

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE
CURSO DE DIREITO**

MICAELA OLIVEIRA ALVES

**A CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL COMO FORMA
DE INTIMIDAR O CONTRIBUINTE**

ARACAJU-SE

2018

MICAELA OLIVEIRA ALVES

**A CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL COMO FORMA
DE INTIMIDAR O CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada a FANESE, como um dos pré-requisitos para obtenção de grau de bacharel em Direito, orientado pelo Prof.Msc. Emerson Charles Pracz

ARACAJU-SE

2018

A474c ALVES, Micaela Oliveira.

A Criminalização dos Ilícitos Tributários no Brasil Como
Forma de Intimidar o Contribuinte / Micaela Oliveira Alves,
2018. 52 f.

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

Orientador: Prof. Me. Emerson Charles Pracz

Elaborada pela Bibliotecária Lícia de Oliveira CRB-5/1255

MICAELA OLIVEIRA ALVES

A CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL COMO FORMA
DE INTIMIDAR O CONTRIBUINTE

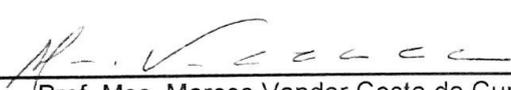
Monografia apresentada à coordenação do Curso de Direito da FANESE, em cumprimento da disciplina Trabalho de Conclusão de Curso, elemento obrigatório para a obtenção do grau de bacharel em Direito, no período de 2018.1.

Aprovado (a) em: 11 106 18

BANCA EXAMINADORA



Prof. Msc. Emerson Charles Pracz
Orientador



(Prof. Msc. Marcos Vander Costa da Cunha



Prof. Esp. Marcos Fellipe Gomes de Carvalho

Dedico este trabalho aos meus pais, pela confiança e apoio em todas as minhas decisões e a todos aqueles que contribuíram de forma direta ou indireta para conclusão do mesmo.

AGRADECIMENTOS

Mais uma etapa da minha vida chega ao fim e do resultado desta muitas novas estão por vir. E o que fica é o sentimento de dever cumprido, de satisfação por ter conseguido chegar até aqui e de gratidão para com todos que estiveram presentes ao longo dessa caminhada me dando forças para continuar.

Os meus agradecimentos vão, primeiramente, a Deus, por ter me concebido à dádiva da vida e ter guiado os meus passos e me protegido todo o tempo, pois sei que o Senhor nunca me abandonará, e sem Ele nada seria possível.

Aos meus pais, pelo amor, incentivo e por estarem sempre ao meu lado, me apoiando e acreditando em meus objetivos e por não terem, em nenhum momento, duvidado da minha capacidade de conseguir tudo o que desejava, sem esse apoio jamais teria chegado até aqui. Obrigada por estarem ao meu lado desde o primeiro dia em que nasci e terem feito de mim a mulher que sou hoje, essa vitória mais do que minha é de vocês.

A toda minha família, em especial meus irmãos e meu cunhado, que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, que estavam torcendo por mim e sempre me dando palavras que me motivavam a não desistir e seguir em frente na busca dos meus objetivos.

Agradeço aos meus amigos de turma, Amanda, Isabela, Givanildo, Derick e Fernando, por esses longos cinco anos juntos, as nossas conversas, as experiências divididas, vocês foram de suma importância nesse longo período, juntos passamos momentos felizes, de angústias, desespero e de muito aprendizado, obrigada por tudo. E não poderia deixar de agradecer ao meu amigo Lucas, sempre prestativo, pronto para me ajudar.

Agradeço também a faculdade FANESE, pelo excelente corpo docente, sem o qual não seria possível o desenvolvimento deste trabalho, pela organização e disponibilidade de atender às necessidades dos alunos.

Aos meus professores, pelo conhecimento e aprendizagem proporcionados no processo de formação que foram tão importantes na minha vida acadêmica e que sem dúvida será de grande valor para o meu desenvolvimento profissional.

E ao meu orientador, pela dedicação e presteza na elaboração deste trabalho, pelas suas correções e dicas que foram de total importância, muito obrigada por todo tempo dedicado a mim e por está sempre disposto a me ajudar.

Os meus mais sinceros agradecimentos a todos, pois sei que sozinha não conseguiria ter chegado até aqui, a realização deste trabalho não teria sido possível sem a colaboração e o estímulo de cada um de vocês. Gostaria de expressar toda a minha gratidão a todos àqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que isto se tornasse realidade.

“Não confunda derrotas com fracasso nem vitórias com sucesso. Na vida de um campeão sempre haverá algumas derrotas, assim como na vida de um perdedor sempre haverá vitórias. A diferença é que, enquanto os campeões crescem nas derrotas, os perdedores se acomodam nas vitórias.” (Roberto Shinyashiki).

RESUMO

Esse estudo monográfico tem por objetivo demonstrar que a criminalização dos ilícitos tributários no Brasil não tem como finalidade punir penalmente o agente infrator, mas sim, é utilizada como instrumento ameaçador, com o intuito de compelir o contribuinte ao pagamento do tributo, adotando postura meramente arrecadatória. Para tanto, é feita uma breve análise da Lei nº 8.137/90, a qual elenca as condutas que faz o agente incorrer nos crimes contra a ordem tributária, tendo como contrapartida a legislação que oferece ao infrator o privilégio de se ver extinta a punibilidade por tal prática incriminadora. Assim, torna-se possível entender melhor qual o verdadeiro objetivo do Direito Penal Tributário e o bem jurídico por ele tutelado. Ademais, a pesquisa enseja a uma análise crítica da desnecessidade da utilização do Direito Penal nos ilícitos tributários quando o Direito Administrativo possui instrumentos eficientes para se alcançar a arrecadação fiscal, tendo em vista que, no caso, a sanção penal do criminoso não é o real objetivo, sendo aplicada somente em *última ratio*.

Palavras-chave: Crimes Tributários. Direito Penal. Direito Penal Tributário. Extinção da Punibilidade. Pagamento

ABSTRACT

This monographic study aims to demonstrate that the criminalization of tax offenses in Brazil is not intended to penalize the offending agent, but rather, it is used as a threatening instrument, with the purpose of compelling the taxpayer to pay the tax, adopting a purely taxing position. To do so, a brief analysis of Law No. 8,137 / 90 is made, which summarizes the conduct that the agent is carrying out in crimes against the tax order, and in counterpart to the legislation that offers the offender the privilege of being extinguished the punishability by such incriminating practice. Thus, it becomes possible to better understand what the true objective of the Tax Criminal Law is and the juridical good protected by it. In addition, the research provides a critical analysis of the lack of use of criminal law in tax offenses, when administrative law has efficient instruments to achieve tax collection, considering that, in this case, the criminal penalty of the criminal is not the objective, being applied only in the last ratio.

Keywords: Tax crimes. Criminal Law. Criminal Law Tax. Extinguishment of punishability. Payment

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. = Artigo

CF = Constituição Federal

CP = Código Penal

CTN = Código Tributário Nacional

HC = Habeas Corpus

MP = Ministério Público

STF = Supremo Tribunal Federal

STJ = Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
2. BREVE HISTÓRICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	16
2.1. Direito Tributário no Mundo	16
2.2. Direito Tributário no Brasil	18
3. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO	20
3.1. Tributo.....	20
3.1.1. Conceito de tributo.....	20
3.1.2. Espécies de tributos.....	21
3.2. Obrigação Tributária	23
3.2.1. Sujeitos da obrigação tributária	23
3.3. Constituição do Crédito Tributário	24
4. INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	26
4.1. Infrações Administrativas Tributárias	27
4.2. Infrações Penais Tributárias.....	28
5. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – LEI N° 8.137/90	30
5.1. Prisão por Dívida nos Crimes Tributários	33
6. DIREITO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	35
7. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS	37
8. O OBJETIVO DA PENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	41
9. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS	49

1. INTRODUÇÃO

O conjunto de normas jurídicas está dividido em dois ramos, o Direito Público e o Direito Privado. Esta divisão possibilita uma maior organização no ordenamento jurídico, como também facilita o seu entendimento e manuseio pelos operadores do Direito.

O Direito Público regula as atividades do Poder Público, ou seja, a atividade dos Entes Federativos, dos órgãos, autarquias e das demais entidades de caráter público.

O Direito Privado, regulamenta as atividades dos particulares.

O Direito Tributário, por se destinar ao interesse da coletividade e figurar o Estado na relação jurídica, é um ramo do direito público que funciona de forma a regular e fiscalizar a arrecadação dos tributos. Tal regulamentação faz-se necessária tendo em vista que a tributação não é uma simples relação de poder e sim uma relação jurídica entre Estado e contribuinte, que só pode ser realizada mediante lei. Hugo de Brito assim conceitua o Direito Tributário,

[...] é possível conceituar o direito tributário como o ramo do direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder. (Machado, p.51, 2012)

Apesar da esfera tributária possuir legislação própria, o legislador concedeu ao Direito Penal a responsabilidade de tratar dos ilícitos praticados contra a ordem tributária, no entanto existem certas limitações para que a regulamentação penal venha a efetivamente atuar nesses casos.

