministério Público tinha também a função de defender a União em matéria tributária, que o Membro ministerial podia promover a transação, com a devida autorização do Procurador-Geral, conforme dispunha o art. 23 da Lei nº 1.341/51- Lei Orgânica do Ministério Público da União<sup>34</sup> -, *verbis*:

Art. 23. Salvo quando autorizados pelo Procurador Geral, os órgãos do Ministério Público da União não podem transigir, comprometer-se, confessar, desistir ou fazer composições.

Por sua vez, a transação penal, disciplinada pela Lei 9.099/95, e aplicada subsidiariamente aos crimes de competência dos Juizados Especiais Federais (Lei nº 10.259/01), representa a aceitação, pelo autor da infração, da proposta do órgão de acusação, caso em que obstará a persecução criminal, quando presentes os requisitos do art. 76 e que tenha a seu favor as circunstâncias judiciais que dispõe o art. 59 do Código Penal,

<sup>33</sup> OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

<sup>34</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L1341.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L1341.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

extinguindo-se a punibilidade do agente.

Entretanto, será proposta, para os casos de ação penal pública incondicionada (art. 75) ou no caso de representação, com a imposição imediata de penas restritivas de direito ou multas, restando prejudicada eventual reparação do crédito devido à Fazenda Pública, que continuará a depender da satisfação do crédito pela via da execução fiscal correspondente.

### **2.2.5 Efeitos do parcelamento e pagamento integral do crédito tributário**

Para melhor compreensão do estudo, necessário se faz a análise dos comandos inerentes aos efeitos do parcelamento ou do pagamento do tributo à luz do Código Tributário Nacional.

As diversas modalidades de suspensão do crédito tributário estão dispostas no art. 151 do CTN, sendo ali incluída o parcelamento, com a edição da Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que incluiu também o art. 155-A, o qual reforçou o critério da legalidade tributária (art. 97, VI, do CTN) e dispôs sobre a aplicação subsidiária das disposições relativas à moratória.

Dessa forma, fazendo-se referência à moratória, infere-se que não será possível eventual parcelamento para os casos de dolo, fraude ou de simulação do sujeito passivo, nos termos do parágrafo único do art. 154 do CTN.

Quanto ao princípio da legalidade tributária, em 19 de julho de 2002 foi promulgada a Lei nº 10.522<sup>35</sup>, que dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais (Cadin) e dá outras providências, notadamente ligadas ao parcelamento fiscal, conforme disposto no art. 10 e seguintes.

E, complementando, em 30 de maio de 2003, foi promulgada a Lei nº 10.684, que dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto do Seguro Social.

Certo é que o parcelamento, incluído nesta classe de suspensão do crédito tributário, impede a execução fiscal contra o devedor e, de acordo com aquela Lei (10.522/02), suspende o registro no Cadin.

Já o pagamento, por sua vez, não reclama largas explanações, sendo a forma mais comum de extinção do crédito tributário, que é uma dívida de valor, a qual restará satisfeita

---

<sup>35</sup> Disponível em: < [www.receita.federal.gov.br/Legislação/Leis/2002/lei10522.htm](http://www.receita.federal.gov.br/Legislação/Leis/2002/lei10522.htm)>. Acesso em 15 nov. 2015.

com o adimplemento.

Entretanto, há que se ressaltar que há situações que tratam de tributos sujeitos a lançamento por homologação, no qual o pagamento é antecipado, ou seja, realizado antes da própria constituição do crédito tributário, que dependerá de homologação pela autoridade fazendária competente, expressa ou tacitamente, ou, ainda, de eventual lançamento de ofício se forem prestadas informações inconsistentes (omissão, imprecisão ou falsidade).

Nestes casos, a conduta do contribuinte será avaliada pela autoridade fazendária, podendo resultar em imposição de penalidades, nascendo aqui também um conflito de competência que definirá a prática do tipo do ilícito, civil ou penal, uma vez que a “*opinio delicti*” pertence ao Ministério Público.

Sobre a matéria, vejamos o posicionamento de Luiz Régis Prado<sup>36</sup>, que entende que se inicia uma crise do ilícito penal (*apud* David Teixeira de Azevedo e Fábio Machado de Almeida Delmanto):

Paralelamente à extinção da punibilidade, encontra-se a controversa questão da necessidade de prévio esgotamento da via administrativa para início da ação penal nos crimes contra a ordem tributária (artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990) e nos crimes contra a Previdência Social (artigos 168-A e 337-A do Código Penal). O embate doutrinário acerca desse tema tem, de um lado, o direito constitucional do contribuinte de provar na esfera administrativa a inexistência de um ilícito dessa natureza, sem o qual também não há ilícito penal; de outro, o direito, também constitucional, de que goza o Ministério Público para formar livremente a *opinio delicti* e exercer o *jus persequenti*, nos crimes de ação penal pública incondicionada.

Dessa forma, embora a conduta do agente (contribuinte ou responsável tributário) seja passível de se amoldar (subsunção) ao ilícito penal, num primeiro momento caberá ao fiscal fazendário decidir pela representação ao Ministério Público.

---

36 PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p 288-289.

### 3. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Neste capítulo trataremos das mudanças legislativas que tanto afetaram a aplicação da lei penal aos crimes de sonegação fiscal, a depender do ‘gosto’ legislativo de cada período, inferindo uma verdadeira conturbação no mundo jurídico-penal.

Quanto ao aspecto temporal, ressaltamos dois tópicos relevantes, que se referem às duas leis principais que disciplinam (e disciplinaram) estes ilícitos penais: Lei nº 4.729/65 e Lei nº 8.137/90. Não obstante, intercalamos uma breve análise dos crimes propriamente ditos tributários, que fazem parte da atual legislação penal vociferante.

#### 3.1 Aspectos históricos da Lei de Sonegação Fiscal - Lei nº 4.729/65

Diversos foram os momentos de alteração da legislação que tratava do crime de sonegação fiscal e das causas extintivas da punibilidade, que, em síntese, assim se resume:

Na década de 1960 foi publicada a Lei nº 4.729/65, que definiu o crime de sonegação fiscal e disciplinou o momento do recolhimento do tributo como causa de extinção da punibilidade, conforme se vê em seu art. 2º:

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, ação fiscal própria.

Este artigo retrata a denúncia espontânea disposta no art. 138 do Código Tributário Nacional, uma vez que a “confissão” e pagamento do tributo excluía qualquer penalidade pela autoridade fazendária.

Em 1966 foi publicado o Decreto-Lei nº 94, que trouxe alterações sobre a aludida extinção, conforme arts. 7º e 8º:

Art 7º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, em relação à declaração de bens e de rendimentos provenientes do exterior se fôr feita a declaração a que se refere êste Decreto-lei até 30 de abril de 1967.

Art 8º Além do caso de que trata o artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos, se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover, até 31 de janeiro de 1967, o recolhimento dos tributos e multas ou, não estando ainda julgado o respectivo processo, depositar na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações do Tesouro, a importância nêle considerada devida.

Nessa situação, além da nítida opção legislativa de beneficiar um grupo seletivo de contribuintes do Imposto de Renda, há uma expansão do benefício, porquanto independe da

instauração de procedimento fiscalizatório.

Ampliando a causa extintiva para o âmbito penal, em fevereiro de 1967 foi publicado o Decreto-Lei nº 157, que, em seu art. 18, assim estabeleceu:

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 acôrdo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo, depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

[...]

