

FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E NEGÓCIOS DE SERGIPE

GILTON REZENDE MOREIRA

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO HÁ O PAGAMENTO DO TRIBUTOS  
DEVIDO

Aracaju

2012

GILTON REZENDE MOREIRA

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO HÁ O PAGAMENTO DO TRIBUTOS  
DEVIDO

Monografia apresentada à Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, como um dos pré-requisitos para a obtenção de grau de bacharel em Direito.

ORIENTADOR:

PROF. MATHEUS BRITO MEIRA

Aracaju

2012

GILTON REZENDE MOREIRA

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE QUANDO HÁ O PAGAMENTO DO TRIBUTOS  
DEVIDO

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

Aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Nome do (a) orientador (a)  
Instituição

---

Nome do (a) orientador (a)  
Instituição

---

Nome do (a) orientador (a)  
Instituição

Aos meus pais, irmãos e amigos,  
onde busco forças para seguir.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a vida por esta oportunidade.

Aos meus pais, irmãos e filhos, pelo incentivo nos momentos difíceis.

Aos meus amigos, pelo companheirismo e apoio constante.

Ao meu professor orientador Matheus Brito Meira, que tornou possível em tão pouco tempo a apresentação dessa monografia, pelos ensinamentos, compreensão e simpatia dispensados.

As professoras Dr<sup>a</sup> Marlene Hernandez Leites e Dr<sup>a</sup> Hortência de Abreu Gonçalves, pela indispensável orientação e colaboração na produção dessa monografia.

A Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe e toda a equipe de professores e ao pessoal de apoio.

E a todos aqueles que estiveram ao meu lado contribuindo de alguma forma para concluir os primeiros passos desta longa caminhada.

## RESUMO

Os tributos são a fonte de arrecadação que o estado possui para a implementação de políticas públicas. O presente trabalho trata da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributaria quando o contribuinte efetua o pagamento do tributo devido. Durante anos foram sendo elaborados diversos diplomas legislativos disciplinando a matéria. O objetivo central é fazer uma análise da evolução legislativa e sua eficácia no combate a praticas de atos lesivos aos cofres públicos. Visando punir as condutas lesivas no âmbito tributário, a lei 8.137/1990, tipifica os crimes. A extinção da punibilidade em função do pagamento foi instaurada pela lei nº 4.357/65. Depois a lei nº 8.137/90 tratou da extinção em seu artigo 14. A lei nº8.383 revogou o benefício. Em janeiro de 1996, a lei nº 9.249/95, restabeleceu o benefício. Em 2003, a Lei 10.684 dispôs sobre débitos objeto de parcelamento. Disciplinando a mesma matéria, a lei 12.382/11, em seu artigo 6º, alterou a redação do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Logo é necessário que o Estado possua uma legislação repressiva eficiente no combate a sonegação de impostos.

**PALAVRAS-CHAVES:** Tributos,Estado, crimes, punibilidade.

## **ABSTRACT**

Taxes are a source of revenue that the state has to implement public policies. The present work deals with the extinction of punibilidad in crimes against the tributary where the taxpayer makes the payment of the tax due. For years many have been drafted pieces of legislation regulating the matter. The central objective is doing an analysis of legislative developments and their effectiveness in combating the practice of acts harmful to the public coffers. Seeking to punish conduct detrimental to tax under the law 8.137/1990, typifies the crimes. The extinction of criminal liability on the basis of payment was introduced by Law No. 4.357/65. After Law No. 8.137/90 treated from extinction in its article 14. Law No. 8383 repealed the benefit. In January 1996, Law No. 9.249/95, restored the advantage. In 2003, Law 10,684 object disposed on installment debts. Disciplining the same matter, the law 12.382/11, in its Article 6, changed the wording of art. 83 of Law 9430 of December 27, 1996. Therefore it is necessary that the state has a repressive legislation effective in combating tax evasion.

**KEYWORDS:** Taxes, State, crime, punishment.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - DIREITO PENAL E DIREITO TRIBUTÁRIO.....	13
. 2.1 A Noção de Bem Jurídico Tutelado em Crimes Contra a Ordem Tributária..	17
3 BREVE APRESENTAÇÃO DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E DA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA.....	20
4 ANÁLISE DA LEI N. 8.137/90.....	27
5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NA ÓTICA DO DIREITO PENAL.....	31
5.1 A extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária.....	31
5.2 O CTN e a Extinção da punibilidade.....	40
6 CAUSAS DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE E O PAGAMENTO.....	42
6.1 O Arrependimento como Causa da Extinção da punibilidade.....	42
6.2 A compensação como Causa e Pagamento da Extinção Punibilidade.....	43
6.3 O Parcelamento do Débito Tributário.....	46
7 CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS.....	49

## 1 INTRODUÇÃO

A questão do pagamento de tributos tem sido discutida na literatura do Direito Tributário há muito tempo. Em vista disso, foram desenvolvidas leis com o intuito de reafirmar a necessidade da contribuição à Fazenda Pública a fim de que possam ser realizadas as obras e os serviços sociais.

Porém, como em tantos outros âmbitos, alguns contribuintes utilizam meios fraudulentos para fugir do pagamento de tais tributos, o que caracteriza crime contra a ordem tributária. Sendo assim, faz necessária a especificação da legislação, tanto no campo do Direito Tributário quanto no campo do Direito Penal, a fim de que os agentes deste tipo de ação possam ser punidos.