E é em torno dessa possibilidade de criminalizar os ilícitos tributários, que neste trabalho, com base em pesquisa bibliográfica, bem como jurisprudencial e legislativa, pretende-se discutir acerca do Direito Penal Tributário e demonstrar que esse tem como único objetivo garantir a arrecadação do tributo devido.

No primeiro capítulo será feita uma breve passagem pela história do Direito Tributário no mundo e no Brasil, começando pelo surgimento do tributo até a entrada em vigor do Código Tributário Nacional, para que se possa visualizar melhor esse

instituto desde seus primórdios e principalmente os motivos que ensejaram a criação de um ramo específico para tratar destas relações.

No segundo capítulo, dar-se-á uma sucinta noção sobre o Direito Tributário, começando por uma abordagem acerca do tributo, em seguida falando um pouco sobre a obrigação tributária e seus sujeitos, finalizando com a demonstração de como se constitui o crédito da relação tributária

Por conseguinte, no terceiro capítulo, será feita uma breve análise sobre as infrações tributárias, tanto na esfera administrativa como na penal, demonstrando o tipo de penalidade aplicada em cada uma delas e expondo suas principais características.

Em seguida, será estudada a Lei 8.137/90 que trata dos crimes contra a ordem tributária, os seus art. 1º e 2º, que trazem as condutas que configuram tais crimes, serão objetos fundamentais para todo o desenvolvimento deste trabalho. Verificaremos quais os ilícitos tributários caracterizados como um crime penal e quais são as sanções que devem ser aplicadas aos indivíduos que incorrem nestes.

Ainda neste capítulo, será tratada a questão da possibilidade ou não da prisão por dívida tributária, verificar-se-á que a Constituição Federal prevê este tipo de prisão, porém este instituto perde sua eficácia quando, no ano de 1992, o Brasil adere a Convenção Americana dos Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que possui caráter constitucional, a qual dispõe não ser mais possível a prisão por qualquer tipo de dívida, excetuando-se a de pensão alimentícia, tal entendimento será confirmado através da jurisprudência aposta neste trabalho.

O capítulo cinco fará referência ao Direito Penal Tributário, onde será possível verificar-se que este não é revestido de caráter punitivo, pois é utilizado, neste caso, como forma de pressionar o contribuinte devedor a satisfazer a sua dívida, não se importando com a conduta delituosa deste, sua finalidade está voltada para uma política arrecadatória.

Para reforçar esse entendimento analisaremos, em capítulo posterior, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento da exação tributária. Este que sofrera várias modificações legislativas, restou pacificado com o advento da Lei nº 10.684/03, que dispõe sobre o parcelamento dos débitos tributários, seu art. 9º dispõe sobre a possibilidade de ver extinta a punibilidade do agente que incorre em

crime contra a ordem tributária, a qualquer tempo, se este realizar o pagamento integral do tributo devido. Possibilita ainda, a suspensão da pretensão punitiva em caso de parcelamento da dívida.

O que se entende dessa legislação é que o legislador cria uma lei que criminaliza as infrações tributárias, mas de contraponto cria outra que possibilita que seja extinta a punibilidade do infrator.

O Estado acredita beneficiar-se com o fato de a esfera penal intervir em suas relações com o contribuinte que atenta, por meios ilícitos, em desfavor dos cofres públicos, acreditando que assim verá garantida a arrecadação do tributo. Na leitura do texto perceberemos que na verdade o Estado é que acaba por beneficiar o contribuinte que cometeu um crime tributário, quando permite que este se veja livre da punição penal através do pagamento da dívida. Observa-se que, com tal benefício, o contribuinte, amparado pelo dispositivo legal, poderá postergar o pagamento do tributo sabendo que não sofrerá punição mais severa.

Assim, o trabalho tem por objetivo demonstrar que criminalizar os ilícitos tributários foi a forma que o Estado encontrou para forçar o contribuinte devedor a satisfazer a dívida fiscal, onde o Direito Penal, nesse caso, não visa a exercer a sua função punitiva, mas tem um caráter atuante na efetiva satisfação do seu crédito por parte do Poder Público. Como é de conhecimento geral, esse ramo do direito tem como escopo a possibilidade de pena de privação de liberdade, tornando-se uma ameaça maior que uma sanção pecuniária, servindo como mero instrumento de cobrança de dívidas fiscais, de modo que seja alcançado o real objetivo do legislador, qual seja, a arrecadação do tributo.

2. BREVE HISTÓRICO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

2.1. Direito tributário no mundo

Não se pode falar em história do direito tributário sem antes percorrer um pouco sobre a história dos tributos e o seu surgimento, pois este foi o fio da meada para a criação deste ramo do direito, que se comparado com o tributo, que nasceu muito antes, desde que começou a se formar uma vida em sociedade, é uma ciência recente, nas palavras de Ubaldo Cesar Balthazar,

Com a formação de grupos sociais, em face da sedentarização das tribos, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros (pecuniários), arrecadados de todos os membros da comunidade para atender as necessidades coletivas.

[...] Todavia, o Direito Tributário só veio a surgir como disciplina jurídica no Estado Moderno [...]. (Balthazar, 2005, p.19)

O tributo surgiu a séculos atrás com um pequeno gesto de gratidão, quando os pastores começaram a oferecer aos deuses ovelhas como agradecimento da boa colheita, porém, a partir de determinado momento os donos das terras começaram a impor cobrança aos camponeses, estes eram obrigados a entregar uma parte do que colhiam, nascendo daí o imposto.

Já no Egito antigo, os faraós cobravam do povo uma parte dos seus rendimentos e utilizavam o dinheiro arrecadado nas grandes obras, desta forma criaram o Estado e organizaram a arrecadação dos impostos. Estes eram exigidos sobre vendas de escravos, mercadorias importadas dentre outros e esta cobrança era denominada pelo termo em latim "Tributum", que significa repartir entre as tribos.

Quando o império romano se desfez, já não havia mais o Estado, foi quando surgiu os senhores feudais, que cobravam dos seus servos, de forma abusiva, parte da colheita em troca de segurança.

A Revolução Francesa teve forte impacto para diminuir os excessos dos reis, foi nessa época que surgiu a distinção entre patrimônio do governo e erário público. O Rei Luís XVI se declarou sendo o Estado, no entanto eram os mais pobres que sustentavam esse Estado, por serem os únicos obrigados a pagar impostos e custear as regalias do clero. Porém, só o dinheiro da burguesia não estava conseguindo satisfazer as despesas da cidade, os gastos da Coroa eram elevados e

os impostos arrecadados não estavam sendo suficientes para arcar com as finanças do país.

Esse modelo de reinado não surtiu efeito satisfatório para a economia e a França entrou em uma crise econômica. Foi então, que em 1789, foi proposto que clero e nobreza começassem a pagar impostos, a ideia foi rejeitada, porém a crise agravou-se fazendo necessário a convocação de todos os estados, clero, nobreza e burguesia, para que se discutisse uma solução. No entanto, esta reunião não surtiu muito efeito, pois aqueles não se entendiam e os mais pobres não tinham espaço para se manifestar.

Foi então que, ainda no ano de 1789 na França, houve uma Assembleia Nacional, onde foi declarado os Direitos do Homem e do Cidadão, trazendo o direito a liberdade e a igualdade dos homens, impondo a todos os mesmo direitos e deveres sem distinção de classe social, inclusive no que concerne ao pagamento de impostos, essa declaração proporcionou um equilíbrio econômico e diminuiu a desigualdade social do país.

Somente no século XVIII europeus e americanos apresentaram um olhar mais voltado para o tributo nas esferas política, econômica e financeira, mas com o intuito de proteger apenas os interesses da nobreza e alto clero contra as ordens da coroa.

Ao longo do tempo toda a luta era em torno da cobrança de excessivos impostos, que eram utilizados por uma minoria, até que a sociedade resolve limitar, por meio de leis, essas cobranças exageradas.

É a Constituição Americana de 1777 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão em 1789, na França, que foram considerados os marcos iniciais para a construção da principiologia do direito tributário.

O Código Tributário alemão, em 1919, dá início a um sistema tributário, criando uma base normativa organizada sobre o assunto, instituindo uma nova disciplina jurídica. Mas, é apenas após a Segunda Grande Guerra, em 1945, que o direito tributário consolida-se como ramo autônomo do direito, e passa a regir princípios, regras e institutos próprios.

Foi a partir da vontade de acabar com os abusos por parte dos reis em relação aos mais pobres, que se viu a necessidade de criar um ramo do direito que trouxesse mais igualdade para a sociedade no que tange a economia e o

custeamento dos gastos públicos, e foi com esse objetivo, buscando a isonomia e organização financeira para o Estado, que o Direito Tributário surgiu.

