

**FACULDADES INTEGRADAS
"ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO"**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**ÓBICES DA PRETENSÃO PUNITIVA NOS CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Cíntia Sales Queiroz

Presidente Prudente/SP
2004

**FACULDADES INTEGRADAS
"ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO"**

FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE

**ÓBICES DA PRETENSÃO PUNITIVA NOS CRIMES CONTRA A
ORDEM TRIBUTÁRIA**

Cíntia Sales Queiroz

Monografia apresentada como requisito parcial de
Conclusão de Curso para obtenção do Grau de Bacharel
em Direito, sob orientação do Prof. Jurandir José dos
Santos

Presidente Prudente/SP
2004

ÓBICES DA PRETENSÃO PUNITIVA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado como
requisito parcial para a obtenção do Grau de
Bacharel em Direito

Jurandir José dos Santos
Orientador

Moacir Alves Martins
1º Examinador

Igber de Oliveira Lima
2º Examinador

Presidente Prudente, 22 de novembro de 2004.

**Ninguém é tão grande que não possa aprender,
nem tão pequeno que não possa ensinar.**

(autor desconhecido)

Para Francisco Aurélio Queiroz, Marilene Sales Queiroz e Diogo Sales Queiroz, por serem uma família maravilhosa, pelo apoio imensurável que sempre me deram, e por sempre acreditarem em mim quando eu achava que não podia mais. Pelo amor, pela dedicação, pelo exemplo, pela paciência, sinceridade e sensibilidade, que me ajudam a crescer como pessoa.

AGRADECIMENTOS

Meus pais, **Aurélio e Marilene**, que estiveram muito presentes em todos os momentos de minha vida e me educaram seguindo o caminho da verdade e da justiça.

Ao meu irmão **Diogo**, exemplo de bondade, que me ensina não só com palavras, mas principalmente com atos a viver de forma digna e honesta.

Ao **Dr. Jurandir José dos Santos**, cujos ricos ensinamentos não se limitaram à ciência jurídica, mas sim verdadeiras lições de vida, de força de vontade e humildade, que levarei para sempre em minha memória.

Às amigas **Beatriz e Magda**, pela ajuda diária, não só para a conclusão desta pesquisa, mas para os acontecimentos da vida como sinceras conselheiras, sempre prontas com uma palavra de apoio.

Marcos Agamenon, pela paciência, carinho e auxílio na realização deste trabalho.

A **Leonardo Salomão**, pelas dicas e longas discussões a respeito do tema, mas principalmente pela amizade.

A todos colegas de sala, cuja convivência nestes cinco anos muito me ensinaram, principalmente como agir em momentos difíceis e solitários.

A todos aqueles que, de algum modo, me auxiliaram indiretamente com este trabalho.

E principalmente a **Deus**, por ter me ajudado a encontrar soluções, onde elas não existiam, e por ter me dado força em todos os momentos.

RESUMO

O presente trabalho aborda os casos em que a pretensão punitiva do Estado é obstada quando se tratar de crimes contra a ordem tributária.

Aborda ainda os fundamentos do Direito Penal Tributário, e os meios pelos quais se torna possível a execução da pretensão punitiva do Estado, e a relação que esta possui com a existência do crédito tributário.

Por fim, analisa a extinção da punibilidade do agente face o disposto no artigo 34 da Lei nº 9.249/95, além de outras formas que impedem a persecução penal.

O tema de pesquisa está inserido no Direito Penal Tributário e Direito Processual Penal, envolvendo também princípios constitucionais.

Para a elaboração do trabalho científico foram usados todos os meios disponíveis, como consultas bibliográficas de Direito Penal, Direito Penal Tributário, Direito Processual Penal, Direito Constitucional, artigos sobre as questões analisadas, jurisprudências dos Tribunais Estaduais e Superiores, bem como pesquisa eletrônica e de campo.

PALAVRAS-CHAVE: Pretensão Punitiva; Crimes Contra Ordem Tributária; Extinção da Punibilidade; Suspensão; Direito Penal Tributário; Direito Processual Penal.

ABSTRACT

The present work approaches the cases in that the punitive pretension of the State is hindered when it treats about crimes against the tax order.

It still approaches the foundations of the Tax Penal Right, and the ways the turns possible the execution of the punitive pretension of the State, and the relationship that this possesses with the existence of the tax credit.

Finally, it analyzes the extinction of the punish ability of the agent with the determination in the article 34 of the Law no. 9.249/95, besides other forms that stops the right of the State of to punish or to sue this agents.

The research theme is inserted in the Tax Penal Right and Process Punitive Jurisprudence, also involving constitutional beginnings.

For the elaboration of the scientific work all were used of the available ways, as bibliographical consultations of Penal Jurisprudence, Tax Penal Right, Process Punitive Jurisprudence, Constitutional Jurisprudence, articles on the analyzed subjects, jurisprudences of the State and Superior Tribunals, as well as researches electronics and of field.

KEYWORDS: Punitive pretension; Crimes Against Tax Order; Extinction of the Punish ability; Suspension; Tax Punitive Right; Process Punitive Jurisprudence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. HISTÓRICO	12
1.1 Evolução Legislativa	16
1.1.1 Crimes Tributários no Código Penal	16
1.1.2 Crimes de Sonegação Fiscal – Lei 4.729/65.....	17
1.1.3 Crimes Contra a Ordem Tributária – Lei 8.137/90	19
1.1.4 Artigo 34 da Lei 9.249/95	22
1.1.5 Artigo 83 da Lei 9.430/96	24
1.1.6 Normas do Refis (esfera federal)	25
2. FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	28
2.1 A atuação do Estado Soberano	29
2.1.1 O Poder de legislar	29
2.1.2 O Poder Executivo	30
2.1.3 O Poder Judicante	31
2.1.4 O Direito de Punir e o Princípio da Legalidade	31
3. A AÇÃO PENAL	34
3.1 Natureza jurídica	34
3.2 A Representação	35
4. A EXCLUSÃO DA PUNIBILIDADE COMO ÓBICE DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	38
5. DO PAGAMENTO DO TRIBUTO	40
6. DA COMPENSAÇÃO	44
7. DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA	48
7.1 A aplicação da causa nos crimes contra a ordem tributária	49

8. DO PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA	53
8.1 Condição de Procedibilidade x Questão Prejudicial	53
9. DO PARCELAMENTO	58
9.1 Natureza jurídica do Parcelamento: moratória, novação ou transação?	58
9.2 Extinção da Punibilidade e a Reparação do Dano	65
9.2.1 A reparação parcial do dano	66
10. DA REMISSÃO	69
11. DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO	71
12. BANALIZAÇÃO DO DIREITO PENAL	74
13. CONSIDERAÇÕES FINAIS	77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa buscou focar as causas mais discutidas que obstam a pretensão punitiva do Estado nos crimes contra a ordem tributária. A maioria delas envolve a extinção da punibilidade do agente decorrente da extinção do crédito tributário que o Fisco possui.

O tema foi escolhido face as constantes discussões na doutrina e jurisprudência, além do contato freqüente com a matéria, que instigou a autora pesquisar sobre o assunto.

Num primeiro momento foi necessário se demonstrar a origem histórica dos tributos e a evolução legislativa a respeito do assunto.

Em seguida, abordou-se os fundamentos do Direito Penal Tributário e as formas de atuação do Estado em relação aos crimes contra a ordem tributária, sendo elas: a função legislativa, executiva, judiciária e o *jus puniendi*.

No entanto, para se concretizar essas funções de forma efetiva, necessário se mostrou, no capítulo 3, abordar a Ação Penal, meio pelo qual o agente será processado pela prática dos crimes contra a ordem tributária.

No momento seguinte, adentrando ao tema principal, discorreu-se a respeito da extinção da punibilidade como óbice da pretensão punitiva do Estado, e nos capítulos subseqüentes algumas formas específicas de também impedir que o agente seja punido, ou sequer, processado criminalmente.

As causas analisadas, cada uma em seu capítulo específico, foram: o pagamento, a compensação, a inexigibilidade de conduta diversa, o prévio exaurimento da via administrativa, o parcelamento, a remissão, a prescrição e a decadência.

A pesquisa se preocupou em citar os diversos entendimentos a respeito do tema, por se tratar de questão controvertida inclusive entre os magistrados do mais alto escalão. Inclusive as situações em que mesmo aquele que está sendo processado pela prática de crime contra a ordem tributária, deve ter sua conduta relevada em razão da situação em que se encontrava, ou da incerteza da existência do débito.

Por fim, diante do que se extraiu da pesquisa, muitos entendimentos se ativeram a conseqüente banalização do Direito Penal, com o caráter meramente

arrecadatório do ilícito tributário nos dias de hoje, haja vista que o crime possui outros reflexos muito mais graves que o não recolhimento de tributos.

1. HISTÓRICO

A história, desde seus primórdios, relata a existência da cobrança de tributos. Um grande exemplo já se encontra expresso em várias passagens bíblicas, inclusive do Velho Testamento, primeiro documento histórico que reconhecia publicamente o dever de pagar e o direito de recolher tributos.

Em Mateus 22:21, Jesus respondeu “Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus o que é de Deus”, aos discípulos que lhe indagavam a respeito da licitude do pagamento de tributo cobrado pelo Rei.

Essa abordagem não se trata de uma colocação religiosa, mas sim da necessidade de se demonstrar que há cerca de 1.200¹ anos antes de Cristo, como de temporiza a nossa História, já se falava na necessidade de cobrança de tributos.

O Estado, como ente soberano e responsável por gerir a sociedade, necessita intervir no patrimônio privado para que possa se suportar, assim, desde que se estabeleceu uma sociedade organizada, mesmo que muito diferente da que se vive hoje, já se sentiu a necessidade de intervir no patrimônio particular visando uma receita pública para a manutenção das funções estatais.

Assim, os tributos são uma fonte de recursos provinda da seara privada, que o Estado se utiliza para fazer frente às despesas públicas, que teve origem na dominação de um povo por outro, na exploração exacerbada de um reinado em face de seu povo, e ainda, de forma mais explícita, a partir da cunhagem de moedas.

Etimologicamente, a palavra tributo advém da expressão “*tributum*” do latim, que significa a distribuição do ônus pelos súditos.

Um grande marco histórico, mais recente que os trechos bíblicos, foi sem dúvida a Magna Carta, editada na Inglaterra pelo Rei João Sem Terra em 1215, que é tida como nascedouro de garantias, tendo em vista que parte de seus regramentos visavam conter o impulso dominante de um rei sobre seus súditos.

¹ Por volta de 1250 a.C, conforme transcrito no Livro Êxodo da Bíblia Sagrada, em seu capítulo 30, versículos 11-16 já há menção de pagamento de tributos.

Tem-se na Magna Carta o momento histórico onde o homem começa sua transmutação de súdito a cidadão titular de direitos. É claro que para se chegar a esse patamar muito se lutou, muitas revoluções eclodiram, mas, mesmo sendo um diploma que foi editado pelo rei por pressão dos barões, pois visava verdadeiros “privilégios” à uma parte da sociedade, com o tempo estendeu seus ditames a todos cidadãos.

A maior contribuição da Carta, mesmo que por uma felicidade de sua redação, foi estabelecer princípios gerais, garantindo direitos e impondo limites que até mesmo os reis tinham que respeitar, assim, passou a vigor o chamado *princípio da monarquia limitada*, e justamente neste ponto, guarda relação com o direito tributário, pois foi a partir dela que se estabeleceu limites à tributação, sendo esta a gênese dos limites do poder de tributar do Estado.

Assim, reconhecido estava o poder de tributar estatal, até mesmo por se tratar de uma necessidade vital, porém, demandava um certo freio aos impulsos do governante sobre seus súditos. Por isso, aos poucos foram sendo criados mecanismos com esse fim, mas até os dias atuais pode se vivenciar a má utilização deste poder, ou ainda, a má gestão da coisa pública, o que de certa forma, não justifica, mas contribui para a evasão fiscal.

Em todo mundo, dominado por qualquer ideologia, existe a figura dos tributos e em contrapartida, a resistência ao pagamento dos mesmos. É possível enxergar a figura da evasão fiscal com maior ou menor incidência, como se pode se depreender do Direito Americano, onde vige um sistema rígido de combate aos chamados “*white collar crimes*”², ou ainda, no Direito Brasileiro, onde a lei não possui a mesma eficácia na prevenção dos chamados “*crimes contra a ordem tributária*”.

A tentativa de esquivar da expropriação compulsória do patrimônio particular em favor do Estado pode se dar de várias formas como, por exemplo, abstenção de praticar o fato gerador, seja pela exploração de alguma lacuna ou obscuridade da lei, seja pela sonegação.

² Tradução: “crimes do colarinho branco”, que significa na linguagem atual aqueles crimes cometidos contra o fisco pelos mais providos economicamente da sociedade.

No Brasil, há um histórico bem curioso a respeito das primeiras incidências tributárias e suas respectivas resistências. Logo no início da colonização, e da exploração mineral do interior das terras brasileiras recém-descobertas, os chamados mineiros, homens que trabalhavam nas enormes áreas de exploração de minérios valiosos, mais predominantemente, nos grandes garimpos de ouro e pedras preciosas na região das Minas Gerais, tudo que era extraído sofria uma forma de tributação, pois parte do que era encontrado deveria ser destinado aos controladores, assim, buscando evitar a expropriação, os mineiros cunhavam imagens de santos religiosos em madeira, porém, com seus interiores ocos, onde escondiam o ouro, geralmente em pó, ou as pedras preciosas que encontravam³, era uma forma de sonegação.

Trata-se de um fato empírico, mas justamente essas condutas arcaicas foram muito estudadas no mundo todo por grandes tributaristas, economistas, tendo em vista que todas as civilizações de desde sua organização como sociedade impõe regras desta natureza. Inclusive durante determinado período histórico a resistência tributária chegou a ser encorajada por grandes financistas, sob o argumento de que os tributos representavam uma indesejável interferência do Estado na atividade econômica dos particulares que acabava por cercear sua liberdade e ainda, direitos e garantias previstos nas leis maiores como o soberano direito de propriedade.

Esse conceito mudou, evoluiu, face os vastos estudos que demonstravam a necessidade do Estado, mas condutas que visam a evasão fiscal, inclusive tipificadas penalmente, continuam a existir e evoluir juntamente com a sociedade e sua normatização.

Ocorre que, muito embora a tributação traga uma repulsa normal à todos, por questão cultural, importante salientar que, bem ou mal utilizada, é imprescindível à manutenção do Estado, que de forma direta ou indireta devolve aos contribuintes uma contraprestação em serviços públicos de interesse social ou indispensáveis à ordem social.

³ Esse fato empírico deu origem à famosa expressão popular “Santo do pau oco”, muito utilizada pelos nossos antepassados, e inclusive nos dias de hoje, significando estar diante de um fato que parece inocente, mas que na verdade possui outras intenções malévolas.

Por isso, se buscou tipificar condutas que visem abalar a ordem tributária, porém, por se tratarem de crimes contra o Erário, ou seja, são de alguma forma crimes contra o patrimônio público que, por uma questão cultural, não causam à sociedade a mesma repugnância que os demais crimes. Esta situação pode ter sido causada pelas constantes crises econômicas, escândalos políticos e indiferença social vivenciadas com o passar dos anos, principalmente no Brasil, fazendo com que a atuação do Estado no patrimônio particular perca credibilidade.

No entanto, esse tipo de crime pode não trazer tanta indignação, mas por pura ignorância dos que assim pensam, pois se este país fosse um Estado justo, onde todos contribuíssem com o fisco proporcionalmente às suas possibilidades, e a coisa pública fosse gerida de forma honesta, certamente, embora pareça uma visão um tanto utópica, o Brasil seria um dos países mais ricos do mundo devido à população e as riquezas que aqui se encontram.

