

Universidade Anhanguera-Uniderp

Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

DA PUNIBILIDADE DOS DELITOS TRIBUTÁRIOS

JOSÉ ANTÔNIO MONTEIRO

**SÃO PAULO – SP
2011**

JOSÉ ANTONIO MONTEIRO

DA PUNIBILIDADE DOS DELITOS TRIBUTÁRIOS

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação
lato sensu TeleVirtual em Direito Tributário, na
modalidade Formação para Mercado de Trabalho,
como requisito parcial à obtenção do grau de
especialista em Direito Tributário.

Universidade Anhanguera-Uniderp
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes

Orientador: Prof. Antônio da Silveira

SÃO PAULO – SP
2011

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 os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas na presente monografia.

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

São Paulo, 06 de janeiro de 2011.

JOSÉ ANTONIO MONTEIRO

RESUMO

O presente trabalho versa sobre a punibilidade dos denominados crimes tributários, com ênfase no estudo das normas que tratam da suspensão da prescrição criminal, bem como da extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo.

Palavras-chave:

Tributário, penal, punibilidade.

ABSTRACT

The present work turns on the punshability of the called crimes tributaries, with emphasis in the study of the norms that deal with the suspension of the criminal lapsing, as well as concerning the extinguishing of the punshability of the agent for the payment of the tribute.

Key words:

Tributarie, criminal, punshability.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO PENAL	7
2.1. Introdução	7
2.2. Princípio da legalidade ou da reserva legal.....	7
2.3. Princípio da dignidade da pessoa humana	9
2.4. Princípio da culpabilidade	10
2.5. Princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos	11
2.6. Princípios da intervenção mínima e da fragmentariedade.....	13
2.7. Princípios da pessoalidade e da individualização da pena.....	14
2.8. Princípio da proporcionalidade	15
2.9. Princípio da insignificância.....	15
3. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	16
3.1. Direito Penal Econômico	16
3.2. Direito Penal Tributário	17
3.3. Princípios do Direito Penal Tributário	19
3.3.1. Princípio do prejuízo necessário	19
3.3.2. Princípio diretor da arrecadação e do arrendimento extintivo	20
3.3.3. Princípio da normalidade penal em relação aos crimes que não envolvem arrecadação.....	20
3.3.4. Princípio da responsabilidade subjetiva do garante e da cláusula “deve saber” ...	20
3.3.5. Princípio da impunidade da tentativa e da consumção integral.....	21
3.3.6. Princípio do esgotamento da instância administrativa	21
4. DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	23

4.1. Panorama	23
4.2. Delitos Contra a Ordem Tributária em Espécie	24
4.2.1. Sonegação Fiscal	24
4.2.2. Crime de desobediência tributária	26
4.2.3. Crime de declaração omissão ou falsa	26
4.2.4. Crime de depósito infiel tributário	27
4.2.5. Crime de avanço em parcela dedutível ou reduzida	28
4.2.6. Crime de desvio de incentivo	28
4.2.7. Crime de programa de contabilidade paralela	29
4.2.8. Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento de interesse fiscal	29
4.2.9. Concussão/corrupção passiva tributária	30
4.2.10. Advocacia administrativa tributária	31
4.2.11. Apropriação indébita previdenciária	31
4.2.12. Sonegação de contribuição previdenciária	32
4.2.13. Contrabando ou descaminho	34
5. PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	35
5.1. Introdução	35
5.2. Suspensão da pretensão punitiva	36
5.3. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo	37
6. CONCLUSÃO	41
7. Referências	43

1 INTRODUÇÃO

O Direito Penal é o ramo do ordenamento jurídico que possui como uma de suas características o fato de possuir atuação subsidiária, isto é, sua atuação somente se justifica quando outros ramos do Direito não se mostrarem suficientes para tutelar determinados bens jurídicos imprescindíveis à sociedade. Essa característica impõe que se recorra ao Direito Penal somente depois de esgotadas outras formas de regulação menos gravosas.

O presente trabalho visa, assim, estudar de forma sistemática a punibilidade, no âmbito penal, dos chamados delitos tributários. As recentes alterações legislativas, que limitaram a eficácia das normas penais, podem sugerir que o legislador houve por bem somente recorrer ao Direito Penal nos casos em que o contribuinte, de forma contínua e recalcitrante, deixa de cumprir com suas obrigações tributárias.

Intenta-se trazer subsídios para responder um questionamento acerca da atuação do direito penal tributário. As normas que determinam a suspensão da ação penal e da prescrição da pretensão punitiva tem por objetivo apenas reforçar a função arrecadatória do Estado e, dessa maneira, estar-se-ia utilizando o Direito Penal como auxiliar na arrecadação tributária? Ou se essas normas consagrariam a utilização do Direito Penal como *ultima ratio*, reforçando seu papel subsidiário, intervindo quando outros ramos do ordenamento jurídico não se mostrarem aptos a proteger adequadamente os bens jurídicos necessários à vida em sociedade?

Para responder à indagação acima delineada, em um primeiro momento, será feita uma breve análise dos princípios fundamentais do Direito Penal, com vistas a estabelecer critérios para o estudo dos denominados delitos tributários.

Em seguida, estudar-se-á os princípios do Direito Penal Econômico e do seu ramo, o Direito Penal Tributário, com a finalidade de identificar as diretrizes que norteiam esse ramo do ordenamento jurídico.

Na sequência, tecer-se-á explanação acerca dos tipos penais que versam sobre ilícitos tributários, buscando identificar suas características mais marcantes.

Por fim, será discutido acerca das normas que suspendem o processo ou extinguem a punibilidade do agente pelo pagamento do tributo, para em seguida expor-se as devidas conclusões.

2 PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DO DIREITO PENAL

Introdução

Os princípios penais constituem o eixo fundamental do Direito Penal, tendo por função delimitar o poder punitivo estatal. Concretizam-se ao estabelecer diretrizes para a política legislativa criminal e propor métodos de aplicação e interpretação da lei penal que devem se amoldar aos contornos estabelecidos na Constituição Federal. Assim, são os marcos axiológicos que iluminam as instituições jurídico-penais e devem ser observados por todos, do legislador ao aplicador do direito.

2.1 Princípio da legalidade ou da reserva legal

O princípio basilar sobre o qual se assenta o Direito Penal é o denominado princípio da legalidade ou da reserva legal. Em nosso ordenamento jurídico está previsto expressamente na Constituição Federal, que assim dispõe: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal” (artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal).

O princípio da legalidade impõe uma necessidade de certeza jurídica para a intervenção estatal jurídico penal, que se traduz na necessidade de lei prévia ao ato praticado definido como crime. É o fundamento e limite do exercício da atividade punitiva estatal.

A lei a que se refere o dispositivo constitucional é a lei formal, em sentido estrito, emanada do poder legiferante nos moldes previstos na Constituição Federal. A legitimação do Poder Legislativo para o estabelecimento do poder normativo em sede penal reside na sua representatividade popular, prevista expressamente como “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição” (artigo 1º, parágrafo único, da

Constituição da República). Nesse sentido, o princípio da legalidade constitui uma limitação das fontes normativas do Direito Penal.

