

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

LOREN SUYANE RODRIGUES SANTOS

FAVORES LEGAIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

**ARACAJU
2017**

LOREN SUYANE RODRIGUES SANTOS

FAVORES LEGAIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Monografia apresentada como exigência para obtenção do grau de bacharel em Direito em comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Orientador: Prof. Me. Ermelino Costa Cerqueira

ARACAJU
2017

Ficha Catalográfica

S237f SANTOS, Loren Suyane Rodrigues.

Favores Legais Aos Crimes Tributários / Loren Suyane Rodrigues Santos. Aracaju, 2017. 51 f.

Monografia (Graduação) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe. Coordenação de Direito

Orientador: Prof. Me. Ermelino Costa Cerqueira

1. Sonegação 2. Benefícios 3. Pagamento 4. Extinção 5. Parcelamento I. TÍTULO.

CDU 343.131.8 (813.7)

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira – CRB-5/1255

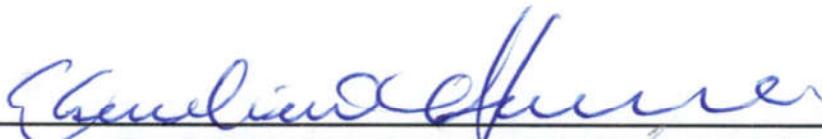
LOREN SUYANE RODRIGUES SANTOS

FAVORES LEGAIS AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

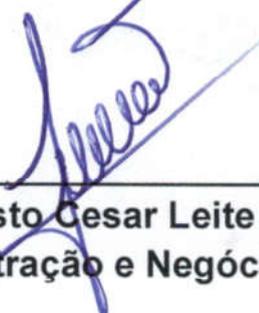
Monografia apresentada como exigência para obtenção do grau de bacharel em Direito em comissão julgadora da Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe.

Aprovada em: 07/12/2017

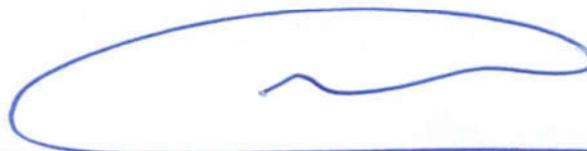
BANCA EXAMINADORA



Professor Me. Ermelino Costa Cerqueira
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Professor Me. Augusto Cesar Leite de Resende
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe



Professor Me. Anderson Clei Santos
Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe

Dedico este trabalho aos meus grandes incentivadores: Deus, força da minha existência e minha mãe, Maria Veralucia, porto seguro inenarrável.

AGRADECIMENTOS

Esses últimos anos foram intensos e de grandes descobertas. Anos de tropeços e acertos que valeram muito a pena. Todos os esforços e conhecimentos ao longo desses anos foram singulares e construtivos.

Agradeço primeiramente a Deus por me dar o sopro da vida e me prestigiar com infinitas graças, dentre elas a de me preencher com os sentimentos de perseverança, coragem e discernimento desprendidos durante a graduação.

Jesus é meu brother de todas as horas, tenho a honra de tê-lo como amigo.

A minha família que sempre me deu o apoio necessário nesta empreitada, em especial aos meus, pela presença e esforços que me fizeram ser o que sou hoje.

Aos meus lindos irmãos, Wilker e Willams, pela preocupação e cuidado.

A minha querida tia Mali, por ser minha segunda mãe e acreditar em mim mais do que eu mesma.

A meus avós, Euzice e Jorge, por serem meu pilar, porto seguro e referencial de família (amor que não se mede), a Leandro, por toda cumplicidade e reciprocidade, a Suianne, por ser minha melhor amiga e irmã de todas as horas, aos meus sobrinhos, Willyane e Nicolas, por me proporcionarem a alegria de ser tia, a Guilherme, por sua amizade sincera e a Deborah, por sua lealdade, enfim, a todos meus amigos. Carrego vocês de uma forma especial em meu coração.

A Dr. Everton, Givaldo e Lamanda, por todo aprendizado adquirido enquanto estagiei na 1ª Delegacia Metropolitana de Aracaju.

A 1ª e 2ª Promotoria de Barra dos Coqueiros, por contribuírem com o crescimento do meu arcabouço jurídico enquanto estagiei no Ministério Público.

O que fica agora é o gostinho de um novo começo. É hora de buscar novos sonhos e alcançar novas vitórias.

Avante!

“Por isso eu prometo a mim mesma aguentar a estrada mais cansativa, a mochila mais pesada e o destino mais incerto, mas peço que a vida não me deixe pousar no ninho do conformismo”.

MELLO, Letícia Hasselmann de. Do for love. **Eu era livre**, São Paulo: Schoba Editora, 2016. p. 59

RESUMO

O presente estudo tem como finalidade analisar os favores legais concedidos aos que incorrem nos crimes contra a ordem tributária, além disso, fazer um breve comparativo entre as sanções penais estabelecidas aos crimes contra a ordem tributária e a aplicação da lei penal aos crimes comuns. Essa análise sugere um olhar crítico aos institutos que favorecem os sonegadores, pretendendo ampliar o estudo na seara da criminalidade econômica. As constantes modificações da legislação que trata sobre a ordem tributária, ampliam a ideia da não utilização do princípio da isonomia, ao passo que o mais prejudicado com tantas benesses, o dinheiro público, deixa de ser arrecadado em sua totalidade. Há quem diga se tratar de deslize ético, outros, em ação planejada, contudo, é notório que a aplicação da prevenção criminológica não é cumprida de forma efetiva aos crimes contra a ordem tributária. Destarte, pretende-se com esse estudo emitir um breve parecer sobre a motivação pela qual a legislação beneficia os contribuintes, aplicando somente em *ultima ratio* as sanções penais.

Palavras-chave: Sonegação. Benefícios. Pagamento. Extinção. Parcelamento

ABSTRACT

This study aims to analyze the legal favors granted to those who incur in crimes against the tax order, in addition, to make a brief comparison between the penal sanctions established for crimes against a public administration. This analysis suggests a critical look at the institutes favoring evaders, intending to expand the study in the area of economic crime. The constant changes that are the legislations dealing with a tax order amplify an idea of the non-use of the principle of isonomy, while the most impaired with so many benefits is the public money that is no longer repented in its totality. Some people point the ethical issues, others, planned actions, however, is notable that an application of criminalized prevention is not effectively fulfilled to crimes against the tax order. Therefore, this study intends to issue a brief opinion on a motivation by which, as taxpayer beneficiary legislation, applying as criminal sanctions.

Keywords: Smuggling. Benefits. Payment. Extinction. Installment

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	9
2	CRIMES TRIBUTÁRIOS	12
2.1	Considerações Gerais	12
2.2	Sujeito Ativo	13
2.3	Sujeito Passivo.....	13
2.4	Objeto Jurídico.....	13
2.5	Natureza Jurídica	13
2.6	Elemento Subjetivo	14
2.7	Consumação e Tentativa	14
2.7.1	Responsabilidade penal objetiva	14
3	DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	17
4	ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24.....	19
4.1	Constituição Do Crédito Tributário.....	20
4.2	Do Prévio Exaurimento Na Via Administrativa	21
5	PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL.....	25
5.1	Processo administrativo oficioso.....	25
5.2	Processo Tributário Contencioso.....	26
5.2.1	Processo administrativo tributário	26
5.2.2	Processo judicial tributário	28
6	SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA QUANDO HOVER O PARCELAMENTO DA DÍVIDA.....	29
6.1	Principais Leis Que Disciplinam O Parcelamento.....	30
6.1.1	Lei nº 9.964/00, Programa De Recuperação Fiscal – Refis	30
6.1.2	Lei nº 10.684/03, Parcelamento Especial- PAES	33
7	A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO PAGAMENTO	34
7.1.1	Extinção Da Punibilidade Pelo Pagamento No Âmbito Administrativo.....	35
7.1.2	Extinção Da Punibilidade Pelo Pagamento No Âmbito Penal	36
7.1.3	Possibilidade Do Pagamento Ser Feito Após O Oferecimento Da Denúncia.....	38
7.2	Causas De Diminuição De Pena	39
7.2.1	O instituto da confissão espontânea.....	39
7.2.2	Acordo de leniência	41
7.3	Extinção da punibilidade com o pagamento x arrependimento posterior.....	41
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS	45
	REFERÊNCIAS.....	47

1 INTRODUÇÃO

Os crimes contra a ordem tributária estão disciplinados na lei nº 8.137/90¹, na qual se dividem em três sessões, a saber:

- Crimes praticados por particulares;
- Crimes praticados por funcionários públicos;
- Crimes contra a ordem econômica e as relações de consumo.

Dentro desse arcabouço jurídico, pretende-se com esse trabalho a análise doutrinária, legislativa e jurisprudencial dos Tribunais Superiores sobre esse tema que promove uma discussão a respeito da concessão dos generosos benefícios aos que incorrem nos crimes previstos nessa lei.

Para Machado (2014, p. 125) obrigação tributária é uma

Relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito". (Grifo do autor).