Ocorre que, grande parte dos contribuintes, e principalmente aqueles que mais têm condições para tanto, buscam o caminho da evasão fiscal, suprimindo do erário aquilo que seria, ou ao menos deveria ser investido em favor de toda sociedade, como por exemplo, em saúde, educação, políticas públicas, enfim, trata-se de uma verba da própria sociedade, que a partir de uma conduta fraudulenta continua no patrimônio particular.

Como se pode depreender de análise feita diretamente nos arquivos da Procuradoria da Fazenda Nacional⁴, pessoa jurídica de direito público responsável pela cobrança judicial dos tributos, daqueles que de uma forma ou de outra, ilícita ou não, deixaram de anuir com suas obrigações fiscais, a maioria esmagadora dos devedores tratam-se de grandes empresas, ou ainda, pessoas físicas bem sucedidas, em meio a algumas incidências de pequenos estabelecimentos que não sobreviveram à economia atual.

Mas um fato curioso e contumaz, é que sempre se tratavam dos mesmos contribuintes, que através da criação de inúmeras pessoas jurídicas sempre incidiam na mesma conduta.

⁴ Pesquisa de campo feita na Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Presidente Prudente (SP), onde, após 1 ano e 5 meses de trabalho, pôde se chegar a essa conclusão.

Esse paralelo foi traçado para se demonstrar que, não obstante a forma empregada, da mais rudimentar à mais moderna, os crimes contra a ordem tributária sempre existiram, mesmo que ainda não tipificados, mesmo com “*nomem iuris*” diferentes.

O fator cultural que a sociedade brasileira herdou em não sentir certa repulsa em relação a esses crimes talvez tenha se dado pelo fato de que em nosso País, as condutas que levem à sonegação de tributos ou qualquer tipo de fraude à ordem tributária não foram enquadradas como crimes comuns, de acordo com as regras gerais, contidas no Código Penal. Somente por volta da década de sessenta passou a ser tipificado por leis esparsas que, no entanto, não regulavam suficientemente toda matéria, sendo constantemente necessária sua integração com disposições gerais do Código Penal.

Desta forma não se trazia uma segurança a respeito de sua tipificação, que já ocorreu tardiamente.

O sistema legislativo americano, diferente no nosso, possui poucos e simples dispositivos legais, mas com eficácia invejável, onde não se hesita em encarcerar esse tipo de criminosos, independentemente de sua popularidade, poder econômico ou papel social.

1.1 Evolução legislativa

1.1.1 Crimes tributários no Código Penal de 1941

Como se sabe o direito é dinâmico, no entanto, nem sempre consegue acompanhar a evolução da sociedade, bem como suas necessidades, e justamente por isso vão surgindo novas leis a fim de satisfazer os interesses da sociedade.

A lei penal codificada nem sempre trouxe em seus dispositivos o que se chama de tipo penal tributário, a única alusão específica a tributos conta do artigo 334, que cuida da evasão ilícita de tributos nos crimes de contrabando e descaminho, cujos parágrafos 1º e 2º tiveram a redação alterada pela Lei nº

4.729/65, estendendo o crime àqueles que adquirem, recebem ou ocultam, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos.

Assim, além deste dispositivo, o Código Penal trouxe em sua redação original algumas condutas genéricas, nas quais, diante da necessidade de se punir tais condutas, nestas eram enquadrados os criminosos fiscais, como por exemplo, se um representante de pessoa jurídica contribuinte do Imposto de Renda, visando suprimir ou reduzir determinado tributo inserisse documento falso na contabilidade da mesma, poderia assim, se insurgir em ao menos três tipos penais, constantes dos artigos 298, 299 e 304, que respectivamente tratam de falsificação de documento particular, falsidade ideológica e uso de documento falso.

Ainda, dependendo do contexto fático e do resultado da conduta, a mesma poderia configurar crime de estelionato previsto no artigo 171 do Código Penal.

1.1.2 Crimes de Sonegação Fiscal - Lei 4.729/65

Os aplicadores do direito buscavam remediar a falta de dispositivos específicos, enquadrando o agente em tipos meio, ou seja, as condutas que se insurgiam como meio de sonegação de tributo é que eram punidas, e não os atos de sonegar em si.

Diante deste quadro, proporcionalmente à criação de novos tributos, novas técnicas foram surgindo para burlar o sistema de cobrança tributária e com os abusos destas práticas tornou-se necessário a criação de leis ou dispositivos específicos a fim de reprimi-las.

Assim, em 16 de julho de 1964, por intermédio da Lei 4.502, extrai-se de primeiro plano o conceito de sonegação fiscal, definido como:

Art. 71 Toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

- I- da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;
- II- das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Em aperfeiçoamento às normas penais tributárias, tão escassas à época, publicou-se logo em seguida a Lei 4.729/65, que foi o grande marco na evolução legislativa sobre crimes tributários, ainda não denominados desta forma.

Trouxe em seus ditames quatro tipos penais que estariam configurados como crimes de sonegação fiscal, efetivando a aplicação da Lei a casos específicos ali descritos.

Outras leis, contudo, foram surgindo tornando essa vertente criminosa melhor normatizada, como por exemplo a Lei 5.569 de 25 de novembro de 1969, que logo em seu primeiro artigo acrescenta uma quinta hipótese, dando os últimos retoques à sonegação.

Vale lembrar que, de acordo com os ensinamentos Manoel Pedro Pimentel *apud* ANDRADE FILHO (2001), os tipos penais descritos na lei que instituiu os crimes de sonegação fiscal já se encontravam inseridos em diversos tipos do Código Penal, de forma que o único traço distintivo é o elemento subjetivo do injusto. Assim, teria o legislador apenas reestruturado tipos penais pré-existentes vinculando-os a um outro elemento subjetivo, ou seja, a intenção de fraudar o fisco.

Tal observação feita pelo i. doutrinador se fixava no abrandamento das penas descritas nas novas leis em relação ao disposto no Código Penal, conferindo tratamento favorecido ao agente que causar dano ao patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária, enquanto não ocorria o mesmo àquele que se utilizava dos mesmos meios para causar dano ao particular.

Muito embora tenha sido um grande passo a criação de tipos penais tributários específicos, essa situação um tanto anômala e por alguns criticada, só foi modificada com o advento da Lei nº 8.137/90 que passou a definir os crimes contra a ordem tributária.

1.1.3 Crimes Contra a Ordem Tributária - Lei 8.137/90

Este diploma legal veio regulamentar os chamados crimes contra a ordem tributária, abrangendo uma série de condutas, que por isso e outras falhas, foi alvo de grandes críticas pela doutrina, que alega se tratar de uma lei mal feita, haja vista que foi criada às pressas, num momento conturbado da política nacional.

A Lei 8.137, publicada em 27 de dezembro de 1990, em continuidade às mudanças e inovações relativas aos crimes fiscais, instituiu a figura dos “crimes contra a ordem tributária”, sem, no entanto, revogar os ditames estabelecidos na Lei 4.729/65, ao menos expressamente.

Contudo, existe grande semelhança entre hipóteses configuradoras de tipos penais tributários de ambos diplomas, porém, com uma diferença fundamental: a graduação das penas, tendo em vista que a Lei nova impõe penas de reclusão e detenção, enquanto que a anterior prevê apenas pena de detenção, e ainda, o tempo de cumprimento é substancialmente maior na lei inovadora.

Disto decorre uma longa discussão a respeito de qual norma aplica-se ao caso concreto, uma vez que a Lei 8.137/90 não revogou de forma expressa os dispositivos da vigente ao tempo de sua publicação, ensejando um grande conflito a respeito da aplicação da lei penal.

A doutrina apresentou alguns meios de solução que pareciam, de certa forma resolver esse impasse criado pela Lei em comento, no entanto, o legislador, num momento posterior, divergiu destes entendimentos.

Em primeiro plano, não há dúvida a respeito da aplicação da norma especial em detrimento da normal geral (Código Penal) quando, por exemplo, a conduta delituosa tiver interesse de lesar o Fisco, servindo-se para isto, do falso, do estelionato, e da apropriação indébita, onde, então, aplicar-se-ia apenas a lei penal especial, tendo em vista que a conduta preenche todos os requisitos desta, e em respeito ao princípio do *non bis in idem*, se o tipo penal especial contiver todos os elementos do geral. Sendo esta a chamada regra da especialidade ou do efeito consuntivo, que teria aplicação unicamente quando fossem atingidos os interesses do Fisco.

No entanto, quando os efeitos desta conduta extrapolam os interesses do Estado tributante, atingindo direito de terceiros, entende parte da doutrina que ambos dispositivos, geral e especial, seriam aplicados.

Inclusive o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou a respeito em curioso *decisum*:

Sonegação Fiscal - Falsidade Documental- Conduta destinada a suprimir ou reduzir Tributo – Falsificação de recibos em prejuízo à terceira pessoa. Falsificação e Sonegação Fiscal. O *falsum* destinado exclusivamente a suprimir ou reduzir tributos não constitui crime autônomo diferente da sonegação fiscal. Tendo sido, entretanto, falsificado pelo agente da sonegação recibos de terceira pessoa que, em razão disso, foi injustamente envolvida em procedimento fiscal, a existência desta segunda vítima possibilita a caracterização do delito de falsificação documental (art. 298) ou o aditamento da denúncia para descrição de alguma lesão patrimonial. Extinta a punibilidade do delito de sonegação fiscal pela prescrição, declara-se a incompetência da Justiça Federal e determina-se a remessa dos autos à Justiça Estadual para prosseguir em relação aos fatos remanescentes. Recurso de *Habeas Corpus* provido parcialmente (STJ – REC. De *Habeas Corpus* nº 1.207, v.u., 5ª Turma. Relator: Min. Assis Toledo. São Paulo, j. em 03.06.91 – DJU, pág.8.647.)

A respeito da norma geral e especial, há outro conflito levantado anteriormente, que se revela entre normas especiais, ou seja, a Lei 4.729/65 que basicamente instituiu o crime de sonegação fiscal, e a Lei 8.137/90, que além de inovar, abrigou toda a matéria tratada na lei anterior, porém de forma, mais gravosa em relação às penas.

A princípio entendeu-se, observando o preceito geral de aplicação da norma constante no art. 5º da Lei de Introdução ao Código Civil, por se tratar de lei mais recente e reguladora de toda a matéria, que o diploma em análise é que deveria prevalecer, revogando implicitamente a lei mais antiga.

No entanto, o legislador, após a publicação da Lei 8.137, emanou alguns dispositivos que trouxeram uma certa insegurança a respeito da revogação ou não da Lei mais benéfica, pois fazem remissão aos crimes previstos na Lei 4.729/65. Foi o que ocorreu em 20 de dezembro de 1991 com a Lei 8.383, que em seu artigo 98 se refere expressamente ao art. 2º da Lei 4.729/65, e ainda, o Decreto nº 982 de 12 de novembro de 1993, que logo em seu primeiro artigo dispõe a respeito do crime de sonegação previsto nesta. Assim, surgiu com mais veemência a indagação sobre a vigência ou não dos dispositivos até aquela data.

Desta situação instaurou-se uma verdadeira polêmica, que serviu de bom grado aos interesses do sonegador, que ao se ver enquadrado em conduta prevista tanto na lei 4.729/65, quanto na 8.137/90, pois em sua defesa poderia alegar a incerteza do legislador, protelando o processo através de preliminares, nulidades, etc.

Buscando alternativas a esse conflito aparente de normas, cabe citar a combinação de normas tão defendida por alguns doutrinadores, a exemplo de Celso Delmanto (1991), que visa a aplicação das partes mais favoráveis ao réu de cada lei. No entanto, nem isso seria possível no caso, pois se tratam de dispositivos idênticos, com a pena agravada. Ao aplicar-se a combinação, estaria preferindo a lei 4.729/65.

Ademais, a título de conhecimento, os que se posicionam contrários a esse entendimento defendem ser impossível tal prática, pois com a combinação de leis para beneficiar o agente, estaria o juiz criando uma nova norma, o que não é permitido.

Como medida mais sensata, opta-se pela aplicação da lei 8.137/90 e conseqüente revogação da 4.729/65, tendo em vista ser impossível admitir a coexistência de duas leis vigentes sobre a mesma matéria.

É corolário quando uma norma posterior regula a mesma matéria de lei já existente, que essa perca sua vigência em razão daquela, sem que seja necessária previsão expressa, bastando assim, a cláusula geral constante do art. 23 da 8.137/90, que determina estarem revogadas as disposições em contrário.

Tal solução mostra-se necessária, senão jamais seria possível, em nosso ordenamento, reprimir de forma mais veemente condutas das quais se passa a ter maior intolerância.

Justamente o que ocorre neste caso, quando uma reforma legislativa era extremamente clamada naquele momento político tão conturbado.

1.1.4 Artigo 34 da Lei 9.249/95 - A extinção da punibilidade

O dispositivo em comento trata expressamente da extinção da punibilidade em crimes desta natureza, e mais uma vez o legislador criou uma miscelânea de normas revogadoras, provocando discussões calorosas sobre esse tema.

Nota-se uma breve evolução normativa neste sentido:

A extinção da punibilidade em relação aos crimes fiscais foi introduzida a partir da Lei 4.357/64.

Enquanto encontrava-se em vigor, a Lei 4.729/65 estatuiu em seu art. 2º a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal se o pagamento do tributo fosse feito antes do início do processo administrativo de cobrança do tributo. Modificada, no entanto, pelo Decreto-Lei nº157/67, que determinava estar extinta a punibilidade sempre logo após a decisão administrativa de primeira instância, houvesse o recolhimento tanto do principal quanto dos acessórios. Esse texto foi repetido no Decreto-Lei 326/67, que dispunha respeito da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, e art. 5º do Decreto-Lei 1060/69.

Com o advento da lei 8.137/90, houve nova redação a respeito da extinção da punibilidade, onde o art. 14 previa estar extinta a punibilidade quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

No entanto, este dispositivo logo fora revogado pelo já comentado art. 98 de Lei 8.383/91, revogando também o art. 2º da lei 4.729/65, os parágrafos 1º e 2º do art. 11 da Lei 4.357/64 e o art. 5º do Decreto-Lei 1060/69. E ao se dar conta de sua falta de técnica, o legislador, por meio da Lei Complementar nº 70, inseriu em seu art. 14 a revogação do art. 2º do Decreto-Lei 326/67, dispositivo este que também tratava da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Como se pode perceber, a partir deste momento, com a ausência de norma, passou a se tratar de forma mais repressiva essas condutas, não permitindo sequer a extinção da punibilidade pela reparação do dano.

Mas, como não é da cultura brasileira a repressão de forma tão veemente aos crimes tributários, pouco tempo depois, através da Lei 8.696/93, houve uma

tentativa de se instituir novamente a extinção da punibilidade, mas que foi expressamente vetado pelo Presidente da República que, embora criticado por doutrinadores pela impropriedade jurídica, sustentou:

‘O dispositivo, tal como redigido, importará na extinção da punibilidade de agentes dolosos, cujo procedimento caracteriza crimes enumerados nos arts. 1º a 3º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, uma vez que a ação fiscal e a representação criminal são simultâneas. Quer isto dizer que, no momento em que se instaura o processo administrativo, o agente fiscal deve também, configurado o crime, promover a denúncia ao Ministério Público para instauração do processo criminal.

Conseqüência da simultaneidade do início dos procedimentos é a possibilidade de o contribuinte, antes do término do processo administrativo – mas mesmo após a ocorrência da condenação criminal – efetuar o recolhimento dos tributos e encargos e alcançar a impunibilidade.

A norma ora vetada, entretanto, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, desde que o processo tributário administrativo pode prolongar-se além do processo criminal e o pagamento feito na instância administrativa teria efeito absolutório.