A garantia prevista no princípio da legalidade não se limita ao procedimento de estabelecimento das normas penais e suas respectivas sanções, mas se espalha durante o trâmite do processo já que o ordenamento jurídico determina que “ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente” (artigo 5º, inciso LIII, da Constituição Federal) e “ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória” (artigo 5º, inciso LVII, da Constituição Federal). Está condensada no apótema “*nullum crimen, nulla poena sine lege praevia, scripta et stricta*”.

Até mesmo na fase execução penal, o princípio da legalidade instrui a atividade persecutória estatal fixando limites e garantindo um núcleo mínimo de direitos aquele que se vê submetido ao poder punitivo estatal, os quais, é necessário dizer, são indisponíveis e inderrogáveis.

O princípio da legalidade enunciado na Constituição Federal está subdividido em dois outros princípios – o princípio da anterioridade e o princípio da taxatividade.

O princípio da anterioridade exige que somente os atos posteriores à norma que definiu determinada ação como criminosa é que poderão ser sancionados penalmente. Não é possível punir-se fato que, na data em que foi praticado, não era previsto como crime. Assim, a norma penal incriminadora não poderá retroagir para atingir fatos anteriores à sua vigência.

Na seara penal, entretanto, é permitida a retroatividade da norma penal que favoreça de alguma forma o acusado, conforme dispõe a Constituição da República: “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu” (art. 5º, inciso XL, da Constituição Federal). Também, nesse sentido, há norma do Código Penal: “ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória. Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-

se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”. (artigo 2º do Código Penal).

Além disso, a lei penal deve-se revestir de taxatividade sob pena de ser violado o princípio da legalidade. A norma penal que fixa as condutas proibidas e a sua respectiva sanção devem ser redigidas de forma suficientemente clara e precisa, de forma que exista real segurança jurídica. Tipos penais vagos, que não delimitam de maneira adequada as condutas que não devem ser praticadas, dão margem à ampliação na interpretação dos seus preceitos, não cumprindo, assim, sua função de garantista, que é a de constituir uma autolimitação do poder punitivo-judiciário e uma garantia de igualdade¹.

2.2 Princípio da dignidade da pessoa humana

A dignidade da pessoa humana é o valor fundamental que ilumina o ordenamento jurídico e delimita a atuação do Estado. Constitui um núcleo indestrutível de prerrogativas do indivíduo.

Régis Prado afirma que²:

Como postulado fundamental, peculiar ao Estado de Direito democrático, a dignidade da pessoa humana há de plasmar todo o ordenamento jurídico positivo – como dado imanente e limite *mínimo vital* à intervenção jurídica. Trata-se de um princípio de justiça substancial, de validade *a priori*, positivado jurídico-constitucionalmente.

A dignidade da pessoa humana é atributo ontológico do homem, pelo simples fato de ele pertencer à espécie humana, valendo em si e para si mesmo. É

¹ Janaina Conceição Paschoal afirma que “o princípio da taxatividade, ainda pouco explorado na doutrina nacional, determina que, além de estar condicionada à previsão legal anterior do crime e da pena, a punição está também condicionada à clareza e objetividade da norma penal que, vale lembrar, não admite interpretação extensiva ou a analogia quando para incriminar”. *In* Direito Penal – parte geral. CIDADE: EDITORA, ANO, p. 21.

² PRADO, Luiz Régis. Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 134.

um verdadeiro alicerce para os demais princípios fundamentais, que deverá sempre anteceder o juízo axiológico do legislador.

Segundo Alexandre de Moraes³,

A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos.

Corolário do princípio da dignidade da pessoa humana é o denominado princípio da humanidade. Este princípio veda a criação, a aplicação e até mesmo a execução da pena ou mesmo de qualquer outra medida que, porventura, atentar contra a dignidade da pessoa humana.

2.3 Princípio da culpabilidade

O princípio da culpabilidade exige que, diante de uma conduta reprovável, seja verificado se o agente poderia se comportar de forma diversa. Em outras palavras, deve-se perquirir se naquela situação o agente deveria ter se comportado de outra forma e não do modo que se comportou. A culpabilidade encerra um juízo de reprovabilidade da conduta, já que na situação analisada o agente deveria ter se comportado de forma diversa.

Na culpabilidade, está presente a imputabilidade, que é a capacidade de entender e querer e, conseqüentemente, de ser responsabilizado criminalmente. Para que a pessoa possa ser imputável criminalmente, deverá ela reunir condições

³ MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, pp. 21-22.

de maturidade e sanidade mental que lhe permitam conhecer o caráter ilícito do seu ato e determinar-se de acordo com este entendimento.

Além disso, para que uma conduta se revista de culpabilidade é necessário a exigibilidade conduta diversa daquela promovida pelo autor do ato ilícito. Existem situações em que há inexigibilidade de conduta diversa, que se consubstanciam em ter sido o fato ter sido “cometido sob coação irresistível ou estrita obediência a ordem não manifestamente ilegal, de superior hierárquico” (artigo 22 do Código Penal). De outra banda, preenchidos os requisitos do artigo 24 do Código Penal, que caracterizam o estado de necessidade exculpante, a conduta não é culpável⁴.

Anteriormente a culpabilidade era denominada psicológica e hoje passou a ser normativa, visto que o dolo e a culpa integram o tipo nas normas de injusto penal.

A reprimenda penal deve ter como fundamento e limite a culpabilidade. Desse modo, a pena não pode ultrapassar a medida da culpabilidade do agente. Está vinculada ao princípio da igualdade, vedando o mesmo tratamento ao culpável e ao inculpável.

A consequência jurídica da ação tida como criminosa, em havendo culpa ou dolo do agente, deverá ser proporcional e adequada à gravidade do desvalor da ação.

2.4 Princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos

A tutela do Direito Penal somente é legítima quando outros ramos do ordenamento jurídico não puderem tutelar de forma satisfatória os bens jurídicos necessários à vida em sociedade. Assim, a tutela jurídica penal somente é legítima

⁴ “Considera-se em estado de necessidade quem pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.”

quando socialmente necessária, ou seja, quando for imprescindível para assegurar as condições de vida, o desenvolvimento e a paz social, sempre com substrato nos princípios da dignidade e da liberdade da pessoa humana.

De acordo com o ilustre jurista Régis Prado⁵, “a tutela penal só é legítima quando socialmente necessária (princípio da necessidade), imprescindível para assegurar as condições de vida, o desenvolvimento e a paz social, tendo em conta os ditames superiores da dignidade e da liberdade da pessoa humana”.

Em um primeiro momento, é o próprio constituinte que elege quais são os bens, materiais ou não, imprescindíveis ao desenvolvimento e harmonia da sociedade. Portanto, é na constituição Federal que são encontradas as linhas fundamentais para aferir quais são os bens jurídicos que demandam proteção pelo Direito Penal. Posteriormente, o legislador concretiza, mediante a elaboração de outros documentos normativos, a proteção dos bens jurídicos indispensáveis à vida em sociedade.

