

UNIVERSIDADE ANHANGUERA - UNIDERP
REDE DE ENSINO LUIZ FLÁVIO GOMES

**O PAGAMENTO COMO CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE NOS
CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

CONCEIÇÃO DE MARIA C. LEÃO

SÃO PAULO/SP

2011

CONCEIÇÃO DE MARIA CARVALHO LEÃO

**O PAGAMENTO COMO CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE NOS
CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação Lato Sensu Televirtual como requisito parcial à obtenção do grau de especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

Orientador: Prof. Fabiano Guadagnucci dos Santos

SÃO PAULO - SP

2011

DEDICATÓRIA

A Deus pela força nos momentos de desânimo e a minha família pelo suporte emocional em todas as etapas da vida.

AGRADECIMENTOS

Aos mestres.

EPÍGRAFE

Cada sociedade tem o criminoso que merece.

(H. Becker)

RESUMO

A proposta final deste trabalho é perquirir os motivos que ensejaram a opção do legislador ao propiciar que o pagamento do tributo tenha o condão de extinguir a punibilidade nos crimes contra ordem tributária. Para tanto, foram colacionados inúmeros julgados dos Tribunais Superiores tanto à luz da legislação pretérita como em face das leis que tratam do tema na atualidade. Em seguida, confronta-se o posicionamento dos doutrinadores adeptos da teoria utilitarista da pena com os que advogam a finalidade ética da sanção. Ao final, é feito um panorama geral da posição prevalente e das consequências de tal benesse no ordenamento jurídico.

Palavras-chave: Pagamento do tributo, Extinção da Punibilidade, Teoria utilitarista, Pena.

ABSTRACT

The purpose of this essay is to investigate minutely the reasons that resulted on the choice of the legislator when propitiating the tax payment to have the prerogative to extinguish the punishment of the crimes against the tax order. In order to do that, several judgments of the Superior Courts were compared, both regarding the previous and the current legislation. After that, the positioning of the jurists who are adept to the practical punishment theory (Teoria Utilitarista da Pena) was compared to those who defend the ethical purpose of the sanction (Finalidade Ética da Sanção). The essay ends with an overall view of the consequences of the referred gains in the legal system.

Key-words: Tax payment, Practical Theory, Punishment Extinction, Punishment.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg – Agravo Regimental

CTN – Código Tributário Nacional

PAES – Parcelamento Especial

PAEX - Parcelamento Excepcional

REFIS – Refinanciamento Fiscal

RHC – Recurso em Habeas Corpus

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TRF – Tribunal Regional Federal

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

1. INTRODUÇÃO	9
2. CAPÍTULO 1 – A INSTABILIDADE LEGISLATIVA	10
Noções introdutórias	
Histórico das leis	
3. CAPÍTULO 2 – O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS	21
EM FACE DA FREQUENTE MODIFICAÇÃO DAS LEIS	
Da ultratividade e retroatividade da lei mais benéfica consoante Superior Tribunal de Justiça.	
A controvérsia do momento do pagamento	
A elucidação dos efeitos do pagamento direto e do parcelamento	
4. CAPÍTULO 3 – DAS TEORIAS SOBRE A FINALIDADE DA PENA	29
Do caráter ético da pena	
A teoria utilitarista	
5. CONCLUSÕES	33
6. REFERÊNCIAS	34

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho teve por motor perquirir a consequência do pagamento do tributo no que toca aos crimes contra ordem tributária, com análise das constantes alterações legislativas referente ao tema, notadamente em relação ao momento do adimplemento e os reflexos no posicionamento dos Tribunais desde a edição da Lei 4729/65 até os dias atuais.

Em sequência, o estudo analisa os pontos relevantes enfocados e debatidos pela jurisprudência atinentes à possibilidade do pagamento direto ou mediante prévio parcelamento extinguir a punibilidade, bem como o limite temporal previsto até 2003.

Posteriormente, perscrutou-se compreender as teorias que debatem acerca da finalidade da pena nos crimes dessa natureza, ponto crucial para o dissenso entre os especialistas na matéria, os quais que se dividem entre o caráter utilitário e de conteúdo ético da pena.

De fato, parte da doutrina invoca que o utilitarismo da pena criminal existe para produzir efeitos úteis aos dirigentes da sociedade e fazer frente às despesas públicas.

Em contrapartida, a tese do conteúdo ético da pena rechaça a extinção pelo pagamento sob fundamento configuração de discriminação, uma vez que benefício favoreceria aqueles que possuíssem mais recursos financeiros que ao pagarem o tributo livrar-se-iam das consequências criminais.

A culminância do trabalho é atingida com as reflexões sobre a tese que prevaleceu após julgamento do Supremo Tribunal Federal e suas consequências para o contribuinte e o FISCO.

2. CAPÍTULO 1 . A INSTABILIDADE LEGISLATIVA

1.1 Noções Introdutórias.

A extinção da punibilidade, na lição de Guilherme de Souza Nucci, “é o desaparecimento da pretensão punitiva ou executória do Estado, em razão de específicos obstáculos previstos em lei.”¹

Edmar Oliveira Andrade Filho elucidava que: “as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza.”²

No âmbito dos crimes contra ordem tributária, o pagamento do tributo com o condão de extirpar o direito de punir surgiu com a entrada em vigor da Lei 4729/65, convém, entretanto, para adequada compreensão da temática, fazermos um breve esboço histórico da questão.

1.2 Histórico das Leis.

Na lei 4729/65, a extinção da punibilidade dos crimes contra ordem tributária era prevista no art. 2º, o qual dispunha:

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

O Decreto lei nº 167/67 modificou a lei 4729/65, e manteve a possibilidade de ser declarada a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, quando houvesse o recolhimento do tributo e seus acessórios, sempre que o recolhimento ocorresse após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa.