Não obstante, reconheço que, a par da natureza pedagógica das normas penais, principalmente no campo fiscal, razões ocorrem pelas quais devem ser procurados procedimentos que não desestimulem o arrependimento eficaz, mediante satisfação espontânea, na via administrativa, das obrigações tributárias. Já determinei, portanto, a realização de estudos que permitam ao Poder Executivo propor ao Congresso Nacional projeto de lei consubstanciando normas que acautelam o interesse e a moralidade da Administração e, ao mesmo tempo, contemplem adequadamente os interesses e a situação do contribuinte em falta.⁵

Assim, respeitando-se a premissa da legislação penal *‘tempus regit actum’* aplicar-se-á, como melhor entendimento, as normas vigentes na época do cometimento do crime, ou seja, nos casos de crimes tributários cometidos antes do advento da Lei 8.383/91, resguardado o tempo de vigência da Lei 4.729/65 e do art. 14 da Lei 8.137/90, será aplicada a norma relativa à extinção da punibilidade que estava em vigor na data do crime, observando sempre o princípio da irretroatividade da lei penal mais severa.

Desta forma, somente em 26 de dezembro de 1995 editou-se a Lei 9.249, que em seu art. 34 inova a respeito:

Art. 34 Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729 de 14 de julho de 1965, quando

⁵ Mensagem nº 534, publicada no DOU de 27-8-93, em transcrição parcial *apud* ANDRADE FILHO, 2001.

o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

§1º (*vetado*)

§2º (*vetado*)

Diante deste dispositivo defendem alguns autores que para conferir um tratamento justo, caberia a autoridade judicial notificar a defesa quando fosse oferecida denúncia nos casos ali elencados, para manifestar-se a respeito do pagamento do tributo que conduziria à exclusão da punibilidade. Porém, esse procedimento traria grande benefício aos sonegadores, haja vista que diante de persecução penal iminente, por óbvio, o agente promoveria a pagamento e se valeria da extinção da punibilidade para sair impune.

1.1.5 Artigo 83 da Lei 9.430/96

Mais uma vez surge um ponto extremamente discutível a respeito da punibilidade e da Ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

A grande discussão trazida por esse dispositivo se dá em relação à fase administrativa da contenda do crédito tributário que será melhor analisada em capítulo próprio.

Ocorre que o parágrafo único do referido artigo, como se vê abaixo, faz menção ao dispositivo comentado no tópico anterior, dando a este aplicabilidade inclusive em processos administrativos, inquéritos e processos judiciais em curso, desde que não recebida a denúncia.

Art.83 A representação fiscal para fins penais relativo aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no caput do artigo 34 da lei 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.

De certa forma, o dispositivo veio confirmar a aplicação do artigo 34 da Lei 9.249/95, inclusive ampliando sua zona de atuação.

1.1.6 Normas do Refis (esfera federal)

O Refis, Programa de Recuperação Fiscal criado pelos entes tributantes, trata-se do parcelamento de todo o débito tributário, permitindo que o contribuinte não tenha sua atividade econômica tolhida face às dívidas com o fisco.

A Lei 9.964 de 10 de abril de 2000 foi a instituidora do programa, delimitando o perfil daqueles que podiam aderi-lo, a princípio somente pessoas jurídicas que teriam todos seus débitos com o fisco consolidados e parcelados, desde que com vencimento até 29 de fevereiro do mesmo ano, estando constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

Como se vê a Lei em comento estabeleceu um requisito temporal⁶, conferindo aos que se encaixem no perfil a possibilidade de terem seus débitos longamente parcelados em longas prestações.

No entanto, diante deste novo instituto mostrou-se necessário regulamentar também como ficaria a situação daqueles débitos decorrentes de crimes contra a ordem tributária cuja pretensão punitiva do Estado estivesse em via de se efetivar.

Assim, logo em seu artigo 15 a Lei faz a seguinte ressalva:

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 como agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

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

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

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

⁶ O Refis instituído por esta lei, disponibiliza as pessoas jurídicas que nele ingressassem o parcelamento de débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Receita Federal e pelo INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, desde que houvesse opção do contribuinte até o último dia do mês de abril de 2000. Posteriormente, tanto o prazo de opção do Refis como o de vencimento do débito foram estendidos com o advento das leis 10.002/00 e 10.189/00.

§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.

Trata-se de uma inovação jurídica. Note-se que a norma anterior (art. 34 da Lei 9.249/95) previa a extinção do *ius puniendi* quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia.

Agora, diante de parcelamento ou Refis, importante observar que a norma específica deva ser aplicada, ou seja, em caso de adesão ao programa antes do recebimento da denúncia, estaria a pretensão punitiva do Estado suspensa, até efetivo cumprimento do acordo feito entre o contribuinte devedor e o fisco. E, somente no caso de “pagamento integral dos débitos, inclusive acessórios”, seria cabível a extinção da punibilidade.

Tal observação é cabível pois devido à vastidão e complexidade das leis tributárias, alguns operadores do direito buscam a interpretação como jogo malicioso de normas, visando satisfazer interesses próprios ou de seus clientes, contornando a finalidade legal e criando, de certa forma, teses anti-sociais, que fogem ao interesse público e privilegiam particulares inescrupulosos, que se utilizam de “brechas da lei” que na verdade não existem, mas que fortemente são argumentadas e conseguem êxito, estabelecendo uma verdadeira injustiça social.

No entanto, há que lembrar que o Direito não é absoluto, e justamente pelo fato de se permitir interpretações diferentes a respeito de um mesmo assunto, é que se torna uma ciência tão rica em conhecimento. Desta forma, também vale lembrar a respeitável tese divergente de Almeida Jr. (2002):

Deste modo, mesmo após a investigação do fisco e a imposição da multa em face da sonegação, se o contribuinte promover o parcelamento do débito, antes do início da ação penal, estará extinta a punibilidade, haja vista não existir mais a sonegação, em ocultação, mas sim mera dívida fiscal. Neste sentido, prescreve o artigo 34 da Lei 9.249/95: Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965 (crimes de sonegação fiscal), quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Sem embargo deste entendimento, até mesmo por também ser o de tantos outros ilustres doutrinadores e inclusive de parte da jurisprudência, insta salientar que carece de atualização legal, haja vista que lei específica resolve a discussão a respeito da aplicação do artigo 34 da Lei 9.249/95 e a conseqüente exclusão da punibilidade na seara criminal.

Trata-se justamente da lei 9.964/2000, cujo artigo supratranscrito estabeleceu que o parcelamento do débito demanda “suspensão da punibilidade” enquanto há o cumprimento do parcelamento. Somente haveria exclusão definitiva, caso houvesse o pagamento integral do débito fiscal.

Caso contrário, mais uma vez esses criminosos teriam em seu favor uma benesse definitiva, e reconheceriam seus débitos, ingressariam em parcelamentos, que jamais cumpririam, e com isso se veriam livres das implicações penais destes delitos que abalam a ordem tributária nacional.

A título de atualização, mais recentemente houve a implementação do chamado Refis II, outro programa com nítido escopo arrecadatório, criado pela Lei 10.684, publicada em 30 de maio de 2003.

Essa lei traçou um novo sistema de parcelamento do débito, inserindo a possibilidade de ingresso às pessoas físicas, e aliando seus benefícios àqueles que não conseguem ou simplesmente não quiseram adimplir suas obrigações com o Fisco.

O Refis II, da mesma forma que o Refis, também prevê efeitos que o seu ingresso poderá causar em eventuais crimes tributários praticados pelos sujeitos passivos das obrigações tributárias. É o que se denota do disposto no artigo 9º da lei, que só vem confirmar a regra criada pelo artigo 15 da Lei 9.964/00.

2. FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Estado depende de recursos materiais provindos do patrimônio particular para sua sobrevivência, assim, detém em suas mãos o poder de tributar.

Esta prerrogativa encontra-se vigiada por normas constitucionais que impõem limites a esse poder, visando impedir abusos, como por exemplo a criação aleatória de tributos que venham a onerar excessivamente o contribuinte.

Trata-se de balizadores com força soberana, tendo em vista que seus princípios básicos estão estampados nos artigos 150 a 152 da Constituição Federal, que, muito embora o contribuinte atualmente não se sinta tão amparado, essas normas vedam todas as formas de abuso das quais possam se valer as pessoas de direito público competentes para tributar.

Em contrapartida uma gama de leis “strictu” e “latu sensu”, visam da mesma forma, fiscalizar e impor sanções ao particular tendo em vista que, enquanto é imposto ao Estado o direito de tributar moderadamente, ao cidadão é imposto o dever de contribuição, que deve ser respeitado por todos que se encontram no campo de incidência.

No entanto, diante de eventual evasão fiscal, atividade tida como ilícita, o contribuinte estará sujeito à sanções administrativas previstas na legislação tributária, que se manifestam através de multas e acréscimos sobre o valor do tributo desviado, buscando assim a punição dos infratores.

Ocorre que esse tipo de sanção já não causa o temor esperado a inibir a prática desta conduta ilícita, situação esta, inflamada pela vastidão de leis tributárias complexas que implicam em interpretações duvidosas, pelo Judiciário emperrado, por deter o monopólio estatal da composição de conflitos, e por outros motivos dos quais se valem os infratores, trazendo um total sentimento de impunidade, que na opinião de Antônio Correa (1994) , sangra o erário e impede o Estado de alcançar seus objetivos finais de consecução do bem público.

Visando, portanto se alcançarem os objetivos da coisa pública em favor do próprio cidadão, é que o Estado de forma soberana, como se vê no próximo tópico, busca fundamento na legislação penal a impedir determinadas condutas.

2.1 A atuação do Estado Soberano:

As pilstras básicas para a formação do Estado soberano são: território, comunidade humana fixada sobre a base territorial, governo organizado e não subordinado a qualquer ente externo.

Desta forma, o Estado atua com autoridade absoluta e exclusiva sobre sua extensão, o que não significa ser uma atuação arbitrária ou sem limites.

Tendo em vista que o objetivo do Estado é gerir o bem comum em favor e em benefício de sua população, deverá fazê-lo seguindo princípios permanentes do direito e da moral, pois infringi-los acarretaria na perda de poder e respeito em face do povo que representa.

Por se tratar de um poder juridicamente organizado, o Estado soberano detém a jurisdição geral e exclusiva, cabendo a ele, dentro de seu domínio territorial, exercer a competência administrativa, legislativa e jurisdicional.

Assim, depara-se com duas vertentes de um mesmo Estado, aquele formado pela sociedade, e aquele enquanto poder. A conjugação de ambos demanda a existência de normas balizadoras, por isso, para dar estrutura ao Estado, reger toda a sociedade de forma organizada e ainda, impor limites sobre suas funções, há necessidade de um poder constituinte, criador de normas jurídicas, fundamento da nação.

2.1.1 O Poder de legislar

Sendo estruturado a partir de uma Constituição própria, o Estado-poder, também regido pela mesma, encontra-se em condições de alcançar seu objetivo, ou seja, o bem comum do Estado-sociedade.

Baseado nessa estrutura legal, surgem leis orgânicas e complementares que estabelecem regras a todos indivíduos, visando tornar possível a convivência pacífica da sociedade.

Esses regramentos conferem à população poderes e direitos de modo a desfrutarem da vida social, mas em contrapartida veda-lhes a prática de determinadas condutas e impõe-lhes a realização de outras, gerando assim, os direitos, deveres e obrigações do indivíduo.

Relacionando o assunto agora discutido com o tema do presente trabalho pode-se visualizar, o direito da sociedade em desfrutar de saúde, educação e lazer, estampado nas normas criadoras de direitos. De outro lado, existem as normas criadoras de obrigações como a de contribuir através do pagamento de impostos, para que seja possível a consecução e viabilidade dos direitos à ela conferidos. E ainda, como norma proibitiva-sancionatória, existem aquelas que vedam e punem a prática da sonegação fiscal.

Vale lembrar que o poder legislativo, ou seja, a criação de normas, não tem como destinatário somente a sociedade, mas também o próprio Estado, estabelecendo limites as demais funções, como por exemplo, as limitações ao poder de tributar presentes no texto constitucional.

Serve, portanto, não só para gerir seu povo, mas para impor regras à máquina estatal evitando abusos de poder.

E desta forma, norteia-se os caminhos para o desenvolvimento de uma sociedade, permitindo o alcance do bem comum através da imposição de normas.

2.1.2 O Poder Executivo

Em linhas gerais, a atuação executiva do Estado se pauta na realização de tudo que se encontra disposto na legislação que traça os limites, estabelecendo normas programáticas que pelo Executivo devem ser cumpridas visando o bem comum.

Assim, através de atos administrativos "*lato sensu*", que produzem efeitos na ordem jurídica é que se efetiva os dizeres legais, concretizando-os. Esta, de forma genérica, é a função do Poder Executivo.

2.1.3 O Poder Judiciante

O Estado-poder detém a jurisdição, como meio de aplicar as normas jurídicas criadas pelo Poder Legislativo a casos concretos de conflitos de interesses.

Assim, enquanto o Executivo visa realizar a política pública, efetivando os dizeres legais, estabelecendo os direitos da sociedade, o chamado Judiciário, aplica as normas de forma coativa, visando assegurar os direitos criados pela legislação.

O Judiciário depende da provocação daqueles que sentem terem seus direitos violados ou na iminência disto. O Estado-poder, provocado pela sociedade, manifesta-se, seja pela violação de norma de ordem pública, geral ou penal, resolvendo o conflito, assegurando o direito, impondo sanções, ou seja, tudo o que a lei previamente estipular, será aplicado a cada caso concreto, realizando a pretensão, seja do particular, seja de toda sociedade.

2.1.4 O Direito de punir e o Princípio da legalidade

O Direito de punir emana, sem dúvida, da concentração da atuação jurisdicional e da legislativa, ou seja, nada mais é que a integração da lei penal ao caso concreto, onde, deparando-se com uma conduta reprovável no âmbito legal, e com sanção por ele prevista, à autoridade jurisdicional cabe a aplicação da norma.

Trata-se da atuação do Estado, como ente soberano, na vida do particular, quando este vier a ferir princípios legais, visando não só a punição, mas também a repressão e o reflexo coercitivo em toda população, para tê-lo como exemplo de conduta negativa.

Somente com efetivas penas é que se mantém a ordem da sociedade, e se firma conceitos de comportamentos morais e legais a serem seguidos.

No entendimento de Damásio E. de Jesus(1999, p.519) a pena se traduz em:

Pena é a sanção afliativa imposta pelo Estado, mediante ação penal, ao autor de uma infração (penal), como retribuição de seu ato ilícito, consistente na diminuição de um bem jurídico, e cujo fim é evitar novos delitos¹.

Apresenta a característica de retribuição, de ameaça de um mal contra o autor de uma infração penal.

Tem a finalidade preventiva, no sentido de evitar a prática de novas infrações. A prevenção é:

a)geral;

b)especial.

Na prevenção geral o fim intimidativo da pena dirige-se a todos os destinatários da norma penal, visando a impedir que os membros da sociedade pratiquem crimes.

Na prevenção especial a pena visa o autor do delito, retirando-o do meio social, impedindo-o de delinquir e procurando corrigi-lo.

Daí a importância de não se banalizar o Direito Penal, tornando as normas repressivas dos delitos fiscais eficazes e não menos importantes que os outros, conforme se vê na cultura do direito nacional.

Ao falar de pena, não se pode, de forma alguma, deixar de falar no princípio da legalidade, muito embora essa premissa do Direito merecesse muito mais prestígio que alguns meros parágrafos, que aqui serão colocados.

Este princípio encontra-se assegurado no capítulo dos direitos e garantias fundamentais da Constituição Federal, no inciso II e XXXIX do artigo 5º.

Conhecido também como princípio da reserva legal, constitui a lei, penal ou tributária, a única fonte idônea para instituir crimes e obrigações tributárias.