No presente trabalho será estudado o instituto do parcelamento e o pagamento integral da dívida como alternativas para se desvencilhar das sanções penais previstas a esses crimes.

Essa análise permeará a temática de como os Tribunais Superiores se posicionam na aplicação das leis tributárias, ampliando a discussão sobre os favores legais concedidos com essas interpretações.

Nessa mesma esteira, é de notória percepção que os contribuintes inadimplentes em suas obrigações tributárias gozam de benefícios legais, que se mostram ilimitados frente ao que é disciplinado no código penal, haja vista, a

¹ O conceito de crime tributário é mais extenso, contudo, nesse estudo colocaremos em análise os crimes previstos nos artigos 1º ao 7º da Lei 8.137/90.

possibilidade de extinção da punibilidade através do pagamento integral da dívida, mesmo que esse pagamento seja realizado após o trânsito em julgado da sentença condenatória.

Passeando por dentro da legislação tributária, vê-se que a aplicação do artigo 34 da Lei 9.249/95, o qual disciplina a respeito da extinção da punibilidade com o pagamento integral da dívida antes do recebimento da denúncia, era feita normalmente, sem apresentar nenhum estorvo. Contudo, com o novo entendimento da jurisprudência, o mesmo artigo de lei passa a ter uma nova interpretação, ampliando seus efeitos na esfera penal tributária.

Vilardi (2007, p. 46) adverte em que

O Brasil possui longa tradição em perdoar sonegadores ou, para utilizar uma linguagem mais técnica, em extinguir a punibilidade do agente nos crimes de sonegação fiscal, caso ocorra o pagamento do tributo e seus acessórios.

Entretanto, começa a ser discutida também a ampliação do significado do artigo 9º da Lei 10.684/03, que trata do parcelamento da dívida como forma de suspensão da pretensão punitiva do Estado.

Desse modo, encontra-se um contraponto entre o processo administrativo tributário e o próprio processo judicial tributário, pois aparentemente o contribuinte encontra nessas searas amparo legislativo para suprimir ou retardar o pagamento de suas dívidas perante o Estado.

Corroborando com o entendimento, pensa Estellita (2006, p. 88) que existe a “[...] relevância e a necessidade de um adequado equacionamento da “relação” entre as instâncias penal e administrativa nos crimes tributários”.

Na contramão desses benefícios, em geral, os crimes previstos no código penal não dispõem de tamanhas facilidades ou mecanismos de ajuda aos que cometem um delito comum.

É importante salientar que os crimes contra a ordem tributária acarretam aos cofres públicos um prejuízo inenarrável, com isso, aumenta-se o sentimento de impunidade.

Conseguimos vislumbrar melhor a ampliação dos favores concedidos nos julgamentos dos Tribunais Superiores, a saber: no Recurso Especial nº 7000.082, de 2005, Superior Tribunal de Justiça, Ministra Relatora Laurita Vaz, quando entendeu ser cabível, naquele caso, três institutos que breve estudaremos com mais afinco:

- A suspensão da pretensão punitiva do Estado;
- A prescrição;
- A extinção da punibilidade.

Nesse julgado ficou claro que, uma vez obtido o parcelamento da dívida tributária, o acusado pode obter a suspensão punitiva do Estado ou a suspensão da pretensão executória, dando assim respaldo para a análise dos institutos que beneficiam sonegadores.

Nesse diapasão, estudaremos a linha tênue entre o caráter ético dos favorecimentos tributários e as ações efetivas que socorrem agentes que se encontram em conflito com as leis tributárias.

Como sabiamente explica Machado (2012, p. 70), é de extrema importância,

A realização de estudos que permitam ao Poder Executivo propor ao Congresso Nacional projeto de lei consubstanciando normas que acautelem o interesse e a moralidade da Administração e, ao mesmo tempo, contempla adequadamente os interesses e a situação do contribuinte em falta.

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária o assunto se torna mais discutível, tendo em vista que a sensação de que o Congresso legisla em benefício próprio vem crescendo gradativamente.

Todavia, é de suma importância estimular a discussão sobre a moralidade da Administração Pública, a fim de minimizar as injustiças, bem como a grande perda de dinheiro público com a ocorrência dos delitos tributários.

2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

2.1 Considerações Gerais

A lei 8.137/90 disciplina os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Em seu artigo 1º afirma que reduzir ou suprimir tributo, contribuição social ou qualquer acessório, constituiu-se crime em desfavor da ordem tributária, são elas:

- Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- 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.

Para Capez (2010, p. 689), “Convém notar que a Lei não conceitua a sonegação fiscal, mas elenca taxativamente no dispositivo legal os modos pelos quais ela ocorre”.

O crime de sonegação previsto na lei 4.729/65 elencou as ações que poderiam constituir o crime de sonegação.

Verificamos que a lei 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária), reproduz o contido na lei de sonegação, já revogada, não só reproduzindo, mas também ampliando o rol de condutas penais.

Nesse sentido podemos verificar que a sonegação fiscal acontece com as condutas de suprimir (não pagar), ou reduzir (pagar um valor menor), por meio das ações já descritas no artigo 1º, da Lei 8.137/90.

2.2 Sujeito Ativo

A seção I da Lei que define os crimes contra a ordem tributária, específica que os crimes deste rol são praticados por particulares, portanto, caracteriza o contribuinte como sujeito ativo da obrigação.

Segundo Capez (2010, p. 689), caso o contribuinte seja pessoa jurídica, quem ocupa o polo ativo é o diretor da empresa, o gerente ou administrador.

2.3 Sujeito Passivo

Nesse polo, o Estado, por ser o interessado na arrecadação, figura como sujeito passivo do delito.

2.4 Objeto Jurídico

O objeto jurídico nos crimes contra a ordem tributária, nada mais é a proteção do dinheiro público (erário).

A arrecadação de impostos é o que move a máquina estatal, por isso, quando a tutela ao erário se encontra de sobremaneira frágil, o Estado deixa de angariar recursos que posteriormente serão revertidos para o bem coletivo.

2.5 Natureza Jurídica

Como se trata de crime material, as simples práticas das condutas fraudatórias não se satisfazem para sua configuração.

O resultado, ou seja, o ato e efeito de suprimir e reduzir o tributo torna os crimes tributários em crimes de natureza material.

Capez (2008, p. 208) se posiciona quando afirma, "não existe crime culposos de mera conduta, sendo imprescindível a produção do resultado naturalístico involuntário para seu aperfeiçoamento típico".

É necessária a comprovação do resultado finalístico, ou seja, a supressão ou redução do tributo (prejuízo ao dinheiro público).

Nesse sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça no Habeas Corpus nº 083103/RS em relação aos crimes do no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137 /90.

Para o egrégio Tribunal, os crimes contra a ordem tributária são considerados crimes materiais, por isso, são imprescindíveis à retenção do tributo e, por conseguinte à composição do crédito tributário definitivo como requisito obrigatório para o início da ação penal. Esse entendimento se refere aos incisos I a IV da referida lei. (Superior Tribunal de Justiça, RHC 083103/RS, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Julgado em 01/06/2017, DJE 09/06/2017).

2.6 Elemento Subjetivo

O dolo caracteriza o elemento subjetivo nos crimes tributários, uma vez que é necessária a intenção em praticar as condutas elencada nos incisos do artigo 1º da lei de crimes tributários para a configuração o ato delitivo.

Em se tratando de crimes tributários, o Superior Tribunal de Justiça é unânime em concordar que a presença do dolo é indispensável para a concretização efetiva do crime.

Segundo Capez (2008, p. 200), dolo "é a vontade e a consciência de realizar os elementos constantes do tipo legal. Mais amplamente, é a vontade manifestada pela pessoa humana de realizar a conduta".

Então, relacionando a natureza jurídica dos crimes tributários com seu elemento subjetivo, entendemos que por ser um crime material, necessitam imprescindivelmente de um resultado naturalístico unido a uma conduta dolosa.

2.7 Consumação e Tentativa

Como já foi dito, os crimes de ordem tributária são considerados crimes materiais, portanto sua consumação exige vantagem auferida em detrimento do prejuízo causado ao erário, ou seja, a supressão ou redução do tributo.

Segundo Capez (2010, p. 691) "A tentativa é em tese admissível, salvo na hipótese das condutas omissivas".

2.7.1 Responsabilidade penal objetiva

Como a pessoa jurídica não pode ser responsabilizada pelo cometimento de crimes contra a ordem tributária, pois nosso ordenamento jurídico somente a prevê para crimes ambientais (Constituição Federal, artigo 225, § 3º) cabe analisarmos

como o sócio, administrador ou gerente, após a materialização do delito, podem ser responsabilizados.

Cumpra salientar que não se pode imputar a ação delitiva apenas pelo fato do agente figurar no cargo de diretor ou administrador da empresa.

É de suma importância a comprovação fática que o mesmo tinha poder de mando para reduzir ou suprimir tributos com a intenção de burlar o fisco à época do cometimento do crime tributário.