O Decreto lei nº 326/67, ao dispor sobre a cobrança do imposto sobre produtos industrializados, determinou que a utilização do produto da cobrança do imposto devido que não o recolhimento passava a constituir crime de apropriação indébita, cuja punibilidade

¹ NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal parte geral e especial, 7ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 594

² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Crimes Contra Ordem Tributária e Contra Previdência Social, 6ª edição, São Paulo, Atlas, p. 147

estaria extinta se pago o débito, espontaneamente, ou antes da decisão administrativa de primeira instância.

Posteriormente, entrou em vigor a Lei 8.137/90, cuja extinção tinha previsão no artigo 14, do referido diploma legal, o qual rezava:

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

Percebe-se que há um alargamento do marco inicial para que o adimplemento apague os efeitos penais, eis que na legislação pretérita tal ocorria na esfera administrativa em momento anterior a ação fiscal.

Em 30 de dezembro de 1991 entrou em vigor a Lei 8383/91, com polêmico artigo 98, rezando o seguinte:

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

Como se nota houve revogação do artigo 2º, da Lei 4729/65 e 14 da Lei 8.137/91, o que ensejou calorosas discussões entre os doutrinadores principalmente pelo fato da inexistência, na opinião de alguns, de revogação dos dispositivos que tratavam da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Edmar Oliveira Andrade Filho assevera que as dúvidas não tem razão de ser pois o artigo 14 da Lei 8.137/91 regulou inteiramente a matéria, revogando todas as disposições que haviam em contrário.³

Assim, o que se verifica é que a lei 8383/91 rechaçou a possibilidade do pagamento do tributo extinguir a punibilidade, o que demonstra o grau de insegurança jurídica em decorrência da indefinição do legislador, eis que aqueles que realizam a conduta típica sob a égide da lei 8383/91, teriam que suportar as consequências penais mesmo após o pagamento do tributo.

O ilustre Luciano Amaro pincela que “a revogação em termos de política tributária talvez pudesse ser questionada, pois, sem a possibilidade de exclusão da punibilidade mediante o pagamento, o infrator, uma vez apanhado, é levado a defender-se a todo custo e até a última instância, já que esse passa a ser o único caminho para que ele se livre da pena criminal”.⁴

De fato, o que se busca no processo criminal é a punição do infrator, com a imposição de caráter penal, independentemente da responsabilização tributária, o que revela que, sem a exclusão das consequências penais há desestímulo para o pagamento.

Com a entrada em vigor da Lei 9249/95, o legislador reintroduziu a benesse do adimplemento do tributo como causa extintiva da punibilidade nos mesmos moldes tratados pelo artigo 14 da Lei 8.137/90.

De fato, o artigo 34, da Lei 9245/95, dispunha o seguinte:

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

³ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Crimes Contra Ordem Tributária e Contra Previdência Social, 6ª edição, São Paulo, Atlas, p.147.

⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16ª edição, São Paulo, Saraiva, p.494.

Assim, os contribuintes que efetuassem o pagamento do tributo ou contribuição antes do recebimento da denúncia voltaram a ser agraciados pela extinção da punibilidade.

O festejado Kiyoshi Harada observa que a extinção da punibilidade de que cuida o artigo 34 aplica-se igualmente aos casos definitivamente julgados, ou seja, atinge os efeitos da sentença condenatória com trânsito em julgado, enquanto não esgotada a fase de execução, com o cumprimento da pena imposta.⁵

Edmar Oliveira Andrade Filho, por seu turno, comentando a referida Lei, afirma que: o princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica faz com que essa norma beneficie os agentes que cometeram crimes previstos nas leis mencionadas, mesmo em data anterior a 01.01.1996.⁶

A indefinição acerca do tema voltou à baila com a Lei 9.983/2000, responsável pela introdução do o artigo 168A ao código penal, o qual tem o seguinte teor:

Art.168A Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

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

(..)

§2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência Social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

(...)

Observa-se que a lei antecipou o prazo para que o pagamento do tributo ou contribuição previdenciária tivesse o condão de retirar os efeitos criminais antes estipulado até a denúncia.

⁵ HARADA, Kiyoshi, Direito Financeiro e Tributário, 17ª edição, São Paulo, Atlas, 2008, p.590.

⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Crimes Contra Ordem Tributária e Contra Previdência Social, 6ª edição, São Paulo, Atlas, p.147.

A esse respeito pondera Luciano Amaro “referido artigo cuidou de modo diverso da extinção da punibilidade do crime de “apropriação indébita previdenciária”, condicionando-a, em regra, a que o pagamento fosse feito antes do início da ação fiscal e não antes do recebimento da denúncia (art.168-A,§2º), aceitando-a de modo condicional para o pagamento feito após o início da ação fiscal e antes do recebimento da denúncia”.⁷

A lei 10.684/2003 trouxe profundas alterações ao tema, eis que com a sua edição desapareceu a condição do pagamento ser feito antes do recebimento da denúncia e restou resolvido o problema da extinção nos casos de parcelamento, como disposto no §2º, do artigo 9º, in verbis:

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

§ 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.

Nota-se que, ao contrário das normas anteriores, o dispositivo que tratou da extinção não mencionou data, o que evidencia a possibilidade de fazê-lo a qualquer tempo, mostrando-se mais benéfica.

Desta forma, a quitação da dívida, pelo contribuinte devedor, impede sua punição criminal, ainda que este devedor esteja sendo processado criminalmente ou já tenha sido condenado pelo juiz criminal.

⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 16ª edição, São Paulo, Saraiva, 2010, p.494.

A doutrina autorizada de Luiz Flávio Gomes elucida que “a regra do § 2º, do art. 9º, da Lei n.º 10.684/2003 por ser mais benéfica, no que tange ao pagamento como causa de extinção da punibilidade, que as anteriores, previstas na lei nº 9249/95 e no artigo 168-A § 2º, passou a regulamentar integralmente a matéria com a persistência apenas da hipótese prevista no § 1º, do art. 337-A, que por não se vincular ao pagamento, com suficiência da confissão do débito e fornecimento de informações antes do início da ação fiscal não sofreu revogação”.⁸

A lei n.º 11.941/2009, denominada REFIS da crise veio acabar com a tranquilidade que pairava sobre a matéria, eis que o polêmico artigo 69 tratou da questão com a seguinte redação:

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

A controvérsia adveio em razão da referência que o dispositivo faz ao artigo 68 cuja transcrição é imperiosa para boa compreensão da polêmica.