Assim, além do texto constitucional, pode ser encontrado logo no artigo 1º do Código Penal, que preceitua não haver pena sem prévia cominação legal. E na seara Tributária, o princípio da legalidade está hospedado no artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Quando se tratar de cominação de pena, tem-se mais especificamente, o inciso V, do artigo 97 do Código Tributário Nacional.

De grande importância esse enxerto, pois quando se trata de normas incriminadoras deve-se levar em conta não só princípio da legalidade, que permeia todos os ramos do direito, mas acrescentar a ele um detalhe importante: o princípio da legalidade estrita.

Não se pode conferir ao referido princípio uma interpretação estendida, mas sim fechada do tipo, sem dar azo a interpretações que aumentem o campo de atuação das normas que determinam como crime certas condutas.

3. A AÇÃO PENAL

Diante da prática de crimes contra a ordem tributária, fato que lesa direito do Estado e, conseqüentemente da sociedade, cabe àquele reprimi-la, utilizando-se do *ius puniendi*. Assim, surge para o Estado além do direito, o dever de adotar as medidas legais com esse fim.

No entanto, como pressuposto para a aplicação da sanção prevista na lei é necessário que primeiro, formalmente, se estabeleça a culpa do criminoso, o que é feito através da Ação Penal.

Assim, ninguém pode ser condenado a uma sanção penal senão por sentença judicial. Trata-se da necessária e prévia utilização do *ius accusationis*, onde através da persecução processual, busca-se a aplicação da norma de direito abstrato ao fato concreto, ou ainda, de acordo com José Frederico Marques *apud* MIRABETE (2002): 'o direito de invocar-se o Poder Judiciário para aplicar o direito penal objetivo'.

Exige-se, portanto, para propositura de toda e qualquer ação penal que se satisfaça as condições gerais, que são: a) legitimidade de parte; b) interesse de agir; e c) possibilidade jurídica do pedido.

Em face de crimes contra a ordem tributária, tais condições podem ser traduzidas em: a) por se tratar de ofensa ao erário, podendo ser tanto contra o patrimônio da União, quanto dos Estados e Municípios, a ação penal neste caso é de legitimidade do Ministério Público; b) é imprescindível, da mesma forma, que a ação penal se baseie em indícios de autoria e materialidade delitiva; e por fim, c) que o fato descrito na denúncia seja típico.

3.1 Natureza jurídica

A princípio, com a Lei 4.729/65, pairaram dúvidas a respeito da natureza da ação nos crimes de sonegação fiscal.

Com muitas demandas insurgindo-se com esse argumento, o Supremo Tribunal Federal sumulou a questão, declarando-a pública incondicionada (Súmula nº 609).

Com o advento da Lei 8.137/90, fica expresso que a ação penal pública é a cabível nos crimes contra a ordem tributária, porém, silencia em relação a ser condicionada ou incondicionada.

Pela inteligência do artigo 29 do Código de Processo Penal e de seu parágrafo 2º, não há exigência expressa de representação do ofendido para que a ação seja iniciada.

Mesmo sendo incondicionada, foi criado pela Secretaria da Receita Federal, através dos Decretos 325/91 e 982/93, o instituto da representação, que não figura no mesmo sentido jurídico que o Código de Processo Penal lhe confere.

Neste caso anômalo, trata-se apenas da chamada “notícia-crime”, que pode ser feita por qualquer um do povo, nos termos do artigo 27 do Código de Processo Penal.

No âmbito estadual, cada ente possui normas próprias a respeito da representação. No caso do Estado de São Paulo, é regulada pelas Portarias CAT nº 55, de 08 de agosto de 1994, 28 de 19 de março de 1997 e 76 de 21 de outubro de 1999.

3.2 A Representação

Como já mencionado, essa figura não se trata da condição de procedibilidade necessária aos crimes de ação penal pública condicionada, mas sim mera providência inaugural para o início da instrução.

A representação foi a forma criada para se padronizar o procedimento das autoridades fiscais, conferindo à instrução penal maior dinamismo, tendo em vista as informações que detém essas autoridades, pois possuem certas prerrogativas na investigação fiscal do contribuinte, tendo ao seu alcance informações tais, que o Ministério Público dificilmente teria, senão pela representação.

De fato, a representação não se trata de mero capricho fiscal em busca da persecução penal de seus evasores, mas sim obrigação inerente da condição de funcionário público, posto que eventual omissão configura o delito previsto no artigo 66 do Decreto-lei 3.688 de 03 de outubro de 1941 (Lei das Contravenções Penais).

Assim, o instituto criado não inova na ordem jurídica, pois é dever de todo funcionário público a comunicação da prática de crime de ação pública, sob pena de estar cometendo contravenção penal.

Nos termos dos incisos do art. 3º do Decreto 982/93, a representação promovida no âmbito federal para anunciar crime contra a ordem tributária, deve conter:

I - exposição minuciosa dos fatos e das providências tomadas na forma do art. 2º, anexando-se cópia das peças e dos termos que as materializaram;

II - elementos caracterizadores do ilícito;

III - qualificação completa (nome, endereço, cédula de identidade, CPF, profissão, relacionamento com a empresa, ou com o acusado) das pessoas responsáveis ou sob suspeita de envolvimento com o delito;

IV - qualificação completa de pessoas que possam ser arroladas como testemunhas;

V - quando for o caso, identificação completa da pessoa jurídica auditada, cópia dos contratos sociais e das respectivas alterações, ou dos estatutos e atas das assembleias, relativos aos últimos cinco anos;

VI - a relação de bens móveis e imóveis pertencentes às pessoas físicas responsáveis ou suspeitas, bem como à pessoa jurídica sob fiscalização, de modo a tornar viável o seqüestro, a hipoteca legal, o arresto ou a medida cautelar fiscal;

VII - cópia das declarações de rendimentos dos últimos cinco anos, acompanhadas dos seus anexos, das pessoas referidas no inciso III das pessoas jurídicas envolvidas;

VIII - número do processo administrativo-fiscal;

O Decreto supracitado determina tudo aquilo que deve constar de uma representação, cuja finalidade é dar celeridade ao processo de instrução.

Vale salientar que se a representação é feita diretamente ao Ministério Público, este, de acordo com o previsto nos artigos 27, 39 e 40 do Código de Processo Penal, se achar necessário poderá requisitar a abertura de inquérito policial para a investigação do crime.

Agora, se a autoridade policial receber diretamente a notícia do crime, fica obrigada a dar cabo à instrução criminal, podendo ainda, solicitar a ajuda dos auditores fiscais.

4. A EXCLUSÃO DA PUNIBILIDADE COMO ÓBICE DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Antes de entrar no tema em si é necessário estabelecer algumas premissas e conceitos que facilitam o entendimento da matéria. Em primeiro lugar, importante verificar o que vem a ser punibilidade.

Como conceito de punibilidade pode-se dizer a consequência jurídica do crime, ou seja, a partir da prática de um delito surge entre o agente e o Estado uma relação jurídico-punitiva, onde Estado, detentor do *ius puniendi* se insurge contra o agente, que tem o direito à ampla defesa e contraditório, mas possui também o dever não obstacularizar eventual imposição de pena.

Com a prática do crime, o direito abstrato de punir do Estado, previsto na norma incriminadora, torna-se concreto, surgindo, assim, a punibilidade do agente.

Importante lembrar que a punibilidade se distingue da culpabilidade. Note-se que esta vem a ser pressuposto da pena.

No entendimento de Damásio E. Jesus (1999, p.454) 'a culpabilidade não é requisito do crime, que apresenta duas facetas: fato típico e ilicitude. Ela funciona como condição da resposta penal'. Onde na mesma obra, o i. doutrinador explica com muita propriedade:

Objetivamente, para a existência do crime, é prescindível a culpabilidade. O crime existe por si mesmo com os requisitos "fato típico" e "ilicitude". Mas o crime só será ligado ao agente, se este for culpável. É por isso que o CP, no art. 23, emprega a expressão "não há crime" (as causas de exclusão da antijuridicidade excluem o crime); nos arts. 26, *caput*, e 28, §1.º. emprega a expressão "é isento de pena" (corresponde a "não é culpável"). Se a expressão "é isento de pena", significa "não é culpável", subentende-se que o Código considera o crime mesmo quando não existe a culpabilidade em face do erro de proibição (art.21,*caput*, 2ª parte). É como se o Código dissesse: "não é culpável quem comete o crime".

Como já abordado no capítulo anterior, é necessário em primeiro lugar, se estabelecer a culpa⁷ do agente através da persecução criminal, para que assim, se estabeleça um liame entre o agente e a punibilidade.

Ocorre que, mesmo diante da presença destes requisitos, causas externas fazem com que se exclua a punibilidade do criminoso.

Essas causas, possuem duas grandes características: estão fora do crime, e fora do dolo do agente, ou seja, não se relacionam com nenhum destes aspectos.

Assim, cometido o crime mediante dolo, a causa de exclusão da punibilidade pode imperar da mesma forma, obstando, assim, a pretensão punitiva do Estado.

No Código Penal as causas comuns de extinção da punibilidade estão previstas nos artigos 106 e 107, porém, o presente trabalho não visa abordar cada uma delas, mas sim, àquelas relevantemente aplicáveis aos crimes tributários.

No âmbito penal tributário essas causas que afastam a pena, muito embora o agente seja culpável, trazem grandes discussões doutrinárias e processuais, cujo objetivo do trabalho é demonstrar algumas delas, sem se esquecer de algumas causas de exclusão da culpabilidade, muito embora cada uma mereça pesquisa com dedicação exclusiva.

⁷ Culpa “strictu sensu”, ou seja, demanda vontade do agente (dolo).

5. DO PAGAMENTO DO TRIBUTO

O pagamento nos termos do inciso I do artigo 156 do Código Tributário Nacional, é meio de extinção do crédito tributário. Decorrente deste efeito, o artigo 34 da Lei 9.249/95, prevê que este mesmo pagamento constitui uma das formas de se excluir a punibilidade do agente por crimes contra a ordem tributária, no entanto, a capacidade e natureza desse instituto é bastante discutida.

Primeiro, importante estabelecer a qualificação dada a estes crimes.

Parte da doutrina, bem como decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, entendem que os crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 se consumam com a supressão ou redução do tributo, desde que realizadas as condutas exigidas no tipo, entendendo assim, tratar-se de crime material⁸.

De acordo com este entendimento, a consumação do delito do inciso I do artigo supracitado, não se consumaria no momento da omissão da declaração ou da prestação de declaração falsa, mas sim, somente quando o tributo fosse efetivamente suprimido.

Ocorre que, para outros como CORRÊA (1994), este mesmo crime tem qualificação de crime formal, pois o crime se consuma, tão somente, com as condutas constantes do tipo.

Admitindo esta qualificação, se o pagamento ocorrer após a prática da conduta típica, não há que se falar em causa de exclusão de dolo, haja vista que a intenção do agente é sempre apreciada no momento da conduta.

No entendimento de Hugo de Brito Machado *apud* SCHMIDT (2003) o pagamento do tributo é fato que exclui o dolo, e, por tal razão, impede a configuração do tipo penal.

Considerando a natureza formal dos delitos contra a ordem tributária, supõe-se que o pagamento do tributo sonegado ocorre posteriormente à consumação do crime, sendo, portanto, para outros, causa de arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal, que determina apenas causa

⁸ Neste sentido temos: STF, 1ª Turma, HC 75.945/2-DF – rel. Min. Sepúlveda Pertence – j. em 02/12/1997, DJU de 13/02/98, p.4.

obrigatória de diminuição de pena, e não da exclusão da punibilidade como o faz o artigo 34 da lei 9.249/95.

No entanto, nos termos do artigo 12 do diploma penal, aplica-se a lei especial em detrimento da norma geral quando esta existir, tendo portanto, que extinguir a punibilidade do agente em caso de pagamento.

É justamente neste ponto que alguns autores entendem haver uma impropriedade legislativa, e até mesmo um retrocesso, pois desta forma incentiva-se o não pagamento de tributos ao não reprimir tal conduta reprovável.

Assim defende PODVAL (1996):

Não obstante tais argumentos, tenho para mim que maior razão assiste àqueles que vêem o renascer da extinção de punibilidade pelo pagamento feito anteriormente à denúncia como um grande equívoco, e, por que não dizer, até certo retrocesso. Primeiro por uma questão moral, novamente estamos incentivando a cultura da impunidade no Brasil; como outrora, ninguém mais pagará seus impostos, e isso ocorre no exato momento em que víamos a mentalidade do povo se modificando. Novamente nos deparamos com uma política de incentivo à sonegação. Segundo, porque, com o advento do artigo 34 da Lei 9.249/95, estamos criando uma grande injustiça, já que punimos os insolventes e deixamos de lado os sonegadores. Vejamos. De agora em diante os sonegadores, aqueles que efetivamente não recolhem seus impostos, não por impossibilidade de fazê-lo, mas sim por vontade livre e consciente de sonegar, aqueles que emitem notas frias, espelhadas, falsificam os livros, entre outras condutas lesivas, aqueles que arriscam e jogam com a possibilidade de não serem pegos pela administração pública (possibilidade bastante grande, diga-se de passagem), a esses, basta pagar o débito antes da denúncia para verem-se longe das malhas da justiça.

Diante desta benesse, pode-se entender que o Direito Penal Tributário, neste caso, visa tão somente o pagamento do tributo, e não a punição e repressão desta conduta. Sendo assim, um instrumento de coação para que o criminoso fiscal pagasse o tributo, aumentando a receita tributária, e como recompensa por ter feito o que nada mais era de que seu dever, teria sua punibilidade extinta.

NABARRETE *apud* SCHMIDT (2003) faz crítica veemente neste sentido alegando que 'o poder punitivo não é bem comerciável, e torná-lo significa mercantilizar a atividade essencial do Estado'.

Há que ressaltar que o entendimento contrário que defende a extinção da punibilidade é majoritário, tendo em vista estar positivado, e com vasto e pacífico embasamento jurisprudencial.

No entanto, parece ter razão a corrente minoritária, que defende que num futuro próximo, retorne a aplicação do artigo 16 do Código Penal, que disciplina o arrependimento posterior, que recompensa o criminoso que restabelece a ordem tributária com a diminuição de pena, mas todavia, continua sendo punido pelo crime que cometeu.

Da mesma forma que se ofende o patrimônio particular, e existe figura típica que assegura a punibilidade para tanto, neste caso trata-se de ofensa ao erário, que demanda da mesma forma, punição.

SCHMIDT (2003, p.68/69), com muita propriedade explica outra visão do assunto:

[...] nada mais igualitário do que o pagamento do tributo sonegado, assim como a restituição de bicicleta furtada, caracterizarem causas, no máximo, de redução de pena (art. 16 do CPB), e não também, na primeira hipótese, de exclusão da punibilidade. O problema é que o Estado, ao mesmo tempo se vê obrigado a reprimir simbolicamente esta macrocriminalidade, necessita dos investimentos oriundos, muitas vezes desta mesma macrocriminalidade. Sucumbe frente aos interesses sociais privilegiados, justamente porque estes mesmos interesses é que são os responsáveis pela manutenção da ordem política vigente. Um exemplo disto restou bem apreendido por Feldens¹¹: consta no Diário da Câmara dos Deputados de 07/11/95 (p.4.529), que o art. 34 da Lei nº 9.249/95 possui suas origens numa emenda no projeto de Lei nº 913-b (que originou a Lei nº 9.249/95, que trata do IRPJ), sendo que, durante sua votação, o Deputado Sílvio Torres manifestou-se favoravelmente ao restabelecimento da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, até mesmo porque fora procurado, em São Paulo, por representantes de Federações de Comércio que manifestaram a importância desta hipótese legal, sendo a referida emenda aprovada por unanimidade. Será que uma emenda que estendesse que os efeitos do art. 34 da Lei nº 9.249/95 para os crimes patrimoniais também seria aprovada por unanimidade no Congresso Nacional?