2.2. Direito tributário no Brasil

Antes da independência, o direito positivo aplicado no Brasil era o direito português, pois, após a chegada dos portugueses no território brasileiro eram eles que detinham o poder e governavam o país. Desta forma, a origem de um Direito Tributário brasileiro trazia vestígios da normativa portuguesa, as suas raízes são encontradas nas normas lusitanas, devido ao fato de as leis fiscais emanarem da corte de Lisboa.(BALTHAZAR, 2005)

Essa influência da Coroa portuguesa, no direito positivo brasileiro, refletiu um estadiamento no sistema jurídico tributário, tendo em vista que, aqueles não se preocupava com o desenvolvimento do país. No entanto, a fim de obter riquezas começaram uma exploração de vários produtos naturais encontrados na colônia, até a descoberta do pau-brasil, uma árvore de madeira nobre.

O pau-brasil foi o primeiro produto a trazer rentabilidade e riquezas para Portugal, que, para assegurar seus interesses, regulamentaram a extração da madeira. A referida extração somente poderia ser realizada com a autorização da Coroa e mediante pagamento de uma taxa, surgindo daí a primeira cobrança de tributo no Brasil, chamado o quinto do pau-brasil, que foi um início na história da tributação brasileira.

Outros marcos importantes para a tributação no Brasil foram, a chegada da família real portuguesa no ano de 1808. Em 28 de janeiro daquele mesmo ano foi promulgada a Carta Régida pelo príncipe D. João VI e com ela o decreto de abertura dos portos para as nações amigas.

Em 1822, foi proclamada a independência do Brasil, por D. Pedro I, porém ainda não se tinha uma independência das leis portuguesas, essas ainda regiam as relações jurídicas comerciais do país.

Com o aumento da economia, sentiu-se a necessidade de uma regulamentação legislativa própria, em 25 de junho de 1850, D. Pedro II aprova a Lei nº 556, surgindo então o Código Comercial Brasileiro.

O Código Comercial disciplinava a economia do país, não trazia em seu texto a regulamentação dos tributos, devido a não possuir na época legislação própria regendo a tributação.

As primeiras movimentações em torno do Direito Tributário surgiram em 1953 com a iniciativa de Osvaldo Aranha, à época Ministro da Fazenda, que teve conhecimento da solicitação da elaboração de um anteprojeto do Código Tributário Nacional, onde interessou-se pelo plano e deu total apoio a obra. Em 1954 Rubens de Sousa criou o projeto de Lei nº 4.834, que instituía o Código Tributário.

O presidente Castelo Branco demonstrou igual interesse por esse projeto e também tinha a intenção de reestruturar o sistema tributário nacional. Em 1965, foi criada a Emenda constitucional nº 18, que deu início a uma nova fase no direito tributário brasileiro, que passou a ser entendido como uma norma de direito público que estabelece a relação entre o Estado e o particular no que se refere à atividade de cobrança do tributo.

Em 25 de outubro de 1966 o direito tributário conseguiu mais um avanço, surge então a Lei nº 5.172, o Código Tributário Nacional (CTN), que assim diz em seu art. 1º:

Art. 1º. Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal, as normas gerais do direito tributário aplicáveis a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.(BRASIL, 1966)

A criação do Código Tributário Nacional visou uniformizar a regulamentação tributária do Brasil, pois até então cada ente federativo reagia-se por textos de direito diversos. Embora tivessem como base a Constituição, regulavam-se individualmente sem respeitar a competência e o direito do outro, gerando um caos no sistema fiscal do país.

3. NOÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1. Tributo

A palavra tributo nasceu do termo em latim *tributum*, que significa repartir entre as tribos. Conforme dito no capítulo anterior, a prática de arrecadar tributos vem desde a antiguidade e surgiu quando os reis, senhores feudais, monarcas, aqueles que possuíam a soberania começaram a cobrar dos seus subalternos uma parte dos seus rendimentos, seja em dinheiro ou em donativos, para suprir os gastos de uma pequena minoria.

Surge então o direito tributário, que vem para regularizar essa cobrança, nos dias atuais os tributos são cobrados pelo Estado para satisfazer aos gastos públicos, estes são fundados em lei e atende a uma coletividade.

Podemos dizer então que o tributo nasceu das exigências de um Estado, que no início decorria da vontade de quem detinha o poder soberano, sem qualquer motivação legal, e que nos dias atuais, após o surgimento do direito tributário, decorre da lei, e se funda da vontade coletiva.

3.1.1. Conceito de Tributo

O artigo 3º do Código Tributário Nacional (CTN), assim conceitua o tributo: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Analisando o artigo supracitado, o tributo é uma prestação pecuniária, ou seja, apenas será pago em dinheiro; compulsória, independe da vontade das partes, seja no polo passivo ou ativo; não constitua sanção de ato ilícito, significa dizer que as multas e prestações devidas por alguma prática de ato ilegal, que desobedecem a lei, é uma sanção e não um tributo; quando o legislador se refere instituída em lei quer afirmar que, somente poderá criar tributos mediante lei, a cobrança deste é ato legal e não pode ser feito livremente pela vontade do Estado sem que haja lei que a estabeleça; e por fim, deve ser cobrada por atividade administrativa vinculada, quer dizer que, a entidade administrativa não poderá optar em cobrar ou não, está vinculada a cobrança, ou seja obrigada.

3.1.2. Espécies de Tributos

A classificação das espécies tributárias é tema de várias divergências doutrinárias. Para uma parte da doutrina, que adota a teoria bipartida, são apenas duas exações tributárias consideradas, as dos tributos vinculados e as do não vinculados a uma ação estatal.

Os tributos vinculados são aqueles que incidem sobre uma prestação de serviço do Estado, que está diretamente ligado a uma atividade específica. Já os não vinculados, são os que independem de uma atividade estatal específica prestada ao contribuinte.

Outra classificação, que é a adotada pelo Código Tributário, é a tripartida, que prevê três espécies tributárias, elencadas no artigo 5º do CTN, assim como no artigo 145 da Constituição Federal (CF), quais sejam, os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Porém, a Carta Magna em seus artigos 148 e 149, respectivamente, prevê os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. Para os que adotam a teoria tripartida essas duas espécies não são um tipo de tributo, e as classificam como subespécie dos impostos e das taxas.

Para a corrente majoritária, assim como no entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), são cinco as espécies tributárias, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, classificando-as em pentapartida. Abaixo será feita uma breve análise sobre cada uma delas.

O imposto independe de uma atividade estatal divisível, quer dizer que, este não se destina a nenhuma atuação específica do Estado.

O artigo 16 do CTN assim dispõem: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

A taxa, diferentemente dos impostos, está diretamente ligada a uma atuação estatal, o contribuinte paga por ter utilizado de um serviço posto à disposição pelo Estado, existe uma contraprestação.

Esta espécie está regulamentada no artigo 145, II da CF e no artigo 77 do CTN, que prevê:

ART. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 1966)

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em razão da realização de obras públicas que, conseqüentemente, ocasione a valorização dos imóveis da área abrangida pela obra, seu fato gerador é instantâneo e único. Vejamos o que dispõem o artigo 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituído para fazer face aos custos de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966)

O empréstimo compulsório é um tributo de competência da União e só pode ser instituído mediante lei complementar, a Constituição Federal o autoriza em apenas duas circunstâncias: Art. 148. I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II- no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional [...]

O valor total arrecadado neste está vinculado à despesa que gerou a sua instituição.

As contribuições, assim como o empréstimo compulsório, não tem previsão no código tributário, apenas na Constituição Federal e estão previstas em seu artigo 149, que as classificam em quatro espécies, quais sejam: contribuições sociais; contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, as contribuições de interesse de categoria profissionais ou econômicas e as contribuições para custeio do serviço de iluminação pública, esse previsto no artigo 149-A da CF.

Destaca-se, que as contribuições possuem destinação específica, a sua hipótese de incidência está vinculada ao que a lei descreve e sua arrecadação será utilizada para o benefício do próprio contribuinte.

Em regra, a competência para a instituição destas contribuições é da União, com exceção da contribuição social de serviço público, que compete ao ente federativo ao qual pertence o serviço e a contribuição disposta no artigo 149-A, que é de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

3.2. Obrigação Tributária

A obrigação tributária é uma obrigação “*ex leg*”, que significa dizer, independe da vontade do sujeito, consiste em uma relação jurídica obrigacional entre devedor e credor, sendo que o primeiro tem o dever de cumprir com uma prestação ao segundo, que por sua vez tem o direito de exigir essa prestação a que aquele está obrigado.

Conforme disposto no artigo 113 do CTN, a obrigação tributária pode ser principal ou acessória, assim diz:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.(BRASIL,1966)

A obrigação principal será sempre pecuniária e consiste no pagamento de um tributo ou penalidade, ou seja dar dinheiro para cumprir com a obrigação. Já a obrigação acessória está relacionada ao dever de informação, de prestar contas, com o intuito de facilitar a fiscalização e a arrecadação de tributos, nesta obrigação o sujeito não tem dever pecuniário, apenas deveres formais.

Apesar de ser chamada acessória essa independe da principal, mesmo que inexista a obrigação principal, ainda existirá o dever de cumprir com a obrigação acessória.

3.2.1. Sujeitos da Obrigação Tributária

Na relação tributária temos de um lado o sujeito ativo e do outro o sujeito passivo.