Art.68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts.1º e 2º da Lei 8.137/91, de 27 de dezembro de 1990, e nos 168A e 337A do Decreto-Lei nº2.848, de 7 de dezembro de 1940- Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiveram sido objeto de concessão de parcelamento ,enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts.1ºa 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Observa-se do supratranscrito dispositivo que a matéria versada é idêntica a do artigo 9º, da Lei 10.684/2003, o que foi suficiente para a rediscussão da temática, com muitos advogando que a regra do § 2º, do art. 9º, da retromencionada Lei foi revogada pela entrada em vigor da Lei 11.941/2009.

⁸ GOMES, Luiz Flavio e EL TASSE, Adel, Os crimes tributários e a extinção de punibilidade **Revista Consultor Jurídico**, 17 de maio de 2011

Para melhor elucidação, é oportuno lembrarmos regras básicas dispostas na Lei de Introdução ao Código Civil, notadamente no artigo 2º, que consagra o seguinte:

Art.2º. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§1º- A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§2º- A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

§3º- Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

Murilo Sechieri Costa Neves, é sucinto ao classificar a revogação afirmando que “a revogação pode ser expressa ou direta quando o novo diploma indica os dispositivos que serão atingidos pela revogação. Tácita ou indireta é a revogação que se verifica quando a lei nova for incompatível com a anterior.”⁹

Adel el Tasse e Luiz Flávio Gomes defendem que o artigo 69, da Lei 11.941/2009, não revogou o § 2º, do artigo 9º, da lei nº 10.684/2003, porque tratou de situação diversa, o que não implica, portanto, em revogação da lei mais antiga pela mais recente, dependendo de revogação expressa, o que não ocorreu.¹⁰

Esclarecem os referidos autores que a lei de 2009 vincula-se aos débitos que tenha sido objeto de anterior parcelamento, enquanto esta se aplica a todos, mesmo que não submetidos ao regime de parcelamento, sendo, portanto, hipótese mais ampla. Como se vê, é fundamental distinguir o pagamento direto (sem parcelamento) do pagamento antecedido de parcelamento.

⁹ NEVES, Murilo Sechieri Costa, Direito Civil1, Parte Geral, Coleção Cursos e Concursos, Saraiva, 2005, p.24

¹⁰ GOMES, Luiz Flavio e EL TASSE, Adel, Os crimes tributários e a extinção de punibilidade **Revista Consultor Jurídico**, 17 de maio de 2011

Édison Freitas de Siqueira destaca com propriedade “A descriminalização, então, é consequência inevitável da confrontação das leis mais novas(REFIS,PAES,PAEX e lei 11.941/2009, que preveem perdão dos crimes ou suspensão da aplicação das respectivas penas de prisão) com leis mais antigas, mais rígidas, que sequer admitiam a existência da barganha materializada na troca da pena de prisão pelo pagamento de dívida”.¹¹

A lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, reacende a polêmica em torno da matéria, ao disciplinar a temática da extinção da punibilidade pelo pagamento (antecedido de parcelamento), da seguinte forma, em seu artigo 6º:

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

“Art. 83 (...)

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

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

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

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

¹¹ SIQUEIRA, Édison Freitas, Comentários sobre os artigos da Lei 11.941/2009, edição Especial,p.86

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

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

Observa-se que, claramente, o legislador tentou estabelecer nova regulamentação à matéria da extinção da punibilidade pelo pagamento, vinculando a ocorrência deste até antes do recebimento da denúncia, conforme resta evidenciada na redação do § 6° acima transcrito.

Arremata Adel El Tasse e Luiz Flavio Gomes que o artigo 34, da lei nº 9.249/1995, já havia sido revogado pelo § 2º, do art. 9º, da lei nº 10.684/2003, que não foi revogado pela lei nº 12.382/2011, eis que situações distintas como outrora mencionado.¹²

De fato, a primeira trata do pagamento direto e a outra do adimplemento antecedido de parcelamento, objeto de regramento pela Lei 12.382/11, sendo oportuno tecer breves considerações acerca da diferença existente entre ambos.

Consoante conceituação de Murilo Sechieri Costa Neves o pagamento é o efetivo cumprimento da obrigação.¹³

Acerca dos efeitos do pagamento na seara tributária, o Código Tributário Nacional dispõe no artigo 156, o seguinte:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I- o pagamento;*
- II- a compensação;*
- III- a transação;*
- IV- a remissão*

¹² GOMES, Luiz Flavio e EL TASSE, Adel, Os crimes tributários e a extinção de punibilidade **Revista Consultor Jurídico**, 17 de maio de 2011

¹³ NEVES, Murilo Sechieri Costa, Direito Civil1, Parte Geral, Coleção Cursos e Concursos, Saraiva, 2005, p.64

(...)

O parcelamento, por seu turno, na precisa lição de Eduardo Sabbag, é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o FISCO, mas não de uma vez, o que conduz tão-somente à suspensão.¹⁴

Referida figura, está disposta no artigo 151 do CTN :

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

- I- moratória;*
- II- o depósito do seu montante integral;*
- III- as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*
- IV- a concessão de medida liminar e mandado de segurança;*
- V- a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;*
- VI- o parcelamento*

(...)

Como se nota, o pagamento é forma direta de extinção do crédito tributário, não restando dúvidas de que os efeitos do pagamento diferem do parcelamento e, por tratar-se de situações distintas o pagamento direto do precedido de parcelamento, as consequências no que tange aos efeitos na esfera criminal não poderiam ser idênticas.

Assim, o sistema segue sendo regulamentado, como regra geral, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo artigo art. 9º, § 2º, da lei n.º 10.684/2003, ou seja, o pagamento pode-se dar a qualquer tempo.

O efeito que se extrai da lei nº 12.382/2011 é o que determina estar suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos.