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma dêste artigo.

Assim, iniciou-se uma situação de evidente coação para pagamento do tributo em troca da “não perseguição penal” e, de uma forma gritante, abarcou crimes de natureza diversa da sonegação fiscal da lei originária (Lei 4.729/65).

Em setembro de 1968 foi a vez da Lei nº 5.498, que remodelou (alterou) a extinção da punibilidade nos seguintes termos, incluindo a alternativa do parcelamento:

Art 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do impôsto 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.

§ 1º Fica igualmente extinta a punibilidade dos contribuintes, mencionados neste artigo, que tenham pago seus débitos ou que os estejam pagando na forma da legislação vigente.

Aqui aparece tanto a figura do parcelamento quanto da seletividade (novamente), levando-nos a crer que o que interessa para o fisco é a arrecadação.

Uma década depois o Decreto-Lei nº 1.650/78 excluiu a incidência da extinção da punibilidade para os crimes de descaminho e contrabando, em suas modalidades próprias ou equiparadas, nos termos dos parágrafos 1º e 2º do art. 334 do Código Penal, posteriormente seguido pela Lei nº 6.910/1981.

Dessa forma, a famigerada Súmula 560 do STF, que dispunha: “A extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei nº 157/67”, restou finalmente superada.

Por fim, entende parte dos doutrinadores que a Lei nº 8.137/1990 revogou tacitamente a Lei nº 4.729/1965, visto que regulou inteiramente a matéria relativa aos crimes anteriormente elencados, conforme dispõe o art. 2º, § 1º, do Decreto-Lei nº 4.657/1942 – atual

Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro)<sup>37</sup>.

### **3.2 Crimes Tributários – Lei nº 8.137/1990 e o Código Penal**

Relevante se faz um breve estudo da atual relação dos crimes tributários que nos referimos no presente estudo, relacionados à extinção da punibilidade, que são aqueles dispostos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal e nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990.

O crime de apropriação indébita previdenciária – art. 168-A – foi incluído no Código Penal com o advento da Lei nº 9.983/2000, com intuito de coibir a conduta omissiva do responsável tributário de deixar de repassar à Previdência Social as contribuições já recolhidas do contribuinte de fato, possibilitando a extinção da punibilidade do agente que declara, confessa e efetua o pagamento das referidas contribuições, com nítida equivalência à denúncia espontânea inserta no Código Tributário Nacional (art. 138) e com finalidade exclusiva de arrecadar o tributo devido.

Da mesma forma, o crime de sonegação de contribuição previdenciária – art. 337-A – elegeu condutas equivalentes aos crimes tipificados na Lei nº 8.137/1990, com proteção especial à Previdência Social, com condições idênticas de extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária.

Ou seja, para os delitos acima referidos - apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária -, ambos introduzidos pela Lei nº 9.983/2000, verifica-se que há certa semelhança na capitulação com os crimes tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, especificamente quanto ao inciso I do art. 1º e inciso II do art. 2º, uma vez que tratam da tutela da contribuição social, entendendo até alguns doutrinadores (Luiz Régis Prado<sup>38</sup>, p. ex.) que houve a derrogação desses incisos da Lei de 1990 quanto ao aspecto desta espécie de tributo (contribuição social).

Referidos crimes têm como bem jurídico o interesse patrimonial da previdência social e o processo de arrecadação, com sua respectiva distribuição na despesa pública para fazer frente à específica finalidade social, que é uma das garantias sociais elencadas na

---

<sup>37</sup> É como entende Guilherme de Souza Nucci (Leis penais e processuais comentadas, p.552). Faz também referência a André Nabarrete Neto (Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. P.175) e Antônio Cláudio Mariz de Oliveira (Reflexões sobre os crimes econômicos, p.99).

<sup>38</sup> PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p 325 e 339.

Constituição Federal, e que, em última análise, reveste-se na tutela da ordem tributária. De igual modo, a Lei nº 8.137/1990 também veio tutelar a ordem tributária, não obstante tenha também reflexo direto na proteção do erário (patrimonial).

Quanto à extinção da punibilidade, para estes dois crimes inseridos no Código Penal, está a mesma expressa no conteúdo original e subordina sua aplicação ao momento anterior à ação fiscal, que, como veremos adiante, sofreu diversas alterações.

Tais delitos se classificam como crimes omissivos próprios, tendo por elemento subjetivo o dolo, e têm sanções penais equivalentes aos crimes do art. 1º da Lei dos crimes contra a ordem tributária.

Para os delitos referidos na Lei especial (Lei nº 8.137/90), inicialmente se faz ressaltar a exclusão propositada dos crimes do art. 3º na presente pesquisa, uma vez que se referem a crimes funcionais tributários e fogem ao escopo do trabalho, por entendermos que teríamos que adentrar no campo da moralidade e probidade administrativas, embora em alguns momentos tenham sido incluídos na benesse da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Aqui, o bem jurídico protegido pela norma, segundo Hugo de Brito Machado<sup>39</sup>, é a ordem tributária e não o interesse da arrecadação do tributo.

Leciona ainda esse autor que a expressão ordem tributária se refere ao complexo de normas jurídicas concernentes ao poder de tributar, sendo que o bem jurídico efetivamente a ser protegido é a própria eficácia dessas normas, fazendo nítida distinção com o interesse ou efetividade da arrecadação de tributos.

Valdinei Cordeiro Coimbra<sup>40</sup> entende que, para os crimes definidos na Lei nº 8.137/90, “o bem jurídico tutelado é a integridade do erário ou da ordem tributária, tendo como objeto material o tributo, contribuição ou qualquer acessório, que restou reduzido ou suprimido por uma das condutas fraudulentas”.

Luiz Régis Prado (Obra citada, p. 273) entende para estes delitos que o bem jurídico tutelado é “o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional”.

---

<sup>39</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011. p. 22.

<sup>40</sup> Disponível em: <[http://www.conteudojuridico.com.br/Crimes\\_contra\\_a\\_ordem\\_tributaria\\_Lei\\_nº\\_8.137/90\\_comentada](http://www.conteudojuridico.com.br/Crimes_contra_a_ordem_tributaria_Lei_nº_8.137/90_comentada)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

Especificamente quanto aos ilícitos ali delineados, as condutas delituosas do art. 1º (incisos I a V) são classificadas como crimes materiais ou de resultado, pois dependem da caracterização da supressão ou omissão do tributo para que se consumam.

Já as condutas tipificadas no art. 2º referem-se a crimes formais ou de mera conduta, ou seja, independem do resultado – supressão ou redução do tributo, o que traz um conflito em relação àquela condição objetiva de punibilidade prevista no art. 83 da Lei nº 9430/96, uma vez que haverá situações sem restar caracterizada a exigibilidade do crédito tributário.

Guilherme de Souza Nucci<sup>41</sup> entende como elemento subjetivo o dolo e, de início, faz sérias críticas aos possíveis erros de tipo e de proibição que podem ocorrer, levando à inconsequente utilização do Direito Penal.

Nestes termos, leciona que a grande quantidade de normas tributárias (leis, regulamentos e resoluções) parece ter a finalidade de criar “um entulho imenso de normas, somente compreensível por determinados especialistas em contornar a injusta e pesada carga tributária...”. Portanto, pode ocorrer que o contribuinte realize uma interpretação equivocada da legislação tributária, o que caracteriza ausência de dolo, desnaturando o fato típico e configurando mera infração administrativo-tributária (Apelação 0005114-26.2004.8.26.0471, TJSP, 25.11.2013).