O sujeito ativo é o credor, é quem possui o direito de exigir o cumprimento da obrigação. Pelo fato do Direito Tributário tratar-se de um campo de direito público, é a pessoa jurídica de direito público que detém a competência para exigí-la. A sua conceituação está estabelecida no artigo 119 do CTN, segundo este, “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

O sujeito passivo é o devedor, aquele que pratica o fato gerador de onde surge a obrigação tributária, o da obrigação principal é aquele que tem o dever de pagar o tributo ou penalidade pecuniária, enquanto que o da obrigação acessória é quem possui o dever formal, a prestação de contas ao sujeito ativo.

O artigo 121 do Código Tributário Nacional elenca dois tipos de sujeitos passivos na obrigação principal, na letra do artigo assim diz,

Art.121. [...]

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II- responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.(BRASI, 1966)

Segundo os ensinamentos de Josiane Minardi (2017), o contribuinte é quem diretamente pratica o fato gerador e assim sendo, assume a prestação da obrigação. O responsável no entanto, não o praticou, mas assumiu a responsabilidade de arcar com a obrigação por possuir uma relação indireta com a situação que constituiu o fato. Somente a lei que determinará quem será responsável em uma relação tributária.

3.3. Constituição do Crédito tributário

A lei nos traz a hipótese em que o tributo é devido, surgindo o fato gerador, onde uma vez o sujeito passivo praticando esse fato nasce uma obrigação tributária, a qual este ficará vinculado a cumprir. Da obrigação surgida é que se formaliza o crédito tributário, segundo o artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza deste.

Porém, não basta só que exista uma obrigação para que o crédito tributário se constitua, este só se tornará exigível pelo lançamento, que deve ser feito pela autoridade administrativa competente (art. 142, caput, CTN).

Nas lições de Hugo de Brito Machado,

O crédito tributário é um vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional). (Machado, 2014, p.176)

Vimos que, a obrigação principal só se torna passível de cobrança quando constituído o crédito tributário, que se dá pelo lançamento, é através desse que se verifica a validade da relação jurídica tributária, dando certeza e liquidez a ela.

O lançamento tributário é uma atividade administrativa vinculada e obrigatória, somente após realizado este é que o sujeito ativo poderá realizar a cobrança do tributo. Quer dizer que, a autoridade administrativa não poderá deixar de constituir o crédito se verificado a ocorrência do fato gerador.

Uma vez constituído o crédito, nasce o dever do particular (sujeito passivo) em pagar o tributo e o direito (vinculativo) do Estado (sujeito ativo) em exigir o pagamento.

4. INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A infração é toda conduta previamente tipificada pela legislação como ilícita, consiste no ato de infringir as normas legais impostas pelos legisladores para o correto funcionamento da sociedade. Como consequência deste ato o Estado tem o poder de aplicar uma sanção a quem o praticou.

As infrações tributárias ocorrem quando o indivíduo descumpre uma norma tributária. Este descumprimento pode ser através de uma ação, quando o sujeito adota uma conduta contrária a norma legal, ou por omissão, quando deixa de cumprí-la alegando desconhecimento da lei.

Quando o agente comete uma infração cabe ao Estado a aplicação de remédios legais para ver satisfeito o cumprimento da obrigação e em alguns casos utilizar-se de instrumentos jurídicos sancionadores, que tem o objetivo de punir o infrator.

O remédio a ser aplicado dependerá do ilícito que foi praticado, conforme ensinamentos de Luciano Amaro,

No direito tributário, a infração pode acarretar diferentes consequências. Se ela implica falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade), geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser recolhido. Se se trata de mero descumprimento de obrigação formal (“obrigação acessória, na linguagem do CTN), a consequência é, em geral, a aplicação de uma sanção ao infrator (também em regra configurada por uma prestação em pecúnia). Trata-se de multas ou penalidades pecuniárias, encontradas não apenas no direito tributário, mas também no direito administrativo em geral, bem como no direito privado. Em certas hipóteses, a infração pode ensejar punição de ordem mais severa, quais sejam, as chamadas penas criminais.(2014, p.458)

Os remédios legais são o que podemos chamar de sanção, que funcionam de forma a inibir os indivíduos a cometerem infrações. Tem caráter tanto preventiva, de forma a prevenir que outros venham a praticar atos ilícitos, como repressiva, ou seja, reprimir o agente infrator pelo delito cometido.

No âmbito tributário existem as sanções pessoais e patrimoniais, aquelas podem ser as restritivas de direitos e as interdições de atividades, enquanto estas

são a aplicação de multa. As sanções serão aplicadas conforme a gravidade da infração.

4.1. Infrações Administrativas Tributárias

Se o agente deixa de pagar um tributo ou de cumprir uma obrigação formal pratica um ilícito administrativo, neste as penas são menos severas e tem caráter patrimonial, atingindo apenas o patrimônio do contribuinte. Esse tipo de sanção pode ser suportado tanto por pessoa física, quanto por pessoa jurídica.

A penalidade pecuniária deverá implicar o sacrifício de quem as suporta, porém deve ser observada a natureza do cometimento do ilícito para que haja proporcionalidade em sua aplicação e não sejam cometidas graves injustiças.

Em regra, quando se trata de descumprimento de obrigação principal, a penalidade será proporcional ao valor do tributo. Em se tratando de obrigações acessórias, as penalidades, chamadas multas por infrações formais, geralmente estão estabelecidas em legislação específica, estipulando valores fixos ou impondo um limite. (Machado, 2012)

Caso haja qualquer dúvida sobre o fato que gerou a infração, deverá ser resolvido de forma mais favorável ao acusado, assim disciplina o art. 112 do CTN,

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comine penalidades, interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
I – à capitulação legal do fato;
II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.
(BRASIL, 1966)

No caso das infrações administrativas o agente será responsabilizado independentemente de dolo e se seu ato gerou efeitos. Tal entendimento ocorre com o disposto no art. 136 do CTN. (In Verbis) Art. 136. 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. (BRASIL, 1966)

Como visto, para responsabilizar o agente por uma infração tributária não será necessário a prova de que este agiu com intenção e que tenha causado o efeito

desejado, no entanto, ressalta-se que, essas circunstâncias podem ser levadas em consideração no momento da estipulação da penalidade.

Observa-se que o artigo supracitado apenas fala em infrações da legislação tributária, sem especificar se do ramo administrativo ou penal, no entanto, ao admitir que outra lei disponha em contrário assume caráter supletivo e como veremos a seguir, as infrações penais exige que seja comprovada a intenção do agente na conduta delituosa.

4.2. Infrações Penais Tributárias

As infrações penais difere das administrativas pela sua gravidade, estas não se constitui no simples inadimplemento da obrigação tributária, ou seja no não pagamento do tributo, mas sim nos meios empregados pelo agente para retardar ou se excluir deste.

A gravidade da infração é qualificada pelo legislador, é ele quem avalia se a conduta do infrator merece uma sanção de maior ou menor severidade. Determinado fato será um ilícito criminal se a lei assim o qualificar.(Amaro, 2014).

Estas infrações por possuírem maior gravidade são conceituadas como crimes e por consequência serão passíveis de sanções penais, essas são de caráter pessoal, ou seja, atingem diretamente a pessoa física e não podem ser aplicadas em pessoa jurídica.

No caso de ilícito criminal a responsabilidade é subjetiva e pessoal, o dolo do agente na prática do ato e a intenção em atingir o resultado é indispensável para se configurar o crime.

As sanções pessoais devem ser suportadas somente pelo agente que praticou o delito, não podendo atingir a terceiros. O art. 137 do CTN arrola as situações da responsabilidade pessoal do agente mesmo quando este age em nome e por conta de outrem, são elas:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal do agente:

- I – quanto as infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
- II – quanto as infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III – quanto as infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

- a) das pessoas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas. (BRASIL, 1966)

Como dito acima, as sanções pessoais não podem ser aplicadas à pessoa jurídica. Nas infrações penais tributárias existe uma contradição a essa afirmativa, pois quando uma empresa comete um ilícito tributário penal, será responsabilizado pelo delito o sócio, gerente ou administrador, caso haja comprovação fática que este possuía poder suficiente, capaz de burlar o fisco à época do crime.

Para Hugo de Brito (2012), admitir a responsabilização individual nos crimes tributários praticados por pessoa jurídica, é admitir não apenas a responsabilidade objetiva, mas, também, a responsabilidade pelo fato de outrem.

Para alguns doutrinadores, a sanção de natureza penal pode ter maior efeito intimidativo se comparado com a sanção administrativa.

5. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – LEI N° 8.137/90

Os crimes contra a ordem tributária estão disciplinados na Lei n° 8.137/90. Seu artigo 1° trata dos crimes praticados por particulares e afirma que suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, constitui crime contra a ordem tributária, e elenca mediante quais condutas, são elas:

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

A pena para quem comete um desses crimes é de reclusão de dois a cinco anos e multa.