Há muito que se pensar a respeito do assunto e muito a se discutir pois a corrente contrária possui fortes argumentos, além da letra da lei a seu favor. No entanto, não parece ser a tese mais socialmente justa, pois quase que descriminaliza a conduta típica, tornando mais presente, ainda nos dias de hoje, o

costume da sociedade em não sentir repulsa por estas condutas por pura falta de informação, o que, na verdade, é um grande retrocesso.

Assim, na aplicação da norma atual e como entendimento preconizado no Superior Tribunal de Justiça, o pagamento do tributo, inclusive acessórios, extingue a punibilidade do agente, desde que feito antes do recebimento da denúncia.

Porém, hoje já se encontram inúmeros julgados que extinguem a punibilidade do agente, mesmo quando o pagamento é efetuado durante o processo penal, desde que ainda não proferida a sentença. E essa é a tendência da jurisprudência atual.

6. DA COMPENSAÇÃO

A compensação, por se tratar de espécie de pagamento, da mesma forma enseja a extinção do crédito tributário, abarcada pelo inciso II do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Pode-se conceituar o instituto ora analisado como o encontro de créditos e débitos entre o Fisco e o contribuinte. Ocorre quando o contribuinte possui crédito com o ente tributante, cuja Lei permita que seja utilizado em pagamento de valores devidos a título de tributação.

Há, contudo, limites a se estabelecer na compensação de tributos, e após muito se discutir a respeito, com o advento da Lei 10.637/02, que modificou a redação do artigo 74 da Lei 9.430/96, o entendimento tende a rumar para a possibilidade de compensação entre tributos diversos, desde que administrados pela Secretaria da Receita Federal.

A finalidade de se destacar este assunto são os reflexos que pode causar quando o contribuinte deixa de efetuar o recolhimento de determinado tributo por estar realizando a compensação com eventual crédito que possua com o Fisco, mas, porém, esta operação não é homologada pelo órgão competente.

Esta problemática tem que ser analisada em dois pontos: o momento em que a compensação é utilizada, e os efeitos materiais e processuais.

Partindo do pressuposto que os crimes contra a ordem tributária se consumam, em regra, no momento em que os valores deveriam ter sido recolhidos e não foram⁹, se a compensação ocorre antes do vencimento do tributo, a conduta carece de tipicidade, tendo em vista que não houve redução de tributo, e quanto a isso não há discussão.

No entanto, se a compensação ocorre em momento posterior à supressão ou redução o tributo, pode-se vislumbrar a figura da extinção da punibilidade, pois embora o delito tenha se consumado, sobreveio a extinção do crédito tributário através da compensação, que neste caso equipara-se ao pagamento pra fins de aplicação do artigo 34 da Lei 9.249/95.

⁹ Note-se que este é o entendimento da corrente majoritária, inclusive STF . Vide nota anterior.

Ultrapassada esta problemática, necessário enfrentar outro ponto que ainda não foi estudado nem pela doutrina e nem analisada pela jurisprudência.

Quando a compensação é homologada pela Fazenda Pública, não há dúvidas a respeito da exclusão da punibilidade.

Todavia, podem existir situações em que a Administração Fazendária não aceite a operação compensatória realizada pelo contribuinte. Esta negativa ocorre freqüentemente quando os tributos a serem compensados possuem natureza diversa. O grande problema que surge é que independentemente da discussão administrativa a respeito da compensação, dá-se início à ação penal em relação a sonegação.

A respeito da independência ou não das fases administrativa e judicial penal, o presente trabalho possui espaço exclusivo reservado, assim, neste momento é necessário se ater às questões especificamente ligadas à compensação.

Desta forma, em caso da Administração Pública não admitir determinada operação, cabe ao Poder Judiciário realizar o controle da aplicação da Lei, declarando a ilegalidade ou não do ato administrativo.

Para ilustrar a situação apresentada, note-se o seguinte exemplo: o contribuinte que pretenda compensar uma dívida fiscal com um crédito que possui perante o mesmo ente federativo, que representa uma cobrança indevida de tributo, que consta de precatório vencido, parece evidente que a Administração Fazendária não irá admitir a compensação, face a natureza distinta do crédito.

Cabe, ao contribuinte recorrer ao judiciário para que, assim, tenha reconhecido seu direito e a conseqüente invalidação da recusa proferida pelo órgão tributante.

Justamente os reflexos desta decisão judicial é que importam neste momento, pois causarão modificações significativas na ação penal.

Assim, caso a decisão judicial declare-se de acordo com compensação, realizada ao tempo do vencimento do tributo, com seu trânsito em julgado, é dever reconhecer a atipicidade da conduta. Porém, se a sentença declaratória for favorável ao contribuinte, mas cuja compensação se deu após o vencimento do

tributo, há que se reconhecer a causa de exclusão da punibilidade presente no artigo 34 da Lei 9.249/95.

Estas, portanto, tratam-se de questões de cunho material, mas existem outras ligadas a instrumentalização processual destas decisões que podem influir na punibilidade do agente.

Grandes exemplos são: quando a sentença que reconhece a validade da compensação realizada for expedida durante o curso da ação penal, cujo efeito direito é o trancamento da mesma, em razão da impossibilidade jurídica do pedido; ou ainda, quando a decisão judicial, prolatada neste mesmo quadro fático, ocorrer após o trânsito em julgado da ação penal condenatória. Neste caso, a única saída é a propositura de revisão criminal ou, se for o caso, de *Habeas Corpus*.

Importante lembrar, sem medo da redundância, que esta situação nem sempre é de fácil e rápida resolução, podendo acontecer também do contribuinte ingressar com ação judicial visando o reconhecimento da compensação, e obter decisão liminar a respeito. Diante desta situação, caso a liminar seja deferida antes do início da ação penal, seu efeito imediato é a ausência de justa causa para o oferecimento e recebimento da denúncia, tendo em vista se estar diante de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, prevista nos incisos IV e V do artigo 151 do Código Tributário Nacional. Agora, desde que confirmada definitivamente a medida liminar, não há mais motivos para a propositura, seja pela atipicidade seja pela exclusão da punibilidade. Porém, se na mesma situação a liminar for cassada, a ação penal poderá ser proposta, no entanto, o julgamento do mérito ficará sujeito a posterior confirmação da validade da compensação.

Existe, portanto, outra possibilidade onde, para se evitar a ocorrência de uma possível prescrição, o juiz poderá determinar-se de acordo com o recebimento da denúncia e, logo em seguida, valendo-se da analogia, aplicar o disposto no artigo 92¹⁰ do Código de Processo Penal, suspendendo o processo até que se finde a questão no âmbito civil, pois assim, suspenso também estará o prazo prescricional.

¹⁰ Este dispositivo processual cuida de questões prejudiciais, que são controvérsias que impedem o julgamento da causa e, portanto, deve ser solucionada previamente.

Agora, se a ação penal já se encontrar tramitando pelo juízo criminal quando da propositura da ação civil, poderá o juiz se valer do previsto no artigo 93 do mesmo diploma legal, para suspender a ação criminal e, por conseguinte, o curso da prescrição.

Deste panorama conclui-se que, os problemas processuais causam muito mais inflamação da matéria do que os materiais, assim, são muito mais de resolução através de Processo Penal do que de Direito Penal Tributário. Mas o que é certo dizer é: desde que válida a compensação, não há que se falar em crime fazendário.

Porém, o contribuinte pode ter grandes problemas quando encontra obstáculos para o reconhecimento da validade da compensação, haja vista que além de sua dignidade abalada, poderá ter sua liberdade privada em razão da ação penal.

7. DA INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA

A inexigibilidade de conduta diversa é tida como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade, tendo em vista não estar prevista em lei, mas que, de acordo com a situação fática pode impedir que se exerça a pretensão punitiva do Estado, quando diante de conduta, a princípio, ilícita.

De acordo com os ensinamentos de JESUS (1999, p.481):

Adotada a culpabilidade normativa, não há culpabilidade todas as vezes que, tendo em vista as circunstâncias do caso concreto, não se possa exigir do sujeito uma conduta diversa daquela por ele cometida. Assim, a exigibilidade de comportamento diverso constitui um dos elementos da culpabilidade, enquanto a não-exigibilidade constitui razão de algumas causas de exclusão da culpabilidade.

Por mais previdente que seja o legislador, não pode prever todos os casos em que a inexigibilidade de outra conduta deve excluir a culpabilidade. Assim, é possível a existência de um fato, não previsto pelo legislador como causa de exclusão da culpabilidade, que apresente todos os requisitos do princípio da não-exigibilidade de comportamento lícito. Em face de um caso concreto, seria condenar-se o sujeito unicamente porque o fato não foi previsto pelo o legislador? Se a conduta não é culpável, por ser inexigível outra, a punição seria injusta, pois não há pena sem culpa. Daí ser possível a adoção da teoria da inexigibilidade como causa suprallegal de exclusão da culpabilidade.

A teoria citada pelo ilustre autor acima tem como fundamento a integração da lei penal, uma vez que o direito positivado possui lacunas. Assim, em caso de omissão do legislador quando se tratar de normas penais não incriminadoras, ausentes quaisquer obstáculos, o artigo 4º da Lei de Introdução ao Código Civil, prevê outras fontes das quais os aplicadores do Direito podem se valer como a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito.

De tal modo, diante da inexigibilidade de outra conduta, caso não haja previsão legal, o juiz poderá utilizar a analogia para a absolver o agente, bem como de qualquer outro processo de integração previsto no diploma legal acima citado.

Vale lembrar que a adoção desta medida deve seguir rígidos critérios, afim de não estabelecer sentimento de incerteza e insegurança na aplicação da lei penal. Assim, deve ser utilizado com ponderação pelos magistrados e em casos excepcionais de ausência de previsão legal.

7.1 A aplicação da causa nos crimes contra a ordem tributária

Quando se fala de crimes contra a ordem tributária, existem alguns aspectos a se tratar para a aplicação desta causa, que impedem a satisfação da pretensão punitiva do Estado.

Primeiro faz necessário relembrar e estabelecer a premissa penal em que todo crime somente se configura com o dolo o agente, exceto quando a lei prever outra possibilidade¹¹.

Diante dos ilícitos fiscais, é relevante para o presente estudo a análise do tipo previsto no inciso II do artigo 2º da Lei 8.137/90, que abarca a conduta *deixar de recolher tributo*, cujo elemento subjetivo do injusto, ou seja, a intenção do agente na prática do delito, vai além do disposto na premissa acima, e pode variar de caso para caso.

É possível que o contribuinte pratique o delito de três formas: a) com simples intenção de não pagar o tributo, uma vez que possui condições de fazê-lo sem prejuízo de suas condições; b) por total impossibilidade na esfera material, ou seja, por absoluta falta de recursos financeiros, e, c) decorrente da opção pessoal de se utilizar de seus recursos para efetuar outros pagamentos indispensáveis para a continuidade de sua atividade econômica.

Diante deste panorama, pode-se dizer que as duas últimas situações podem ser decorrentes da culpa do agente, que administrou mal seu patrimônio, com imperícia, imprudência, ou ainda, decorrente de situação adversa, na qual mesmo os mais peritos, cuidadosos e prudentes administradores podem incorrer. Essa situação pode emanar inclusive do próprio Estado, que institui novo plano econômico, no qual se torne impossível a subsistência daquela atividade, ou, um exemplo muito citado pela doutrina, é que também pode ocorrer por culpa do próprio Fisco, que ingressa com execução fiscal indevida, e com isso bloqueia as contas bancárias do contribuinte, tornando impossível o cumprimento das demais obrigações fiscais.

¹¹ Somente permitirão a forma culposa os crimes em que o legislador expressa e excepcionalmente autorizar. Via de regra, todos somente se configuram mediante dolo do agente, ou seja, vontade, intenção, *animus* de, deliberadamente, praticar o crime.

Assim, somente no caso previsto na letra *a*, é que se tem admitido a configuração do crime, vez que se encontra presente o elemento subjetivo que o tipo exige, ou seja, o dolo.

É importante que se estabeleça uma nova política de prevenção destes crimes, dado ao displicente histórico legislativo que o país possui, mas necessário se faz que sejam observadas da forma justa cada situação e suas particularidades, pois na última hipótese colocada acima, pela qual o contribuinte pode praticar o crime de se abster de recolher o tributo, é possível notar que a decisão foi tomada face à situação em que se encontrava, pois de certo, preferiu pagar empregados e fornecedores, visando evitar a paralisação da atividade econômica.

Note-se que com essa atitude, visou não só a manutenção de sua atividade mas também, garantiu o sustento de seus empregados, e a própria fonte de renda do Fisco. O que se torna muito diferente dos casos em que por pura ganância o contribuinte deixa de efetuar o recolhimento dos tributos, visando aumentar seu capital de giro e conseqüentemente, seus lucros.

Vê-se claramente a diferença do *animus* do agente em cada uma dessas hipóteses colocadas acima, e por isso não se pode tratá-las de forma igualitária.

Há ainda que se colocar em pauta a instável situação econômica do país, onde não existe investimento que não demande grande porcentagem de risco, ainda mais quando se trata de atividades comerciais, nas quais há abundante incidência tributária.

O entendimento mais rigoroso a respeito do assunto afirma que mesmo diante de situação financeira difícil, o contribuinte não pode deixar de pagar tributos em preferência de outros encargos decorrentes da atividade. Para estes esta alegação não tem relevância alguma para a configuração do crime.

Sem querer pormenorizar o juízo de reprovabilidade desta conduta, tendo em vista sua tamanha relevância, não se pode prescindir de analisar a situação face ao princípio da razoabilidade, pois de sensível diferença se apresentam as hipóteses em que o contribuinte age em razão de não existir outra saída à viabilização da atividade, e a situação em que outro contribuinte o faça apenas visando vantagem.

A dificuldade financeira da empresa é de grande importância, não podendo fazer do Estado uma máquina de cobrança de tributos, quando estes mesmos não são viáveis à continuidade econômica lucrativa do país. É preciso fiscalizar, é preciso implantar um sistema justo e eficaz de cobrança de tributos, onde grandes empresas não se privilegiem de *lobbys* que possuem nos altos escalões do Poder, enquanto as menores, sem desfrutarem de qualquer benefício, desaparecem aos milhares dia a dia, decorrente da grande carga tributária.

Importante salientar, que o que se busca não é causar um sentimento de piedade em relação aos que se encontram em dificuldades financeiras, mas sim que se estabeleça a justiça nestes casos.

Pode-se tomar como base o entendimento fixado nas decisões prolatadas pelos Tribunais Federais da Terceira e Quarta Regiões, que adotam a tese da inexigibilidade de conduta diversa para absolver empresários que se encontram em comprovada situação de dificuldade, onde preferiram manter a atividade do que pagar tributos, e ter que demitir todos seus empregados, e ainda, fechar o estabelecimento.

Trata-se da tese mais social e ponderada possível.

De acordo com os ensinamentos de Assis Toledo *apud* MACHADO (2002), tem-se que:

[...]cabe ao juiz, que exprime o juízo de reprovação, avaliar a gravidade e a seriedade da situação histórica na qual o sujeito age, dentro do espírito do sistema penal, globalmente considerado: sistema que jamais pretende prescindir de um vínculo com a realidade histórica na qual o indivíduo age e de cuja influência sobre a exigibilidade da ação conforme o direito o único juiz deve ser do magistrado.

Situação diversa, contudo, é aquela em que o indivíduo depende da atividade econômica que exerce, para a própria sobrevivência. Neste caso, caso venha a deixar de pagar tributos em razão de sua extrema pobreza, onde o pagamento dos tributos colocará em risco sua sobrevivência, não se trata de inexigibilidade de conduta diversa, mas sim impossibilidade absoluta, onde portanto, incidirá não a causa supralegal de exclusão da culpabilidade, mas sim, implementa-se de forma clara o estado de necessidade, instituto muito mais abrangente.