Consequentemente, a escolha dos bens jurídicos que requerem atenção do Direito Penal, passa por um juízo de valoração, inicialmente do constituinte e depois do legislador ordinário. Outra característica do bem jurídico ser um conceito valorado e relativo, que será válido em certo sistema social e um determinado momento histórico-cultural.

Todavia, cumpre registrar que não se pode confundir o bem jurídico tutelado penalmente com o objeto da ação penalmente valorada sobre a qual deverá incidir a reprimenda penal. Por exemplo, no caso do furto de um veículo, a ação recaiu sobre o automóvel, mas o bem jurídico que foi agredido foi o patrimônio.

⁵ PRADO, Luiz Régis. Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 137

2.5 Princípios da intervenção mínima e da fragmentariedade

Como já dito anteriormente, a intervenção do Direito Penal na tutela de determinados bens jurídicos somente se justifica quando outros ramos do Direito não conseguirem protegê-los eficazmente de forma menos gravosa. Trata-se do denominado princípio da intervenção mínima ou da subsidiariedade.

A professora da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Janaína Conceição Paschoal, ensina que⁶:

O Direito Penal em um Estado Democrático de Direito deve ser o último recurso de que o Estado pode lançar mão para proteger bens jurídicos, ou seja, o Estado deve intervir o mínimo possível por meio do Direito Penal.

A tutela penal será o último recurso ou *ultima ratio* para a proteção dos bens jurídicos que não possam ser satisfatoriamente tutelados pelos outros ramos do ordenamento jurídico. Sua atuação se justifica apenas quando for absolutamente necessária para a sobrevivência da sociedade.

De outra banda, não se garante uma maior proteção dos bens jurídicos pelo simples fato de colocá-los sob a proteção penal. Deve-se ter parcimônia na utilização desse meio, uma vez que o uso excessivo da sanção criminal acaba acarretando uma inflação penal, que não garante maior proteção dos bens jurídicos. Na realidade, a utilização imoderada da sanção criminal condena o sistema penal a uma função meramente simbólica e negativa.

Um corolário do princípio da intervenção mínima é o postulado da fragmentariedade, do qual se extrai que deverão ser sancionadas penalmente apenas determinadas condutas que lesionem mais gravemente o bem jurídico. A proteção penal somente se justifica diante de certas formas de agressão ao bem jurídico, consideradas intoleráveis socialmente. Assim, não são quaisquer ofensas a um bem jurídico que poderão ser criminalizadas, mas tão somente aquelas ações ou omissões que forem consideradas de maior gravidade e intensidade.

⁶ PASCHOAL, Janaina Conceição. *Direito Penal – parte geral*. Barueri/SP: Manole, 2003., p. 15.

2.6 Princípios da pessoalidade e da individualização da pena

O princípio da pessoalidade possui sede constitucional, pois determina que “nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido” (artigo 5º, inciso XLV, da Constituição Federal). Em síntese, o mandamento constitucional veda a punição de alguém por fato praticado por outra pessoa. Somente o autor da infração penal é quem deverá ser sancionado penalmente.

Paralelamente, a individualização da pena também é princípio previsto na Constituição Federal, estando o princípio em tela definido explicitamente em seu artigo 5º, inciso XLVI.

A pena a ser aplicada ao agente que praticou o delito deverá ser individualizada. Ou seja, a pena deverá ater-se às características do desvalor da ação praticada, em justo equilíbrio entre a gravidade do fato praticado e a sanção imposta.

O julgador deverá, em face do princípio de individualização da pena, fixar a reprimenda penal, determinando a sua espécie e quantidade, sempre dentro dos marcos previstos legalmente, além de determinar a sua forma de execução.

2.7 Princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade impõe “a verificação da compatibilidade dos meios empregados pelo elaborador da norma e os fins que busca atingir, aferindo a legitimidade destes últimos” ⁷.

A pena aplicada deverá ser proporcional e adequada à magnitude da lesão ou ameaça de lesão ao bem jurídico tutelado penalmente, bem como levar em consideração à periculosidade do agente delituoso.

2.8 Princípio da insignificância

Por fim, as condutas típicas que não lesionem de modo significativo o bem jurídico tutelado pela norma penal não devem ser sancionadas criminalmente. As ações ou omissões que afetem de maneira ínfima o bem jurídico protegido deverão ser consideradas atípicas.

O professor Maurício Antonio Ribeiro Lopes ressalta que⁸:

O princípio da insignificância surge justamente para evitar situações em que sejam alcançados com a pena criminal os casos demasiado leves, atuando como instrumento de interpretação do tipo penal, com o significado sistemático e político-criminal de expressão da regra constitucional do *nullum crimen sine lege*, que nada mais faz do que revelar a natureza subsidiária e fragmentária do Direito Penal.

O grande problema na aplicação deste princípio reside em saber-se o que seria insignificante, já que se trata de um conceito extremamente fluido e amplo. Porém, é necessário frisar-se que de acordo com o autor acima mencionado que⁹:

⁷ PRADO, Luiz Régis. Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 139 – 140.

⁸ LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. Princípio da insignificância no direito penal: análise à luz da Lei 9.099/95 – Juizados Especiais Criminais e da jurisprudência atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997 (Série princípios fundamentais do direito penal moderno – v. 2), p. 117.

Os objetos de que se ocupam as normas penais, têm em comum, segundo a doutrina mais moderna, a nota de gravidade. Assim, o delito materialmente supõe (ou de suor, quando nos Estados democráticos o legislador seleciona corretamente as condutas delitivas) uma conduta gravemente nociva para a sociedade, perturbando consideravelmente bens jurídicos importantes, é dizer, condições mínimas de convivência social de modo reprovável e não justificado e pondo em questão a vigência da ordem jurídica.

Diante do exposto, é inegável, até mesmo como reconhecimento da subsidiariedade do Direito Penal, que não é toda e qualquer conduta, ainda que típica, que deverá ser sancionada penalmente. O Direito Penal deve ser visto como um meio e não como um fim em si mesmo. A regulação penal somente é legítima quando ações ou omissões possam comprometer bens jurídicos relevantes para a sociedade. Se o fato não tem o condão de lesionar de forma significativa o bem jurídico tutelado, não há razão para socorrer-se da reprimenda penal, visto que não há necessidade da sua intervenção¹⁰.

3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

3.1 Direito Penal Econômico

O Direito Penal Econômico constitui matéria complexa e algumas vezes de difícil compreensão. Muitas vezes está alicerçada em elementos normativos e normas penais em branco, possuindo a noção de bem jurídico pouco delimitada, de percepção difusa, até mesmo quase inexistente. Trata-se de ramo do direito penal que busca proteger a atividade econômica desenvolvida na sociedade de livre mercado.

⁹ Op. cit., p. 110.