Outro imbróglio que referido doutrinador ressalta é a possibilidade da denúncia genérica, na qual o Ministério Público não individualiza as condutas dos coautores e eventuais partícipes nos crimes cometidos em concurso de agentes, quando esses promovem fraude na fiscalização tributária, a favor de determinada pessoa jurídica.

Embora entenda que seja ponto dissonante na doutrina, ressalta que há aceitação por parte de alguns tribunais pátrios (precedentes: AgRg no AREsp: 375587 RS e AgRg no AgRg no AREsp: 389023 SP), os quais vêm julgando no sentido de considerar a justa causa nas ações penais em que o Ministério Público, embora não individualize as condutas dos agentes responsáveis, descreve as suas circunstâncias e indica os respectivos ilícitos penais cometidos, uma vez que possibilita o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Quanto à extinção da punibilidade, igualmente aos crimes do Código Penal supramencionados, essa também veio no texto original da Lei, em seu art. 14, que a previu nos casos de pagamento do tributo ser realizado antes do recebimento da denúncia, que, da

---

41 NUCCI, Guilherme de Souza. Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. Vol. 1, 8ª ed. revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2014. pp. 559 e ss.

mesma forma daqueles, foi constantemente modificada e será adiante melhor explanada.

### 3.3 Aspectos históricos da Lei dos Crimes Tributários - Lei nº 8137/1990

Essa Lei (nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990) disciplina os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e passou a regular, no texto original, a causa extintiva da punibilidade em relação aos crimes tributários, insertos nos arts. 1º a 3º, tendo como condição o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, como se vê em seu art. 14:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991).

Já no ano de 1991 foi promulgada a Lei nº 8.383, a qual revogou (art. 98) expressamente o art. 14 da Lei nº 8.137/1990 e o art. 2º da Lei nº 4.729/65, dentre outros, instalando-se, nas palavras de Hugo de Brito Machado, verdadeiro “terrorismo fiscal”.

No ano de 1993 o legislador tentou restabelecer a condição de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 3º da Lei nº 8.696, realizado antes do encerramento do procedimento administrativo, porém foi vetado pelo chefe do executivo.

Quanto ao veto do Presidente da República, ressalte-se que uma das motivações foi a questão da moralidade administrativa quanto aos crimes funcionais do art. 3º da Lei nº 8.137/90, uma vez que estaria coadunando com a corrupção funcional.

Aproveitando o legislador a propositura de alteração da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas e da contribuição social sobre o lucro líquido, por meio da Lei nº 9.249/1995, foi restaurada a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, nos termos do art. 34:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Na verdade, o benefício concedido foi maior do que teria sido com a aprovação do art. 3º da Lei nº 8.696/93, que fazia referência ao pagamento antes do encerramento da via administrativa, bem como alcançou todos os crimes da Lei nº 8.137/90 e da Lei nº 4.729/65.

Ressalte-se que, de acordo com o texto atual compilado desta Lei (nº 9249/1995), inserto no *site* do planalto, ainda vige aquele aludido artigo (34), indicando, principalmente,

que os autores de crimes funcionais do art. 3º da Lei 8.137/1990 ainda são beneficiados com a extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia, uma vez não revogado pelas leis subsequentes, atinentes à matéria.

Com o advento da Lei nº 9.964/2000, a extinção da punibilidade foi novamente tratada, desta vez incluindo os infratores ligados à pessoa jurídica que aderiu ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, desde que realizado o parcelamento antes do recebimento da denúncia, suspendendo ainda eventual ação criminal e extinguindo a punibilidade quando realizado o pagamento integral dos débitos decorrentes de tributos e contribuições sociais. É como se vê no art. 15 e §3º:

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

[...]

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

Em 2003 foi a vez da Lei nº 10.684, que alterou a legislação tributária e voltou a tratar da matéria, incluindo os “esquecidos” crimes 168-A e 337-A do Código Penal, porém sem fazer referência ao aspecto temporal de adesão e do pagamento integral da dívida:

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

[...]

§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.

Ressalte-se que esta lei alargou o prazo do parcelamento, para 180 meses, e incluiu praticamente todos os débitos junto à União, mesmo em fase de execução ou que tenham sido objeto de parcelamento anterior, numa clara demonstração do interesse de arrecadar.

Promovendo nova alteração da legislação tributária, foi promulgada a Lei nº 11.941/2009 – altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários -, que condicionou a suspensão da pretensão punitiva ao adimplemento do parcelamento, bem como a extinção da punibilidade ao seu pagamento integral, conforme dispõem os arts. 68 e 69:

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

[...]

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Por último, a Lei nº 12.382/2011, que dispõe sobre o valor do salário mínimo daquele ano, também disciplinou a representação fiscal para fins penais referente ao art. 83 da Lei nº 9.430/96, acrescentado mais 5 (cinco) parágrafos a esse artigo:

§ 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.

Desta feita, revela-se uma total conturbação do instituto da extinção da punibilidade para os crimes tributários, tanto os elencados no Capítulo I da Lei nº 8.137/90 como os tipificados nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal.

Portanto, mais uma vez o legislador se socorreu de “oportunidades legais” para modificar, a depender das conveniências, os critérios de extinção da punibilidade pelo pagamento ou parcelamento do tributo, restando à defesa do contribuinte se adequar a essas mudanças temporais para melhor atender as expectativas de seu cliente.

#### 4. O DESCOMPASSO LEGISLATIVO

Um dos grandes desafios que levam a se ter uma legislação uniforme e coerente quando envolvidos ramos distintos de área de conhecimento, como no presente caso em que envolve a legislação penal e a legislação tributária, é a sintonia que deve existir entre os princípios norteadores de cada um, respeitados aqueles consagrados pela norma constitucional.

É sobre este aspecto que a presente parte da pesquisa busca relacionar os descompassos mais relevantes da legislação, tanto a apresentada no capítulo precedente como outras que poderiam sedimentar a questão: a extinção da punibilidade do agente quando pratica condutas que maculam (ou não) a ordem tributária.

Como já relatado, segundo Nucci (item 3.2), e pela historicidade da legislação que tanto alterou a extinção da punibilidade para os crimes tributários, a grande quantidade de normas que regulam o Direito Tributário, especificamente quanto à eficácia das normas que tratam da arrecadação tributária, podem levar o contribuinte à prática de condutas que se amoldem à tipificação da norma penal, sem que se verifique, por vezes, o dolo, elemento essencial para caracterizar esses crimes.

Um exemplo é a edição da Súmula Vinculante nº 24, em que o Supremo Tribunal Federal praticamente impôs uma suposta condição objetiva de punibilidade do agente que pratica uma das condutas do art. 1º da Lei nº 8.137/90 ou conforme capitulação dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, para, só então, o Estado satisfazer sua pretensão punitiva.

Outro exemplo relevante que retrata bem a confusão legislativa é a da Lei nº 11.941, referente ao parcelamento da dívida, que em seu art. 3º assim direciona:

Art. 3º No caso de débitos que tenham sido objeto do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000, do Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, do Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006, do parcelamento previsto no art. 38 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e do parcelamento previsto no art. 10 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, observar-se-á o seguinte: (Vide Lei nº 12.865, de 2013) (Vide Lei nº 13.043, de 2014).