¹⁴ SABBAG, Eduardo Elementos do Direito 10ª edição, São Paulo, Premier, 2009, p.301

A dificuldade do tratamento da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra ordem tributária consiste exatamente no fato da legislação que rege a matéria está eivada de falhas, lacunas, contradições, o que leva os operadores do direito à perplexidade.

A consequência do defeito aparente das normas, culmina no abarrotamento dos Tribunais, que, não raras vezes, desempenham o papel do legislador em total afronta à separação dos poderes erigida à categoria de cláusula pétrea pela Constituição Federal.

3. CAPÍTULO 2: O POSICIONAMENTO DOS TRIBUNAIS EM FACE DA FREQUENTE MODIFICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO.

As reiteradas alterações da legislação, não poderiam deixar de produzir reflexos no Judiciário, cuja função típica é de aplicação da lei ao caso concreto.

O posicionamento dos Tribunais Superiores sofre mutações constantes, como passaremos a demonstrar nos julgados efetuados tanto sob a égide das leis anteriores como das mais recentes já elencados no capítulo anterior.

2.1 Da ultratividade e retroatividade da lei mais benéfica consoante Superior Tribunal de Justiça.

A regra da irretroatividade da lei consistente na não aplicação de leis editadas após a ocorrência dos fatos é excepcionada quando se trata de lei penal mais benéfica, o que permite a volta no tempo para favorecer o autor do crime, ainda que o fato tenha sido decidido por sentença condenatória.

Por outro lado, a ultratividade, com espeque no ensinamento de Guilherme de Souza Nucci, dá-se no momento em que o magistrado, ao sentenciar, aplica a lei penal já revogada, entretanto benéfica ao réu, que era a lei vigente à época do fato.¹⁵

O Superior Tribunal de Justiça ao julgar o recurso que denegou o Habeas Corpus 4833/SP, acatou a tese de que o crime praticado sob a égide da Lei 8383/91, não pode ser beneficiado pela causa extintiva da punibilidade prevista na Lei 8.137/90, in verbis:

PROCESSUAL PENAL. "HABEAS CORPUS". FALTA DE JUSTA CAUSA. EXAME DE PROVAS. INVIABILIDADE. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTARIA. PAGAMENTO DO TRIBUTOS EM DATA ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENUNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. Fatos praticados sob a égide da lei 8.383/91. O trancamento da ação penal por falta de justa causa só se viabiliza quando, pelo exame da simples exposição dos fatos da denuncia, constata-se que ha imputação de fato

¹⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal parte geral e especial, 7ª edição, São Paulo, Revista dos Tribunais, São Paulo, p. 116

atípico ou ausência de qualquer elemento indiciário configurador da autoria.- não ha justa causa para trancamento da ação penal quando a questão veiculada no "habeas corpus" exige um revolvimento da matéria probatória dos autos, o que e vedado na via estreitado "writ".- inviável aplicar-se a regra da ultratividade da lei mais benéfica, quando evidenciado na denuncia que os fatos imputados a ré ocorreram, tão somente, sob o império da lei 8.383/91, o que afasta a incidência da causa da extinção de punibilidade prevista no art. 14 da lei 8.137/90.- recurso improvido.¹⁶

Situação diversa foi objeto de julgamento pela quinta Turma do STJ, a qual aplicou a regra da retroação da lei penal mais benéfica, in verbis:

CRIMINAL. HC. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISO II E ART. 11, AMBOS DA LEI N.º 8.137/90. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. LEI 10.684/03. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. COMPROVAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEI PENAL MAIS BENÉFICA. ORDEM CONCEDIDA. Hipótese na qual os pacientes foram denunciados pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, inciso II e art. 11, ambos da Lei n.º 8.137/90, c/c art. 71 do Código Penal. Comprovado o pagamento integral do débito tributário, incide, à hipótese dos autos, o § 2º do art. 9º da Lei n.º 10.684/2003. Tratando-se de norma penal mais benéfica, deve retroagir aos fatos anteriores à sua vigência, de acordo com o art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal. Precedentes do STF e desta Corte. Deve ser cassado o acórdão impugnado, determinando-se o trancamento da ação penal instaurada contra os pacientes, tendo em vista a extinção de suas punibilidades. Ordem concedida, nos termos do voto do Relator¹⁷

2.2 A controvérsia do momento do pagamento.

Questão tormentosa e objeto de calorosas discussões nos Tribunais refere-se ao momento do adimplemento do tributo.

No julgamento do AgRg no Recurso Especial , o Superior Tribunal de Justiça, sob a égide das Leis 4729/65 e 8.137/90, entendeu que a extinção da punibilidade só ocorreria

¹⁶ STJ, HC 4833/SP, Sexta Turma, Relator: Ministro Vicente Leal, DJ: 04/12/1995,p42140.

¹⁷ STJ,HC 48137, Quinta Turma, Relator:Gilson Dipp,DJ: 19.12.2005,P.462

com o pagamento do tributo ou contribuição antes do recebimento da denúncia, conforme se verifica da leitura da ementa do acórdão, assim redigida:

PENAL (SONEGAÇÃO FISCAL). TRIBUTO (PAGAMENTO). PUNIBILIDADE (EXTINÇÃO). NORMA PENAL (INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA). AGRAVO REGIMENTAL (DESPROVIMENTO).1. "Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia".2. As normas que estatuem pena, restringem o livre exercício dos direitos ou contêm exceção à lei submetem-se a interpretação estrita. Precedentes.3. Agravo regimental desprovido.¹⁸

No mesmo sentido:

PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PAGAMENTO DO TRIBUTO ANTES DO OFERECIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI N.º 9.249/95. UBI EADEM RATIO IBI IDEM IUS. 1. Não há razão lógica para se tratar o crime de descaminho de maneira distinta daquela dispensada aos crimes tributários em geral. 2. Diante do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, de rigor o reconhecimento da extinção da punibilidade. 3. Ordem concedida¹⁹