¹⁰ “O juízo de tipicidade, para que tenha efetiva significância e não atinja fatos que devam ser estranhos ao Direito Penal, por sua aceitação pela sociedade ou dano social irrelevante, deve entender o tipo, na sua concepção material, como algo dotado de conteúdo valorativo, e não apenas sob seu aspecto formal, de cunho eminentemente diretivo. Para dar validade sistemática à irrefutável conclusão político-criminal que o Direito Penal só deve ir até onde seja necessário para a proteção do bem jurídico, não se ocupando de bagatelas, é preciso considerar materialmente atípicas as condutas leves de inequívoca insignificância para a vida em sociedade”. *In*, Maurício Antonio Ribeiro Lopes, op. cit., p. 113.

Segundo Luiz Régis Prado¹¹, os conceitos utilizados refletem a diversidade de atividades que estão relacionadas aos fenômenos econômicos existentes em nossa sociedade e que devem ser tutelados pelo direito penal econômico. Assim, sob a égide desse ramo do Direito Penal, estão abrangidos os delitos contra a ordem econômica, contra as relações de consumo, contra o sistema financeiro nacional, contra a ordem tributária e contra o sistema previdenciário¹².

As dificuldades atinentes à intervenção penal nesse domínio decorrem de que, em muitos casos, ela atuar mais como *prima ratio* do que como *ultima ratio*, parecendo chocar-se contra os princípios de fragmentariedade e de intervenção mínima que animam o espírito do direito penal. Porém, é importante frisar que¹³:

O Direito penal econômico, sem embargo da especialidade de que se revestem as leis que o organizam, não é autônomo. Trata-se, simplesmente, de um ramo do Direito penal comum e, como tal, sujeito aos mesmos princípios fundamentais deste.

Dessa maneira, os princípios fundamentais que norteiam a aplicação do Direito penal comum se aplicam integralmente ao denominado Direito Penal Econômico.

3.2 Direito Penal Tributário

O Direito Penal Tributário é espécie cujo gênero é o Direito Penal Econômico. Como todo ramo do Direito Penal, deve tutelar bens jurídicos necessários à vida da comunidade, constituindo aquilo que se denomina bem jurídico. *In casu*, o bem jurídico tutelado está previsto na Constituição Federal em seu Capítulo I do Título VI, que versa sobre o “Sistema Tributário Nacional”, nos artigos 145 a 162.

¹¹ PRADO, Luiz Régis. Direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, pp. 05/06.

¹² Embora existam autores para quem o Direito penal econômico não se confunde com o Direito penal tributário, como, por exemplo, Manoel Pedro Pimentel, *in* Direito penal econômico, p. 17.

¹³ PIMENTEL, Manoel Pedro. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973, p. 15

A principal característica do Direito Penal Tributário é o fato de sua finalidade estar marcada pela defesa dos interesses do Estado, ligados, em última análise, à arrecadação dos tributos, embora haja controvérsia sobre esse ponto. Para alguns, os delitos tributários atingiriam o princípio constitucional que requer a solidariedade de todos os cidadãos no sentido de contribuírem para a manutenção dos gastos públicos.

O Direito Penal Tributário se atém aos ilícitos tributários, que são tipificados como crimes tributários. Diferem-se das infrações meramente administrativas, que são disciplinadas por leis administrativas, uma vez que os crimes tributários podem ensejar a aplicação de pena privativa de liberdade ao contrário dos ilícitos administrativos. Segundo Manoel Pedro Pimentel¹⁴:

O ilícito fiscal administrativo, todavia, não se confunde com o ilícito fiscal penal, embora exista um caráter comum a ambos, que é o elemento de antijuridicidade, cifrado na infração de uma norma jurídica. A natureza da sanção, e não do preceito, é que indicará a natureza da norma. Se se tratar de pena, em sentido estrito, ou de medida de segurança, estaremos frente a uma norma penal fiscal.

Porém, não há distinção ontológica entre a sanção administrativa e aquela proveniente do Direito Penal. Conforme expõe Patrícia Schoerpf¹⁵:

Mister é se destacar que é a natureza da norma contida no preceito (penal ou tributário), e não da sanção cominada por seu descumprimento, que especificará o âmbito em que se encontra inserido o instituto (ilícito penal ou tributário), de modo que a modalidade de sanção (privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa), em princípio, não serve como critério classificatório da espécie normativa.

Dessa maneira, há que se diferenciar o Direito Tributário Penal, que se ocupa das sanções tributárias, que são aquelas decorrentes da legislação tributária e que se aplicam quando não forem observados os dispositivos legais ou regulamentares que regulam a obrigação tributária, principal ou acessória, do Direito

¹⁴ Op. cit., p. 119.

¹⁵ SCHOERPF, Patrícia. Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais. 1ª ed., 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2006, p. 86.

Penal Tributário, que se ocupará do conjunto de normas jurídicas que tutelam, em última análise, conforme acima expendido, o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária e impõe sanções consistentes em penas privativas de liberdade e multa.

No primeiro caso, as normas tributárias penais são marcadas pelo fato de as sanções por elas impostas serem aplicadas no âmbito administrativo, independentemente da demonstração da culpabilidade do sujeito passivo. Nesse sentido, é o Código Tributário Nacional, o qual determina que “salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (artigo 136 do Código Tributário Nacional). Havendo contrariedade ao determinado pela legislação tributária, aplicam-se as sanções tributárias penais, sem perquirir-se acerca da culpabilidade ou não do agente.

De outra banda, no Direito Penal Tributário, suas normas deverão ser aplicadas conforme os princípios que regem o Direito Penal comum. As sanções penais tributárias somente poderão ser aplicadas por meio de processo judicial. Nesse caso, é necessário demonstrar-se a culpabilidade do agente, visto que em nosso ordenamento jurídico não se admite a responsabilidade objetiva em matéria penal.

3.3 Princípios do Direito Penal Tributário

3.3.1 Princípio do prejuízo necessário

No sistema Penal Tributário brasileiro, em regra, somente há falar-se em crime quando há prejuízo efetivo ao Erário. Assim, se o tributo foi recolhido, ainda que por meio e forma não convencionais e regulares, não há que se falar em crime. Trata-se de aplicação da máxima *pas de crime sans grief*.

3.3.2 Princípio diretor da arrecadação e do arrependimento extintivo

O Direito Penal tem função subsidiária, devendo atuar quando outros ramos do ordenamento jurídico não forem capazes de tutelar de maneira satisfatória determinados bens jurídicos. Nessa ordem de ideias, a atuação do Direito Penal Tributário somente se justifica quando as demais vertentes do direito não se mostrarem eficazes na proteção do Estado.

No campo tributário, é necessário reconhecer-se que o interesse primordial do Estado é o de garantir a regular arrecadação. Dessa forma, por força desse princípio orientador, em havendo o recolhimento dos tributos, ainda que a destempo, é extinta a punibilidade do agente.

3.3.3 Princípio da normalidade penal em relação aos crimes que não envolvem arrecadação

O Direito Penal Tributário é verdadeiro ramo do Direito Penal comum, o qual, entretanto, possui determinadas especificidades em razão das particularidades do bem jurídico tutelado.