Com a leitura do artigo 1° da supracitada lei, podemos dizer tratar-se de crimes materiais. Pois, não basta apenas a prática do ato e o desejo de se atingir o objetivo, é necessário que este esteja associado ao resultado lesivo, ou seja, que o ato de suprimir ou reduzir tributo tenha obtido o efeito desejado. O crime só terá consumado se houver a lesão ao fisco, vejamos o que leciona Luciano Amaro sobre o assunto,

[...] O crime, aí, é, portanto, o de suprimir ou reduzir tributo mediante práticas artificiosas, sem as quais o crime não se perfaz (ainda que o tributo seja efetivamente suprimido). Por outro lado, tais práticas, dissociadas do resultado lesivo, não se subsumem no art. 1°. (Amaro, 2014)

Já nos termos do art. 2° desta mesma lei, também constitui crime contra a ordem tributária:

Art. 2°. [...]

- 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;
- 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;
- 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;
- IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;
- 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. (BRASIL, 1990)

Diferente dos crimes do art. 1º, os do art. 2º são considerados formais ou de mera conduta, ou seja, estando consumado independe o resultado para que este esteja caracterizado.

A pena para esses crimes é de detenção de seis meses a dois anos e multa.

Vale ressaltar que, com o advento da lei nº 8.137/90 foi revogada a lei nº 4.729/64, a chamada lei de sonegação fiscal. A lei dos crimes contra a ordem tributária reproduz inteiramente a matéria da lei de sonegação e amplia o rol de condutas que configuram tais delitos.

No caso do artigo 1º, acima citado, por tratar-se do particular, quem pratica o crime é o contribuinte, ocupando o polo ativo. Já no polo passivo temos o Estado, por ser o interessado na arrecadação do tributo.

Existem divergências em relação ao momento em que se pode propor a ação penal relativa aos crimes do art. 1º da lei nº 8.137/90. A quem defenda que este, por possuir natureza penal, somente poderá ser aplicado depois do exaurimento das vias administrativas. Entretanto, há uma corrente que sustenta o princípio da autonomia das instâncias, disciplinando que não se faz necessário o prévio esgotamento da esfera administrativa para a instauração do processo penal.

Sobre essas duas correntes, vamos analisar, primeiramente, o que diz o art. 83 da lei nº 9.430/96: “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária, será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final na esfera administrativa”. Nas palavras de Capez, a lei apenas determina que a administração aguarde o encerramento de seu

procedimento, para então comunicar o fato ao MP. Este artigo não criou condição de procedibilidade, desta forma, não impedindo que o Parquet ofereça a ação penal antes de encerrado o procedimento administrativo.

De outro lado, vejamos a decisão proferida pelo STF no HC 84.925/SP:

SONEGAÇÃO FISCAL – PROCESSO ADMINISTRATIVO PENDENTE – AÇÃO PENAL. Estando pendente processo administrativo fiscal, tem-se a suspensão da exigibilidade do tributo, não cabendo o ajuizamento de ação penal. Precedentes: HC 81.611-8/DF, relator ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10 de dezembro de 2003, ROHC 83.717-4/ES, publicado no Diário da Justiça de 3 de abril de 2004, e HC 84.105-8/SP, publicado no Diário da Justiça de 13 de agosto de 2004, por mim relatados. (STF, 1ª turma, HC 84.925/SPO, Rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 16 de dezembro de 2004, data de publicação: DJ 01-04-2005). (BRASIL, 2004)

Observa-se que o STF adota entendimento contrário ao da lei supracitada, decidindo que está o MP obrigado a aguardar a decisão do processo administrativo para oferecer a denúncia. Nos ensinamentos de Hugo de Brito,

“[...] para que sejam preservados os direitos constitucionais do contribuinte, entre os quais o de pagar apenas os tributos devidos, e de utilizar-se, para esse fim, do direito ao contraditório e ampla defesa, inclusive no processo administrativo, não se pode admitir denúncia sem o prévio exaurimento da via administrativa. (Machado, 2012, p. 515)

Essa questão encontra-se pacificada pela Súmula Vinculante 24 do STF, que assim diz, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Portanto, se ainda existe decisão administrativa pendente significa dizer que, ainda não se definiu a existência do tributo, não sendo possível tipificar o agente em um dos crimes contra a ordem tributária.

É importante ressaltar que, o que a lei nº 8.137/90 define como crime tributário não é deixar de efetuar o pagamento do tributo e sim o ato de sonegar, que consiste em práticas intencionais de fraudar a apuração dos impostos devidos com o intuito de se eximir da obrigação.

O artigo 3º dessa mesma lei disciplina os crimes tributários praticados por funcionários públicos. Além dos crimes tributários, a lei em questão também

regulamenta os crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Porém estes capítulos não serão objetos do nosso estudo.

5.1. Prisão por dívida nos crimes tributários

A Lei nº 8.866/94, dispõe sobre o depositário infiel. Em seu art. 1º, §2º conceitua este como sendo aquele que não entrega à Fazenda Pública o valor da obrigação devida aos cofres públicos, referente aos impostos, taxas e contribuições.

O art. 4º, §2º da lei acima mencionada diz que, a Fazenda Pública poderá requerer do juiz a decretação da prisão do depositário, caso não haja o recolhimento nem o depósito da importância por este devida. (in verbis)

Art. 4º. Na petição inicial, instruída com a cópia autenticada, pela repartição, da prova literal do depósito de que trata o art. 2º, o representante judicial da Fazenda Nacional ou, conforme o caso, o representante judicial dos Estados, Distrito Federal ou do INSS requererá ao juízo a citação do depositário para, em dez dias:

§2º. Não recolhida nem depositada a importância, nos termos deste artigo, o juiz nos quinze dias seguintes à citação, decretará a prisão do depositário infiel, por não superior a noventa dias. (BRASIL, 1994)

O art. 5º, inciso LXVII da CF, também prevê a possibilidade de prisão do depositário infiel.

Entretanto, em 1992 o Brasil aderiu a Convenção Americana dos Direitos Humanos, Pacto de San José da Costa Rica (1969). O art. 7º (nº7) deste pacto assim preceitua: “Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar”.

Após a adesão do Brasil a essa convenção, sem qualquer ressalva, e diante do caráter constitucional dado as convenções internacionais que tratam dos direitos humanos, a parte do art. 5º, LXVII da CF que afirma ser possível a prisão do depositário infiel perde a sua eficácia. Entendimento este firmado, pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário 46343/SP.

PRISÃO CIVIL. Depósito. Depositário infiel. Alienação fiduciária. Decretação da medida coercitiva. Inadmissibilidade absoluta. Insubsistência da previsão constitucional e das normas subalternas. Interpretação do art. 5º, inc. LXVII e §§ 1º, 2º, e 3º, da CF, à luz do art. 7º, da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica). Recurso improvido. Julgamento conjunto do RE nº 349.703 e dos HCs nº 87.585 e nº 92.566. É ilícita a prisão

civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito. (STF – RECURSO EXTRAORDINÁRIO- RE 466343/SP Rel. Min. Cezar Peluso, Tribunal Pleno, julgado em 3 de dezembro de 2008). (BRASIL, 2008)

Sendo assim, como estudado no capítulo anterior, a punição penal, passível de prisão, será permitida apenas contra quem age fraudulentamente contra a Fazenda Pública visando diminuir ou se excluir do recolhimento do tributo devido.

Já a inadimplência tributária estará sujeita apenas a punição administrativa, como por exemplo pagamento de multa e a inscrição do contribuinte em dívida ativa.

Para melhor diferenciar o infrador do inadimplente tributário vejamos o exemplo, aquele é o contribuinte que omiti informações ao fisco e falsifica documentos para diminuir a sua dívida com o tesouro público. Este, apesar de ter declarado corretamente os seus tributos e ter prestado as devidas informações, deixa de recolhe-los aos cofres públicos, ou seja, de efetuar o seu pagamento.

Portanto, o não pagamento de tributo não pode ser caracterizado como ilícito criminal, a mera conduta de não adimplir a obrigação pecuniária com o fisco, não pode gerar uma sanção punível com a prisão.

Nas palavras de Amaro (2014), os crimes tributários em regra têm sua tônica no ardil ou artifício empregado pelo agente com vistas à obtenção do resultado. Documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas permeiam tais figuras delituosas.

6. DIREITO PENAL E DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, assim como todas as esferas do direito positivo, é regido por normas, as quais são passíveis de descumprimento, sendo este ato denominado infração.

Quando cometida uma infração, faz-se necessário a aplicação de uma sanção ao agente infrator, de forma a reparar o dano causado, através de uma indenização pecuniária, e/ou puní-lo por tal conduta, por meio de um castigo, como por exemplo, a privação da liberdade.

Nos ensinamentos de Luciano Amaro (2014), “as infrações que atingem elevado nível de gravidade, são conceituadas como crimes, ensejando a aplicação das chamadas sanções penais ou criminais”.