O simples fato de o agente integrar a administração da empresa, não significa que o mesmo tenha automática correlação intrínseca com os ilícitos praticados no âmbito da pessoa jurídica a que pertence. (CAPEZ, 2010)

A responsabilização do administrador não pode ser comprovada apenas pelo contrato social ou decisão de assembleia, fazendo-se necessária a certificação que o mesmo possuía na época do fato o poder de mando na empresa, ou seja, possibilidade de impedir a ação delitiva na instituição.

A jurisprudência caminha dividida quanto à aplicação da denúncia genérica ou individualizada dos sócios.

Neste sentido, o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça no RHC nº 6021/SP, Ministro Relator Anselmo Santiago, 6ª Turma, entende ser possível dispensar a descrição pormenorizada da conduta e a individualização da conduta dos sócios gerentes, vejamos:

RECURSO DE HABEAS CORPUS - CRIME SOCIETARIO - DESNECESSIDADE DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA DOS SOCIOS-GERENTES – RESPONSABILIDADE A SER MELHOR APURADA NO DECORRER DA FASE INSTRUTORIA – DESCRIÇÃO ADEQUADA DOS FATOS TIDOS COMO DELITUOSOS - RECURSO IMPROVIDO.

1. Nos chamados "crimes societários" não há necessidade da descrição, na denúncia, da atividade individualizada de cada sócio. Basta apenas indicar tal condição, com poderes de gerencia, no período em que ocorreu a prática incriminada.

2. Tal responsabilidade haverá de ser melhor apurada no decorrer da fase probatória, quando então será possível excluir algum sócio que não tenha concorrido para a atividade delituosa.

3. Vestibular acusatória que descreve, adequadamente, os fatos reputados como criminosos.

4. Recurso conhecido, mas improvido (RHC nº 6021/SP, STJ, Ministro Relator Anselmo Santiago, 6ª Turma).

Esse posicionamento foi enfático ao demonstrar que, naquele caso, não foi necessária a individualização de cada sócio no oferecimento da denúncia.

No entendimento do Ministro relator, bastava apenas indicar os poderes de gerência da empresa e na fase probatória é que se excluiria algum sócio que não tivesse envolvimento com a conduta delitiva.

Em contrapartida, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 83.369/RS, Ministro Relator Carlos Britto, 1ª turma, entendeu que existe a necessidade de especificar a descrição mínima do acusado no cometimento do delito, para que assim, ele possa se defender de forma efetiva.

HABEAS CORPUS. CRIME SOCIETÁRIO. DENÚNCIA GENÉRICA. ALEGAÇÃO DE QUE A INICIAL ACUSATÓRIA NÃO ATENDERIA O DISPOSTO NO ART. 41 DO CPP, BEM COMO DE NÃO PARTICIPAREM OS PACIENTES DA ADMINISTRAÇÃO DA EMPRESA. Reiterada a jurisprudência do STF de que, "nos crimes societários, não se faz indispensável a individualização da conduta de cada indiciado, discriminação essa que será objeto da prova a ser feita na ação penal" (HC 65.369, Rel. Min. Moreira Alves). Precedentes. Tal entendimento vem sendo abrandado, havendo decisões no sentido de exigir-se, na denúncia, a descrição mínima da participação do acusado, a fim de permitir-lhe o conhecimento do que de fato lhe está sendo imputado e, assim, garantir o pleno exercício de seu direito de defesa (cf. os HCs 80.219 e 80.549). Mesmo essa última orientação -- que convence o relator -- não dispensa o exame da validade da denúncia sob a ótica de cada processo. Patente, no caso, que a peça acusatória preenche os requisitos minimamente necessários a dar início à persecução penal, portando consigo elementos suficientes para que os acusados conheçam os fatos que lhes estão sendo imputados e possam deles se defender. Ausência de justa causa não caracterizada, na medida em que os próprios documentos juntados pelos impetrantes desmentem a alegação de que os pacientes não participavam da administração da empresa, à época dos supostos delitos. Habeas corpus indeferido. (HC 83.369/RS, Ministro Relator Carlos Britto, 1ª turma)

Nessa esteira, observamos que a própria jurisprudência não chegou a um denominador comum, quanto à denúncia genérica ou individualizada nos crimes societários.

3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Para Buonicore (2013, p.10), existe uma correlação entre a teoria administrativa e os ilícitos administrativos, pois segundo ele, o ilícito fiscal integra todas as peculiaridades do ilícito administrativo.

Para Yoshiaki (2004, p.208), "As infrações e ilícitos de natureza penal, tendo como sujeito passivo, idêntico ao da obrigação tributária, são as infrações previstas no Código Penal ou na legislação específica, como é o caso da Lei nº 8.137/90".

Em contraponto, observamos que as condutas tipificadas no código penal não atingem a coletividade de forma ampla, pois alcançam geralmente interesses particulares.

Isso explica a motivação pela qual as punições de ordem tributária demandam penalidades de cunho monetário, não colocando em primeira linha a privação de liberdade dos indivíduos, como funcionam comumente no direito penal.

Cabe analisar que:

Sucedem que determinadas práticas defraudatórias do fisco se revelam tão danosas e constituem hábito tão arraigado em nosso sistema que o legislador foi obrigado a erigi-las à condição de crime, a fim de reforçar os mecanismos jurídicos de repressão a tais práticas atentatórias ao regular funcionamento do Estado e, por conseguinte, ofensivas à subsistência do próprio corpo social. Sem dúvida que o legislador não poderia ficar impassível, fazer vista grossa a essa prática costumeira e danosa." (CAPEZ, 2010, p. 669).

"A teoria dualista propõe uma ponderação entre a teoria administrativa e penal, ao entender que os delitos fiscais são ora de natureza criminal, ora de natureza administrativa". (BUONICORE, 2013, p.10)

Nesse sentido, pode ser entendido que existe a possibilidade de os ilícitos tributários alcançarem alguns interesses da população justamente por incorrem no debate ético a que se propõe.

Em contrapartida, os delitos tributários que merecem uma melhor atenção e penalização, na prática diante de tantos subterfúgios, aparentam não possuir uma efetiva punição.

Segundo Pinto (2001, *apud* BUONICORE, 2013, p. 10) o direito penal tributário é "o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções", desta forma coincide bastante com o direito penal comum.

Por fim, pode-se concluir com essa breve análise que todas as punições impostas aos crimes tributários são reguladas pelo direito penal tributário e que mesmo se tratando de um ramo com natureza administrativa merece uma atenção especial, haja vista, as consequências que implicam ao corpo Estatal quando se é suprimido o tributo.

4 ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24

Cumpra esclarecer *a priori*, que adotaremos a teoria segundo a qual explica que a constituição definitiva do crédito tributário ocorre quando se exaurem todos os meios recursais no processo administrativo.

A Súmula Vinculante nº 24 é clara ao afirmar que não existe crime contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do crédito, em outras palavras, a súmula aduz que enquanto o contribuinte estiver discutindo o crédito na seara administrativa, não existe de fato o seu lançamento definitivo. (*in verbis*)

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

Portanto, é válido analisar como o Supremo Tribunal Federal entende essa súmula.

Para o Tribunal, o prazo prescricional para os crimes contra a ordem tributária, passa a contar a partir do momento em que o fato se consumou, ou seja, com o lançamento definitivo do crédito tributário.

Seguindo a mesma esteira de raciocínio, o Superior Tribunal de Justiça pontua que a constituição definitiva do crédito é imprescindível para o início da ação penal, bem como ampliou sua aplicação a fatos que aconteceram antes da vigência da súmula, percebamos:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. TERMO INICIAL. MOMENTO ANTERIOR À CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA VINCULANTE 24. RETROATIVIDADE DE INTERPRETAÇÃO JUDICIAL MAIS GRAVOSA AO RÉU. CRIAÇÃO DE MARCO INTERRUPTIVO NÃO PREVISTO EM LEI. INOCORRÊNCIA. COAÇÃO ILEGAL NÃO CONFIGURADA. DESPROVIMENTO DO RECLAMO.

1. Consoante consolidado no verbete 24 da Súmula Vinculante, não há crime material contra a ordem tributária antes da constituição definitiva do crédito, razão pela qual é irrelevante o momento no qual ocorreu a omissão ou declaração falsa ao Fisco.

2. Esta colenda Quinta Turma já afastou a alegação de que o enunciado 24 da Súmula Vinculante só se aplicaria aos crimes cometidos após a sua vigência, seja porque não se está diante de

norma mais gravosa, mas de consolidação de interpretação judicial, seja porque a sua observância é obrigatória por parte de todos os órgãos do Poder Judiciário, exceto a Suprema Corte, a quem compete eventual revisão do entendimento adotado. Precedente.

3. Considerada a constituição do crédito tributário como termo inicial da prescrição da pretensão punitiva, não se verifica a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva estatal.

4. Recurso desprovido. (STJ, RHC 83.993/MS Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, Julgado em 15/08/2017, DJE 25/08/2017).