Ou seja, num curto espaço de tempo foram editadas três leis que tratam do parcelamento dos débitos fiscais federais (REFIS, PAES e PAEX) e que, como visto no capítulo anterior, interferiram na condição da extinção da punibilidade, única e exclusivamente com objetivo de arrecadar o tributo devido.

Ademais, foi esse também o objetivo das leis que antecederam a última alteração,

que, também de forma exclusiva, relacionaram a extinção da punibilidade ao pagamento do tributo apurado.

#### 4.1 O Princípio da insignificância e os crimes tributários

Certo é que o princípio da insignificância tem relevante peso quando da aplicação da legislação penal, principalmente quando se deve preservar primordialmente a dignidade da pessoa humana em contraposição à dura restrição da liberdade.

No julgamento do HC 98.152/MG, o Supremo Tribunal Federal fixou entendimento para aplicação deste princípio, consubstanciado em quatro vetores, como podemos ver no trecho do voto vencedor do Ministro-Relator Celso de Mello<sup>42</sup>:

O postulado da insignificância - que considera necessária, na aferição do relevo material da tipicidade penal, a presença de certos vetores, tais como (a) a mínima ofensividade da conduta do agente, (b) a nenhuma periculosidade social da ação, (c) o reduzidíssimo grau de reprovabilidade do comportamento e (d) a inexpressividade da lesão jurídica provocada - apoiou-se, em seu processo de formulação teórica, no reconhecimento de que o caráter subsidiário do sistema penal reclama e impõe, em função dos próprios objetivos por ele visados, a intervenção mínima do Poder Público em matéria penal.

Isso significa, pois, que o sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificarão quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano - efetivo ou potencial - causado por comportamento impregnado de significativa lesividade.

Ressalte-se que a aplicação do referido princípio leva à absolvição do agente em razão da atipicidade da conduta, não surtindo nenhum efeito penal ou processual penal.

Para os crimes tributários, o STF entende que, preenchidos aqueles quatro vetores, deve-se também levar em conta o valor do crédito tributário devido, em consonância com o valor que a norma determina como mínimo para o prosseguimento da respectiva ação de execução fiscal.

Sobre o valor limite a ser utilizado para aplicação desse princípio, a lei que trata da matéria, Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, assim dispôs em seu art. 20:

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por

---

<sup>42</sup> Disponível em: < [http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/HC\\_98.152\\_Rel\\_\\_Voto.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/HC_98.152_Rel__Voto.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004).

Entretanto, no ano de 2012, o Ministério da Fazenda fixou Portaria (nº 75/2012)<sup>43</sup> no sentido de limitar o valor de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para ajuizamento de execuções fiscais, alterada posteriormente pela Portaria 130/2012, o que fez o STF a elevar o patamar da insignificância para este novo valor.

Em sentido diverso, o STJ manteve aquele valor inicial de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), por entender que deve prevalecer a disposição legal, em sentido estrito, no caso o que dispõe a Lei 10.522/2002.

Entretanto, como a decisão final é do Supremo Tribunal Federal, que poderá julgar eventual recurso ordinário em sede de *Habeas Corpus* negado pelo STJ, conforme disposto no art. 102, II, 'a', da Constituição Federal de 1988, ou mesmo diretamente em sede de HC substitutivo (não recomendável) ou de Recurso Extraordinário, restará o seu entendimento, findando em se aplicar a insignificância para os crimes desta natureza com valores de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), como se vê no informativo do STF<sup>44</sup>:

O ministro Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal (STF), concedeu liminar no Habeas Corpus (HC) 121655 para suspender decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que determinou o prosseguimento de ação penal na qual o réu foi acusado da prática do crime de descaminho. Ao julgar recurso, o STJ cassou decisão da Justiça Federal do Pará que absolveu o acusado com base no princípio de insignificância, em razão do valor de tributo não recolhido aos cofres públicos ser inferior a R\$ 20 mil.

A decisão do STJ entendeu que se aplica como valor máximo para a declaração de insignificância aquele fixado no artigo 20 da Lei 10.522/2002, de R\$ 10 mil. A decisão da primeira instância, mantida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), utilizou como parâmetro o valor de R\$ 20 mil, fixado pela Portaria 75/2012 do Ministério da Fazenda, como limite mínimo para o ajuizamento de execuções fiscais.

Ao conceder a liminar requerida pela Defensoria Pública da União, o ministro menciona precedentes do STF que consideraram como limite para avaliação da insignificância o valor de R\$ 20 mil, citando decisões da Primeira Turma (HC 120617) e da Segunda Turma (HC 118000) do STF.

Dessa forma, tendo o valor do tributo, suprimido ou reduzido, como inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), aplicar-se-á o princípio da insignificância quando subsistentes aqueles quatro requisitos (vetores), inclusive ao crime de descaminho do art. 344 do Código Penal.

É como já vem entendendo os Tribunais Regionais Federais, conforme precedentes:

<sup>43</sup> Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action>. Acesso em: 15 nov. 2015.

<sup>44</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/>. Acesso em: 15 nov. 2015.

ACR 0002981-60.2009.404.7009 (TRF-4); ACR 0008704-42.2007.4.03.6109 (TRF-3); ACR 0002517-33.2007.4.01.3600 (TRF-1), que confirmaram o último posicionamento da Corte Superior, restando a aplicação da Portaria nº 75/2012 da Receita Federal/MF e o consequente reconhecimento da atipicidade delitiva.

De forma similar aos julgados pelo STJ, resta a discordância nos tribunais dos Estados-membro, uma vez que alguns somente aplicam a legislação nacional, Lei nº 10.522/2002, e outros, p. ex. o Tribunal de São Paulo, aplicam a legislação tributária do ente, que pode ser vista nos trechos do recente aresto (Apelação Criminal nº 0764351-78.2008.8.26.0577, julgada em 24/09/2015), conforme ora trazidos:

No aspecto, os elementos de prova constantes dos autos dão conta de que a ré, como forma de suprimir tributo devido, da ordem de R\$ 7.500,00 (sete mil e quinhentos reais), emitiu guias de informação e apuração com valores zerados, a despeito do escriturado no livro de registro de apuração (fls. 5/9 e 11/22).

[...]

E não se pode perder de vista que o valor utilizado como paradigma pela recorrente – a dispensar o ajuizamento de execuções fiscais de valor inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) – partiu de ato normativo da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O órgão não integra a estrutura do ente tributante de que aqui se cuida, porque estadual o imposto, de sorte que não tem competência, tampouco aptidão, para avaliar a capacidade econômica desse ente federativo. Não pode, pois, senão em afronta ao Princípio do Pacto federativo, estabelecer parâmetros de irrelevância tais.

Bem por isso, aliás, a Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo, pela Portaria 78/10, autoriza a desistência das execuções fiscais de débitos de ICMS quando a soma dos valores devidos a esse título não ultrapasse 200 UFESPs, hoje equivalente a R\$ 4.250,00 (quatro mil duzentos e cinquenta reais), bastante inferior àquele tratado nos autos, ainda que não atualizado.

Dessa feita, visualizam-se três diferentes soluções dadas a uma situação de idêntica natureza jurídico-penal, inferindo-se total desproporcionalidade nos julgados e tamanha dependência do órgão julgador, forçando o contribuinte, por meio de sua defesa técnica, a percorrer a longa trilha recursal do processo judicial.