O ramo que cuida desses crimes é o Direito Penal, o qual está inserido no ramo do direito público. A sua finalidade é proteger os bens necessários para a sobrevivência da sociedade, tais como o desrespeito ao direito à vida, ao direito de propriedade, o atentado ao direito à honra, entre outros considerados fundamentais, e que não podem ser suficientemente protegidos pelos demais ramos do direito. Segundo Capez,

Tendo em vista o caráter fragmentário do direito penal, temos que ele somente deve selecionar os comportamentos mais reprováveis para erigi-los à condição de crime; e, quanto ao seu caráter subsidiário, somente deverar atuar quando os demais ramos do direito não se mostrem suficientemente aptos à defesa do bem jurídico. (Fernando Capez, 2010, p.668)

Quem pratica um crime penal sofre uma sanção, a qual tem como finalidade a punição do agente por ter infringido uma norma penal e causado danos a um dos bens jurídicos por ela tutelados.

Para Greco (2010), “ A pena é consequência natural imposta pelo Estado quando alguém pratica uma infração penal”.

O Direito Penal goza de autonomia, no entanto, este, assim como os demais ramos do direito, deve está vinculado às normas constitucionais, essas estabelecem um elo para a configuração dos ilícitos penais, como também a aplicação e cumprimento das penas, a Constituição Federal é a sua fonte legitimadora.

Quando tratamos das infrações tributárias, essas podem sofrer tanto sanções administrativas, como criminais. O simples ato de não pagar o tributo acarretará em uma sanção administrativa, pois o sujeito ativo tem o direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, não sendo realizado este, pode o agente credor competente, com fundamento na lei, impor uma sanção pecuniária ao devedor.

Já as sanções criminais serão aplicadas em condutas infracionais que necessitem de punição mais severa, tais como, falsificação de documentos, fraudes e prestação de declarações falsas ao fisco, como as demais disciplinadas na lei nº 8.137/90, estudada em capítulo anterior.

No ramo do Direito Tributário, o Direito Penal surge para coibir essas ações que são consideradas como crimes de maior potencialidade, praticados contra a ordem tributária.

O Direito Penal Tributário, tem como bem jurídico tutelado a arrecadação de tributo, utilizando-se do Direito Penal, no interesse estatal, para a obtenção de receitas, resguardando o patrimônio público através da punição de condutas que dificultem ou impossibilitem a arrecadação. Nas lições de Amaro sobre o assunto,

Não obstante, é dentro de uma perspectiva didática que se costuma falar em direito penal “tributário”, para designar o conjunto de normas e princípios que disciplinam os chamados delitos “tributários”, cuja nota específica estaria em que o bem jurídico objeto da tutela penal é o direito (geralmente o Estado) de receber o tributo (direito esse passível de lesão ou de ameaça, ensejadores da sanção criminal)”. (Amaro, 2014, p. 462)

O Direito Tributário Penal, possui natureza administrativa, com o objetivo principal na arrecadação do tributo. O seu fundamento deveria está na conduta delituosa das práticas artificiosas e enganosas com o intuito de fraudar o fisco, no entanto este realmente se funda na dívida que o indivíduo tem com o Estado.

Porém, o legislador levando em consideração os meios artificiosos utilizados pelo contribuinte para se eximir do pagamento, definiu como crime as condutas que ofendem e prejudicam a ordem tributária.

Sendo assim, é o Direito Tributário Penal que regula as sanções aplicadas na prática dos crimes tributários.

7. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

O Estado, em determinadas situações previstas expressamente em seus diplomas legais, pode perder ou deixar de exercer o seu direito de punir os agentes que praticaram alguma infração penal, razão pela qual haverá aquilo que o Código Penal denominou de extinção da punibilidade. (Greco, 2011)

O instituto da extinção da punibilidade está previsto no art. 107 do CP, que assim disciplina:

Art. 107. Extingui-se a punibilidade:
I – pela morte do agente;
II – pela anistia, graça ou indulto;
III – pela retroatividade de lei que não mais considere o fato como criminoso;
IV – pela descrição, decadência ou preempção;
V – pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
VI – pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
IX – pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

O artigo, acima citado, não dispõe sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento, pois esta previsão só vem a ocorrer em leis específicas que tratam do Direito Tributário.

A extinção da punibilidade, que ocorre mediante o pagamento da dívida, nos crimes praticados contra a ordem tributária, sempre foi tema de grandes discussões, principalmente entre aqueles que entendem que o Direito Penal pode ter, no caso, caráter utilitarista e os que defendem que este deve ter sempre um fundamento ético. Talvez, seja esse o motivo, desta disciplina jurídica ter sofrido várias mutações. (Machado, 2012)

A extinção da punibilidade nas infrações tributárias surgiu com o advento da Lei nº 4.729/65, onde em seu art. 2º descrevia a possibilidade de que o agente que praticou crime de sonegação fiscal tivesse a sua punibilidade extinta, caso realizasse o pagamento do tributo, sendo que este deveria ocorrer antes de ter iniciado procedimento administrativo. (In Verbis) “Art. 2º. “Extingui-se a punibilidade dos crimes previstos nesta lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria”. (Brasil, 1965)

No entanto, esta lei supracitada torna-se revogada com a publicação da Lei nº 8.137/90, que descreve em seu art. 14 a seguinte redação: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Esta lei continua a prever a extinção da punibilidade pelo pagamento, porém seu limite temporal é que este seja realizado antes do recebimento da denúncia.

O art. 14 da Lei nº 8137/90 foi revogado, de forma expressa, pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, acabando assim com a figura da extinção da punibilidade pelo pagamento nos ilícitos tributários. Sobre isso, escreve Luciano Amaro:

Essa revogação, em termos de política tributária, talvez pudesse ser questionada, pois, sem a possibilidade de exclusão da punibilidade mediante pagamento, o infrator, uma vez apanhado, é levado a defender-se a todo custo e até a última instância, já que esse passa a ser o único caminho para que ele se livre da pena criminal. (Amaro, 2014, p.494)

Em 1995 é implementada a Lei nº 9.249, que voltou a prever o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento antes do recebimento da denúncia. Este instituto volta a sofrer alterações com o advento da Lei nº 10.684/2003, vejamos o que disciplina o seu art. 9º:

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.(BRASIL, 2003)

O texto desta lei, nos traz duas mudanças, em primeiro ponto, antes nada era dito sobre os casos de pagamento parcelado, tal dispositivo expressa a possibilidade de ficar suspensa a pretensão punitiva do Estado pelo parcelamento, entretanto nada se fala em poder ser declarada a extinção punitiva.

Outro ponto que vale destacar, é o fato de não haver mais um limite temporal para que haja o pagamento no intuito de se ver extinta a punição, sobre o assunto vejamos o que diz Celso Sanchez,

Atente-se que, pela primeira vez, não há qualquer limite estabelecido para o pagamento; não importa se será feito antes ou depois do início do processo penal. Pagando o débito, o agente faz jus à extinção da punibilidade. Por outro lado, será suspensa a punibilidade se, a qualquer tempo, a dívida for parcelada. (Sanchez, 2007)

O STF mantém igual posicionamento, qual seja, que o pagamento pode ocorrer a qualquer momento, é o que se pode verificar diante decisão do HC 81929/RJ:

AÇÃO PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. TRIBUTO. PAGAMENTO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DECRETAÇÃO. HC CONCEDIDO DE OFÍCIO PARA TAL EFEITO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 9º DA LEI FEDERAL Nº 10.684/03, CC. ART. 5º, XL, DA CF, E ART. 61 DO CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. (STF – HC: 81929 RJ, Relator: SEPÚLVEDA PERTENCE, Data de Julgamento: 16/12/2003, Primeira Turma, PData de Publicação: DJ 27-02-2004 PP-00027 EMENT VOL-02141-04 PP-00780). (BRASIL, 2003)

Vale ressaltar que, quando se diz a qualquer momento, quer dizer que será possível a exclusão da punibilidade do agente mesmo que este venha realizar o pagamento após o trânsito em julgado.

Nesse sentido:

HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, §2º, DA LEI Nº 10.684/03. OCORRÊNCIA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

1. Com o advento da Lei nº 10.684/03, 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 superviniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. Ordem parcialmente concedida para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, §2º da Lei nº 10.684/03.

(STJ - HC 180.993/SP, Relator: Ministro Jorge Mussi, Data de Julgamento: 13/12/2011, Quinta Turma, Data de Publicação: Dje 19/12/2011). (BRASIL, 2011)

Vimos que a lei estabelece a forma de excluir a punibilidade de um crime tributário, em qualquer tempo, que se faz mediante o pagamento do tributo, tratando-se da exclusão no âmbito penal.

Já na esfera administrativa existe a possibilidade de eximir-se da punição através do instituto da denúncia espontânea, que ocorre quando o agente confessa ter cometido um crime tributário e realiza o pagamento da obrigação devida, antes mesmo de qualquer procedimento fiscal ou medida de fiscalização relacionada a infração praticada.

Conforme preceitua o art. 138 do CTN, realizando o pagamento através da denúncia espontânea, encerra-se imediatamente a possibilidade do 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 do juros de mora, ou depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo Único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (BRASIL, 1966).

Para alguns contribuintes, estes dispositivos funcionam como um favor legal, ou seja, uma forma de postergar o pagamento, sabendo-se que além do tempo do processo administrativo, caso haja a denúncia, poderá optar pelo pagamento do débito parcelado ou pela sua quitação com todas as vantagens conferidas pela lei.