4.1 Constituição Do Crédito Tributário

Para o direito tributário, a constituição do crédito tributário é feita através do lançamento, que está previsto no artigo 142 do Código Tributário Nacional. (*in verbis*)

Art 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966)

Nesse sentido, entende-se que apenas a autoridade administrativa detém a responsabilidade de realizar essa formalização, criando assim uma condicionante para que o crédito tributário tenha sua exigibilidade autorizada.

O tributarista Hugo de Brito (2014) ressalta a importância da autoridade administrativa nesse procedimento. Para ele, a ratificação que é feita posteriormente pela autoridade administrativa, convalida o crédito tributário.

Ainda quando *de fato* o lançamento seja feito pelo sujeito passivo, o Código Tributário Nacional, por ficção legal, considera que sua feitura é privativa da autoridade administrativa, e por isso, no plano jurídico, sua existência fica sempre dependente, quando feito pelo sujeito passivo, de homologação da autoridade competente (MACHADO, 2014, p.177)

Como postula o parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento deverá ser feito estritamente pela autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade funcional. (*in verbis*)

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

Conforme defendido por Estellita, (2006, p.90), é o lançamento que encorpa a obrigação tributária, sendo relevante e substancial a sua realização para que o Estado possa exigir o crédito tributário na forma da lei.

Não apenas o lançamento, mas também os outros atos procedimentais devem seguir o rito corretamente, sob pena de nulidade, a saber: a lavratura do auto de infração e notificação válida do lançamento.

A notificação e a lavratura do auto de infração devem ser realizadas impreterivelmente por autoridade competente.

Caso esse critério não seja obedecido, o contribuinte poderá posteriormente argui-lo em sede de processo administrativo.

Destarte, é com o lançamento que o crédito tributário passa a ter sua formalização, entretanto, seu lançamento definitivo só pode ser deferido quando se exaurirem todos os meios recursais no processo administrativo.

4.2 Do Prévio Exaurimento Na Via Administrativa

É na esfera administrativa fiscal que o contribuinte pode discutir a exigibilidade do seu crédito tributário.

Não muito distante da nossa realidade, vemos a desorganização do aparato Estatal e como isso resulta na instabilidade tributária.

Essa instabilidade se dá pelo fato de existirem casos em que o contribuinte é notificado de uma obrigação tributária que não existe.

Corroborando com esse entendimento, Rodrigues (1978 *apud* YOSHIKI, 2004, p. 149) afirma:

Teoricamente, o crédito tributário nada mais é que a expressão monetária da obrigação a que corresponde. Na prática, entretanto, nem sempre o valor da obrigação tributária é expresso com exatidão através do processo administrativo próprio. São frequentes os casos em que a importância lançada não esgota o direito da Fazenda Pública, havendo ocasiões em que o crédito supera em valor a

obrigação e outras em que o crédito é constituído sem qualquer fundamento obrigacional.

O grande questionamento sobre o tema tem seu fundamento na possibilidade do Ministério Público oferecer a denúncia antes do esgotamento da via administrativa.

É bem verdade que todo contribuinte dispõe de direitos constitucionais que devem ser respeitados a todo custo, como é amplamente defendido no processo administrativo tributário.

Vale ressaltar que os princípios constitucionais do contraditório e a ampla defesa são arguidos de forma cansativa na via administrativa. Por esse motivo a lei aponta que a discussão só pode ser levada ao *Parquet*, quando for proferida a decisão final no terreno administrativo.

É na via administrativa que se discute se o crédito tributário é realmente devido e como se deu seu fato gerador. Em alguns casos a dívida é sanada ainda no meio administrativo o que de certa forma resulta num resultado positivo, haja vista o grande volume das judicializações.

Contudo, alguns Ministros defendem que esperar o processo terminar na seara administrativa, causaria a sensação de impunidade, devido à prescrição.

Para Machado (2014, p. 516) essa afirmação não se nutre, pois:

[...] o Estado tem meios para evitar a demora no julgamento do processo administrativo, e não se justifica de modo algum que, a pretexto de evitar a prescrição, seja amesquinhado o direito fundamental do contribuinte de defender-se contra a exigência de tributo indevido.

De fato, essa questão se mostra polêmica, contudo a jurisprudência e a doutrina se posicionam no sentido de que o exaurimento na via administrativa é um pré-requisito para o começo do processo judicial tributário.

Diante do exposto, o que se pode questionar desta celeuma, são os benefícios dados aos que discutem a existência/exigibilidade do crédito tributário na via administrativa.

Tendo ciência de que enquanto se discute o crédito no meio administrativo o Ministério Público fica “impedido” de oferecer a denúncia, surge à sensação de que o contribuinte usando de má-fé pode criar mecanismos que tragam morosidade à discussão em tela, pois seguindo essa linha de raciocínio, quanto mais lento o processo administrativo vier a ser, mais viável será requerer a prescrição caso o litígio seja levado ao judiciário.

Na contramão desse entendimento, Capez (2010, p.683) se posiciona no tocante a possibilidade do Ministério Público oferecer a denúncia no curso do processo administrativo.

Para o autor, caso existam indícios suficientes para o oferecimento da denúncia, o Ministério Público pode oferecer a ação penal antes do encerramento do processo administrativo.

Nesse sentido, o autor entende que, por se tratar de esferas de atuação distintas, o magistrado não fica vinculado ao que foi decidido no processo administrativo.

Neste viés, conseguimos vislumbrar que os agentes que cometem crimes tributários dispõem de benefícios antes mesmo de iniciar o processo judicial de fato.

Não só a possibilidade de requerer a prescrição, mas também outros institutos como a extinção da punibilidade com o pagamento e suspensão da pretensão punitiva com o parcelamento.

Vislumbra-se que os cometimentos desses crimes não geram o caráter pedagógico da punição, assunto esse que discutiremos posteriormente com mais afinco.

O entendimento dos Tribunais Superiores afirmava que no Brasil é necessário o exaurimento da via administrativa, nesse sentido o Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 84423, Ministro Relator Carlos Britto, 1º turma, entende que existe a necessidade por sua indispensabilidade para a validade da ação penal por infração ao art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Para o egrégio Superior tribunal:

[...] embora a Administração já tenha proclamado a existência de créditos, em face da pendência do trânsito em julgado das decisões,

não é possível falar-se tecnicamente de lançamento definitivo. Assim, é de se aplicar o entendimento do Plenário, trancando-se a ação penal no tocante ao delito do art. 1º da Lei nº 8.137/90, por falta de justa causa, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exaurimento da via administrativa [...] (HC 84423, Ministro Relator Carlos Britto, 1º turma, STF)

Esse entendimento se posiciona no sentido de que o fim do processo administrativo é condição de punibilidade, ou seja, apenas com o valor definitivo do crédito tributário é que se torna possível deflagrar a ação penal respectiva.

5 PROCESSO TRIBUTÁRIO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL

Toda obrigação tributária decorre de um fato gerador e todo fato gerador deve estar previsto em lei. Sabendo disso, é importante salientar que não basta apenas a previsão legal para que a obrigação possa ser exigida. Existe neste íterim a carência de uma formalização.

A essa formalização é dado o nome de lançamento.

O lançamento transfigura a obrigação tributária tornando-a exigível, certa e determinada Leães (1971 *apud* MARTINS, 2013, p.1093) afirma que:

A obrigação tributária, concebida como obrigação condicional, começa a existir desde o momento em que tem lugar o fato gerador previsto em lei, mas só se aperfeiçoa ao ensejo do evento condicionante (o lançamento) que desencadeia os seus efeitos típicos.

Para concatenar o estudo sobre de como acontece o procedimento tributário, vamos estudar como cada um se comporta quanto à discussão sobre o crédito tributário.

5.1 Processo administrativo oficioso

A Administração Pública tem como múnus, após o nascimento da obrigação tributária, efetuar seu lançamento.

O lançamento é considerado um ato formal, pois a partir dele a obrigação tributária torna-se a devidamente exigível.

Por esse motivo, deve-se obedecer criteriosamente todo procedimento estabelecido para fazer nascer o Processo Administrativo Tributário.

É nesse momento em que o andamento do processo é estabelecido e finalizado com a devida formalização, ou seja, a fase oficiosa da obrigação tributária se exaure com o lançamento.

Essa fase deve ser realizada estritamente pela Administração Pública a luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

Nessa fase o contribuinte ainda não pode contestar o pagamento, pois de fato inexistente litígio.

No tocante a modalidade de lançamento por declaração, Ives Gandra (2013, p.1095) preceitua:

A administração Pública, nessa fase, por imposição legal (a atividade administrativa do lançamento, vinculada e obrigatória – CTN, art. 142, parágrafo único), é a única que pode exercer a atividade privativa de lançar, ainda que conte com a colaboração do sujeito passivo.

Em resumo, a fase contenciosa é aquela executada estritamente pela administração pública e recepciona a chegada do processo tributário contencioso.

5.2 Processo Tributário Contencioso

É com o fim do processo administrativo oficioso que surge o contencioso, momento esse em que a Administração exige o pagamento do tributo, dando ao contribuinte a possibilidade efetuar o pagamento ou se opor, impugnando sua exigibilidade.