Diante disso, a aplicação de regras específicas quanto aos crimes tributários somente pode ser justificada quando se estiver em face de situações que reclamem a aplicação das normas particulares tributárias. Tendo isso em mente, os crimes funcionais e os que não envolvem o recolhimento de tributos são necessariamente regidos pelo Direito Penal comum, visto que não dizem respeito diretamente à função arrecadatória estatal.

3.3.4 Princípio da responsabilidade subjetiva do garante e da cláusula “deve saber”

No campo do Direito Tributário, a pessoa que assume a obrigação de administrar a empresa se coloca na posição de garante em relação à pessoa jurídica que dirige. Nessa condição, ela responde pelos eventuais crimes tributários que forem praticados, em qualquer modalidade, qual seja, por ação, omissão ou

comissiva por ação, nos termos dispostos no artigo 13, § 2º, alíneas “a” e “b”, do Código Penal.

Nesse campo existe um dilema acerca das denúncias genéricas, nas quais gerentes ou sócios são denunciados por crimes tributários, sem que haja elementos suficientes para inferir que eles tivessem contribuído para a conduta tipificada.

Aqui convém recordar, novamente, que o Direito Penal requer a presença do elemento subjetivo descrito no tipo, não dando margens para a responsabilidade penal objetiva.

3.3.5 Princípio da impunidade da tentativa e da consunção integral

Um dos corolários do princípio do prejuízo necessário e do arrependimento extintivo é o fato de serem impuníveis as modalidades tentadas de sonegação. Assim, se após a falsidade, o tributo é recolhido a contento, não se pode falar da existência de crime tributário, embora se possa estar presente de uma das espécies de falso previstos no Código Penal.

Nesse sentido, é lição de Hugo de Brito Machado, o qual ensina que¹⁶:

Não se admite a configuração do tipo penal, no crime contra a ordem tributária, sem a ocorrência de fraude. Se o que se protege é o patrimônio, essa proteção, enquanto proteção da propriedade que é, deve ser adjetivada, sem o que se terminará por consagrar a velha prisão por dívida.

2.1.1. Princípio do esgotamento da instância administrativa

Nos tipos penais tributários, em que o tributo constitui elemento do núcleo do tipo, é necessário que haja o lançamento definitivo para que o crédito tributário seja constituído definitivamente.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002, p. 25.

Nesse diapasão, não havendo lançamento definitivo na esfera administrativa, não há que se falar em crime tributário, uma vez que um dos elementos essenciais do tipo penal tributário, não está presente. Em outras palavras, sem lançamento definitivo não se pode falar em crédito tributário.

Nesse caso, como não há tributo, pois este ainda não foi constituído, nos crimes que dizem respeito à sonegação de tributos, a conduta seria atípica, já que falta um elemento nuclear para que haja a consumação do delito, qual seja, o tributo devido, conforme melhor será estudado adiante.

4 DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

4.1.Panorama

No princípio, o Livro V das Ordenações Filipinas tratava de maneira não sistemática as condutas que poderiam ser consideradas análogas ao atual crime de contrabando ou descaminho, previsto no artigo 334 do Código Penal.

Com o Código Criminal do Império, o qual já consagrava o princípio da legalidade em matéria penal, as condutas delituosas passaram a ser descritas, inclusive aquela que era considerada lesiva aos cofres públicos: Art. 177. Importar ou exportar gêneros ou mercadorias proibidas; ou não pagar os direitos dos que são permitidos, na sua importação ou exportação.”

O primeiro Código Penal da República, datado de 1890, já qualificava o crime de contrabando.

O Decreto 22213/32, que cuidou de promover a consolidação das leis penais, também se ocupou dos denominados crimes contra a Fazenda Pública. Fez referência, em seu artigo 265, ao crime de contrabando, o qual, porém, abrangia outras condutas além daquelas já previstas no Código Penal da República para o aludido crime.

Com o advento do Código Penal de 1940, a legislação pátria passou a tratar do crime de contrabando ou descaminho, previsto no artigo 334. Tratava-se de delito inserido no capítulo dos "Crimes Praticados por Particular Contra a Administração em Geral".

A Lei n.º 4.729/65 tipificou em seu art. 1º, as diversas condutas consideradas crimes de sonegação fiscal. A Lei n.º 8.137/1990 reproduziu os tipos penais previstos na Lei

n.º 4.729/1965, além de criar outras figuras penais, antes inexistentes, buscando concentrar em um só documento normativo todos os delitos contra a ordem tributária.

Atualmente, os crimes tributários estão previstos basicamente na Lei n.º 8.137/1990 e no Código Penal.

4.2. Delitos Contra a Ordem Tributária em Espécie

4.2.1. Sonegação Fiscal

O crime de sonegação fiscal está previsto no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, o qual diz que:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

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

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

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

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

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

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

Trata-se de delito que requer uma conduta comissiva consistente na supressão ou redução do tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas arroladas em seus incisos. Doutrinariamente, é classificado

como crime material, visto ser necessário para a sua consumação uma efetiva modificação do mundo fático (supressão ou redução do tributo). O crime requer que a arrecadação legalmente prevista seja frustrada, total ou parcialmente, mediante fraude. A conduta imputada é denominada evasão, que consiste no emprego de meio ilícitos para evitar ou diminuir a carga tributária.

Em face do exposto, questão relevante para a consumação do aludido crime é quanto à existência ou não do tributo. O Supremo Tribunal Federal (HC n.º 81.611/DF) já decidiu que a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento é essencial para que haja justa causa na propositura da ação penal, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo.

Portanto, em não havendo a constituição definitiva do tributo, em razão do lançamento definitivo, não há que se falar em ocorrência do tipo penal sob análise. O conceito de tributo, em verdade, é elemento normativo do tipo, visto que, arrimado no magistério de Luiz Régis Prado¹⁷, podemos afirmar que as condições objetivas de punibilidade:

São alheias à noção de delito – ação ou omissão típica, ilícita ou antijurídica e culpável – e, de conseguinte, ao nexos causal. Ademais, atuam objetivamente, ou seja, não se encontram abarcadas pelo dolo ou pela culpa. São condições exteriores à ação e delas dependem a punibilidade do delito, por razões de política criminal.

Em outras palavras, o tributo não é um elemento exterior à definição do tipo penal e, dessa forma, não pode ser considerado um elemento objetivo de punibilidade. Este consiste em uma condição, exterior ao tipo penal, necessária para que se faça possível a punição do autor do delito.

O Supremo Tribunal Federal ao debruçar-se sobre o delito previsto no artigo 1º da referida lei referiu-se todo tipo penal ele referente trata de crédito tributário. Assim, havendo dúvidas sobre a existência do crédito, existirá dúvida sobre a existência do elemento normativo do tipo.

¹⁷ PRADO, Luiz Régis. Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 708.

Corroborando tal entendimento, recentemente foi editada a Súmula Vinculante n.º 24, que assim dispõe:

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

No tocante à pena, o delito em tela é apenado com reclusão de dois a cinco anos acrescido do pagamento de multa.