Diante de tais considerações sobre o assunto, é perceptível que a Lei abre a oportunidade para que o agente infrator de crime fiscal se exclua da punição estatal, pois mesmo havendo praticado atos considerados como infrações penais, mediante pagamento terá a sua punição suspensa.

8. O OBJETIVO DA PENALIZAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Em capítulos anteriores estudamos a figura dos crimes tributários e a possibilidade de o agente ver extinta a punibilidade deste. Com base nestes estudos será analisado qual o verdadeiro objetivo em criminalizar esses ilícitos.

Como já visto, a pena para quem pratica um dos crimes descritos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 é de reclusão de dois a cinco anos, além de multa.

Quem age contra a ordem tributária será punido através da privação da liberdade. Neste caso, o agente não sofrerá a sanção por estar devendo aos cofres públicos, pois como já se sabe não é permitido a prisão por dívida, mas sim por incorrer em crimes de falsificação e fraude, condutas essas consideradas reprováveis e danosas à sociedade.

Talvez a intenção do legislador em considerar tais ilícitos, que dizem respeito à esfera administrativa, como crimes, foi de reprimir essas práticas defraudatórias com o intuito de ludibriar o fisco. Sobre o assunto, vejamos o que diz Capez:

Sem dúvida que o legislador não poderia ficar impassível, fazer vista grossa a essa prática costumeira e danosa. Por duas razões. A uma, porque, via de regra, envolve o emprego de manobras por si sós constituem crime, tais como falsidade material, ideológica ou o uso de documento falso, o que denota a maior gravidade das condutas. A duas, porque, como dissemos, tal prática constitui grave atentado à manutenção do Estado, e, por conseguinte, da própria sociedade. (Capez, p.669, 2010)

Sendo assim, a penalização dos ilícitos tributários deveria estar voltada para intimidar o contribuinte em relação a prática dos seus atos fraudulentos, deixando nítido que este não está sendo punido por ser um devedor, mas sim por atos criminosos, atos estes que o apresenta como sendo um estelionatário. Conforme o art. 171 do Código Penal, é considerado estelionato, “Obter para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício ardil, ou qualquer outro meio fraudulento”.

Incorre também em delito penal quem falsifica documentos particular, bem como quem omite documentos públicos e deixa de prestar informações juridicamente relevante, é o que dispõem os arts. 298 e 299 do CP, in verbis:

Art. 298. Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro:

Pena – reclusão, de um a cinco anos, e multa.

Art. 299. Omitir, em documento público ou particular, declaração que nele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante.

Pena – reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular. (BRASIL, 1940)

Com base nisto, a pena nestes casos deveria ter função repressiva, demonstrando verdadeiro repúdio a essas infrações penais. Ainda nos ensinamentos de Capez,

A sanção criminal, no caso, tem finalidade preventiva, no sentido de desestimular, pela gravidade da pena, todos os contribuintes que eventualmente cogitem em defraudar o fisco, bem como repressiva, no sentido de impor um gravame maior àquele que burle às leis fiscais. (Capez, p. 671, 2010)

Se tais condutas já são tipificadas como crimes no código penal, não haveria necessidade de uma outra lei criminalizar essas mesmas figuras no âmbito do Direito Tributário. Só nos resta compreender que, o crime de falsificar, fraudar e omitir informações ao fisco não é autônomo ao de sonegação. Para melhor compreensão, vejamos o julgamento do Relator Min. Haroldo Rodrigues no HC 111.843/MT:

DIREITO PENAL. HABEAS CORPUS. FALSIFICAÇÃO E USO DE DOCUMENTO FALSO. SONEGAÇÃO FISCAL. CRIMES CONTRA A FÉ PÚBLICA QUE SE EXAUREM NO DELITO FISCAL. CONSUNTAÇÃO. RECONHECIMENTO. ILEGALIDADE. OCORRÊNCIA.

1. É de se reconhecer a consunção do crime de falso pelo delito fiscal quando a falsificação/uso de documento se exaurem na infração penal tributária. In casu, foram forjados documentos por um paciente e vendidos a outro, no ano de 2001. Tais recibos foram referidos em declaração de imposto de renda no ano de 2002, para se obter restituição. Os papéis foram apresentados à Receita Federal no ano de 2005, a fim de justificar despesas médicas. Não há falar, nas circunstâncias, em crimes autônomos, mas em atos parcelares que compõem a meta tendente à obtenção de lesão tributária. Comprovado o pagamento do tributo, é de se reconhecer o trancamento da ação penal.

2. Ordem concedida para trancar a ação penal (com voto vencido). (STJ – HC 111.843 MT 2008/0165342-3, Relator: Ministro Haroldo Rodrigues (Desembargador convocado do TJ/CE) Data de Julgamento: 22/06/2010, T6 – Sexta Turma, Data de Publicação: Dje 03/11/2010). (BRASIL, 2010)

Não obstante, o legislador cria uma lei que possibilita que seja extinta a punibilidade do agente que incorre em crime contra a Fazenda Pública. Nesta lei quem for incriminado por ter praticado um dos delitos da Lei nº 8.137/90, poderá ter sua punição extinta caso realize o pagamento do tributo devido. Assim, paga a dívida fiscal extingue-se a punibilidade, nada há de se falar mais em punir o agente penalmente.

Diante disto, cabe ressaltar que utilizar da punição do âmbito penal nos ilícitos tributários é um exagero, sendo que tais situações podem ser resolvidas na esfera administrativa. Tendo em vista que, o simples pagamento do tributo além de quitar a dívida, deixa impune o agente que cometeu fraude e utilizou-se de artifício árdil para obter vantagem em cima dos cofres públicos.

Perceptível fica que o legislador brasileiro prioriza, nos crimes tributários, mais a função arrecadatória do Estado que a repressiva. Assim, o Direito Penal serve, exclusivamente, como instrumento de ameaça, de forma que não reprime o ato criminoso, funciona apenas com o intuito de forçar o contribuinte a adimplir a sua dívida fiscal. Segundo Hugo de Brito:

[...] os que pretendem um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentando que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento implica favorecer os mais abastados, que poderão livrar-se da sanção pagando o tributo cobrado. De outro, os que sustentam que a criminalização do ilícito tributário é, na verdade, desprovida de conteúdo ético, prestando-se mesmo como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo e que, por isto, deve ser premiado o que paga porque permite seja alcançado o objetivo a final buscado com a cominação da sanção penal. (Machado, p.513, 2012)

O Estado visando à arrecadação do tributo oferece ao sonegador de impostos o benefício de ter extinta a sua punibilidade, esse privilégio resulta em não inibir demais contribuintes em incorrer nesses crimes, pois arriscam-se em sonegar, se não forem descobertos pela fiscalização tributária obterá a vantagem desejada ao driblar o fisco. Se, posteriormente, vierem a ser descobertos, podem contar com o benefício garantido pela legislação e se ver excluído da punição penal.

Certo é que o Direito Penal atua na esfera tributária não com o seu real objetivo, qual seja a tutela de um bem jurídico essencial à vida da sociedade, mas sim de forma a garantir a arrecadação do tributo, apresentando caráter meramente utilitarista, já que essa função é de competência da Administração Pública.

Não tendo interesse em punir penalmente o infrator, a penalização dessas infrações torna-se exagerada e desnecessária, pois tais situações podem ser resolvidas administrativamente, já que a única intenção das autoridades fazendárias é restituir aos cofres públicos os impostos não pagos e não responsabilizar o autor pela prática delituosa.

Diante de todo o exposto, não resta dúvida que a criminalização do ilícito tributário no Brasil, serve tão somente para intimidar o contribuinte a realizar o pagamento do tributo, tendo em vista que, ao quitar sua dívida este, mesmo tendo praticado um ato ilícito, nada mais deve ao Estado.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como pode ser observado, não é de hoje que o Estado, mundialmente falando, vem controlando a vida do homem em sociedade e fornecendo prestação de serviços que alcança a uma coletividade, para tanto, necessita de meios financeiros para atingir seus fins. A forma que o Poder Público encontrou para atender a essas despesas públicas foi através da cobrança de tributos. Ao passar dos tempos viu-se a necessidade de regulamentar esta prática, surgindo devido a isso o Direito Tributário.

No ano de 1966 surge, no Brasil, o Código Tributário Nacional, a lei que regulamenta as relações tributárias entre o ente federativo e a sociedade. É esta lei que traz o conceito de tributo, disciplina as obrigações tributárias, os sujeitos dessas obrigações e também, o momento em que se constitui o crédito tributário, onde de forma resumida pode ser afirmado que é a lei que disciplina sobre as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis no âmbito nacional.

No Direito, todas as normas de conduta supõem a possibilidade de descumprimento, o agente que deixa de cumprir uma dessas normas comete uma infração. No ramo da tributação não é diferente, quem descumprir sua legislação torna-se um sujeito infrator, onde poderá, conforme o caso e a infração, ser enquadrada como administrativa ou penal.