#### **4.2 Acordo de Leniência – Lei nº 12.529/2011**

A Lei n. 12.529, de 30.11.11, tem por finalidade a Estrutura do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC<sup>45</sup> e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, no âmbito administrativo.

Revogou quase por completo o capítulo referente aos crimes contra a ordem

<sup>45</sup> Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/Lei/L12529.htm)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

econômica da Lei nº 8.137/1990, dispondo em seu Art. 87 que, para esses crimes e nos demais crimes diretamente relacionados à prática de cartel, tais como os tipificados na Lei nº 8.666/93 – Lei das Licitações -, e os tipificados no art. 288 do Código Penal (antigo crime de quadrilha ou bando, atualmente associação criminosa), a celebração de acordo de leniência, nos termos do art. 86 – Programa de leniência -, suspende o prazo prescricional e impede o oferecimento da denúncia.

Complementando, o parágrafo único deste artigo prevê a extinção da punibilidade dos referidos crimes, quando devidamente cumprido tal acordo de leniência.

Ou seja, temos mais um exemplo de uma solução determinada em lei – acordo de leniência – para evitar a persecução penal e “forçar” o agente infrator a cooperar com o procedimento administrativo investigatório para abster-se da punição penal, o que poderia ser pensado quanto à categoria dos crimes tributários com envolvimento de pessoas jurídicas.

Semelhante acordo foi incluído na Lei nº 12.846/2013, conhecida como lei anticorrupção, que trata de responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, notadamente aqueles que atentem contra o patrimônio público ou contra os princípios da administração pública.

### **4.3 O Projeto do novo Código Penal**

O projeto de lei original do novo Código Penal – PL nº 236/2012<sup>46</sup> – trouxe um capítulo exclusivo para tratar dos crimes contra a ordem tributária e a previdência social, constante no Título XIII, relativos aos arts. 348, 349 e 350, os quais se referem à fraude fiscal ou previdenciária, excesso de exação e descaminho, conforme Anexo A.

O crime de fraude fiscal ou previdenciária – art. 348 - dispõe sobre a consumação do delito, com o necessário lançamento definitivo do tributo ou contribuição social, bem com sobre a extinção da punibilidade, condicionada ao pagamento do crédito tributário, mesmo em sede de parcelamento, até o recebimento da denúncia, considerada esta como o momento posterior à apresentação de defesa preliminar.

Incluiu também um parágrafo referente à relevância penal do fato, considerando como insignificante se o valor correspondente à lesão for inferior ao fixado pela Fazenda

---

<sup>46</sup> Disponível em: <http://www.senado.leg.br/atividade/rotinas/materia/getPDF.asp?t=111516&tp=1>. Acesso em: 15 nov. 2015,

Pública para fins de execução fiscal.

Ademais, este capítulo (art. 348) trouxe para si (acertadamente) o crime de apropriação indébita previdenciária, retirando-o do capítulo que trata de crimes contra o patrimônio do Código Penal vigente.

Situação similar acontece quanto ao crime de excesso de exação, o qual é deslocado do rol dos crimes contra a Administração Pública e inserido neste capítulo específico, certamente porque atinge diretamente o bem jurídico referente à própria ordem tributária.

Quanto aos atuais crimes contra a ordem tributária, o projeto dispõe, ao final, sobre a revogação expressa das Leis de nºs 4.729/1965 e 8.137/1990, dentre tantas outras.

Entretanto, após a consolidação de várias emendas ao projeto, restou drasticamente modificado este capítulo, no qual foram (re)inseridas as condutas do art. 1º da Lei nº 4.729/65 e dos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, inclusive com a tipificação de sonegação fiscal qualificada e exasperação da sanção para todos os delitos, com penas que podem chegar a até 12 anos de prisão.

Não satisfeitos quanto às modificações (inserções) propostas, foram também suprimidas a causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo e a condição objetiva de punibilidade, em afronta à Súmula Vinculante nº 24.

Por último, ficaria condicionada a exclusão da tipicidade, pelo princípio da insignificância, ao montante consolidado para fins de inscrição na dívida ativa da União, valor este hoje fixado em R\$ 1.000,00 (um mil reais), conforme Portaria MF nº 75/2012, num verdadeiro retrocesso ao Estado Democrático de Direito.

Não só por conta da reforma deste tópico (área tributária), o Projeto de Lei vem sofrendo severas críticas de doutrinadores e operadores do direito, sendo enviada uma Nota Técnica<sup>47</sup> ao Congresso Nacional, de autoria do Núcleo Especializado de Situação Carcerária da Defensoria Pública do Estado de São Paulo (NESC), da Pastoral Carcerária Nacional, do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM) e da Rede de Justiça Criminal, bem como assinado um manifesto<sup>48</sup> por mais de 100 especialistas da área criminal durante um congresso realizado na Escola da Magistratura do Rio de Janeiro em março de 2014.

#### **4.4 Tributação de Bens no Exterior – PL nº 2.960/2015**

---

<sup>47</sup> Disponível em: <http://www.defensoria.sp.gov.br/dpesp/repositorio>. Acesso em: 15 nov. 2015.

<sup>48</sup> Disponível em: <http://www.peticaopublica.com.br/pview.aspx?pi=BR70552>. Acesso em: 15 nov. 2015.

Respectiva matéria, de autoria do Poder Executivo, dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, e dá outras providências<sup>49</sup>.

Na verdade, busca o governo federal regularizar a situação dos bens e ativos de pessoas físicas e jurídicas, principalmente não declarados e mantidos no exterior, com o nítido objetivo de arrecadação dos tributos devidos (somente o IR), excluídos os créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias diretamente relacionadas a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, e de repatriação desses bens.

De início, ressalte-se a exigência da origem lícita desses bens, inferindo-se que eventuais bens oriundos de atividades ilícitas deverão ser tratados de acordo com a legislação específica, conforme emenda já aprovada por comissão especial e que somente se referem a condutas típicas dos crimes previstos na legislação penal tributária, elencados em seu pretenso art. 5º, §1º, incisos I a IV, inclusive com previsão de extinção da punibilidade se satisfeitas as condições previstas: declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização; pagamento integral do imposto (IR com alíquota de 15%) e da multa (100% sobre o valor do imposto devido).

Nosso foco, entretanto, se resumiu em apresentar mais uma situação legal proposta de extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo devido.

Por certo, o cerne da matéria discutida envolve também questões político-econômicas, uma vez que a previsão de arrecadação, como pode ser vista nas justificativas do projeto original, supera a casa dos 100 bilhões de reais.

Acrescentando-se, a última alteração ao projeto original se deu no dia da votação e aprovação pela Câmara dos Deputados, datada de 11 de novembro de 2015, que excluiu a aplicação da lei para os agentes políticos.

---

<sup>49</sup> Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/>. Acesso em: 15 nov. 2015.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A abordagem teórica inicial neste trabalho teve por objetivo, além de dar suporte ao entendimento do instituto da extinção da punibilidade, o questionamento sobre a real necessidade da prisão para os crimes desta natureza, não obstante, em cada caso concreto, devam ser analisadas e consideradas a lesividade da conduta e a condição de primariedade do réu, ou ainda eventual prática reiterada de delitos.

A prisão como pena para crimes dessa natureza, praticados sem violência ou grave ameaça à pessoa, vai também de encontro à corrente garantista do Direito Penal, uma vez que deve ser observado primordialmente o princípio da necessidade.