4.2.2. Crime de desobediência tributária

O parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 8.137/1990 faz referência a uma nova imputação, independente dos delitos previstos no *caput*, que caracteriza o delito de desobediência tributária. Está assim redigido:

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

Trata-se de tipo especial em relação ao delito de desobediência comum estampado no artigo 330 do Código Penal. A consumação deste crime ocorre com a não apresentação dos documentos exigidos pela autoridade no prazo por ela determinado.

Como todos os demais delitos desse artigo, prevê pena de detenção de seis meses a dois anos, acrescida do pagamento de multa.

4.2.3. Crime de declaração omissão ou falsa

O crime de omissão ou de falsa declaração está previsto no artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 8.137/1990, o qual determina que:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

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

(...)

Trata-se de delito formal, visto que não há exigência da produção de qualquer resultado material para sua consumação. Caso ocorra supressão ou redução do tributo, a conduta estará subsumida ao tipo penal previsto no artigo 1º, *caput*, da Lei n.º 8.137/1990. O que se exige nesse crime é o elemento subjetivo de injusto, consistente na intenção de eximir-se total ou parcialmente do pagamento do tributo.

Cuida-se de norma especial em relação ao crime de falsidade ideológica prevista no artigo 299 do Código Penal. A consumação do crime em tela ocorre com a entrega da falsa declaração para a autoridade ou com a entrega de declaração com a omissão de fato juridicamente relevante, já que a não entrega da declaração pode configurar o crime previsto no parágrafo único do artigo 1º da Lei n.º 8.137/1990.

4.2.4. Crime de não recolhimento de exação tributária

Previsto no inciso II do artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990, o qual afirma que:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...);

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

(...)

O tipo penal acima é de constitucionalidade duvidosa, uma vez que prevê a prisão por dívida fora dos casos previstos na Constituição Federal. Cuida de tipificar a conduta do substituto ou responsável tributário que deixa de efetuar o recolhimento de tributo recebido do contribuinte de fato.

Está parcialmente derogado, no que se refere às contribuições sociais, uma vez em relação a elas há de aplicar-se os artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, introduzidos pela Lei n.º 9.983/2000.

4.2.5. Crime de avanço em parcela dedutível ou reduzida

Nesse tipo penal, redigido de forma nebulosa, a conduta criminosa consiste em desviar incentivo fiscal em benefício do operador da instituição financeira ou do próprio contribuinte.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...);

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

(...)

No caso, a tutela penal tem a ver com o interesse na correta aplicação dos recursos liberados a título de incentivo de determinados empreendimentos ou projetos.

4.2.6. Crime de desvio de incentivo

Previsto no inciso IV do artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990, este tipo penal pune a conduta do contribuinte beneficiado que não aplica ou aplica em finalidade diversa daquela prevista no instrumento legal de concessão do benefício, parte ou total do valor concedido a título de incentivo fiscal recebido.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...);

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

(...)

A norma penal sob análise deverá ser complementada com a lei específica que estabeleceu o incentivo fiscal e a sua forma de aplicação, bem como o prazo para que fosse realizada. Portanto, é norma penal em branco, que deve ser colmatada com outro dispositivo normativo para a correta subsunção da conduta incriminada.

4.2.7. Crime de programa de contabilidade paralela

Por fim, o inciso V do artigo 2º da Lei n.º 8.137/1990 tipifica a conduta do agente que faz uso ou divulga programa de informática que possibilite a manutenção de “caixa dois”, oculta da Fazenda Pública.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

(...);

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

(...)

4.2.8. Extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento de interesse fiscal

O dispositivo em tela é um tipo especial em relação à previsão contida no artigo 314 do Código Penal, que deve ser aplicado quando a conduta incriminada tiver conotação fiscal. Trata-se de imputação dirigida contra o funcionário público que, em razão da sua conduta dolosa, acarreta pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social. A consumação do delito se dá no instante em que ocorre o pagamento indevido ou inexato.

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

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

(...)

É apenado com pena de três a oito anos de reclusão acrescida do pagamento de multa.

4.2.9. Concussão/corrupção passiva tributária

O inciso II do artigo 3º da Lei nº 8.137/1990 também se refere a tipo especial em relação às disposições normativas previstas nos artigos 316, *caput* (concussão) e 317, *caput* (corrupção passiva), ambos do Código Penal.

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

(...)

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

(...)

A corrupção passiva tributária está prevista na segunda parte do dispositivo acima citado. Por seu turno, a concussão tributária, que é uma espécie de extorsão praticada pelo funcionário público em razão das atividades por eles exercidas, está contida na primeira parte do tipo penal.

Os delitos são apenados com reclusão de três a oito anos acrescida do pagamento de multa.

4.2.10. Advocacia administrativa tributária

Por fim, o último dispositivo da Lei n.º 8.137/1990 está contido no inciso III do artigo 3º, o qual estabelece que:

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

(...)

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

(...)

Também se trata de outro tipo penal especial em relação à disposição geral estatuída no Código Penal prevista no artigo 321, que trata da advocacia administrativa. Aplica-se às situações em que a advocacia administrativa for exercida no âmbito da administração fazendária.

A este delito é cominada a pena de um a quatro anos de reclusão e multa.

4.2.11. Apropriação indébita previdenciária

O crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no artigo 168-A do Código Penal, tem como agente a pessoa que tem o dever de cobrar e repassar a contribuição para a Previdência Social. Normalmente, dentro da empresa, o agente do delito será a pessoa que detém o poder de gerência; porém, os agentes das instituições bancárias conveniadas que deixem de repassar os valores os valores recebidos também podem figurar como sujeito ativo do delito.

O crime consuma-se com o final do prazo para recolhimento da contribuição previdenciária. Esta tem a finalidade de custear as atividades do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com exceção das prestações referentes ao seguro de acidente de trabalho.

O parágrafo 1º do tipo penal sob análise traz algumas condutas que são equiparadas à apropriação indébita previdenciária.

O tipo prevê disposições atinentes à extinção da punibilidade do agente no § 2º e quanto ao perdão judicial no § 3º.

Art. 168-A. 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.

§ 1o Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I - recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II - recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

§ 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.

§ 3o É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I - tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.

4.2.12. Sonegação de contribuição previdenciária

Mais um delito tributário previsto no Código Penal, no artigo 337-A, o qual está assim redigido:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou

trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe restem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as 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. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

I - (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

II - o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R\$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)."

O tipo penal em tela criminaliza a sonegação da contribuição previdenciária e seus acessórios (juros, multa etc.). Trata-se de supressão ou redução da contribuição ou acessório mediante as condutas relacionadas nos incisos do *caput* do artigo. A consumação do delito verifica-se com a efetiva supressão ou redução da contribuição ou acessório devidos, no instante em que se finda o prazo para recolhimento da contribuição social.

4.2.13. Contrabando ou descaminho

O último tipo penal a ser estudado neste trabalho é o crime de contrabando e descaminho previsto no artigo 334 do Código Penal:

Art. 334 Importar ou exportar mercadoria proibida ou iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria:

Pena - reclusão, de um a quatro anos.