É na fase contenciosa que o contribuinte pode discutir em quais, e sob quais fundamentos se deu o lançamento da obrigação tributária, e esse litígio pode ocorrer tanto na esfera administrativa quanto na judicial.

Vamos agora discorrer como essas duas modalidades se comportam.

5.2.1 Processo administrativo tributário

O Brasil é composto por três esferas administrativas, a saber: União, Estados e Municípios, e essa organização está disciplinada no artigo 18 da Constituição federal, vejamos: (*in verbis*)

Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988)

Consequentemente o processo administrativo fiscal, dada a sua complexidade, é realizado de forma independente.

Cada ente federativo tem autonomia para legislar sobre determinados tributos (frente suas competências), e arrecadá-los na forma da lei.

Não se trata, contudo, quanto a essas normas de direito formal, da competência de legislar sobre processo (civil ou criminal), que é reservado privativamente, pela Constituição, à União (CF, art. 22, I), mas de traçar normas, às quais se submete a própria esfera governamental que institui o tributo de sua competência, de procedimento quanto à forma de lançar, fiscalizar e arrecadar esses tributos. (MARTINS, 2013, p. 1097)

Com o andamento do processo administrativo, o contribuinte pode discutir a exigibilidade do crédito tributário, sendo a ele garantidos todos os meios de defesa e ao contraditório.

Essa garantia constitucional pode ser vislumbrada no artigo 5º, inciso LV. (*in verbis*)

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

LV - Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL,1988)

Para demonstrar a marcha processual do processo administrativo tributário, vamos analisar como ele é realizado no âmbito municipal. Primeiramente é necessário que exista uma legislação, como estamos tratando do âmbito municipal, será através de uma lei orgânica dos municípios.

Na Lei orgânica dos municípios deve conter um "roteiro" a ser obedecido em todo seu procedimento. Vale salientar que o contribuinte deve ser notificado do lançamento para que assim possa impugná-lo, se assim desejar.

5.2.2 Processo judicial tributário

Por inexistir um Código de Processo Tributário que dite as regras de como proceder em cada situação, assim como no processo trabalhista, o Código de Processo Civil também tutela a marcha processual na seara tributária.

Mesmo que o contribuinte tenha exaurido todas as instâncias no processo administrativo, tendo ele discordado com seu desfecho, pode iniciar a discussão acerca do crédito tributário no campo judicial, pois segundo Ives Gandra (2013, p. 1108) “[...] no julgamento do processo administrativo, ainda que seja ele definitivo, não há falar em eficácia de “coisa julgada””. (Grifo do autor)

6 SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA QUANDO HOVER O PARCELAMENTO DA DÍVIDA

Assim como surgiu o instituto da extinção da punibilidade com o pagamento, nesse mesmo contexto turbulento de interpretação legislativa, surge o instituto do parcelamento e seus reflexos para a extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva do Estado nos crimes tributários.

Em se tratando de pagamento, muitos juristas já entendem (ou até ampliaram o sentido) de que com o pagamento integral do débito e seus acessórios, autoriza a extinção da punibilidade, desde que “feito antes do recebimento da denúncia”, conforme o artigo 34 da Lei 9.249/95. (*in verbis*)

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1995)

Nesse caso podemos aduzir duas interpretações para essa norma.

A primeira retrata que o bem jurídico tutelado é tão somente o pagamento, utilizando em último caso as penalidades previstas em lei.

A segunda é o fato da norma não estabelecer de qual forma o pagamento deve ser adimplido, trazendo dúvidas se pode ser realizado nas modalidades à vista ou a prazo.

Como afirmou Castro (2003, p. 203) "Como temos insistido, o Direito Penal, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, não pode deixar de andar de mãos dadas com as regras descritas no Código Tributário Nacional".

Nesse sentido é justo que, em casos de parcelamento da dívida, a extinção da punibilidade seja realizada apenas quando houver a total satisfação do crédito tributário. Não é de bom grado, muito menos justo que a extinção da punibilidade ocorra com o simples parcelamento.

É claro que a carga tributária em nosso país se mostra cada vez mais pesada e que a demonstração de descontentamento da população vem crescendo a

cada dia, contudo, é corriqueiro observar que os grandes sonegadores são os que mais detêm capacidade de pagamento.

Dualidade essa, que nos traz a reflexão quanto ao instituto que põe fim a punibilidade quando realizado o pagamento ou até mesmo com o simples fato de parcelamento, "fora do mundo da ficção, não vemos como entender (tanto no Direito Tributário como no Penal) parcelamento não cumprido com efeito de pagamento". (CASTRO, 2003, p. 204).

Por isso, o parcelamento não pode assumir dois papéis, onde em primeira súplica suspende a exigibilidade do crédito e ao mesmo tempo também o extingue.

Como abalizou Baltazar Júnior (2000 *apud* CASTRO, 2003, p. 2014) "[...] o parcelamento, sob o nome de moratória, é qualificado como mera causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, I) e não de sua extinção, operada, por exemplo, pelo pagamento (CTN, art. 156)".

Estabelecido pelo artigo 151, IV do Código Tributário Nacional, o parcelamento causa a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e no curso do parcelamento, caso ocorra seu inadimplemento, tal suspensão se interrompe vindo a culminar todas as sanções a ela imposta.

Na contramão desse pensamento, o posicionamento de parte da jurisprudência entende que existe a possibilidade de extinção com o parcelamento.

No RHC 11.598/SC, do Superior Tribunal de Justiça, Ministro Relator Gilson Dipp, entendeu que "Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto".

Entretanto essa tese não vem ganhando força ao longo do tempo, fazendo-se necessário o pagamento integral da dívida para que seja de fato extinta a punibilidade.

6.1 Principais Leis Que Disciplinam O Parcelamento

6.1.1 Lei nº 9.964/00, Programa De Recuperação Fiscal – Refis

A instituição do programa de Recuperação Fiscal – Refis, se deu com a lei nº 9.964/00, que trouxe como inovação a possibilidade de extinção da punibilidade

quando o agente que requereu o parcelamento da dívida paga integralmente, incluindo seus acessórios, bem como a suspensão da pretensão punitiva enquanto o agente estiver incluído no Refis. (*in verbis*)

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos artigos. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e no artigo 95 da Lei nº 8.212/91, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. (BRASIL, 2000)

O programa de recuperação fiscal surgiu como mecanismo de ajuda aos contribuintes que se encontravam com dificuldades ao pagar seus débitos tributários, prevendo a possibilidade de parcelamento da dívida, e não apenas isso, a lei também trouxe uma novidade.

Segundo o artigo 15 da referida lei, o contribuinte que aderisse ao programa ficaria imune a sofrer processos do Estado.

Para aderir ao Refis o contribuinte deveria se enquadrar nas duas condições previstas em lei:

- a) A adesão não poderia ser posterior a denúncia;
- b) Que os créditos tivessem vencimento máximo até a data de 29/02/2000.

Nesse contexto criaram-se dois grupos que seriam atingidos de forma substancial por essa novidade: os contribuintes denunciados e os que se encontravam nas condições previstas em lei.

Com isso, ficou claro que os contribuintes que não se enquadrassem nessas condições, ficariam impedidos de aderir ao programa de refinanciamento. Toda via, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, proferiu um acórdão no ano de 2005, na qual entendia que essa condição temporal imposta não deveria ser exigida.

No REsp nº 659081-SP, ficou clara a possibilidade de aplicar a suspensão da pretensão punitiva do Estado aos contribuintes que quisessem adotar o Refis mesmo após a denúncia².

Segundo Tangerino e Roysen (2006), o ministro relator do REsp 659081, Sr. Hamilton Carvalhido, utilizou-se de dois princípios constitucionais do direito penal: a razoabilidade e a retroatividade em benefício ao réu.

Fica claro que o benefício concedido amplia o debate sobre os favores legais ofertados aos contribuintes.

Nessa direção mesma direção, Tangerino e Roysen (2006, p. 349) advertem:

Nota-se que a novel jurisprudência é garantida, dado que não se apegue a filigramas legalistas e afinada com a política criminal em matéria tributária e previdenciária: desde o ano 2000 o legislador tem preferido claramente arrecadar a punir.

Então, a condição temporal exigida na lei do PAES (10.684/03) e na Lei do Refis (9.964/00) deixa de ter sua aplicabilidade.

De acordo com Vilardi (2007, p.47), "Conforme se vê, o parcelamento e a extinção foram previstos àqueles que aderissem ao programa, antes do recebimento da denúncia", e a ampliação dessa benesse trás consigo a sensação de impunidade e legalização de favores ilimitados aos contribuintes.

² RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI INSTITUIDORA DO REFIS. ARTIGO 15 DA LEI Nº 9.964/00. APLICAÇÃO RETROATIVA. POSSIBILIDADE. CONDIÇÃO LEGAL IMPOSSÍVEL. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. CABIMENTO.

1. Aplica-se o artigo 15 da Lei nº 9.964/00, retroativamente, às espécies em que a adesão ao REFIS se deu em data posterior ao recebimento da denúncia, mas a propositura da ação penal se verificou antes da vigência da lei instituidora do benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, por impossível o atendimento da condição legal da precedência do parcelamento ao processo criminal.