Assim, o Estado deve procurar estabelecer condições tais que a desvantagem da sanção sejam superiores à vantagem do delito, como bem pontuou Ferrajoli, devendo a almejada prevenção do crime ser alcançada pelo resultado de uma salutar política social, na medida do exercício do poder de polícia em detrimento do poder de coação prisional.

Ademais, as ações do Estado devem se pautar na utilização do Direito Penal como a *ultima ratio*, para que ele possa exercer o devido *jus puniendi*, e não utilizá-lo unicamente como Direito Penal material, calcado na finalidade repressiva.

Como visto e ressaltado em vários trechos da pesquisa, verifica-se a ânsia do Estado em procurar satisfazer seus interesses patrimoniais, com finalidade primordial de arrecadação, não obstante queira utilizar-se do poder de coação que detém como titular para impor ao contribuinte a obrigação de pagar/recolher o tributo.

Nesse sentido, para evitar a utilização do Ministério Público como órgão oficial de cobrança, e com a atual modernização do sistema de informações que tem a seu dispor, deve o Estado procurar aperfeiçoar a fiscalização para o combate à sonegação fiscal, *latu sensu*, procurando atuar de forma incisiva como Estado-intervencionista na seara administrativa, respeitadas as limitações constitucionais, para satisfazer a necessária arrecadação, legalmente constituída.

Como inferem os dados demonstrados na pesquisa relacionada ao sistema carcerário brasileiro, verifica-se que a privação de liberdade (prisão) não tem alcançado seus objetivos, como a exemplaridade, que busca demonstrar a força do Estado para inibir condutas delitivas, e a ressocialização, que, na prática, está aquém do que seria esperado, em virtude dos altos índices de retorno ao crime (reincidência penitenciária). Na verdade, são invertidos os seus propósitos, pois acaba o aprisionado sendo recrutado para a escola do

crime, uma vez que a realidade dos presídios brasileiros não proporciona a devida reinserção social.

Acrescente-se ao tema dois pontos: 1. O fato da baixa escolaridade dos presos no país; e 2. A infeliz característica eminentemente punitiva do Direito Penal, que torna mais visível para a sociedade a punição com a privação da liberdade em contraposição às sanções patrimoniais, que se revestem em sensação de impunidade, os quais devem ser resolvidos por meio de políticas públicas na área de educação (*lato sensu*).

Ademais, falta ao legislador “coragem” de definir um tipo de sanção principal exclusiva de restrição de direitos para “servir” (preceito secundário do tipo) as condutas hoje consideradas como crimes tributários, especialmente os da Lei nº 8.137/1990, e que possam expurgar de vez a privação de liberdade do agente, como acontece timidamente com as alterações do Código de Trânsito Brasileiro.

Noutra opção, porém na mesma linha de raciocínio, e certo de que a sanção aplicada para aqueles crimes ditos formais (art. 2º da Lei nº 8.137/90) proporciona uma saída menos gravosa para o autor do delito, com finalidade reparatória, e com a devida exclusão do *jus persequenti* com a aceitação da transação penal, o preceito secundário dos crimes tipificados também no art. 1º deveriam ter a mesma faixa de sanção daqueles do art. 2º, para alcance das mesmas benesses da Lei nº 9.099/95.

Para as pessoas jurídicas, o exemplo a ser seguido como forma de sancionar as condutas tipificadas na Lei nº 8.137/90 é o da conhecida Lei anticorrupção, Lei nº 12.846/2013, que impõe sanções administrativas pecuniárias (multa) e responsabilização judicial para atingir o patrimônio e restringir direitos, inclusive com possibilidade de dissolução compulsória da pessoa jurídica.

Não se pode negar, entretanto, os incalculáveis prejuízos causados à Fazenda Pública pela prática de condutas contrárias à ordem tributária, que justificam a aplicação de sanções a seus autores.

Como exemplo, a boa intenção do legislador com a proposta de lei de repatriação de bens no exterior, inclusive com a correta exclusão dos agentes políticos, por ferir, conjuntamente, outro bem jurídico: a probidade administrativa. Neste caso, correta a anistia dos crimes tributários com a devida reparação do dano causado.

Outro ponto interessante, como visto em item precedente, é que o grau de dureza da sanção está estritamente ligado ao desenvolvimento cultural da sociedade que, no caso do Brasil, não se entremostra (visão do legislador, anteprojeto do CP) favorável à

descriminalização ou despenalização de determinados crimes, o que, a nosso entender, em sentido contrário, poderia percorrer uma progressiva redução da sanção para alcançar as benesses da Lei dos Juizados Especiais, principalmente a transação penal com a reparação do dano ao erário, que, certamente, proporcionará a redução da litigiosidade e a desobstrução do Poder Judiciário, situações essas que interessam a toda coletividade.

Na parte central da pesquisa, que discorre sobre as mudanças normativas que interferiram na aplicação da extinção da punibilidade, observa-se uma verdadeira indefinição legislativa e a falta de critérios técnicos para consolidar o entendimento da matéria discutida, com interferência provocada por aspectos meramente políticos e interesses patrimoniais do Estado.

Ou seja, verifica-se uma certa disparidade entre a percepção do bem jurídico tutelado pela norma penal tributária, defendida por estudiosos do ramo penal tributário como a própria ordem tributária, e a pretensão dos titulares do poder normativo, que buscam tutelar o patrimônio do ente tributante, que, se não resolvida, continuará a promover esse descompasso legislativo.

Por fim, como também apresentado alguns pontos sobre o projeto de reforma do Código Penal, poderá se perder uma grande oportunidade na uniformização dos crimes contra a ordem tributária, uma vez aprovado o Anteprojeto nos moldes atuais, com as emendas que substituíram o texto original, as quais pretendem reinserir todas as condutas (consolidadas) das Leis n<sup>os</sup> 4.729/65 e 8.137/90 e excluir condições extintivas de punibilidade já consagradas, como o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, ou o cumprimento do parcelamento, bem como exasperar a sanção punitiva para além do alcance da Lei n<sup>o</sup> 9.099/95.

Portanto, enquanto o legislador não “repensar” a matéria relativa aos atuais crimes tributários com suporte nos princípios consagrados do Direito Penal e do Direito Tributário, obviamente submissos aos comandos constitucionais, visando a tutela do interesse público primário, continuará a percorrer o ciclo indefinido de soluções pontuais e emergenciais.

## REFERÊNCIAS

BECCARIA, Cesare. DOS DELITOS E DAS PENAS – Edição Ridendo Castigat Mores. Versão para eBook. BooksBrasil.com Versão Digital. Disponível em: <[http://www.oab.org.br/editora/revista/revista\\_08/e-books/dos\\_delitos\\_e\\_das\\_penas.pdf](http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_08/e-books/dos_delitos_e_das_penas.pdf)>. Acesso em: 15 nov. 2015.

BITENCOURT, Cezar Roberto. Código Penal comentado. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Comentários à Lei de Organização Criminosa : Lei 12.850/2013 / Cezar Roberto Bitencourt ; Paulo César Busato. – São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 2002.

CERVINI, Raul. Os Processos de Descriminalização. 2ª ed. revista da tradução. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FELIPETO, Rogério. Reparação do Dano Causado por Crime. Belo Horizonte: Del Rey. 2001.

FERRAJOLI, LUIGI. Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal. Prefácio da 1ª ed. italiana, Norberto Bobbio. 3ª ed. ver. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2010.