§ 1º - Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

a) pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

b) pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando ou descaminho; (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

c) vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

d) adquire, recebe ou oculta, 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. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965)

§ 3º - A pena aplica-se em dobro, se o crime de contrabando ou descaminho é praticado em transporte aéreo. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

O crime de contrabando consiste em importar ou exportar mercadoria proibida, ao passo que o delito de descaminho refere-se à fraude aduaneira consistente na frustração, total ou parcial, do pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou consumo de mercadoria não proibida.

5 PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

5.1 Introdução

A possibilidade jurídica de o Estado aplicar a sanção penal denomina-se punibilidade. Constitui verdadeira condição para o exercício da ação penal. Dessa forma, sendo alguém denunciado por delito já prescrito, a exordial acusatória deverá ser rejeitada por falta de condição para o exercício da ação penal, a teor do que dispõe o artigo 395, inciso III, do Código de Processo Penal.

Além da presença dos elementos integrantes do delito, a imposição da sanção penal depende da possibilidade de aplicação da sanção penal, ou seja, da punibilidade.

Não estando presentes as condições para que o Estado possa aplicar determinada sanção criminal ao autor do delito já condenado, dizemos que a sua punibilidade está extinta. As causas de extinção da punibilidade são definidas em razão de certas contingências ou de diversos motivos de conveniência ou oportunidade política.

As causas gerais extintivas da punibilidade encontram-se enumeradas no artigo 107 do Código Penal. Não se trata de um rol taxativo, visto que a Parte Especial do Código Penal e a Legislação Penal Extravagante poderão prever outras possibilidades de extinção de punibilidade para casos específicos.

No presente trabalho, o estudo será focalizado nas causas de extinção de punibilidade específicas do Direito Penal Tributário.

5.2 Suspensão da pretensão punitiva

A Lei n.º 10.681/2003, que instituiu o denominado Refis II, disciplinava a suspensão e extinção da punibilidade dos crimes tributários. Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal entendeu à época que o pagamento do tributo devido a qualquer tempo tinha o condão de gerar a extinção da punibilidade.

O artigo 9º, *caput*, da mencionada lei estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva estatal no tocante aos delitos previstos nos artigos 1º e 2º da Lei no 8.137/1990, e nos artigos 168A e 337-A do Código Penal, enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estivesse incluída no regime de parcelamento. Segundo o § 1º do mesmo dispositivo, a prescrição criminal não corria durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Trata-se de suspensão temporária, durável enquanto perdurasse o parcelamento deferido à pessoa jurídica devedora do tributo.

Com o advento do chamado Refis IV, instituído pela Lei n.º 11.941/2009, a suspensão da pretensão punitiva do Estado passou a ser disciplinada no artigo 68 da lei acima mencionada. Este afirma que fica suspensa a pretensão punitiva estatal referente aos crimes anteriormente mencionados, sendo, porém, a suspensão limitada aos débitos objeto do parcelamento e enquanto este não for rescindido. Conforme o parágrafo único da aludida norma, a prescrição da pretensão punitiva não corre durante o período da suspensão.

O artigo 67 da Lei n.º 11.941/2009 traria, ainda, uma condição de procedibilidade para ação penal, uma vez que, em havendo parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita se ocorrer o inadimplemento da obrigação objeto da exordial acusatória.

5.3. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

A extinção da punibilidade do agente implica “renúncia, pelo Estado, do exercício do direito de punir, seja pela não-imposição de uma pena, seja pela não-execução ou interrupção do cumprimento daquela já aplicada”¹⁸

No Código Penal, as causas de extinção de punibilidade encontram-se descritas no artigo 107 do Código Penal. Todavia, tal rol não é taxativo, podendo-se encontrar outras causas extintivas de punibilidade em outros dispositivos normativos.

A lei n.º 10.681/2003, em seu artigo 9º, § 2º, determinava a extinção da punibilidade dos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, desde que o agente efetuasse o pagamento integral dos débitos oriundos dos tributos e contribuições sociais, incluindo seus acessórios. Tratava-se de causa extintiva de punibilidade que poderia ser reconhecida a qualquer tempo.

Com o advento da Lei nº 11.941/2009, a extinção da punibilidade referente aos crimes acima referidos encontra-se prevista no artigo 69 e se dá “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”.

Além disso, o parágrafo único do dispositivo em comento determina que se o pagamento for efetuado “pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal”.

Várias críticas podem ser tecidas acerca da possibilidade do agente ver ser extinta sua punibilidade pelo pagamento do tributo. Se o recolhimento do tributo

¹⁸ PRADO, Luiz Régis. Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 719.

é suficiente para que as conseqüências do crime desapareçam, poder-se-ia pensar que ação penal, no caso dos crimes tributários, seria apenas uma maneira privilegiada de execução fiscal.

Maximiliano Roberto Ernesto Führer entende que não. Para ele¹⁹, as causas de extinção de punibilidade são essencialmente manifestações legislativas fundadas em critérios de política criminal, externas ao fato típico e antijurídico.

Em outro trecho, ele prossegue aduzindo que: “Na verdade, o legislador nada mais fez que do que se curvar aos princípios do Direito Penal mais atual, que procura retirar o *etiquetamento* pejorativo de criminoso sempre que possível”.²⁰

Esse “etiquetamento” é aquilo que, em criminologia, é denominado de *labelling approach*. Assim, esse processo de estigmatização social conduziria a um processo de criminalização secundária. Em razão desse mecanismo, criar-se-ia um desvio comportamental na pessoa etiquetada ou rotulada, que tenderia justamente a praticar ações criminosas que perpetuam o desvalor do rótulo a elas agregado.

O ilustre professor da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Sérgio Salomão Shecaira, ensina que²¹:

Os grupos sociais criam a desviação por meio do estabelecimento das regras cuja infração constitui desviação, e por aplicação dessas regras a pessoas específicas que são rotuladas como *outsiders*. Dentro dessa linha de raciocínio, a *desviação* não é uma qualidade do ato que a pessoa comete, mas uma consequência da aplicação pelos outros das regras e sanções para o ofensor. O *desviante* é alguém a quem o rótulo social de criminoso foi aplicado com sucesso; as condutas *desviantes* são aquelas que as pessoas de uma dada comunidade aplicam como um rótulo àquele que comete um ato determinado. As definições de atos *desviantes* são relativas e, pois, variáveis. O comportamento que permite mandar alguém à prisão é o mesmo que autoriza a qualificar outro como honesto, já que a

¹⁹ FÜHRER, MAXIMILIANO ROBERTO ERNESTO. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 44.

²⁰ Op. cit., p. 45.

²¹ SHECAIRA, Sérgio Salomão. Criminologia. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 290.

atribuição valorativa do ato depende das circunstâncias que ele se realiza e do temperamento e apreciação da audiência que o testemunhou.

Porém, no caso dos delitos tributários, não é possível afirmar que a norma que extingue a punibilidade do crime tributário pelo recolhimento integral do tributo tenha a função de evitar eventual processo de etiquetamento dos sonegadores, visto não há elementos que permitam inferir que eles sofram com algum tipo de rotulação, diferentemente do que pode ocorrer em outros delitos.