RHC - PENAL - CRIME TRIBUTARIO - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE - LEI 4.729/1965 - LEI 8.137/1990 - LEI 8.212/1991 - LEI 8.383/1991 - 9.249/1995 - EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE EXERCE IMPORTANTE PAPEL CRIMINOLOGICO. IMPLICA RENUNCIA AO PODER DE PUNIR, EM HOMENAGEM A GERAÇÃO DE OUTRA SITUAÇÃO JURIDICA TIDA COMO RELEVANTE. ASSIM, POR

¹⁸ STJ, AgRg no Resp 1111687/RO, Relator: Ministro Nilson Naves, Sexta Turma, DJe: 14/09/2009

¹⁹ STJ, HC 48805, Sexta Turma, Relatora: Maria Thereza de Assis Moura, DJ: 19.11.2007, P. 294

EXEMPLO, A CONSTITUIÇÃO DA FAMÍLIA, DEIXANDO DE APLICAR A PENA AO AGENTE DO CRIME CONTRA OS COSTUMES, EM HAVENDO O CASAMENTO COM A VÍTIMA. NO MESMO SENTIDO, O PERDÃO JUDICIAL, NOS CASOS PREVISTOS EM LEI, COMO, AINDA, A ANISTIA, A GRAÇA E O INDULTO. EM SE TRANSPORTANDO ESSA SITUAÇÃO PARA OS CRIMES TRIBUTÁRIOS, O ESTADO PREFERIU RECEBER O CRÉDITO A PUNIR O AGENTE DO FATO DELITUOSO. A LEI 8.383/1991 REVOGARA A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, PERMITIDA QUE FORA PELA LEI 4.729/1965 E LEI 8.137/1990. A LEI 9.249/1995 REEDITOU-A, DESDE QUE PAGO O DÉBITO, ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. COMPREENDE, ADEMAIS, AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS, ESPECIE, NO CASO, DO GÊNERO – TRIBUTOS²⁰

PROCESSO PENAL – CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL – INÉPCIA DA DENÚNCIA – EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PARCELAMENTO DO DÉBITO – INOCORRÊNCIA. - É firme a jurisprudência no sentido de que a descrição fática contida na peça vestibular, em crimes dessa natureza, não necessita da individualização minuciosa do comportamento de cada acusado. Em tais delitos, de autoria coletiva, é grande a dificuldade de discriminação in initio litis da conduta de cada indivíduo. - Por outro lado, o Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, cujo acórdão teve como Relator o eminente Ministro MOREIRA ALVES (c.f. INQO – 1028/RS; TRIBUNAL PLENO, DJU de 30/08/96), entendeu que se o pagamento é fracionado não cabe a extinção da punibilidade até ser paga a última parcela, podendo a denúncia ser recebida. Somente o pagamento integral do débito tributário ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, autoriza a extinção da punibilidade. - Ordem denegada.²¹

²⁰ STJ,RHC 5625, Sexta Turma, Relator: Luiz Vicente Cernicchiaro,DJ: 07.04.1997,P. 11165

²¹ STJ,HC 16973,Quinta Turma,Relator: Jorge Scartezini,DJ:14.10.2002, P.00240

Como se depreende dos arestos colacionados, existia uma limitação temporal para o pagamento ensejasse a extinção da punibilidade, qual seja, antes do recebimento da denúncia.

Tal limite resta superado, eis que posicionamento do Supremo Tribunal Federal, seguido pelos Tribunais Regionais Federais, é de que o efeito extintivo opera-se pelo pagamento a qualquer momento, como se extrai das ementas:

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.²²

EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA. As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo,

²² STF, HC 81.929-0/RJ, 1ª Turma, Relator: Ministro: Cezar Peluso, DJ: 27.02.2004, p.0027

à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica.²³

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. FALSIDADE IDEOLÓGICA E USO DE DOCUMENTO FALSO (CP, ARTS. 299 E 304). CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, INCISO IV, DA LEI N.º 8.137/90). PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. ABSORÇÃO DOS CRIMES-MEIO PELO CRIME-FIM. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME-FIM PELO PAGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE SANCIONAR OS CRIMES-MEIO EM SUA FORMA AUTÔNOMA. 1- Os delitos de falsidade ideológica e uso de documento falso narrados na denúncia constituíram apenas etapas do iter criminis do crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º, inciso IV, da Lei n.º 8.137/90, constituindo, em verdade, crimes-meio, os quais restaram absorvidos pelo crime-fim. 2- A conduta de utilizar documento que se saiba ou deva saber ser falso ou inexato constitui elemento do tipo, sendo meio para se lograr a supressão ou redução de tributo prevista no caput do artigo 1º, manifestando-se no caso, a consunção dos crimes de falso. 3- Em consequência, a notícia do pagamento da dívida tributária (fl. 153) acarreta a extinção da punibilidade do crime-fim, nos termos do art. 9º, parágrafo 2º, da Lei n.º 10.684/032, não há falar em incursão nos crimes-meio em sua forma autônoma. Precedentes (RSE 1272/PE, Primeira Turma, RSE 1258/PE, Segunda Turma, RSE 1279/PE, Terceira Turma, RSE 1300/PE, Quarta Turma). - Recurso em Sentido Estrito desprovido.²⁴

No mesmo sentido, os Tribunais Regionais Federais:

²³ STF, HC 85452/SP, primeira Turma, Relator: Ministro Eros Grau, DJ: 03.06.2005, p 221

²⁴ TRF5, RSE 1355, Primeira Turma, Relator: Desembargador Federal José Maria Lucena, DJE: 04.06.2010, pág: 206

PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 8.137/90. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO DO ART. 9º, §2º, DA LEI N.º 10.684/03. POSSIBILIDADE. Na esteira dos precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal, com o pagamento integral da dívida extingue-se a punibilidade do agente, independentemente da espécie de tributo ou contribuição sonegado, do momento em que ocorrido o pagamento ou da modalidade do eventual parcelamento, nos termos da mais benigna norma do § 2º do artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003.²⁵