2. Recurso improvido. (REsp nº 695.081-SP. Ministro Hamilton Carvalhido, Julgamento 16/08/2005) (grifo nosso)

6.1.2 Lei nº 10.684/03, Parcelamento Especial- PAES

Como foi apresentado, existe uma grande discussão quanto ao momento efetivo em que se é permitido utilizar o instituto do parcelamento. Essa divergência tomou assento com a chegada da Lei 10.684/03.

Essa lei disciplinou o Parcelamento Especial, por isso ficou conhecida como a lei do PAES. Conforme Capez (2010, p.680-681), no artigo 9º da referida lei encontramos a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado através do parcelamento.

No referido artigo explica como se dá a extinção da punibilidade quando o agente que parcelou suas dívidas promove o pagamento integral e seus acessórios.

A lei foi clara ao especificar que tais condições só seriam concedidas antes do recebimento da denúncia, contudo, de acordo com o entendimento de Heloisa Estellita (2003), qualquer tipo de programa de parcelamento, caso ocorra o pagamento integral da dívida, leva conseqüentemente à extinção da punibilidade.

Nesse sentido Capez (2010) alerta quanto à lacuna deixada pela lei por não especificar o limite temporal do parcelamento, segundo ele “[...] não havendo mais necessidade de que se efetive antes do recebimento da denúncia, podendo ocorrer a qualquer momento da persecução penal”.

Caminhando com esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal, com o HC nº 81.929-0/RJ, conduziu ao raciocínio de que o parcelamento poderia ser obtido após o recebimento da denúncia.

7 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS PELO PAGAMENTO

A previsão de extinção da punibilidade em crimes tributários já existia na lei nº 4.729/65, cujo artigo 2º dispunha a respeito da extinção quando o agente promovia o pagamento do tributo, antes do início na esfera administrativa. (*In verbis*)

Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria. (BRASIL, 1965)

A redação do artigo supramencionado foi modificada com o advento do decreto Lei nº 1.060/69, na qual afirmava que a extinção da punibilidade só se daria com uma condicionante: o pagamento deveria ser efetuado antes da decisão administrativa de primeira instância.

Na cronologia legal das leis tributárias, esteve em vigor o artigo 14 da lei nº 8.137/90, que também tratava sobre a possibilidade de extinção da punibilidade com o pagamento, antes do recebimento da denúncia.

No decorrer dos anos todas essas normativas sofreram inúmeras modificações, dando a sensação que a regalia da 'anistia ao sonegador' havia acabado.

Entretanto, com a implementação da Lei nº 9.249/95, o instituto da extinção da punibilidade volta à voga, como se verifica em seu artigo 34 (*in verbis*):

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1995)

Essa norma trouxe uma novidade para o contribuinte. Dava a ele a possibilidade de extinção da punibilidade através do pagamento do tributo, incluindo seus acessórios, desde que feitos antes do recebimento da denúncia.

Entretanto, o supracitado artigo sofreu algumas alterações no ano 2000 e, não bastando tantas transformações, levou uma nova releitura com a Lei 10.684/03

quando em seu artigo 9º, § 2º, entende por extinta a punibilidade quando a pessoa jurídica efetua o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, não especificando se à vista ou parcelado.

Como disse Estellita (2003), existe uma instabilidade legislativa quando o assunto é disciplinar normas que tratam da ordem tributária. Essa problematização permeia o campo da legislação tributária e causa um certo desconforto no meio jurídico.

Essas mudanças nas orientações legislativas começaram há muitos anos e até o presente momento não existe a certeza se permanecerá *ipsis litteris* por muito tempo. Destarte, para adquirir o benefício legal, o contribuinte que se encontrava em conflito com a referida lei, deveria pagar o valor total do tributo e seus acessórios, antes da inauguração do devido processo penal.

Nessa esteira, precisamos esclarecer o significado de obrigação acessória para que assim exista a total compreensão do texto de lei.

Conforme disciplinou Yoshiaki (2004, p.122), “Qualquer outro tipo de obrigação imposta pela legislação tributária, que não seja levar dinheiro aos cofres públicos, é obrigação acessória”.

Para o autor, tais obrigações podem acarretar prestações positivas, ou seja, realizar alguma ação imposta como:

[...] escriturar livros, emitir notas fiscais, inscrever o estabelecimento na repartição competente etc., ou em prestações negativas, por exemplo, permitir que a fiscalização examine os seus livros, não transportar mercadoria desacompanhado de notas fiscais etc. (YOSHIAKI, 2004, p.122).

7.1.1 Extinção Da Punibilidade Pelo Pagamento No Âmbito Administrativo

A luz do artigo 138 do Código Tributário Nacional, se o pagamento for realizado com a denúncia espontânea, encerra de imediato a possibilidade de o agente sofrer alguma penalidade.

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

pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (BRASIL, 1966)

Outro caso a se analisar, é o fato de que, se o pagamento for realizado dentro do prazo estabelecido, ou dentro do prazo para o recurso administrativo, resulta em outro benefício: a multa que deverá ser paga é reduzida pela metade.

Entende Machado (2014, p. 514) que,

Essa redução do valor da multa, nas hipóteses em que o contribuinte renuncia ao direito de impugnar, ou de recorrer, constitui uma forma oblíqua de punir o sucumbente. Por isso, temos sustentado que a lei deveria estabelecer a sucumbência também para a Fazenda Pública, dando, assim, um tratamento isonômico aos litigantes.

Em se tratando de isonomia, é perceptível que o princípio constitucional não se aplica com constância em relação aos crimes tributários.

Considerando que seu significado sugere um tratamento igualitário na medida de suas desigualdades, vemos que os mais abastados e detentores de poder aquisitivo utilizam os favores legais concedidos, como instigação a sonegar, causando nesses agentes a motivação para cometer ilícitos tributários.

7.1.2 Extinção Da Punibilidade Pelo Pagamento No Âmbito Penal

A discussão sobre a extinção da punibilidade através do adimplemento da dívida é objeto de muita discussão, pois, embora os crimes contra a ordem tributária sejam tratados como "ilícitos penais", existem aqueles que segundo Hugo de Brito (2014, p. 513) pensam que "um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentado que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento implica favorecer os mais abastados, que poderão livra-se da sanção pagando o tributo cobrado".

É sabido de todos que as leis que disciplinam as punições aos crimes tributários sofrem constantes mutações.

Em alguns momentos mais restritivos e em outros ampliando o significado da palavra pagamento.

Esclarece Machado (2014, p. 514) que "A palavra "pagamento", nessa norma, tem sentido amplo. Significa *extinção do crédito tributário*".

O pagamento é nesse sentido o bem tutelado pelo Estado, induzido a satisfação do crédito tributário.

O artigo 156 do Código Tributário, e seus incisos, elenca as formas de extinção do crédito tributário, contendo para isso muitas opções.

Contudo, o pagamento integral da dívida ainda é a forma mais utilizada, haja vista, existir a possibilidade de ser feito mesmo após o oferecimento da denúncia³.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - O pagamento;

II - A compensação;

III - a transação;

IV - Remissão;

V - A prescrição e a decadência;

VI - A conversão de depósito em renda;

VII - O pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - A decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001) (BRASIL, 1966)

³ 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, 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.

(HC nº 85.452-SP. Ministro Eros Grau, Julgamento 17/05/2005) (Grifo nosso)

Tangerino e Roysen (2006, p. 342) favorecem essa informação quando falam: "Em matéria de crimes tributários, o instituto de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido é ainda mais velho que a própria tipificação do crime de sonegação fiscal".

Esse entendimento retrata que mesmo possuindo outros meios para satisfazer a obrigação tributária, o contribuinte em algumas vezes, insiste em discutir no campo administrativo e penal, com o objetivo de driblar o fisco.

Explica de forma translúcida Machado (2014, p. 514)

Não temos dúvida de que a criminalização do ilícito tributário tem na verdade objetivos utilitaristas. Visa realmente a compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Não tem conteúdo ético algum, 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.

Talvez seja essa justificativa dada pelos grandes empresários quando suprimem e reduzem tributos. Com a ressalva de que o Estado não se mostra eficiente na prestação dos serviços públicos, que muitos continuam sonegando. Como se essa justificativa eximisse o contribuinte de adimplir a obrigação tributária.

7.1.3 Possibilidade Do Pagamento Ser Feito Após O Oferecimento Da Denúncia

O *Habeas Corpus* nº 85.452-SP, do Supremo Tribunal Federal, que teve como Relator o Ministro Eros Grau, julgado em 17/05/2005, mudou com completo o entendimento literal do ordenamento jurídico.

Como sabemos, as normas que regulamentam o instituto da extinção da punibilidade com o pagamento da dívida afirmam que o adimplemento do encargo tributário deverá ser feito antes do recebimento da denúncia para que assim seja considerada extinta a punibilidade.

Contudo, ao longo dos anos a jurisprudência dos Tribunais Superiores vem adotando um entendimento divergente ao que consta na lei, desta forma inovando no campo de benefícios tributários.