Na realidade, a função do Direito Penal Tributário é, primordialmente, arrecadotória, consistindo em mais um instrumento colocado à disposição do Estado para que possa efetivar o correto recolhimento dos tributos devidos pelos contribuintes.

De qualquer maneira, esse aspecto do Direito Penal Tributário não lhe tiraria sua dignidade penal. Se é necessário a força coercitiva de um tipo penal para que seja satisfeita as obrigações tributárias, não se pode deixar de utilizá-la sob o argumento de malversação do Direito Penal, até mesmo porque a regulação jurídica não é um fim em si mesmo, mas, como já dito, um meio para o induzimento de determinadas condutas na sociedade. Como já afirmado por Maxiliano Fühler²²:

Ao invés de criticar o legislador penal tributário, melhor seria cerrar fileiras para que a legislação contemple com o mesmo benefício a desistência voluntária, o arrependimento eficaz e o arrependimento posterior em todos os delitos de cunho exclusivamente patrimonial onde o dano foi reparado integralmente e a vítima está satisfeita.

Nesse sentido, a extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo pode ser vista como um corolário do princípio da intervenção mínima, visto que, uma vez reconduzido o bem jurídico ao seu *status quo*, menor é a necessidade da intervenção do Direito Penal.

²² FÜHRER, MAXIMILIANO ROBERTO ERNESTO. Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 46.

Nesse sentido, é a opinião de Clóvis José Roncato, o qual acrescenta, no tocante à extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo, que²³:

Não obstante as críticas quanto à opção legislativa brasileira em priorizar a arrecadação em detrimento do poder sancionador do Estado, o interesse coletivo deve prevalecer. Com razão, o interesse da sociedade, na atual conjuntura do país, é de se garantir o funcionamento da máquina administrativa, bem como dos serviços essenciais, tais como a saúde e a educação. Diante disso o incentivo à regularização das obrigações tributárias dos contribuintes, por meio do instituto jurídico em questão, é mais vantajoso que a instauração de uma ação penal que, no final das contas, visa o mesmo objetivo, porém atua de forma mais vagarosa.

Em resumo, o Direito é um instrumento para a regulação de condutas no seio social. Uma vez que o comportamento do agente se amolde aos ditames estabelecidos pela ordem jurídica, mostra-se arrefecida a necessidade da utilização da sanção penal, não importando se a sua conduta foi retificada em função da temor de uma eventual condenação penal ou não, visto que o Direito Penal, como todos os demais ramos do ordenamento jurídico, possui um caráter instrumental.

²³ RONCATO, José Roncato. Sonegação Fiscal e Lavagem de Dinheiro: Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB. Brasília, 2006, p. 49

5. CONCLUSÃO

A pena não é um fim em si mesmo, mas um meio de reafirmar os valores subjacentes ao ordenamento jurídico, que são imprescindíveis à vida em sociedade. Nesse sentido, é bastante criticada a utilização do Direito Penal como um meio coercitivo para o recebimento de tributos pelo Estado. Essa face do Direito Penal tributário estaria evidenciada nas normas que determinam a suspensão do processo e a extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo. Dessa maneira, a utilização do Direito Penal com fins meramente arrecadatórios lhe tiraria a sua dignidade.

Porém, não se trata de afirmar que a extinção da pena pelo pagamento do tributo tira a dignidade do Direito Penal, já que este, como visto, tem atuação subsidiária e fragmentária. Em outras palavras, a intervenção do Direito Penal somente se justifica se os demais ramos do ordenamento jurídico não forem capazes de regular as condutas tuteladas e sobre as quais se requer a incidência do Direito Penal. Uma vez que o agente, seja espontaneamente, seja impelido pela possibilidade de ser sancionado criminalmente, proceda ao recolhimento do tributo devido com os seus acréscimos legais, sua conduta não merecerá a mesma reprovabilidade daquele que se mostra recalcitrante no cumprimento das suas obrigações tributárias.

Ademais, nessa situação, a finalidade de prevenção positiva especial da pena foi cumprida, já que o agente delituoso teria dado indícios, ainda que a contragosto, de ter incorporado os valores que arrimam a sociedade. Desse modo, encontra-se arrefecida a necessidade de aplicação da pena para reafirmar a

proteção do bem jurídico violado, consistente, neste caso, na regular arrecadação dos tributos.

De outra banda, cumpre consignar que o fim da regulação jurídica é a indução de determinados comportamentos na sociedade. O Direito, dessa forma, é um meio para a consecução de determinados resultados. Não pode ser considerado um fim em si mesmo, sob pena, até mesmo, de se considerar o homem como um objeto, em total discordância com o princípio basilar do ordenamento jurídico – a dignidade da pessoa humana.

Portanto, deve-se considerar que as disposições do Direito Penal tributário, que versam sobre a suspensão do processo e a extinção da punibilidade do agente quando do pagamento do tributo, são conformes à missão a ser desempenhada pelo Direito, que se destina à regulação de condutas na sociedade. Constituem um verdadeiro corolário do princípio constitucional da dignidade humana, visto que é o homem sempre será o fim almejado, direta ou indiretamente, em qualquer atividade estatal, não podendo esta ir além do necessário para a preservação e defesa da sociedade.

6. REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário – Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BIANCHINI, A; MOLINA, A; GOMES, L. **Direito Penal: Introdução e princípios fundamentais**. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.
- FÜHRER, MAXIMILIANO ROBERTO ERNESTO. **Curso de Direito Penal Tributário Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.
- GALVÃO, Danyelle da Silva; MARLUS, H. Arns de Oliveira. **Lei nº 11.941/2009 (REFIS 4) e suas implicações aos crimes tributários**. Boletim IBCCRIM, ano 17, nº 205, p. 18, dez. 2009.
- LOPES, Maurício Antonio Ribeiro. **Princípio da insignificância no direito penal: análise à luz da Lei 9.099/95 – Juizados Especiais Criminais e da jurisprudência atual**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997 (Série princípios fundamentais do direito penal moderno – v. 2).
- MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.
- MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVANI, Vitória Lucia. **Monografia. Material da 2ª aula da Disciplina Metodologia da Pesquisa Jurídica, ministrada nos Cursos de Especialização TeleVirtuais da Universidade Anhanguera-UNIDERP | REDE LFG.**

PASCHOAL, Janaina Conceição. *Direito Penal – parte geral*. Barueri/SP: Manole, 2003.

PIMENTEL, Manoel Pedro. *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

PRADO, Luiz Régis. **Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 6ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

_____. **Direito penal econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

RONCATO, José Roncato. **Sonegação Fiscal e Lavagem de Dinheiro: Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB**. Brasília, 2006.

ROSENTHAL, Sérgio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1999.

SANCTIS, Fausto Martin De. **Direito Penal Tributário: aspectos relevantes**. Campinas: Bookseller, 2005.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia**. 2ª ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais**. 1ª ed., 3ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2006.

VILLEGAS, Hector. **Direito penal tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, EDUC, 1974.