Esta situação extrema equipara-se ao chamado furto famélico, e por isso também frustra a pretensão do Estado, excluindo a ilicitude da conduta do agente.

Importante estabelecer as diferenças entre uma e outra situação. Quando o contribuinte não efetua o pagamento para assegurar a continuidade de sua atividade, não se exige conduta diversa do mesmo. Agora, quando não efetua o pagamento para manter-se vivo, ou seja, para a própria subsistência, age em estado de necessidade, cuja conduta carece de ilicitude. Já nos casos em que o contribuinte age da mesma forma, mas visando vantagem e lucros, aí sim há o crime previsto no inciso II do art. 2º da Lei 8.137/90.

Este é o melhor e majoritário entendimento.

Note-se que ANDRADE FILHO em sua obra *Direito Penal Tributário: Crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social (2001)* não defendia a aplicação do estado de necessidade como excludente de ilicitude nos crimes contra a ordem tributária, mas com a publicação de obra seguinte *Infrações e Sanções Tributárias(2003)*, expressamente muda seu entendimento para essa possibilidade nos termos aqui propostos.

Ressalte que a crise financeira deve ser cabalmente demonstrada, mas frise-se: crise ou dificuldade financeira, e não impossibilidade, cujo efeito é outro, pois um trata da exclusão da culpabilidade como pressuposto da pena, e outro da exclusão da ilicitude do crime, tornando a conduta, embora prevista como fato típico, ausente de ilicitude.

8. DO PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

Objeto de controvérsia a questão da necessidade de se exaurir a fase administrativa antes da propositura da ação penal relativa a crimes contra a ordem tributária.

A fase em comento permite a discussão de débitos tributários, autos de infração, decisões administrativas, como por exemplo, exclusão do contribuinte de parcelamentos, a existência de fato gerador do crédito tributário, etc., no âmbito administrativo.

Assim, é faculdade, mas não excludente do direito de se discutir judicialmente, do contribuinte que se encontre em algumas dessas situações discuti-las administrativamente, desde que haja previsão normativa do órgão.

A grande questão é: antes de se propor ação penal relativa a crimes tributários, é necessário o total exaurimento da via administrativa?

Para isso, será necessária a análise de alguns elementos, que será feita no tópico a seguir.

8.1 Condição de procedibilidade x Questão Prejudicial

A discussão a respeito do assunto se originou justamente na confusão que alguns julgados fazem ao tratarem de questão prejudicial como condição de procedibilidade.

Tal equívoco contumaz se fundamenta na Súmula nº 609 do Supremo Tribunal Federal que prevê: "é pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal". Os vários julgados, bem como o entendimento do Ministério Público de Santa Catarina¹², com base no enunciado dessa Súmula, formou jurisprudência¹³ no sentido de ser completamente desnecessária a prévia decisão

¹² Citados por DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes Contra a Ordem Tributária*, Florianópolis: Ed. Obra Jurídica, 1994, p. 199-195. Cujo autor, ilustre membro do Ministério Público de Santa Catarina, compartilha deste entendimento.

¹³ Toda a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça pesquisada se firmou de acordo com a desnecessidade.

administrativa a respeito da existência débito fiscal ou auto de infração, por exemplo.

Ocorre que não se pode esquecer que eventual declaração de inexistência do ilícito, mesmo que administrativamente é válida e deve ser levada em consideração, pois se trata de aplicação do texto constitucional, quando no inciso LV, artigo 5º da Carta Magna, assegura a regular observância ao devido processo legal, aplicando-se os princípios do contraditório e da ampla defesa, tanto nos processos judiciais quanto nos administrativos, dando a eles total validade, desde que realizados nos termos legais.

Da mesma forma, é importante ressaltar que se trata de verdadeira ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista que, diante de uma situação onde o sujeito foi declarado inocente, já na fase administrativa, por eventual suspeita de crime tributário que originou auto de infração equivocado, certamente o contribuinte teria sua dignidade abalada ao ser processado criminalmente, unicamente pelo fato do órgão acusador entender, face ao enunciado supramencionado, que nada deve impedir que se entre com a ação penal, até porque, de acordo com este entendimento, o juiz não estaria obrigado a aguardar a solução de instância administrativa para permitir a movimentação da ação penal, ou até, para emitir sentença condenatória, pois o fato denunciado não estaria vinculado à decisão administrativa, ou sequer à eventual representação, por se tratar de ação pública incondicionada.

Muito embora bem fundamentado, este entendimento não é a melhor forma de se decidir a divergência, pois, além de ofender o princípio da dignidade humana, o fato de haver discussão administrativa a respeito do crime (auto de infração) configura questão prejudicial, e não condição de procedibilidade, que a Súmula citada dispensa.

Condição de procedibilidade, é o que vem permitir o exercício da ação penal, têm portanto, caráter processual. MIRABETE (1997), em seus ensinamentos cita como exemplo a representação do Ministro da Justiça em caso de crime contra a honra do Presidente da República ou contra o chefe de governo estrangeiro, ou ainda, a representação do ofendido em determinados crimes (Ex. art.130,147,151, etc).

Já questão prejudicial trata-se de uma controvérsia que obsta o julgamento do causa, pois de acordo com seu desfecho, a continuidade da ação penal pode ser prejudicada. Vejamos o conceito dado por MIRABETE (2002, p. 200,201):

A questão prejudicial é um impedimento, um empecilho ao desenvolvimento normal e regular do processo penal. A finalidade deste é a aplicação da lei no caso concreto e se sua conclusão depende da solução de uma questão jurídica, a questão prejudicial é um obstáculo ao exercício da ação penal. (...) A questão prejudicial condiciona a questão prejudicada; a prejudicada está irrecusavelmente subordinada à prejudicial. Há uma dependência lógica entre as duas questões e essa dependência explica o porquê de a prejudicial ser decidida antes da prejudicada. (...) Pode-se definir a questão prejudicial como toda questão jurídica de direito penal ou extrapenal que verse elemento integrante do crime e cuja solução, escapando à competência do juiz criminal e provocando a suspensão da ação penal, deve preceder a decisão principal. (*grifo intencional*)

Face à esta definição detalhada trazida pelo ilustre doutrinador, fica claro que por se tratar de uma discussão geralmente sobre a inocorrência do crime tributário, o prévio exaurimento da via administrativa deveria ser respeitado, pois versa sobre o direito material que se discute na ação penal.

É necessário ressaltar que a jurisprudência majoritária defende a independência entre as instâncias, podendo haver persecução penal antes que se finde a discussão administrativa.

Justamente sobre este ponto surge grande crítica doutrinária a respeito da lei dos crimes contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/90, pois em seu artigo 2º, inciso II, torna crime a mera conduta de deixar de recolher no prazo legal, tributo ou contribuição previdenciária. Tem-se em mente que para a configuração do crime tributário é necessária a presença do elemento subjetivo dolo. Se, por algum motivo, independente da vontade do sujeito passivo da obrigação tributária, o valor deixar de ser recolhido, o mesmo poderá ser processado criminalmente, independentemente da discussão administrativa a respeito da legalidade da conduta.

Note-se o dano que esta situação pode causar a um comerciante honesto, que por motivos alheios a sua vontade, às vezes até por motivos por ele desconhecidos, não recolheu o tributo, pois certamente será chamado a depor em delegacia para a inquirição dos fatos, terá contra si uma ação penal, etc. Sem

dúvida, causaria um forte impacto negativo em sua imagem, abalando, também sua atividade, mas principalmente sua dignidade.

Por isso, deve-se buscar uma solução ponderada à criminalização destas condutas, pois enquanto nesta situação o agente pode ser processado por fato inexistente, no caso de um verdadeiro criminoso tributário que adere a um parcelamento¹⁴ criado pelo órgão competente, poderá ter sua punibilidade extinta somente com a adesão ao programa, configurando, neste caso, verdadeira descriminalização do crime já consumado mediante dolo. Um grande contra-senso jurisprudencial.

Mesmo quando já existir ação judicial para a discussão da existência da relação jurídica tributária, seja ação declaratória de inexistência, seja anulatória, também configura hipótese de questão prejudicial, devendo o juízo criminal aguardar seu ensejo.

O Supremo Tribunal Federal de acordo com a corrente majoritária, entende que o Ministério Público possa oferecer denúncia antes do término do processo administrativo, tomando como base o disposto na Súmula 609 do mesmo Tribunal. Porém, como já citado, esta súmula trata de direito processual, enquanto que o processo administrativo versa sobre o direito material da ação penal, incorrendo então em questão prejudicial.

Decorrente deste entendimento, torna-se possível a situação absurda de alguém ser condenado criminalmente por supressão ou redução de tributo e a autoridade administrativa, posteriormente, julgar indevido o tributo, declarando que o fato não ocorreu.

Só o fato de se estar sendo processado criminalmente (às vezes de forma indevida), já causaria muitas conseqüências na vida de uma pessoa. Agora, não existem formas de se medir o impacto negativo que uma condenação causaria na vida de um indivíduo inocente.

É necessário que se diferencie uma política eficiente de cobrança de tributos e repressão aos ilícitos fiscais, de injustiça com o contribuinte que discute

¹⁴ Este assunto será melhor analisado em capítulo específico a seguir, e no momento, só foi citado a título de comparação.

uma situação, no mínimo duvidosa, haja vista o cabimento de impugnação administrativa.

Hugo de Brito Machado (2002, p.168) coloca-se muito bem em relação ao assunto dizendo que admitir a ação penal, antes do exaurimento da via administrativa, impõe maus tratos às garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, além de constituir odiosa forma oblíqua de compelir o pagamento do tributo, sem um exame, pela autoridade competente, da questão de saber se o mesmo é devido ou não.

Partilhando do mesmo entendimento, um dos mais nobres doutrinadores, Ives Gandra da Silva Martins (2002, p.35), com inigualável maestria leciona:

2. Pode o sujeito passivo da relação tributária ser condenado por crime fiscal relacionado a processo em que a própria Administração ou o Poder Judiciário venham a declarar inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária?

Entendo que não. Seria admitir que alguém fosse condenado por homicídio, estando a vítima assassinada assistindo ao julgamento. Sendo a hipótese criminalizante forma de impor o cumprimento da obrigação tributária, inexistindo responsabilidade tributária, inexistirá a responsabilidade penal.

Assim, pode-se notar que muito embora a jurisprudência tenha se firmado de acordo com a desnecessidade do exaurimento da via administrativa, existem opiniões de peso que defendem veemente sua observância.

9. DO PARCELAMENTO

Como a compensação, o parcelamento é uma forma de pagamento do débito tributário, que pode estar intimamente ligado a ilícitos fiscais, trazendo assim, alguns reflexos a essas condutas.

Tanto o Refis, já citado em capítulo anterior, quanto outros parcelamentos (Refis II e parcelamento simples, p.ex.) sempre trazem em sua normatização dispositivos que tratam dos efeitos penais e processuais penais de sua homologação.

Vários autores já escreveram sobre o assunto, e a discussão a respeito da possibilidade de extinção da punibilidade navega pelos mais variados entendimentos, que de tão ricos demandariam uma pesquisa exclusiva a respeito do assunto. Porém, ao tratar do parcelamento neste trabalho, o objetivo será demonstrar alguns posicionamentos sobre questões controvertidas e apresentar algumas conclusões sobre o tema.

9.1 Natureza jurídica do parcelamento: moratória, novação ou transação?

Em primeiro lugar é necessário estabelecer a natureza jurídica deste instituto, para que a partir daí se possa estabelecer seus efeitos penais e processuais.

Com grande incidência na doutrina tem-se que o parcelamento possui natureza jurídica de novação, tendo em vista que no momento da homologação o sujeito passivo da obrigação tributária reconhece todos seus débitos que, geralmente (quando se trata de Refis), se unificam, e, consolidados em um único valor, passam a constituir uma nova relação tributária obrigacional.

O Código Civil, em seu artigo 360, inciso I, traz a definição de novação que se aplica ao caso, se opera “quando contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior”.

Para os que defendem esta tese a novação consiste em acordo entre o Fisco e o contribuinte, que reconhecendo e confessando a dívida faz com que desapareça a figura da supressão tributária, conforme aduz Almeida Jr. (2002), em ilustre artigo.

Vejamos a posição de Rui Stoco *apud* Almeida Jr.(2002):

Outra questão polêmica, e que tem suscitado controvérsias, é a relativa ao parcelamento do débito e sua força de extinguir ou não punibilidade. Para nós o parcelamento traduz acordo entre o Fisco e o Contribuinte. Desse modo, a avença firmada por caracterizar novação, atua como liquidação do débito tributário original, de modo que deve ser considerado, por semelhança, ao pagamento do tributo, posto que a dívida fiscal se renova com o parcelamento e passa a constituir, para o Poder Público, crédito tributário diverso do anterior e que constava da Certidão de Dívida Ativa ou título executivo.

Inclusive em julgado proferido pelo Egrégio Tribunal de Santa Catarina, HC nº 96.005454-5 *apud* Almeida Jr. (2002), tal entendimento já foi preconizado:

Extingue-se a punibilidade na formalização do parcelamento efetivado antes da denúncia, considerado novação, porque qualquer medida de iniciativa do devedor que importe em providência séria de pagamento com a intenção de extinguir o débito é pagamento para efeito criminal, afastadas as interpretações puras do Direito Civil ou Tributário.

Assim, para os que compartilham deste posicionamento, ou seja, que o parcelamento constitui novação, não há mais crime a partir do implemento do parcelamento.

No entanto, existem outros que entendem ser o parcelamento uma forma de transação.

Este instituto se implementa mediante concessões mútuas, facultadas por lei, entre o sujeito ativo e passivo, que importem na terminação de litígio e conseqüente extinção do crédito tributário, de acordo com o inciso III do artigo 156 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, diante de previsão legal, a autoridade competente poderá conceder benefícios ao sujeito passivo, para que assim, se torne viável o cumprimento da obrigação e, com isso, a extinção do crédito tributário.

Extinto o crédito tributário, extinta estará a punibilidade do agente nos termos do artigo 34 da Lei 9.249/65, já comentado neste trabalho.

Na verdade, a adoção da tese de aplicação da extinção da punibilidade, seja caso de novação ou transação, traz forte argumento de que com o parcelamento há a confissão do débito afastando, assim, o dolo do agente. Ausente o dolo, inexistente crime contra a ordem tributária, pois ausente estará o elemento subjetivo essencial para a configuração do injusto.

O Superior Tribunal de Justiça, já proferiu decisão neste sentido ao julgar o Recurso Especial nº 279.505/SP *apud* SCHMIDT (2003, p.158/159). Vejamos:

Penal. Apropriação Indébita. Contribuições Previdenciárias. Omissão no recolhimento. Pagamento parcelado. Extinção da punibilidade. – Em sede de crime de apropriação indébita por omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas dos salários dos empregados, ocorre a extinção da punibilidade, nos termos do art.14. da Lei 8.137/90, revigorada pelo art. 34, da Lei nº 9.249/95, com a concessão do parcelamento do débito pela Administração, segundo orientação jurisprudencial deste Tribunal. – Comprovado o parcelamento do débito antes do oferecimento da denúncia, resta ausente o elemento subjetivo essencial a caracterização do delito, resultando sem objeto a ação penal. Recurso Especial conhecido.

O grande problema deste entendimento, é possibilitar ao agente de crime tributário em ingressar em parcelamento apenas com o fim de se ver livre da persecução penal, pagando as primeiras parcelas e fugindo das demais.

Ao contrário do que pensam os defensores desta tese, este procedimento não protege o erário, função maior da criação destas figuras típicas, mas sim safa criminosos de serem punidos por sua conduta. Verdadeira descriminalização.