GOMES, Luiz Flávio. Beccaria (250 anos) e o drama do castigo penal: civilização ou barbárie? São Paulo: Saraiva, 2014.

GONÇALVES, Maria Gabriela Venturoti Perrota Rios [e] GONÇALVES, Víctor Eduardo Rios. Direito Falimentar. 4ª Ed. Editora Saraiva. 2011.

MACHADO, Hugo de Brito (coordenador). Sanções penais tributárias. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET, 2005.

\_\_\_\_\_. Crimes Contra a Ordem Tributária. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros Editores. 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de Direito Civil 5. Direito das Obrigações: 2ª parte. 39ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal. 10ª ed. Revista, ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

\_\_\_\_\_. Manual de Processo Penal e Execução Penal. 5ª ed. rev., atual. e ampl. 3ª tir. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

\_\_\_\_\_. Leis Penais e Processuais Penais Comentadas. Vol. 1. 8ª ed. rev., atual. e ampl. Rio

de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária – Série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

PRADO, Luiz Régis. Direito Penal Econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais, crime organizado. 4ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

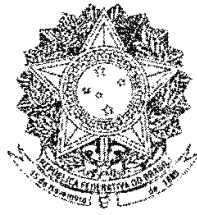
ROCHA, Valdir de Oliveira (Coordenador). Problemas de processo judicial tributário. 2º vol. São Paulo: Dialética, 1998.

ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. Org. e trad. André Luís Callegari, Nereu José Giacomolli. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 6ª ed. Saraiva: São Paulo, 2014.

SICA, Leonardo. Direito Penal de Emergência e Alternativas à Prisão. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

## ANEXO A – ANTEPROJETO DE CÓDIGO PENAL



**SENADO FEDERAL**  
**PROJETO DE LEI DO SENADO**  
**Nº 236, DE 2012**

**Segunda Parte**

**ANTEPROJETO DE CÓDIGO PENAL**

**PARTE GERAL**

**TÍTULO I**

**APLICAÇÃO DA LEI PENAL**

**Legalidade**

Art. 1º Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal.

Parágrafo único. Não há pena sem culpabilidade.

**Sucessão de leis penais no tempo**

Art. 2º É vedada a punição por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.

§ 1º A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

§ 2º O juiz poderá combinar leis penais sucessivas, no que nelas exista de mais benigno.

**Lei excepcional ou temporária**

Art. 3º A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado ~~durante~~ sua vigência.

**TÍTULO XIII**  
**CRIMES CONTRA A ORDEM ECONÔMICO-FINANCEIRA**

**Capítulo I**

**Crimes contra a ordem tributária e a previdência social**

**Fraude fiscal ou previdenciária**

Art. 348. Auferir, para si ou para terceiro, vantagem ilícita consistente na redução ou supressão de valor de tributo, contribuição social ou previdenciária, inclusive acessórios, induzindo ou mantendo alguém em erro mediante artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento, em prejuízo dos cofres públicos:

Pena - prisão, de dois a cinco anos.

§ 1º A vantagem pode consistir em valores de isenções, imunidades, deduções, devoluções ou reembolsos indevidos.

§ 2º Considera-se fraude deixar de:

I – 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;

II – lançar, nos livros e documentos exigidos pela legislação, no prazo legal, informações que permitam a identificação do fato gerador dos tributos, contribuições sociais e previdenciárias;

III – repassar, no prazo devido, valores de tributo, contribuição social ou previdenciária, descontados ou recebidos de terceiros, que devam ser recolhidos aos cofres públicos por disposição legal ou convencional.

**Consumação do delito**

§ 3º Os crimes de fraude fiscal ou previdenciária não se tipificam antes do lançamento definitivo do tributo ou contribuição social, data da qual começará a correr o prazo de prescrição.

**Extinção da punibilidade e redução da pena**

§ 4º O pagamento dos valores dos tributos, contribuições sociais e previdenciárias, inclusive acessórios, extingue a punibilidade se efetuado até o recebimento da denúncia, assim considerado o momento posterior à resposta preliminar do acusado.

Se posterior, reduz a pena de um sexto até a metade.

**Suspensão do processo**

§ 5º Suspende-se a pretensão punitiva do Estado e o curso da prescrição se, antes do recebimento da denúncia, tiver sido celebrado e estiver sendo cumprido acordo de parcelamento. Em caso de seu cumprimento integral, aplica-se o disposto no parágrafo anterior.

§ 6º Aplica-se o disposto no parágrafo anterior se o agente, em ação judicial em que se questiona o lançamento dos créditos tributários ou previdenciários, tenha garantido o juízo mediante caução que assegure a sua futura quitação.

**Falsificação**

§ 7º Quando o falso se exaure na fraude fiscal ou previdenciária, sem mais potencialidade lesiva, é por esta absorvido.

**Causa de exclusão de tipicidade**

§ 8º Não há crime se o valor correspondente à lesão for inferior àquele usado pela Fazenda Pública para a execução fiscal.

**Excesso de exação**

Art. 349. Exigir, na condição de servidor público, tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, empregar na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza:

Pena - prisão, de um a quatro anos.

**Descaminho**

Art. 350. Introduzir mercadoria no País, ou promover sua saída, sem o pagamento dos tributos e contribuições devidos:

Pena - prisão, de um a três anos.

§ 1º Aproveitar-se, de qualquer modo, de mercadorias descaminhadas no exercício de atividade comercial ou industrial, ainda que irregular ou informal:

Pena - prisão, de dois a quatro anos.

§ 2º Incorre nas penas do parágrafo anterior quem exerce atividade comercial ou industrial com mercadorias ou componentes, de origem ou procedência estrangeiras que não tenham documentação de sua regular internação no País.

§ 3º As penas deste artigo são aumentadas de um sexto a um terço se a conduta é praticada por meio clandestino de transporte aéreo, fluvial ou de navegação de cabotagem.

§ 4º Aplica-se ao descaminho toda a disciplina de extinção de punibilidade, de tipicidade e de insignificância referente aos crimes contra a ordem tributária.

## **Capítulo II**

### **Crimes contra o sistema financeiro**

#### **Instituição financeira**

Art. 351. Considera-se instituição financeira para os fins deste Capítulo a sociedade empresária que tenha por objeto a oferta pública de captação, intermediação e aplicação de recursos de terceiros, na posição jurídica de fornecedor.

Parágrafo único. Equipara-se a instituição financeira:

- I – a sociedade empresária que tenha por objeto atividade de seguros, câmbio, capitalização, corretagem ou distribuição de valores mobiliários;
- II – a pessoa natural que exerça quaisquer das atividades referidas neste artigo, ainda que de forma eventual.

#### **Emissão ou distribuição de título ou valor mobiliário irregular**

Art. 352. Emitir, reproduzir, registrar, oferecer, intermediar, negociar, ou de qualquer modo pôr em circulação ou distribuir, por meio físico ou eletrônico, certificado, cautela, ou outro documento representativo de título ou valor mobiliário:

- I – falsos ou falsificado, no todo ou em parte;

## DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 542. Este Código entra em vigor noventa dias após a data de sua publicação.