No HC nº 85.452-SP, o Supremo Tribunal Federal modernizou o entendimento quando aplicou naquele caso o raciocínio de que o paciente mesmo não tendo adimplido a obrigação antes do oferecimento da denúncia, por força do artigo 5º, XL, da Constituição Federal, a ele poderia ser propiciado um novo benefício que até então era desconhecido.

Naquele caso o STF entendeu que havia possibilidade de aplicação da retroatividade da lei em benefício do réu e ao paciente foi autorizado o pagamento da dívida após o oferecimento da denúncia, com efeito, *ex tunc*.

Para Estellita, (2006, p. 85), esse entendimento encontra apoio no Superior Tribunal de Justiça, “[...] muito embora a constitucionalidade da norma esteja em discussão no STF (ADI 3.002, Min. Celso de Melo).”.

7.2 Causas De Diminuição De Pena

7.2.1 O instituto da confissão espontânea

Neste viés, é importante falar que os benefícios aparentam não possuir um teto, haja vista, que a Lei nº 9.983/00, em seu artigo 1º, § 2º, trouxe a possibilidade de extinção da punibilidade nos casos em que o agente, através da confissão espontânea, paga os valores correspondentes às dívidas junto a Previdência Social, desde que seja feito antes da ação fiscal. (*in verbis*)

Art. 1º São acrescidos à Parte Especial do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, os seguintes dispositivos:
 "§ 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."
 (AC) (BRASIL, 2000)

Vale destacar, que em se tratando de crimes contra o sistema financeiro nacional “[...] cometidos em quadrilha, coautoria ou participação, o coautor ou partícipe que confessar espontaneamente, revelando toda a trama à autoridade policial ou judicial, terá a pena reduzida de 1/3 a 2/3”. (CAPEZ, 2010, p. 677).

A traição benéfica também está retratada no artigo 2º da Lei nº 9.080/95, que alterou o artigo 16, parágrafo único, da Lei 8.137/90, quando disciplina a confissão espontânea como diminuição de pena.

Causa de diminuição de pena é a natureza jurídica desse instituto, todavia é necessário preencher algumas condições para angariar o benefício, vejamos:

- O agente deve cometer o ilícito tributário previsto na Lei 8.137/90;
- A prática delitiva deve ocorrer em quadrilha, coautoria ou participação de outros agentes;
- A confissão deve ser espontânea, não bastando apenas o elemento da mera voluntariedade;
- O delator deve revelar toda a trama à autoridade policial.

Nesse sentido, o Estado visando o cumprimento da arrecadação, dispõe desse instituto para auxiliar o contribuinte que se viu envolvido no cometimento desses crimes, vir a diminuir a pena que lhe seria imposta.

Está em voga a utilização do instituto da delação premiada, contudo faz-se necessária uma reflexão a respeito do caráter ético do instituto em relação aos crimes tributários.

Ficamos com o seguinte questionamento: Será que para os crimes contra a ordem tributária tal instituto não estaria extrapolando os limites dos benefícios legais fornecidos aos contribuintes?

O artigo 16, parágrafo único da Lei que trata sobre os crimes contra a ordem tributária nº 8.137/90, também disciplinou a confissão espontânea como atenuante de pena.

Vemos então duas leis regulamentando o mesmo instituto, ratificando a ideia de 'benefícios sem fronteiras' aos que cometem ilícitos penais.

Segundo Estellita (2001 *apud* VILARDI, 2007, p.48),

mostra-se colidente com o princípio constitucional da isonomia a diversidade do tratamento dispensado assentada única e exclusivamente na diversidade de espécie tributária 'sonogada' ou 'não recolhida', diversidade esta que, além disso, é dissonante com valores prestigiados constitucionalmente.(grifo do autor)

Portando, é de suma importância trazer à baila a discussão sobre a eticidade do instituto da confissão espontânea no que se refere aos crimes tributários.

7.2.2 Acordo de leniência

Entretanto, como explicou Capez (2010), surgiu no ordenamento jurídico, dois outros tipos de convenções, identificadas como ‘acordos de leniências’, mais conhecidas como espécies de delações premiadas.

Existem duas espécies de acordo: a) econômico-administrativo (art. 35-B da Lei 8.884/94; b) penal (art. 35-C da Lei nº 8.884/94). Esse acordo consiste na colaboração efetiva do autor do crime econômico com as investigações e o processo administrativo, resultando na identificação dos demais coautores da infração e na obtenção de informações e documentos que comprovem a infração. (CAPEZ, 2010, p. 678)

Para o autor, após a celebração desses acordos, o agente tem a garantia de que fica suspenso o oferecimento da denúncia e a pretensão punitiva do Estado, até o pagamento integral da dívida.

7.3 Extinção da punibilidade com o pagamento x arrependimento posterior

Tanto o arrependimento posterior, quanto a confissão espontânea trazem consigo à sua natureza jurídica de causa de diminuição de pena. O benefício da confissão espontânea em crimes contra a ordem tributária está previsto no parágrafo único do artigo 16 da lei nº 8.137/90, já a aplicação do arrependimento posterior, está disciplinada no artigo 16 do decreto lei nº 2.848/40 - Código Penal.

Neste sentido, cumpre analisarmos o artigo 9º, § 2º, da lei 10.684/03, (*in verbis*), “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”.

Nesse íterim visualiza-se uma correlação entre os institutos, na qual tem por objetivo ajudar os infratores das leis supramencionadas.

A princípio o arrependimento é analisado posterior do artigo 16 do código penal. (*in verbis*)

Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da

denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (BRASIL, 1940)

Esse instituto é conhecido como causa geral de diminuição de pena, essa terminologia lhe é dada pelo fato do dispositivo está presente na parte geral do Código Penal assumindo o papel de abrandar a pena.

Para a aplicação deste artigo, igualmente ao instituto da confissão espontânea, é necessário o preenchimento de algumas condicionantes, quais sejam:

- O agente deve cometer um delito sem violência ou grave ameaça;
- O agente deve reparar o dano ou restituir a coisa;
- A reparação deve ser feita por ato voluntário;
- Essa ação deve ser executada antes do recebimento da denúncia ou queixa

Em ambos os benefícios, as condicionantes de restituição total da coisa, reparação do dano, ou pagamento integral da dívida são imprescindíveis para que exista a aplicabilidade do benefício, haja vista atenderem as necessidades das vítimas que tiveram seu "patrimônio" lesado diante da conduta do um agente.

Nesse sentido Greco (2010, p. 275), ao explanar sobre o arrependimento posterior explicou,

Lembrou-se o legislador, aqui, de elaborar um artigo que atendesse mais às necessidades da vítima que propriamente aos anseios do indicado, pois, uma vez reparado o dano ou restituída a coisa até o recebimento da denúncia por ato voluntário do agente, sua pena sofrerá uma redução de um a dois terços, amenizando, dessa maneira, para a vítima, as consequências da infração penal.

Entendido que o arrependimento posterior pode ser aplicado ao agente que praticou um delito sem violência ou grave ameaça, podemos chegar à conclusão de que pode ser aplicado, por exemplo, ao crime de furto, previsto no artigo 155 do código penal. Assim, caso um agente se valendo do rompimento de obstáculos (artigo 155, §4º, I do Código Penal) adentra em um estabelecimento comercial e furta para si um computador, e após o cometimento do delito, desiste e devolve o

bem subtraído, poderá (se preenchida as outras disposições) ser contemplado com a atenuação de pena prevista no artigo 16 do Código Penal.

Entretanto, como foi proposto no título deste capítulo, faremos um comparativo entre o benefício previsto no código penal aos cometem crimes comuns e os benefícios para os agentes que incorrem nos crimes contra a ordem tributária.

Como supracitado, em se tratando de crimes contra a ordem tributária o agente que “se arrepende” do ato delitivo e decide pagar o tributo suprimido, tem por benefício da extinção da punibilidade, o que não ocorre nos demais crimes sujeitos o art.16 do Código Penal.

Neste sentido é explícita a discrepância quanto à aplicabilidade de generosos benefícios aos que incorrem nos crimes contra a ordem tributária. Ora, pois, em ambos os casos não estamos tratando de crimes? Esses crimes não geram dano ou prejuízo à vítima? Porque a reparação do dano gera uma benesse menor para um furto de celular, em comparação ao crime de sonegação da quantia de cinquenta mil reais?

Não bastando o efeito da extinção da punibilidade dada a esses crimes, percebemos que a jurisprudência vem adotando a possibilidade de realizar o pagamento mesmo após o oferecimento da denúncia, ampliando a esfera de benefícios aos sonegadores, bem como mesmo após o transito em julgado.

No julgamento do STJ no HC 362478 / SP, Ministro Relator Jorge Mussi, 5ª Turma, entendeu que o pagamento do tributo poderá ser feito a qualquer tempo, mesmo após o transito em julgado da sentença, vejamos:

HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMARECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTOS. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

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

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

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

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. (STJ, HC 362478 / SP, Ministro Relator Jorge Mussi, 5ª Turma).