PENAL - PROCESSUAL PENAL - APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - ARTIGO 168-A DO CP - ARTIGO 9, PARÁGRAFO 2º, DA LEI 10.684/03 - CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE - APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI MAIS BENÉFICA - DECISÃO QUE DECRETOU EXTINTA A PUNIBILIDADE MANTIDA - RECURSO MINISTERIAL DESPROVIDO. 1. De início, o próprio órgão acusador, quando do oferecimento da denúncia, afirmou que sequer foi lavrada NFLD ou LDC, tendo em vista que a empresa efetuou o recolhimento dos valores devedores após o início da mencionada ação fiscal. 2.O artigo 34 da Lei 9.249/95 previa a extinção da punibilidade do agente mediante o pagamento integral da dívida antes do recebimento da denúncia. 3.Ocorre que, com o advento da Lei nº 10.684/2003, os efeitos penais do pagamento dos tributos passaram a ser regidos pelo seu o artigo 9º. Nele, o parágrafo segundo não fixa um termo final para o pagamento do débito, com vista a extinção da punibilidade. 4.As disposições contidas na Lei nº 10.684/03, por serem mais benéficas, retroagem para alcançar fatos pretéritos, nos termos preceituados pelo parágrafo único do art. 2º do Código Penal. 5.É possível a aplicação da Lei 10.684/03 ao caso em tela, mostrando-se acertada a decisão que extinguiu a punibilidade do delito imputado aos

²⁵ TRF4, HC 200904000387840, Relator: Desembargador Federal Néfi Cordeiro, Sétima Turma, D.E: 27.01.2010

réus, adotando interpretação a eles mais favorável. 6. Não constitui óbice à decretação da extinção da punibilidade do delito o veto presidencial ao parágrafo 2º do artigo 5º da Lei 10.684. Precedentes. 7. O artigo 9º, §2º da aludida lei, que trata da extinção da punibilidade, não se caracteriza como norma temporária em razão de se aplicar somente ao parcelamento que se estabelece no prazo de adesão ao programa, como pretende fazer crer a acusação. Como vem decidindo nossos Tribunais, é aplicável a todo e qualquer parcelamento, e vige até os dias atuais 8. Recurso ministerial desprovido.²⁶

²⁶ TRF3, RSE 5550, Relatora : Juíza Ramza Tartuce, Quinta Turma, DJF3 CJ1 DATA: 15/06/2010 PÁGINA: 27

4. CAPÍTULO 3 DA FINALIDADE DA PENA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

A disputa entre duas correntes de pensamento jurídico penal foi a principal causa de tantas alterações nas leis que regem os crimes contra ordem tributária, sendo imperioso o estudo minucioso dos argumentos que embasam a teoria conteúdo ético e a utilitarista.

3.1 Do caráter ético da pena.

Para Kant, a pena é uma consequência lógica do delito, uma vez que ao mal do delito há que se impor um mal da pena. E essa é uma relação crime/castigo que traz igualdade à sociedade. E é essa relação crime/castigo que traz igualdade à sociedade.²⁷

Consoante se extrai o pensamento do filósofo, a pena seria um imperativo categórico e desprovido de utilidade.

Heleno Cláudio Fragoso não deixa dúvida a qual corrente filia-se, como se infere da crítica veemente à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo versada na Lei 4729/65, aduzindo que: 18 a Lei i 4729/65 contém duas disposições que enfraquecem a ameaça penal. A primeira (...), a segunda é a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido antes do recebimento da ação fiscal, eis que medida que somente tem cabimento em infrações leves, não punidas com penas privativas de liberdade. É imoral que, em se tratando de crime e de fraude dolosamente praticada, o arrependimento após a consumação tenha o efeito de extinguir a punibilidade. Essa disposição compromete a eficácia intimidativa da lei e servirá para aumentar o preço da corrupção administrativa praticada pela fiscalização.(...)²⁸

Como adepto da escola clássica, Aníbal Bruno defende o caráter ético e social da pena, como se verifica da assertiva seguinte:

²⁷ KANT apud SOUZA, Alcenir De. Teorias da pena. Conteúdo Jurídico , Brasília,18 de janeiro de 2011

²⁸ FRAGOSO, Heleno Claudio, Crimes contra Ordem Tributária, Revista Brasileira de Criminologia e Direito Penal nº12

“É a pena o mal justo com que a ordem jurídica responde à injustiça do mal praticado pelo criminoso, (...) seja como retribuição de caráter divino ou de caráter moral, ou de caráter jurídico, função retributiva que não pode ser anulada ou diminuída por nenhum outro fim atribuído à pena”.²⁹

Édison Freitas de Siqueira encampa o mesmo entendimento ao comentar a Lei 11.941/09 ao sustentar que: “a extinção da punibilidade pelo pagamento é como colocar à venda o direito à liberdade, devido a módicos parcelamentos fiscais ou pagamento à vista, com excepcionais descontos. (...). A lei, per se, é a prova concreta do desinteresse da sociedade na aplicação da pena e na criminalização das condutas dos agentes relacionados com as situações de fato e de direito que deram causa ao passivo fiscal parcelado ou suscetível de ser parcelado no REFIS DA CRISE.”³⁰

Márcia Dometila Lima de Carvalho que sustenta com rigor os valores supraindividuais dos delitos econômicos salientando que: “a ideia de que o ataque ao bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Econômico (o bem jurídico são os valores supraindividuais, necessários para o alcance da Justiça social) devido à sua grandiosidade atinge enorme extensão, ainda que fruto de ato único de agressão, razão pela qual não é passível, nessa seara, levantar a bandeira da descriminalização, da intervenção mínima.”³¹

Elucidativa a posição de Marcus Vinícius de Viveiras Dias, o qual entende que não é razoável uma lei que tem como fim explícito apenas atender às necessidades de caixa do erário.³²

²⁹ Bruno, Aníbal apud CAPPI, Carlo Crispim Baiocchi. **As regras de Tóquio e as medidas alternativas.** Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3118>>. Acesso em: 9 nov. 2011

³⁰ SIQUEIRA, Édison Freitas, REFIS DA CRISE, Edição Especial, Imprensa Livre, Porto Alegre, 2009, p.89)

³¹ CARVALHO, Márcia Dometila Lima de, Fundamentação Constitucional do Direito Penal, Porto Alegre, Sérgio Antônio Fabris, 1192, p.92

³² DIAS, Marcos Vinicius de Viveiras, Crimes Contra a Ordem Tributaria e a nova lei do REFIS, Boletim dos Procuradores da República, ano V, n.º62, 2003.