Art. 543. Ficam revogadas as seguintes disposições legais: Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940; arts. 655 e 821 da Lei nº 556, de 25 de junho de 1850; art. 15, § 3º, do Decreto-Lei nº 25, de 30 de novembro de 1937; art. 2º, § 6º, e art. 3º do Decreto-Lei nº 3.200, de 19 de abril de 1941; Decreto-Lei nº 3.688, de 3 de outubro de 1941; Decreto-Lei nº 3.914, de 9 de dezembro de 1941; art. 49 e art. 552 do Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; arts. 45 a 60 do Decreto-Lei 6.259, de 10 de fevereiro de 1944; Lei nº 1.521, de 26 de dezembro de 1951; art. 4º da Lei nº 1.579, de 18 de março de 1952; Lei nº 2.889, de 1º de outubro de 1956; art. 56, art. 58, art. 70 e art. 72 da Lei nº 4.117, de 27 de agosto de 1962; art. 8º da Lei 4.319, de 16 de março de 1964; art. 11 e art. 38 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964; art. 65 e art. 66 da Lei nº 4.591, de 16 de dezembro de 1964; art. 34, § 1º, da Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964; art. 66-B, § 2º, e art. 73, § 2º, da Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965; Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965; arts. 283 a 355 da Lei nº 4.737, de 15 de julho de 1965; Lei nº 4.898, de 9 de dezembro de 1965; art. 19 e art. 20 da Lei nº 4.947, de 6 de abril de 1966; art. 7º da Lei nº 4.966, de 9 de maio de 1966; arts. 1º a 3º do Decreto-Lei nº 16, de 10 de agosto de 1966; art. 21, parágrafo único, e art. 54 do Decreto-Lei nº 167, de 14 de fevereiro de 1967; arts. 27 a 31 da Lei nº 5.197, de 3 de janeiro de 1967; art. 1º do Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967; art. 5º do Decreto-Lei 211, de 27 de fevereiro de 1967; art. 39 do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967; art. 1º, parágrafo único, da Lei nº 5.473, de 10 de julho de 1968; art. 22 da Lei nº 5.478, de 25 de julho de 1968; art. 3º da Lei nº 5.553, de 6 de dezembro de 1968; art. 4º do Decreto-Lei nº 368, de 19 de dezembro de 1968; art. 3º do Decreto-Lei nº 399, de 30 de dezembro de 1968; art. 43 do Decreto-Lei nº 413, de 9 de janeiro de 1969; art. 35 e art. 36 da Lei nº 5.700, de 1º de setembro de 1971; art. 9º da Lei nº 5.741, de 1º de dezembro de 1971; arts. 56 a 59 da Lei nº 6.001, de 19 de dezembro de 1973; art. 11 da Lei nº 6.091, de 15 de agosto de 1974; art. 5º da Lei nº 6.192, de 19 de dezembro de 1974; arts. 27-C a 27-F da Lei nº 6.385, de 7 de

dezembro de 1976; arts. 19 a 27 da Lei nº 6.453, de 17 de outubro de 1977; arts. 36 a 44 da Lei nº 6.538, de 22 de junho de 1978; art. 7º da Lei nº 6.586, de 6 de novembro de 1978; art. 8º da Lei nº 6.710, de 5 de novembro de 1979; arts. 50 a 52 da Lei nº 6.766, de 19 de dezembro de 1979; art. 125, incisos XI a XIII, da Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980; art. 15 da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981; art. 15 da Lei nº 6.996, de 7 de junho de 1982; art. 3º da Lei nº 7.134, de 26 de outubro de 1983; Lei nº 7.170, de 14 de dezembro de 1983; art. 8º, arts. 93 a 95, art. 112, art. 117, art. 123, arts. 131 a 146, art. 149, § 1º, e arts. 156 a 163 da Lei nº 7.210, de 11 de julho de 1984; art. 10 da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986; art. 14 da Lei nº 7.505, de 2 de julho de 1986; art. 2º da Lei nº 7.643, de 18 de dezembro de 1987; art. 9º da Lei nº 7.649, de 25 de janeiro de 1988; Lei nº 7.716, de 5 de janeiro de 1989; art. 15 e art. 16 da Lei nº 7.802, de 11 de julho de 1989; art. 21 da Lei nº 7.805, de 18 de julho de 1989; art. 8º da Lei 7.853, de 24 de outubro de 1989; art. 7º, § 3º, da Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990; art. 27, parágrafo único, da Lei nº 8.042, de 13 de junho de 1990; arts. 225 a 244-B da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; art. 1º e art. 2º, incisos I e II do *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.072, de 25 de julho de 1990; arts. 61 a 79 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990; art. 52 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990; Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990; art. 1º e art. 2º da Lei nº 8.176, de 8 de fevereiro de 1991; art. 19, § 2º, da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991; art. 43 e art. 44 da Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991; art. 39 e art. 40 da Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991; art. 64 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991; art. 19 e art. 20 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992; arts. 89 a 100 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993; art. 10 da Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993; arts. 57 e 58 da Lei nº 8.713, de 30 de setembro de 1993; art. 17 da Lei nº 8.929, de 22 de agosto de 1994; art. 2º da Lei nº 9.029, de 13 de abril de 1995; art. 6º, art. 7º e art. 10 da Lei nº 9.034, de 3 de maio de 1995; arts. 67 a 71 da Lei nº 9.100, de 29 de setembro de 1995; art. 7º da Lei nº 9.112, de 10 de outubro de 1995; art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995; arts. 15 a 20 da Lei nº 9.263, de 12 de janeiro de 1996; arts. 183 a 199 da Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996; art. 10 da Lei nº 9.296, de 24 de julho de 1996; art. 9º, § 2º, da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996; art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; ~~arts. 14~~

a 20 da Lei nº 9.434, de 4 de fevereiro de 1997; Lei nº 9.455, de 7 de abril de 1997; arts. 183 a 185 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997; arts. 291 a 312 da Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997; art. 33, § 4º, art. 34, §§ 2º e 3º, art. 39, § 5º, art. 40, art. 68, § 2º, art. 72, art. 87, § 4º, art. 90 e art. 91, parágrafo único, da Lei nº 9.504, de 30 de setembro de 1997; art. 2º, art. 3º, arts. 6º a 23, art. 26, arts. 29 a 69-A da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998; art. 12 da Lei nº 9.609, de 19 de fevereiro de 1998; art. 1º da Lei nº 9.613, de 3 de março de 1998; art. 13 e art. 14 da Lei nº 9.807, de 13 de julho de 1999; art. 17 da Lei nº 9.847, de 26 de outubro de 1999; art. 27, § 2º, da Lei nº 9.966, de 28 de abril de 2000; art. 2º da Lei nº 10.300, de 31 de outubro de 2001; arts. 41-B a 41-G da Lei nº 10.671, de 15 de maio de 2003; art. 9º da Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003; arts. 93 a 108 da Lei nº 10.741, de 1º de outubro de 2003; arts. 12 a 21 da Lei nº 10.826, de 22 de dezembro de 2003; art. 14 da Lei nº 11.076, de 30 de dezembro de 2004; art. 104, parágrafo único, e arts. 168 a 182 da Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005; art. 5º, § 3º, e arts. 24 a 29 da Lei nº 11.105, de 24 de março de 2005; art. 4º da Lei nº 11.254, de 27 de dezembro de 2005; arts. 27 a 30 e arts. 33 a 47 da Lei nº 11.343, de 23 de agosto de 2006; art. 54 da Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007; e art. 8º, § 3º, art. 87 e art. 111 da Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011.

Jaci Larney, com as  
reservas expostas na Justifica-  
tiva. Em 9 de Julho de 2012  
Jaci Larney