Fora os que entendem se tratar de novação, de transação, ou ainda aqueles que misturam esses dois institutos por ensejarem o mesmo efeito, temos forte posicionamento no sentido de que o parcelamento do crédito tributário constitui natureza jurídica de moratória.

Instituto, cuja definição da Academia Brasileira de Letras Jurídicas(1998, p.550) estabelece ser a “dilação do prazo concedido ao devedor pelo credor, particular ou público, para cumprimento de obrigação de dar, de natureza civil ou tributária”.

Admitir que o parcelamento do débito trata-se de espécie de moratória, é reconhecer a impossibilidade de se aplicar o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, pois de acordo com esse entendimento, há mera concessão de prazo para o cumprimento da obrigação tributária, não havendo com isso a imediata extinção do crédito tributário.

A Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que inseriu no texto do Código Tributário Nacional o inciso VI ao artigo 151 e o artigo 155-A, dando a entender que era esse o posicionamento que o legislador queria que fosse adotado, pois determinou que o parcelamento constitui causa de suspensão do crédito tributário, e que os mesmos devem se pautar subsidiariamente pelas regras estabelecidas em relação à moratória.

Daí emana a melhor tese a ser aplicada nestes casos, pois não podendo se atribuir ao parcelamento causa de extinção do crédito tributário, não se pode também adotar o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, ao menos enquanto o crédito não for saldado.

Para isto, as legislações específicas dos parcelamentos geralmente têm trazido a regra que determina as causas de suspensão e extinção do crédito. Vejamos o que diz a Lei 10.684/03, publicada em 30 de maio do ano passado, que implementa o chamado Refis II, mais amplo e recente programa de recuperação fiscal criado pela Secretaria da Receita Federal:

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

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

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

De certa forma já não existem tantos motivos para divergências dentre o que foi apresentado, mas é necessário levar em conta os outros posicionamentos, haja vista que, da mesma forma que a sociedade evolui e seus valores mudam, o

Direito, não na mesma velocidade, mas com igual grandeza, também não é absoluto, muito menos estático, e pode mudar de acordo com a necessidade.

No entanto, é necessário que se pondere essa situação e, para que não se estabeleça um sentimento de insegurança no âmbito jurídico é que trabalham os Tribunais Superiores visando uniformizar decisões de controvérsias, mas como se verá, não é isso que ocorre.

O Superior Tribunal de Justiça já proferiu inúmeros julgados a respeito da inocorrência da extinção da punibilidade. Vejamos alguns:

Sonegação Fiscal. IPI. Parcelamento. Extinção da Punibilidade. Inocorrência. – O simples parcelamento do débito fiscal, antes do recebimento da denúncia, não enseja a extinção da punibilidade, conforme jurisprudência do STF. Recurso provido. (STJ. Resp nº 191294/RS. 5ª Turma. Relator Min. Gilson Dipp, julgado em 13.12.2000, DJ 04.06.2002, p. 202)

Penal. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus*. Imposto de renda de pessoa física. Sonegação. Parcelamento antes da denúncia. Extinção da punibilidade. Art. 34 da Lei nº 9.249/95.

I-A simples obtenção de parcelamento da dívida ou pagamento de uma ou outra parcela antes do recebimento da denúncia não pode ser considerada como ato de “promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia” para efeito de extinção da punibilidade (art. 34 da Lei nº 9.249/95).

II- Precedentes do Pretório Excelso e do Superior Tribunal de Justiça Recurso desprovido. (STJ. RHC nº 11182/DF. 5ª Turma. Relator Min. Felix Fischer, julgado em 04.10.2001, DJ 04.02.2002, p. 414)

O Supremo Tribunal Federal predomina o entendimento de que só o pagamento integral e prévio ao recebimento da denúncia é que possui o condão de extinguir a punibilidade nestes casos.

O Superior Tribunal de Justiça, embora já tenha decidido contrário à extinção da punibilidade, possui divergência de posicionamento entre seus membros. É o que se denota das decisões acima e da notícia publicada pelo próprio Tribunal sobre julgado por ele proferido:

O parcelamento do débito tributário deferido antes de recebida a denúncia extingue a punibilidade de crimes contra a ordem tributária. Com base nesse entendimento, a Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ) manteve decisão da Justiça Federal no Rio Grande do Sul que indeferiu pedido do Ministério Público Federal. A questão foi definida em um recurso especial do Ministério Público Federal contra José Vieira.

Na primeira instância, a punibilidade do Estado quanto ao contribuinte já havia sido considerada extinta. O MPF apelou, e o Tribunal Regional Federal da Quarta Região, sediado em Porto Alegre (RS), manteve a decisão. Para o TRF, o parcelamento do débito realizado antes do recebimento da denúncia equivale a pagamento para os efeitos do que dispõe o artigo 34 da Lei 9249/1995, que altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido. Segundo o artigo, extingue-se a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. Diante da decisão, o MP recorreu ao STJ, argumentando que a extinção da punibilidade se dá tão-somente se houver o pagamento integral do débito fiscal, efetuado antes do recebimento da denúncia. No STJ, a relatora, ministra Laurita Vaz, destacou em seu voto que a Terceira Seção do Tribunal, a qual a Quinta Turma integra, firmou o entendimento no sentido que o parcelamento deferido anteriormente ao recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade estatal, por atender ao disposto no artigo 34 da Lei 9.249. A decisão da Terceira Seção se deu após divergência entre a Quinta e a Sexta Turmas, unificando a jurisprudência do STJ sobre o tema. Dessa forma, manteve a decisão do TRF. A decisão foi unânime. (AMARAL, 2003)

Já a doutrina se divide, Hugo de Brito Machado em obra coordenada por Ives Gandra da Silva Martins (2002), contrário a Aristides Junqueira Alvarenga, manifestou-se a favor da extinção da punibilidade, ressaltando que o parcelamento do tributo exclui o dolo, e por tal razão, impede a configuração do tipo penal.

No entanto, o posicionamento de Hugo de Brito Machado (MARTINS *coord.*, 2002, p.116-136) se distancia da realidade dogmática da teoria do crime, haja vista que, se o crime de sonegação, p. ex., normalmente consuma-se com o não-recolhimento integral ou parcial do tributo no seu respectivo vencimento – mediante prática de algumas das condutas fraudulentas previstas em lei, parece evidente que o posterior parcelamento não pode afastar o dolo da agente, que é aferido no instante da prática da conduta típica.

Diante desta situação heterogênea, entendimento mais ponderado é aquele, que aplica os dispositivos legais adequados, considerando o parcelamento hipótese de moratória, e por conseqüência suspendendo a punibilidade até seu integral cumprimento, quando só então, extinto o crédito tributário, poderá ser aplicado o art. 34 da Lei 9.249/95.

Merece peculiar atenção a opinião dada por SCHMIDT (2003, p. 166), que ensina:

Tal reposta coaduna-se com a política criminal brasileira adotada em tema de sonegação fiscal. Com efeito, se o Direito Penal Brasileiro confere primazia ao ressarcimento do erário, mediante o pagamento voluntário do tributo sonegado, não faria sentido que a mera assinatura do termo de parcelamento pudesse acarretar a imediata exclusão da punibilidade, já que tal resposta não levaria em consideração a proteção do bem jurídico. Neste caso, poderia o sonegador requerer o parcelamento, pagar a primeira parcela e, com a exclusão da punibilidade decretada judicialmente, colocar-se propositadamente em insolvência, restando lesado, novamente, o erário público. Por outro lado, considerando-se a unidade de ilicitude a respeito do tema, não poderíamos afirmar a possibilidade de alguém ser condenado por sonegação fiscal quando formalizou o pedido de parcelamento prévio ao recebimento da denúncia, com a conseqüente suspensão da exigibilidade do crédito Tributário, e vem mantendo em dia o pagamento das parcelas. Se a política criminal brasileira, como já ressaltado, dá importância ao ressarcimento do erário público, a solvibilidade das parcelas impede o surgimento de *pretensão acusatória* quanto ao delito de sonegação fiscal. Assim é que a melhor solução a respeito do tema é reconhecer-se que o parcelamento do tributo, prévio ao recebimento de denúncia, é causa de suspensão da pretensão acusatória, cuja *extinção da punibilidade* resta condicionada ao pagamento integral do parcelamento. *(grifo intencional)*

Após a apresentação de tão sábio e completo posicionamento, claro ficou ser esta a melhor doutrina. Por óbvio, a criação da Lei 10.684/03 só veio atender os anseios de um sistema que se encontrava descompassado, e agora, com dispositivo próprio (art. 9º) torna o que era mais sensato em norma, resolvendo a controvérsia de forma objetiva.

A grande problemática ocorre pelo fato dos Tribunais Superiores, responsáveis por uniformizar decisões, encontrarem-se em verdadeiro descompasso, como restou demonstrado acima. O maior reflexo disto, foi recente voto proferido pelo ilustre Ministro do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do Recurso Especial nº 382.739-SC (2001/0155744-8), onde fez uma homenagem ao princípio da insegurança jurídica, que o próprio STJ tem mergulhado. Vejamos um pequeno trecho de um voto admirável e corajoso:

[...] Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviços não paga contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária, etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de uma mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás. (...) Agora estamos a rever uma Súmula que

fixamos há menos de um trimestre. Agora, dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não deveria ter sido feita assim.

Por isso, de tamanho valor os entendimentos doutrinários aqui apresentados, pois possuem o condão de modificar a jurisprudência. Cabe, porém, aos Tribunais uniformizar a questão.

9.2 Extinção da punibilidade e a reparação do dano

Outra análise doutrinária interessante a respeito dos crimes contra a ordem tributária versa sobre a extinção da punibilidade e comparação de valores estabelecidos na Lei Penal Geral e na legislação específica.

No Direito Penal vige a regra que em caso de crimes praticados sem violência ou grave ameaça à pessoa, a reparação do dano antes do recebimento da denúncia ou queixa, enseja em causa de diminuição de pena, prevista no artigo 16 do Código Penal.

Quando, porém, a reparação for realizada, após o recebimento da peça acusatória mas antes do julgamento, haverá a incidência de atenuante da pena, prevista na alínea *b*, inciso III, do artigo 65 do mesmo diploma legal.

Assim, o Direito Penal visa beneficiar os criminosos que, de alguma forma, contribuem para a amenização das conseqüências de sua conduta delituosa.

Já no Direito Penal Tributário há uma inversão de valores. Como foi abordado logo no início da pesquisa, a sociedade brasileira, por herança cultural, não sente a mesma repulsa em relação aos crimes tributários do que a que sente em relação aos crimes comuns, haja vista que estes delitos específicos, de início não faziam parte do arcabouço de crimes trazidos pela lei penal, e somente foram inseridos diante de sua crescente prática, e da necessidade política de arrecadação.

Decorrente destes fatos históricos, o Direito Penal Tributário procedeu verdadeira anástrofe das finalidades do direito repressivo criminal, pois deveria,

como o Direito Penal, exercer a finalidade preventiva-geral intrínseca da norma penal cuja intenção maior é a prevenção da ocorrência do delito.

O Direito Penal Tributário, devido a sua carga política, prefere exercer a tutela do bem jurídico de outra forma. Busca instrumentos que incentivem a reparação do dano, ao invés de repreender de forma mais eficaz o crime.

Assim, enquanto o Código Penal, norma geral, classifica a reparação do dano como arrependimento posterior (art. 16, CP), o que enseja em causa de diminuição da pena, ou eventualmente, atenuante (art. 65, inc. III, “b”), as normas de Direito Penal Tributário específicas, portanto, têm presenteado os criminosos que reparam o dano, recolhendo o que deviam aos cofres públicos, com a extinção da punibilidade.

Daí a evidente função arrecadatória dessas normas, que simplesmente esquecem o fato de que a dívida tributária emanou de conduta criminosa, repudiável, fraudulenta, por parte do agente. Que ao efetuar o pagamento, se verá livre de qualquer persecução penal. Até mesmo, aqueles que se beneficiam dos bondosos parcelamentos, conforme o entendimento do magistrado, também poderão ter em seu favor a benesse da extinção da punibilidade.

Em relação a esse assunto é possível ainda se enveredar para outro campo, a ofensa à preservação do princípio da igualdade entre os autores de delitos, de onde decorreria argumentos infundáveis, haja vista se tratar de um criminoso da mesma forma que um estelionatário, por exemplo. O que só reafirma o caráter peculiar contributivo das normas penais tributárias.

9.2.1 A reparação parcial do dano

No Direito Penal Tributário vige a regra de que o arrependimento posterior consistente na reparação do dano, enseja causa de extinção da punibilidade, prevista no artigo 34 da Lei 9.249/95.

Porém, a incidência desta norma está condicionada a dois requisitos, em de aspecto temporal e outro de aspecto objetivo.

Em relação ao aspecto temporal, exige-se que o ‘arrependimento posterior’¹⁵, ou melhor, a reparação do dano se implemente antes do recebimento da denúncia, haja vista a característica intrínseca deste instituto: a voluntariedade, ou seja, em ocorrendo o recebimento da denúncia, o ressarcimento do dano não se dará mais de forma espontânea.

No que se refere ao aspecto objetivo, tem-se que a reparação do dano deve ser completa, abrangendo não só o tributo, parte principal do débito tributário, mas também todos os acessórios que o acompanham, sobretudo, quando se trata de ilícito fiscal, onde cabe à Administração tributária a imposição de multa infracional.

Quando, porém, ocorrer a reparação parcial do dano¹⁶, deve-se aplicar o disposto na alínea *b*, inciso III, do artigo 65 do Código Penal, haja vista que trata da incidência de atenuante quando o agente espontaneamente visa minorar o dano por ele provocado.

O parcelamento, conforme melhor doutrina trata-se de espécie de moratória, e não é suficiente para a caracterização da extinção da punibilidade, haja vista que não há, de imediato, a reparação integral do dano.

Ausente a reparação total, não enseja na causa extintiva de punibilidade presente no art. 34 da lei 9.249/95.

A respeito do assunto Andréas Eisele (ESTELLITA, *coord.*, 2001, p.20/21) com muita propriedade defende:

Sob um prisma teleológico, a equiparação da moratória ao pagamento retira a eficácia do instituto (arrependimento posterior) quanto a finalidade alcança a reparação do dano decorrente da infração penal tributária, pois, se após a concessão do benefício tributário, for declarada a extinção da punibilidade pelo crime praticado, ainda que o sujeito não pague as demais parcelas restantes, não poderá mais ser processado ou julgado pelo fato no âmbito criminal, devido aos efeitos da coisa julgada material que a sentença declaratória da extinção da punibilidade produz.

Ademais, a equiparação de dos efeitos entre o pagamento e a moratória (parcelamento) excluiria a eficácia do artigo 15 da Lei 9.964/00 e, mais

¹⁵ Aquele criado no Direito Penal Tributário, que causa a extinção da punibilidade, e não a causa especial de diminuição de pena oriunda do Direito Penal.

¹⁶ O mesmo ocorre quando a reparação é feita após o recebimento da denúncia.

recentemente, o art. 9º da Lei 10.684/03, que atribuem ao parcelamento o efeito jurídico de suspensão da pretensão punitiva do Estado.

10. DA REMISSÃO

O conceito jurídico aplicado a este instituto nestes casos, é o perdão de ônus ou dívida. Assim, a remissão pode trazer reflexos no âmbito processual quando se tratar de crimes contra a ordem tributária, pois enseja na extinção do crédito tributário.

O perdão da dívida fiscal deve ser feito pela autoridade competente e, somente nos casos previstos em lei.

O artigo 172 do Código Tributário Nacional prevê que a autoridade poderá, desde que previsto em lei, proceder a remissão total ou parcial do crédito tributário, mediante a análise das situações elencadas nos incisos ali dispostos.