Luiz Carlos dos Santos Gonçalves faz críticas acirradas a extinção da punibilidade pelo pagamento, ao afirmar que : A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra ordem tributária fere o princípio isonômico ao tratar igualmente situações distintas, posto que iguala-se o inadimplente e o sonegador, oferecendo um benefício que dependerá não das circunstâncias em que se deu o crime, mas da disponibilidade financeira de seus autores.³³

Edmar Gomes Machado, observa que: não raro, será favorecido o sonegador. Este, retirando os tributos de seus custos e valendo-se da competição desleal, terá maiores chances de ter dinheiro em caixa, evitando, destarte, a aplicação da lei penal.³⁴

José Maurício Gonçalves reputa inconstitucional o artigo 9º§1º e 2º, da Lei 10.684/2003, aduzindo, à época da publicação da lei, o seguinte: referido dispositivo tem a seiva da inconstitucionalidade e se o Poder judiciário entender de forma contrária,permissa vênua, caminhar-se-á por adoção de consequências nefastas às instituições, notadamente o Ministério Público e o próprio Judiciário, pois o que se pode admitir é a grave certeza da impunidade advinda de sua aplicação e o descrédito da Justiça.³⁵

Adriana Zawada Melo observa que o objeto jurídico tutelado nos crimes contra ordem tributária é difuso, pois, por estes representarem uma violação da normalidade da ordem tributária, atingem, indiscriminadamente toda coletividade, considerando que o produto da arrecadação é fonte para o exercício das políticas públicas do Estado, que faz com que recaía sobre o agente um juízo negativo social, que autoriza o Estado, inclusive, privá-lo da liberdade.³⁶

Luiz Carlos dos Santos Gonçalves faz uma comparação entre o lapso temporal da primeira lei do REFIS, de nº9.964, de 10 de abril de 2000, e a Lei 10.684, de maio de 2003 e deixa explicitada sua indignação, ao sustentar que : “ Este direito penal que se compraz a auxiliar a cobrança de dívidas, e que se deforma na medida desta utilidade, certamente não é o Direito Penal constitucionalmente autorizado à proteção de bens jurídicos e valores.³⁷

André Nabarrete destaca que , em relação aos crimes contra ordem tributária, no Brasil, se verifica a maior desmoralização ao instrumental do Direito Penal, que vocacionado à proteção dos bens jurídicos hierarquicamente mais importantes, vê-se amesquinhado quando a conduta é lesiva ao interesse arrecadador do Estado. ³⁸

Rodrigues de Grandis intitula as leis que propiciam a extinção da punibilidade dos crimes tributários como direito penal do favor, observando o seguinte: é estranho previsões dessa extirpe, exatamente num momento em que se procura proibir fianças; dificultar acesso de advogado a seus clientes, instituir regimes diferenciados nos demais crimes patrimoniais, obsta-se a ação da polícia, do Ministério Público e do Poder Judiciário na prevenção e repressão dos delitos contra ordem tributária. ³⁹

Observa-se que o principal fundamento da referida corrente é o caráter ético que deve nortear a pena, sendo que a admissão da benesse da extinção em face do pagamento do tributo, além de favorecer os que possuem maior poder aquisitivo, uma vez que com a disponibilidade dos valores sonegados recebem o beneplácito de livrar-se da sanção, contribuiriam para o aumento da sonegação.

3.2 A teoria utilitarista.

Claus Roxin pioneiro da discussão acerca da reparação do dano à vítima como consequência penal na Europa, traduz com maestria a teoria da utilidade da pena, com a seguinte assertiva: “Onde bastem os meios do direito civil ou do direito público, o direito penal deve retirar-se.”³².

No Brasil, referida teoria é defendida por expoentes de renome na esfera do Direito Penal Tributário.

Hugo de Brito Machado revela-se um dos mais fervorosos nos argumentos expendidos acerca do utilitarismo, sendo veemente ao afirmar “ Não temos dúvidas de que a criminalização do ilícito tributário tem na verdade objetivos utilitarista. Visa realmente a compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Não tem nenhum conteúdo ético, até porque as autoridades fazendárias não respeitam os princípios éticos no trato com os contribuintes. Deles na verdade pretendem obter, a qualquer custo, recursos financeiros para um Estado que se revela cada vez menos eficiente na prestação dos serviços públicos”.³³

No mesmo sentido, Kyioshi Harada: “O bem jurídico tutelado pela norma do Direito Penal Tributário é a garantia do pagamento de tributos. Daí porque efetuado o pagamento não há que se falar em continuidade da ação penal para apuração do crime contra ordem tributária”.³⁴

O insigne tributarista deixa evidenciado que adimplido o tributo, resta

³² ROXIN, Claus, problemas fundamentais de Direito Penal, Lisboa, Veja, 1986, p.28-29

³³ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo, Alheiros, 31ª edição, 2010, p.524.

³⁴ HARADA, Kyioshi, Direito Financeiro e Tributário, 17ª edição, São Paulo, Atlas, 2008, p. 591

atingido o objetivo do Direito Penal Tributário que é forçar o contribuinte a efetuar o pagamento, sendo tal ato hábil ao cumprimento do desiderato precípua do Estado que é angariar receitas para o custeio da gama funções típicas a que lhe foi atribuída pela Constituição.