Vale lembra que o caso de diminuição de pena previsto no artigo 16 do Código Penal, não extingue a punibilidade do agente, apenas lhe garante que sua pena será reduzida de um a dois terços, casos sejam cumpridos todos os seus requisitos.

O crime de furto tem por seu estereótipo uma conduta repulsiva e contumaz na rotina jurídica. É comum que sejam encontrados agentes que praticam furtos em todo o país, nesse sentido vemos que a aplicação da pena a esses agentes é feita conforme a lei e em muitos casos com pouco abrandamento em sua dosimetria.

Ao passo que, a prática da sonegação fiscal tem um crescimento vertiginoso, haja vista que a punição para essa conduta é mais plácida em comparação aos crimes contra o patrimônio.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Vimos através desse estudo que a constituição da obrigação tributária é feita com o lançamento e após a constituição definitiva do crédito o contribuinte pode ou não discuti-lo.

Tendo em vista que a criação das leis deve seguir o princípio da isonomia, percebemos que de fato a imparcialidade não existe nessa produção legislativa.

Essa assertiva está firmada na análise dos favores legais fornecidos aos que incorrem nos crimes contra a ordem tributária.

Vimos que o pagamento integral, o parcelamento e a confissão espontânea ensejam benesses ao contribuinte, e que a aplicação de normas benéficas quase sempre é aplicada, mesmo que o fato gerador tenha ocorrido antes criação da lei.

A ampliação dos benefícios na maior parte dos casos tem por fundamento a retroatividade da lei em benefício do réu, e em princípios constitucionais.

Ao analisarmos como a destinação do dinheiro público arrecadado com imposto é feita, constatamos o grande prejuízo ao erário, tendo em vista que é notória a grande concessão de vantagens ao sonegador.

Neste viés, é salutar chegarmos a respostas para algumas indagações:

- Vale a pena sonar no Brasil?
- Qual é o perfil dos maiores sonegadores do país?
- É verdadeira a afirmação de que existe muitos favores legais aos que incorrem em crimes tributário?

Essas perguntas trazem consigo uma crítica e ao julgar pelo que foi estudado, há uma resposta límpida em nossas mentes.

O caráter pedagógico da punição deixa de ter relevância nos crimes contra a ordem tributária, dando a sensação de impunidade e o pressentimento de que o pagamento a qualquer tempo exime o contribuinte das sanções penais.

Os crimes previstos no Código Penal Brasil, que disciplinam as condutas contra a Administração Pública e outros, possuem tratamento diverso daquele aplicado aos crimes contra ordem tributária.

É assombrosa essa discrepância se considerarmos que ambos tratam da proteção do erário.

Isso, nos leva a outro questionamento: Qual a justificativa para tantas modificações nas leis que disciplinam esse tema?

Não estamos falando em impedir que o contribuinte possua meios para contestar o crédito tributário, pois assim como estudamos, ficou claro que o poder de tributar é falho e merece uma análise minuciosa em seu procedimento.

É relevante colocar a disposição do contribuinte mecanismos de defesa para contestação do débito tributário, contudo, esse debate deve apontar limites básicos, para que não exista a sensação de impunidade.

Em se tratando de crimes contra a ordem tributária, percebemos que as sanções previstas nas legislações só se aplicam em última instância, quando não se pode mais arguir alguma nulidade, trazendo ao contribuinte o pressentimento de que conseguiu driblar o Estado.

Não se pretende com esse estudo trazer a baila, que a contestação do crédito tributário, tanto na esfera administrativa, quanto judicial é inconveniente e equivocada.

Entretanto, a discussão sobre a exigibilidade do crédito deve ser ampliada, pois garante ao contribuinte seus direitos constitucionais.

Entretanto, as demasiadas formas de escapar das sanções penais, nos retratam o cenário do “jeitinho brasileiro” incrustado em nossa sociedade.

Vale lembrar que a terminologia “jeitinho brasileiro” aparece aqui com o sentido de desvencilhar de sanções penais, na qual em crimes parecidos, são levados às duras penas.

Com isso, chegamos à conclusão que sonegar, ou cometer qualquer dos ilícitos previstos na Lei nº 8.137/90, não impõem medo ou repúdio aos que incorrem em seus crimes, pois a facilidade concedida para pagar ou até mesmo parcelar seu débito vem aumentando ao longo dos anos.

Bem sabemos que o melhor seria um país justo e longe de qualquer tipo de engodo, porém, com uma legislação que incentiva essa prática, estamos cada dia mais longe de um ideal ético na seara da ordem tributária.

REFERÊNCIAS

BOLETIM DO IBCCRIM. São Paulo: n. 11, set. 2003.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 25 out. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. **Constituição Federal**. Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 mai. 2003. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 jul. 1965. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm> . Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1990. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 11 jun. 1994. Disponível em<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8884.htm>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.080, de 19 de julho de 1995. Acrescenta dispositivos às Leis nºs 7.492, de 16 de junho de 1986, e 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Diário Oficial**

[da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 19 jul. 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9080.htm>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 12 fev. 1998. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9605.htm>. Acesso em: 31 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.946, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 10 abr. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Lei nº 9.983, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 jul. 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9983.htm>. Acesso em: 24 out. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 11598/SC**. Relator Ministro Gilson Dipp. 08 de maio de 2002. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=184870&num_registro=200100885597&data=20020902&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 31 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 362478/SP**. Relator Ministro Jorge Mussi. 14 de setembro de 2017. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=64983678&num_registro=201601823860&data=20170920&tipo=5&formato=PDF>. Acesso em 31 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp 659.081-SP**. Relator Ministro Hamilton Carvalhido. 06 de fevereiro de 2006. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200400487817&dt_publicacao=06/02/2006> Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **REsp 700.082**. Relator Ministra Laurita Vaz. 15 de dezembro de 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=200401374547&dt_publicacao=05/12/2005> Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **RHC 083.993**. Relator Ministro Jorge Mussi. 15 de dezembro de 2005. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201701037927&dt_publicacao=25/08/2017> Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **HC 83369/RS**. Relator Ministro Carlos Britto. 21 de outubro de 2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79336>>. Acesso em 31 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **HC 85.452-SP**. Relator Ministro Eros Grau. 15 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28EROS+GRAU%29%2885452%2ENUME%2E+OU+85452%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/y8dayked>> Acesso em 24 de outubro de 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>> .Acesso em: 24 out. 2017.

BUONICORE, Bruno Tadeu. Delitos tributários e criminologia: um estudo da extinção punitiva pelo pagamento da dívida fiscal. **Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal**, Porto Alegre, v. 9, n. 54, p. 5-24, jun./jul. 2013 . Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=77537&iIndexSrv=1&nomeArquivo=64096.pdf>> Acesso em: 23 out. 2017.

CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal, volume 1: parte geral (arts. 1ª a 120). 12. ed, São Paulo: Saraiva, 2008.

CAPEZ, Fernando. Curso de direito penal: legislação penal especial: volume 4. **Sonegação Fiscal Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. 5. ed, São Paulo: Saraiva, 2010. p. 667-706.

CASTRO, Élcio Pinheiro de. Suspensão do processo e da prescrição no âmbito penal diante do parcelamento de débitos tributários e contribuições sociais. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 11, n. 45, p. 203-214, out./dez. 2003. Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=54793&iIndexSrv=1&nomeArquivo=29061.pdf>> Acesso em: 23 out. 2017.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes tributários nos tribunais superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 14, n. 58, p. 85-104, jan./fev. 2006. Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=59854&iIndexSrv=1&nomeArquivo=36427.pdf>> Acesso em: 23 out. 2017.

GRECO, Rogério. Curso de direito penal: volume I.12^a. ed, Rio de Janeiro: Impejus, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a Lei nº 12.382/2011. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 202, p. 67-72, jul. 2012. <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=75476&iIndexSrv=1&nomeArquivo=60943.pdf>> Acesso em: 23 out. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 35^a. ed, São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de direito tributário. **Processo Tributário Administrativo e Judicial**. 14. ed, São Paulo: Saraiva, 13. p. 1093-1127.

TANGERINO, Davi de Paiva Costa. ROYSEN, Joyse. Condição impossível nos crimes tributários: a adesão a programa de parcelamento (Refis) como condição da suspensão da pretensão punitiva e princípios constitucionais penais [Comentário de jurisprudência]. **Revista Brasileira de Ciências Criminas**, São Paulo, v. 14, n. 61, p. 342-351, jul./ago. 2006. <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=61083&iIndexSrv=1&nomeArquivo=38015.pdf>> Acesso em: 23 out. 2017.

VILARDI, Celso Sanchez. A extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Revista do Advogado**. São Paulo, v. 27 n. 94, p. 46-53, nov. 2007 <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/prima-pdf.asp?codigoMidia=64177&iIndexSrv=1&nomeArquivo=43514.pdf>> Acesso em: 26 out. 2017

YOSHIKI, Ichihara. Direito Tributário. **Infrações e Ilícito Tributário**. 13. ed, São Paulo: Atlas, 2004. p. 207-206. 281-283. .