Ocorre que, mesmo que no artigo conste a necessidade de prévia autorização legal, tal atividade a ser realizada pela autoridade fica equiparada a ato discricionário, ou seja, mediante autorização legal é dado à autoridade tributária o poder de analisar e decidir, diante as situações ali trazidas, a necessidade ou não da concessão da remissão;

Porém, com o advento da Constituição Federal de 1988, essa regra torna-se diferenciada. O § 6º do artigo 150 dispõe que só poderá ocorrer remissão nos casos previstos em lei específica.

Com esta redação, passa-se a entender não mais se tratar de ato equiparado a ato discricionário, mas sim verdadeiro ato vinculado, ou seja, aquele realizado pela autoridade mediante a observância de todos preceitos legais objetivos.

Desta forma, diante de um crédito tributário de valor irrisório (inc. III, art. 172, CTN), desde que tivesse norma autorizadora, a autoridade administrativa poderia, conforme bem entendesse o que viesse a ser “diminuta importância do crédito tributário”, poderia conceder a remissão.

Hoje, face ao texto constitucional é necessária a regulamentação específica, por exemplo, o município publica lei declarando que todos os créditos tributários que se compreendam até cinquenta reais estão perdoados.

Neste caso, pode-se vislumbrar que a autoridade estará vinculada ao texto legal, e não ao seu achar subjetivo.

Assim, havendo remissão integral por permissão legal, há conseqüente extinção do crédito tributário.

Sendo esta remissão concedida antes do recebimento da denúncia, plenamente aplicável o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, extinguindo a punibilidade do agente, e com isso, obstando a pretensão punitiva do Estado face aos tipos penais tributários.

Diferente seria se essa remissão for concedida nos termos do artigo 172 do Código Tributário Nacional, ou seja, *ex officio* pela autoridade, pois neste caso estamos diante de ato eivado de inconstitucionalidade, impedindo que o mesmo surta efeitos não apenas na ação penal, mas em todos os âmbitos, haja vista que a extinção do crédito tributário foi inválida.

11. DA DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Como já se pode notar a pretensão punitiva do estado está intimamente ligada à existência do crédito tributário, e não somente ao cometimento do crime mediante dolo, como deveria ser.

A lei estabelece, contudo, um prazo para que se exerça o direito de constituir¹⁷ esse crédito tributário, e outro prazo para exigí-lo. A não observância dos mesmos acarreta a extinção de eventual crédito que a Fazenda Pública possua em relação ao sujeito passivo da obrigação tributária.

A decadência, em linhas gerais, atua como a perda do direito da autoridade efetuar o lançamento¹⁸ de eventual crédito tributário. O Código Tributário Nacional estipula um prazo de cinco anos¹⁹, para que a Fazenda Pública reconheça a ocorrência do fato gerador, identifique o sujeito passivo, e declare a existência ou constitua o crédito tributário.

A não observância deste prazo extingue qualquer eventual crédito que o Fisco possua, tornando o sujeito passivo regular com suas obrigações mesmo que não as tenha adimplido, haja vista que a Administração perdeu o direito definitivamente.

Já a prescrição atua num momento posterior, ou seja, depois de efetuado o lançamento.

O legislador também estipulou um prazo para que o crédito tributário possa ser cobrado. Após seu lançamento, torna-se exigível a obrigação tributária que surgiu com a ocorrência do fato gerador, porém, se o Fisco não cobrá-lo no prazo de cinco anos²⁰, a contar da data do lançamento, o direito à cobrança prescreverá.

¹⁷ Alguns entendem que o lançamento se trata de ato declaratório do direito do fisco aos valores tributários não pagos, porém, corrente igualmente forte entende se tratar de ato constitutivo. No entanto, a discussão não é cabível ao momento.

¹⁸ Lançamento tributário é o procedimento administrativo pelo qual o Fisco verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, calcula o montante do tributo, identifica o sujeito passivo, se for o caso, propõe aplicação de penalidade cabível. É o momento a partir do qual, notificando o sujeito passivo, o crédito se torna exigível.

¹⁹ A serem contados em observância aos artigos 150, §4º e 173 do CTN.

²⁰ A serem contados na forma prevista no artigo 147 do CTN.

Ou seja, existe o crédito constituído (ou declarado), mas a Fazenda Pública, em decorrência da sua inércia, perdeu o direito de cobrá-lo.

Estes dois institutos, a decadência e a prescrição, foram instituídos para preservar a segurança jurídica das relações, e atender ao princípio do *Dormientibus non Succurrit Jus*²¹. Assim, caso o crédito tributário seja atacado por uma destas figuras, nos termos do inciso V, do artigo 156 do Código Tributário Nacional, o mesmo será extinto.

Como bem se sabe, extinto o crédito tributário impera a causa de extinção da punibilidade prevista no artigo 34 da Lei 9.249/95.

SCHMIDT (2003, p.171) leciona que:

Se numa determinada hipótese ocorrer de o tributo decair ou prescrever segundo a lei tributária, impossível será falar-se em crime de sonegação fiscal, ante a extinção do crédito tributário, mesmo no caso da prescrição penal não ter ocorrido.

A partir do momento em que a lei penal retira, da lei tributária o conceito de tributo para tipificar os delitos de sonegação fiscal, teremos de reconhecer que as causas extintivas do crédito tributário (prescrição e decadência, p.ex.) afastam o interesse estatal na prevenção do delito e, conseqüentemente, a sua punibilidade.

Porém, diferente dos outros casos já analisados, a prescrição e a decadência, mesmo que ocorrerem após o início da ação penal, obstam a pretensão punitiva do Estado.

Assim, de certa forma, pode-se dizer que a política estatal em relação aos crimes tributários foi vítima de seu próprio veneno, pois estabeleceu em relação a eles uma política totalmente arrecadatória, inexistindo crédito tributário, inexistem, de certa forma, o interesse do Estado.

Na verdade, não é esse o caminho mais correto se tomar como ponto de referência a moral. Como em outras oportunidades já foi dito, o certo seria que se punisse pela prática do crime, da fraude, e não pela falta de arrecadação, haja vista que a simples arrecadação, ou extinção do crédito tributário de qualquer das

²¹ 'O Direito não Socorre os que Dormem'- a partir deste princípio estabelece-se a premissa de que aqueles que permanecerem inertes em relação a direito próprio, não terão o amparo do Direito como ciência normativa reguladora das relações jurídicas. Visando a manutenção do princípio da Segurança Jurídica a norma geralmente estabelece prazo para a vigência seja do direito material seja do direito de exercer determinado direito ou faculdade.

formas previstas em lei, ensejariam na impossibilidade de se punir ou ao menos processar criminosos contumazes destes delitos.

Insta salientar que os institutos aqui abordados estão relacionados à matéria de Direito Tributário, mas não se pode esquecer que o Código Penal, em seu artigo 109, também estabelece prazo prescricional, que deve ser contado proporcionalmente ao máximo da pena privativa de liberdade prevista para cada crime.

12. BANALIZAÇÃO DO DIREITO PENAL

Não há dúvidas a respeito da importância do Direito Penal para a atual sociedade. Cuida-se, na verdade, de normas imprescindíveis para coexistência pacífica entre os seres humanos.

A grande função do Direito Penal é estabelecer regras de caráter negativo, ou seja, condutas a não serem praticadas pela sociedade em razão de sua reprovabilidade moral.

A partir do momento que se torna norma, a conduta passa do amplo campo da imoralidade para o campo da ilegalidade.

O Direito Penal visa proteger os bem jurídicos mais importantes para o indivíduo, como a vida, o patrimônio, a honra, etc., buscando através das sanções impostas àquele que os venha violar, uma finalidade preventiva, para que a mesma conduta não seja repetida por outros membros da sociedade.

Ou seja, a finalidade desta ciência não se limita a punir pessoas que infringem as normas mas, principalmente, prevenir que ausência de sanção venha a motivar novos crimes.

Assim, através do exemplo dado por aqueles que são submetidos às sanções impostas pela lei, evita-se o seu cometimento.

Se o Direito Penal estabelece as normas repressivas, é necessário todo um sistema que efetive a eficácia destas normas e a aplicação das sanções, porém, de forma justa.

E para isso é dado ao Estado o *jus puniendi*, já analisado no item 2.1.4, que vem a ser o direito de punir os infratores da norma penal.

Percebe-se assim, a importância desta ciência em proteger os bens mais intocáveis do ser humano, permeando vários campos de estudo (a medicina legal, o criminoso, a norma, os valores, p. ex) para evitar a ocorrência do crime.

A criação dos crimes tributários deveria ocorrer da mesma forma, mas, no entanto, não foi assim que aconteceu.

Como consta do histórico, este tipo de delito nunca trouxe uma repulsa da sociedade tão forte quanto ocorre com os crimes de furto, roubo, estelionato, etc., tanto que sequer faziam parte do texto original do Código Penal Nacional.

Com o passar do tempo e a evolução da sociedade, houve a necessidade de se tutelar o patrimônio público também neste sentido, haja vista que as fraudes tributárias começavam a ocorrer de forma expressiva.

O legislador como norma inaugural criou a já comentada Lei nº 4.729/65, definindo as condutas que vinham a constituir crime de sonegação fiscal.

Ocorre que, com o desenrolar político no Brasil, estes delitos tributários sofreram crescente aumento em razão da crise econômico-financeira do país e o grande aumento da carga tributária.

Num momento bastante conturbado da política Nacional, o Poder Executivo, cerca de 25 anos após a vigência desta lei, às pressas decidiu publicar nova lei, agora, instituindo os chamados crimes contra a ordem tributária, a Lei 8.137/90.

Após a publicação deste diploma legal, e muitos outros que o sucederam até os dias de hoje, pode-se denotar que a finalidade do legislador em quase todos os momentos, foi, através do Direito Penal, arrecadar tributos.

Um grande exemplo disto é a extinção da punibilidade instituída pela Lei 9.249/95, que ocorre quando o agente efetua o pagamento do tributo. Neste caso, ignorou-se a regra penal do artigo 16, que cria a figura do arrependimento posterior (causa especial de diminuição de pena).

Vejamos o que diz Daniela Villani Bonaccorsi a respeito:

O Código Penal, no seu art. 16, prescreve que àquele *que “repara o dano ou devolve a coisa, até o oferecimento da denúncia”*, somente faz jus à diminuição de pena, mas tal regra não é observada nos citados crimes previdenciários.

Nos crimes previdenciários, a devolução da coisa ou reparação do dano, são causas de extinção da punibilidade. Efetuado o pagamento, não há condição objetiva para aplicação da pena. Isso significa que o legislador brasileiro concede primazia nos crimes tributários e previdenciários mais à função arrecadadora do Estado à repressiva. Importa mais arrecadar que punir penalmente o autor do crime.(grifo intencional)

Simplesmente privilegiou-se o criminoso tributário, quando o mesmo efetuar o pagamento do tributo, esquecendo-se da reprovabilidade de sua conduta, haja vista que com isso o Estado incentiva o pagamento dos tributos e atinge seu objetivo: a obtenção de receita.

Este caráter arrecadatário que as normas penais que tratam dos crimes contra a ordem tributária possuem é bastante criticado pois banaliza a norma penal. Tira dela toda sua seriedade de punir as condutas que não somente são tidas como ilegais, mas principalmente imorais.

13. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os crimes contra a ordem tributária possuem como bem jurídico não só o direito do Estado em instituir e cobrar tributos, mas principalmente, visa proteger o próprio patrimônio que decorre deste direito.

A finalidade destes delitos deveria ser punir, e com isso, evitar fraudes contra o Fisco que visassem a evasão fiscal, porém, o legislador tomado por sua gana política cedeu aos crimes contra a ordem tributária a tão falada característica arrecadatória.

Essa característica, conforme abordado no capítulo anterior, fez com que tirasse da Lei toda sua seriedade, haja vista que a fraude contra o Fisco é uma fraude contra toda sociedade, e este crime deve ser tão repudiado quanto qualquer outro contra o patrimônio.

Com a complexidade da legislação tributária e sua fusão com o Direito penal, surtiu grandes discussões a respeito do tema, haja vista a desproporção de suas medidas.

Por exemplo, quando o sujeito passivo estiver discutindo o débito administrativamente, poderá ser condenado, ter sua liberdade privada, e pior, sua dignidade abalada por fato que a administração considere posteriormente inexistente. Nestes casos, seria viável que se aguardasse a decisão do Fisco.

Porém, não em todas situações se deve privilegiar o devedor, pois a norma penal deve ser eficaz, e sua finalidade repressivo-preventiva deve ser levada a sério.

Não é o que ocorre em alguns Tribunais, onde a mera homologação do pedido de parcelamento configura causa de extinção da punibilidade, quando mais uma vez diminui a força da norma penal, cuja sanção deveria destinar-se àqueles que incidem na conduta criminosa. Neste caso específico, a mera "promessa de pagamento" em suaves parcelas gratifica o criminoso tributário com a extinção da punibilidade.

Hoje, incrivelmente, já existem vários julgados de Tribunais Superiores que chegam a extinguir a punibilidade do agente, mesmo com o pagamento do débito

tributário feito durante a ação penal. Note-se que neste caso, há quase que uma coação ao pagamento, através da persecução penal.

Conclui-se que houve uma verdadeira inversão de valores ao criminalizar e descriminalizar estas condutas. Certamente, uma forte influência do sistema econômico vigente e principalmente da força política da norma, que fez com que a maior finalidade da criação destes crimes foi arrecadar tributos e não punir condutas essencialmente ilícitas.

Assim, o presente trabalho buscou explicitar essas situações em que o agente pode ser privilegiado, ou ainda, ser o sujeito passivo da obrigação tributária extremamente prejudicado.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA JR., J. E. **O parcelamento do débito fiscal como forma de extinção da punibilidade criminal nos delitos de sonegação de imposto.** Jus Navigandi, Teresina, a.6, n.59, out. 2002. Disponível em <<http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3311>>. Acesso em: 09 de março de 2003.

AMARAL, R.C. **STJ: parcelamento de débito tributário antes da denúncia extingue a punibilidade.** Notícias do Superior Tribunal de Justiça, public. 05/11/2003. Disponível em <http://www.stj.gov.br/noticias/detalhes_noticias.asp?seq_noticia=9368>. Acesso em 29 de setembro de 2004.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário - Crimes Contra a Ordem Tributária.** São Paulo:Ed. Atlas, 1995.

_____. **Direito Penal Tributário - Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social.** 3ª ed. São Paulo: Ed. Atlas, 2001.

_____. **Infrações e Sanções Tributárias.** São Paulo: Ed. Dialética, 2003.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário.** 16ª ed. atual. São Paulo: Ed. Atlas, 2004.

CORREA, Antonio. **Dos Crimes Contra a Ordem Tributária.** São Paulo: Saraiva, 1994.

DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado.** 3ªEd. Atualizada e ampliada por Roberto Delmanto. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal 1º volume- Parte Geral.** São Paulo: Ed. Saraiva. 23ª edição, 1999, p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário.** São Paulo: Ed. Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (*coordenador*). **Crimes contra a Ordem Tributária.** 4 ed. atual. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, Centro de Extensão Universitária, 2002.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Processo Penal**. 13ª Ed. rev. e atual. até dezembro de 2001. São Paulo: Atlas, 2002.

MONTEIRO, Samuel. **Crimes Fiscais e Abuso de Autoridade**. 1.ª ed. São Paulo: Hemus Editora, 1993.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crimes de Sonegação Fiscal**. Revista do Advogado , n.24, p. 6.

PODVAL, Roberto. **Um grande equívoco** [*Comentário de jurisprudência*]. Boletim IBCCRIM. São Paulo, v.4, n.38, p. 125-126, fev. 1996.

RIOS, Rodrigo Sanches. **O Crime Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

SALOMÃO, Heloisa Estellita (*coordenadora*). **Direito Penal Empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Ed. Lumen Júris, 2003