Alamiro Velludo Salvador Netto integra o rol dos que advogam a finalidade utilitária da pena nos crime tributários, como resta elucidado no comentário acerca da causa extintiva ora tratada cujo trecho merece colação: “ (...) uma outra causa de extinção da punibilidade, esta substancialmente polêmica, é o pagamento do débito tributário ou previdenciário para os assim denominados delitos fiscais. Aqui muitas discussões existem, mas algumas considerações podem ser implementadas. Não parecer haver dúvida de que atualmente a grande finalidade do Direito Penal neste campo é reforçar a atividade de arrecadação estatal. Aliás, em poucos campos do Direito penal dos negócios, a meta é tão clara. Partindo dessa premissa, o crime fiscal, ao mesmo tempo em que se confunde com o mero adimplemento, permite a extinção da punibilidade com o pagamento (...)”³⁵

O ilustre criminalista arrematando a questão sufraga a tese utilitarista com a seguinte observação: “A pena criminal não resulta do aspecto majestático da infração do dever, da violação ética de recolher o devido aos cofres públicos. Trata-se de uma pena de reforço, que postula o cálculo do custo e do benefício.”³⁶

A tese esposada pelos renomados autores é fulcrada primordialmente no caráter utilitário da pena, alcançada, nos delitos fiscais, com o pagamento do tributo, eis que o objeto do Direito Penal Tributário, por opção legislativa, é o recebimento dos recursos financeiros e não a aplicação de penas prisionais àqueles que praticam

³⁵ NETTO,Alamiro Velludo Salvador, Finalidades da Pena, São Paulo, Quartier Latin, 2009, p.175

³⁶ NETTO,Alamiro Velludo Salvador, Finalidades da Pena São Paulo, Quartier Latin, 2009, p.176

condutas descritas nas normas como típicas.

O Supremo Tribunal Federal parece ter compreendido a referida tese em total acolhimento da despenalização dos delitos fiscais, desde que o autor do crime repare o dano causado³⁷

5. CONCLUSÃO

É inegável que o tema, a despeito do atual posicionamento da Corte Suprema, não resta pacificado. Pelo contrário, a questão continua sendo objeto de discussões e estudos pelos defensores das teorias abordadas e volta à tona a cada edição de leis concessivas de incentivos fiscais.

Isso decorre do fato dos dispositivos das referidas leis trazerem em seu bojo inovações de modificações de institutos como perdão, anistia, transação tributária, na maioria das vezes, sem o tecnicismo necessário, por parte dos elaboradores das referidas normas, com notória ausência de conhecimentos penais e tributários.

Entretanto, o entendimento que prevalece na atualidade se coaduna com o norte reitor da existência da reprimenda criminal nos delitos fiscais, o qual deve pautar-se, precipuamente, pelo atingimento da finalidade última do Estado, consistente na realização do bem comum, que é plenamente alcançada com pagamento integral do tributo.

Registre-se que não se pretende a proteção do sonegador, mas a reparação do dano ocasionado com a conduta através do pagamento não pode acarretar apenas benesse administrativa, com encarceramento daqueles que praticam as condutas descritas nos tipos penais, notadamente num País onde o serviço carcerário é caótico e carga tributária é uma das elevadas do mundo, razão que contribui, sobremaneira, para a prática desse tipo de ilícito.

³⁷ STF HC 81.929-0/RJ, 1ª Turma, Relator: Cezar Peluso, DJU, de 27.2.2004, p.27 e RDDT nº103

6. REFRENCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes contra a Ordem Tributária e Contra Previdência Social**. São Paulo: Atlas, 1995.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus, proferido pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministro Relator Vicente Leal, DJ: 04/12/1995**. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus, proferido pela Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministro Relator Gilson Dipp, DJ: 19/12/2005**. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Resp 1111687/RO, proferido pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministro Relator Nilson Naves, DJ: 14/09/2009**. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 15 Set. 2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus, proferido pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura, DJ: 19/11/2007**. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso em Habeas Corpus, proferido pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministro Relator Luis**

Vicente Cemicchiaro, DJ: 07/04/1997. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus, proferido pela Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça do Brasil. Ministro Relator Jorge Scartezzini, DJ: 14/10/2002. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus, proferido pela Primeira Turma. Ministro Relator: César Peluso, DJ:27/02/2004. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus, proferido pela Primeira Turma. Ministro Relator: Eros Grau, DJ:03/06/2005. Disponível em www.stf.jus.br. Acesso em 09 Set. 2011

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Recurso em Sentido Estrito 5550, Relatora: Juíza Ramza Tartuce, Quinta Turma, D.E: 15/06/2010 Disponível em www.trf3.jus.br. Acesso em 15 Set 2011

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Habeas Corpus 200904000387840, Relator: Desembargador Federal Néfi Cordeiro, Sétima Turma, D.E: 27/01/2010 Disponível em www.trf4.jus.br. Acesso em 18 Set 2011

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Recurso em Sentido Estrito 1355, Primeira Turma, Relator: Desembargador Federal José Maria Lucena, DJE: 04/06/2010. Disponível em www.trf5.jus.br. Acesso em 20 Set 2011

BRUNO, Aníbal apud CAPPI, Carlo Crispim Baiocchi. As regras de Tóquio e as medidas alternativas. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 58, 1 ago. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3118>>. Acesso em: 9 nov. 2011.

CARVALHO, Márcia Dometila Lima de. Fundamentação Constitucional do Direito Penal. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1992.

HARADA, Kyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**, São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo, Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo, Atlas, 2009.

NEVES, Murilo Sechieri Costa, **Direito Civil1**, Parte Geral, Coleção Cursos e Concursos, Saraiva, 2005.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**, São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.

SABBAG, Eduardo de Moraes, **Elementos do Direito**, 10ª edição, Premier, 2009.

ROXIN, Claus. **Problemas Fundamentais de Direito Penal**, Lisboa, Veja, 1986.

SIQUEIRA, Edison Freitas, **REFIS DA CRISE**, Edição Especial, Imprensa Livre, Porto Alegre, 2009.

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes e o professor orientador de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

São Paulo, onze de novembro de dois mil e onze.

Conceição de Maria Carvalho Leão