O Estado vem cobrando cada vez mais tributos e elevando os valores destes, em consequência disso, os sujeitos devedores incorrem em práticas criminosas para se desviar do pagamento das exações de todas as espécies. Diante tal conduta o legislador criou a lei que criminaliza os ilícitos praticados contra os cofres públicos, qual seja a Lei nº 8.137/90 que define crimes contra a ordem tributária.

São considerados crimes tributários aqueles que, o contribuinte mediante artifício árdil falsifica documentos, deixa de prestar ou presta de forma a omitir informações ao fisco, com o intuito de diminuir ou se eximir do pagamento do tributo por ele devido. Neste caso, o que é considerado como crime é a conduta praticada para se obter a vantagem perante a Fazenda Pública e não o fato de estar em dívida com esta.

Se a intenção do legislador realmente fosse de punir o agente por essas práticas delituosas, não haveria o que se questionar sobre criminalizar os ilícitos praticados no âmbito tributário. Contudo, tendo em vista o estudo deste trabalho, fica evidente que para o Estado pouco importa o ilícito que o agente tenha praticado, preocupando-se apenas com a dívida pública que este deixou de pagar.

Neste trabalho foi analisado e demonstrado que o Direito Penal no âmbito tributário tem o objetivo de alcançar o pagamento da dívida, adotando uma política legislativa, predominantemente, arrecadatória, onde o Estado se utiliza, de um sistema punitivo de arrecadação.

Evidencia o caráter intimidador da criminalização dos ilícitos tributários a previsão legal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, esse dispositivo permite que o infrator se veja livre da sanção penal caso venha a adimplir a sua dívida tributária, ou seja, realizado o pagamento a punição penal torna-se desnecessária, onde de forma pura e simples demonstra que o objetivo da norma é a obtenção da receita.

Outro fato importante que se pode verificar com o dispositivo acima citado é o tratamento desigual dado aos que agem contra a ordem tributária e aos que incorrem nas demais espécies delituosas, pois os infratores tributários, diferentemente dos demais criminosos, contam com esse privilégio legal, de se esquivar-se da penalização mediante pagamento, tal possibilidade fere o princípio constitucional da isonomia.

A atuação do Direito Penal no âmbito dos crimes tributários é totalmente desprovido de caráter moral, adotando postura utilitarista, pois é usado como arma ameaçadora com o intuito de arrecadação fiscal, e, conseqüentemente favorece os mais prósperos que possuem condições de livrar-se da penalidade pagando pelo tributo cobrado.

Tal conduta intimidadora, de contrapartida, adota postura negativa e adversa quando prevê legalmente a possibilidade da extinção punitiva pelo pagamento. Ao ponto que, se o Estado objetivava maior arrecadação da receita pública ao criminalizar os ilícitos tributários, de certo modo acaba por induzir a reincidência do crime de sonegação, diante a facilidade concedida de, se descobertos, pagar o seu

débito perante o fisco, a qualquer tempo, mesmo que esta situação já esteja sendo discutida na esfera penal.

Vemos um Estado sem respaldo moral ao utilizar do Direito Penal, o qual só deve ser acionado em último caso, quando nenhum outro ramo do direito possuir instrumentos suficientes para solucionar as questões jurídicas, para assegurar e forçar o cumprimento da obrigação que seria de sua competência, qual seja a proteção do erário público.

Observa-se que, apesar do legislador ter criado uma lei que criminaliza os ilícitos tributários, esta dificilmente chegará a ser aplicada, pois existe mecanismo suficiente para que o infrator não chegue até a sanção penal e muito menos que venha a cumprir a pena prevista nesta.

Confirmamos a ideia de que, o pagamento estará sempre em primeiro plano e que o contribuinte infrator satisfazendo a sua obrigação tributária, não será punido pelo delito praticado.

Diante tudo o que fora exposto, temos a conclusão que a criminalização dos ilícitos tributários realmente funciona como forma de intimidação do contribuinte, com intuito apenas arrecadatário, pois se assim não fosse, mesmo tendo o sujeito passivo adimplindo sua dívida, este deveria estar passível também a sanção penal, onde o pagamento poderia funcionar apenas como uma atenuante da pena.

No entanto o que vemos é o Estado transformando o Direito Penal em uma arma de controle financeiro social.

Baseando-se no caráter subsidiário do Direito Penal, bem como nos princípios da isonomia e da proporcionalidade da pena, tais infrações podem ser enquadradas no Direito Civil, no Direito Administrativo e pela própria legislação tributária, estes possuem instrumentos suficientes para repressão desses delitos, como por exemplo a imposição de sanções meramente pecuniárias e patrimoniais.

Concluimos que, os crimes tributários não deveriam se fundar na dívida que o indivíduo tem com os cofres públicos e nem deveriam ser tratados de forma privilegiada, pois existe a conduta delituosa, como a prática de falsificação e fraude de documentos.

Portanto, para uma justificativa plausível e aceitável do uso do Direito Penal nas infrações tributárias, a forma da extinção da punibilidade desses delitos deve ser revista. Para que tais condutas continuem sendo tipificadas como crime, estas devem sofrer a sanção penal imposta pela lei, caso contrário, que sejam descriminalizadas, responsabilizando os infratores apenas administrativamente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro/ Luciano Amaro**. 20° ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11° ed. – Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. – Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5°ed. – São Paulo: Noeses, 2010.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848 de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Vade Mecum Acadêmico de Direito Rideel / Anne Joyce Angher, organização. 23 ed. – São Paulo: Rideel, 2016.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Vade Mecum Tributário. Organizadores Josiane Minardi e Eduardo Sabbag – Salvador: JusPodvim, 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. Vade Mecum Tributário. Organizadores, Josiane Minardi e Eduardo Sabbag. – Salvador: JusPodvim, 2017.

BRASIL. **Constituição Federal**. 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 03 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.866 de 11 de abril 1994**. Dispõe sobre o depositário infiel de valor pertencente à Fazenda Pública e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8866.htm>. Acesso em: 06 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 10 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei 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. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9983.htm > Acesso em: 10 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 4.729 de 14 de Julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 14 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 8.393 de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fisca de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm>. Acesso em: 14 de abril de 2018.

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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm)>.htm. Acesso em: 14 de abril de 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.684 de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre o 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm>. Acesso em: 14 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **RE 466343/SP**. Relator Ministro Cezar Peluso. 03 de dezembro de 2008. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14716540/recurso-extraordinario-re-466343-sp>>. Acesso em: 06 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **HC 84925/SP**. Relator Ministro Marco Aurélio. 16 de dezembro de 2004. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14739817/habeas-corpus-hc-84925-sp/inteiro-teor-103125322?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 10 de abril de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 111843/MT**. Relator Ministro Haroldo Rodrigues (Desembargador convocado do TJ/CE). 22 de junho de 2010. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19133872/habeas-corpus-hc-111843-mt-2008-0165342-3?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 21 de abril de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 180993/SP**. Relator Ministro Jorge Mussi. 13 de dezembro de 2011. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21287574/habeas-corpus-hc-180993-sp-2010-0142109-5-stj/inteiro-teor-21287575>>. Acesso em: 27 de abril de 2018.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: Legislação penal especial: volume 4.** 5º ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário.** 13º ed. – São Paulo: Atlas, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro.** 11º ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DOWER, Nelson Godoy Bassil. **Instituições de Direito Público e Privado.** 13º ed. – São Paulo: Saraiva, 2006.

ESTELLITA, Heloisa. Crimes tributários nos tribunais superiores. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, b. 14, n. 58, p. 85-104, jan./fev. 2006. Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/primapdf.asp?codigoMidia=59854&IndexSrv=1&nomeArquivo=36427.pdf>>. Acesso em: 11 de abril de 2018.

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

JESUS, Damásio de. **Direito Penal, volume 1: parte geral.** 32º ed. – São Paulo: Saraiva, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35º ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

_____. **Julgamento Administrativo e Ação Penal nos Crimes Contra a Ordem Tributária.** 2003. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/bd000027.pdf>>. Acesso em: 09 de abril de 2018.

_____. **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. Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/primapdf.asp?codigoMidia=75476&IndexSrv=1&nomeArquivo=60943.pdf>>. Acesso em: 11 de abril de 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário: Processo Tributário Administrativo e Judicial.** 14º ed. – São Paulo, 2013.

MINARDI, Josiane. **Tributário: Teoria e Prática.** 7º ed. – Salvador: JusPodvim, 2017.

PINTO, Tales dos Santos. "Resumo da história da República Brasileira"; **Brasil Escola.** Disponível em <<https://brasilecola.uol.com.br/historiab/brasil-republica2.htm>>. Acesso em: 15 de março de 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8º ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

VILARDI, Celso Sanchez. A extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Revista do Advogado**, São Paulo, v. 27, n. 94, p. 46-53, nov. 2007. Disponível em: <<http://201.23.85.222/biblioteca/asp/primapdf.asp?codigoMidia=64177&iIndexSrv=1&nomeArquivo=43514.pdf>>. Acesso em: 11 de abril de 2018.

YOSHIKI, Ichihara. **Direito Tributário**. 13. ed, São Paulo: Atlas, 2004.