Mas diversos fatores, que serão apresentados nessa dissertação, estão incluídos nas questões sobre o pagamento de tributos, como a intenção do agente, a apresentação voluntária para pagamento do débito, entre outros que desencadearam, fatos como a extinção da punibilidade, das condutas previstas na Lei nº 8.137/90 que apresenta, entre outros pontos, os tipos penais que caracterizam os crimes contra a ordem tributária.

Por mais que não sejam constituídos como crimes cruentos, como aqueles que são praticados contra a integridade física dos indivíduos, os delitos que se praticam contra a ordem tributária acarretam danos de enorme gravidade ao patrimônio estatal e ao bem-estar da coletividade, colocando em risco a coesão social, entre outras coisas.

Os danos provenientes de delitos fiscais refletem em toda a sociedade, principalmente nas pessoas com menor poder aquisitivo, que precisam de um eficiente sistema de auxílio social para que possam ter condições dignas de vida, sistema esse que só poderá ser construído com uma arrecadação de tributos eficiente.

No campo dos crimes tributários discuti-se qual o objetivo principal, o bem jurídico protegido, se é a arrecadação dos tributos, ou a proteção a administração pública tributária. Parte da doutrina, a mais antiga, entende que o bem jurídico defendido seria a função institucional arrecadadora do Estado, ou ainda, seriam o Erário Público, os cofres públicos. A tese lastreia-se considerando o tratamento com que a legislação brasileira vigente tem em relação aos crimes contra a ordem tributária, visto que o mais importante para

o Estado seria o crédito tributário em vista da possibilidade de exclusão da punibilidade com o simples pagamento do tributo.

O simples ato de quitar a obrigação tributária principal ocasiona a extinção da punibilidade no campo penal. Pode-se notar que esta realidade é que irá favorecer os mais abastados, uma vez que estes são os que cometem a maior parte dos crimes no âmbito tributário e fiscal. Sob este aspecto, Cesare Beccaria, aponta que:

[...] as penas das pessoas de mais alta linhagem devem ser as mesmas que as dos ínfimos cidadãos. A igualdade civil é anterior a todas as diferenças de honras e de riquezas. [...] o castigo é medido pelo prejuízo causado à sociedade, e não pela sensibilidade do réu.<sup>1</sup>

A fim de dar tutela ao patrimônio público e a sociedade, o Estado precisa apresentar um aparato eficaz para fazer a arrecadação e a gestão dos recursos financeiros advindos da tributação que incide sobre variadas fontes, de acordo com o estabelecido na legislação tributária do país.

No Brasil, para que haja garantia dessa tutela, a União por intermédio da RFB (Secretaria da Receita Federal do Brasil), os Estados e Municípios por suas secretarias de fazenda, executam o planejamento, fiscalização, cobrança, arrecadação, acompanhamento e avaliação das atividades relacionadas a tributação.

A fim de punir as condutas lesivas ao âmbito tributário e de previdência social, a legislação do Brasil tipifica, de maneira básica, os crimes cometidos contra a ordem tributária, que estão definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e os crimes de apropriação indébita previdenciária ou sonegação previdenciária, apresentados no Código Penal pela Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000.

Analisando tais crimes, no campo do Estado Democrático de Direito, é preciso efetivar através da ponderação cuidadosa entre a garantia penal e a necessidade de fato de repressão à delinquência. A repressão de condutas típicas que causam lesões ou que comprometem o resultado da tributação é fundamental para que se concretize esse Estado, a fim de dar garantia dos recursos financeiros fundamentais para a manutenção de um sistema tributário que seja eficaz e viável.

---

<sup>1</sup> BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo: Martin Claret, 2008.p.75-76

É válido notar que a repressão à delinquência tributária precisa acontecer em um ambiente constitucional no qual haja garantias e que sejam notados os direitos fundamentais da pessoa humana, separando a inadimplência do comportamento criminal efetivo que ofende os bens jurídicos resguardados.

A extinção da punibilidade em função do pagamento do tributo devido foi instaurada pela Lei n.º 4.729/65, que indicou a hipótese de apropriação indébita, através de equiparação. De acordo com tal orientação, a Lei n.º 4.729/64, enquanto que esteve em vigor, apontava em seu art. 2º, a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, se o pagamento do tributo fosse realizado antes de se dar início ao procedimento administrativo para a cobrança do tributo.

Depois a Lei n.º 8.137/90 tratou da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, em seu art. 14, dando permissão à mesma quando o agente fizesse a promoção do tributo ou da contribuição social, incluindo acessório, anterior ao recebimento da denúncia.

Porém, em 30 de dezembro de 1991, criou-se a Lei n.º 8.383, que em seu art. 98, fez a revogação do benefício concedido àquele que pratica o delito.

Houve uma tentativa de revigorar a extinção da punibilidade por meio do cumprimento da obrigação tributária pelo artigo da Lei n.º 8.696/93, porém a proposição recebeu o veto do Presidente da República.

A partir de 1º de janeiro de 1996, a extinção da pretensão punitiva estatal dos crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária se restabeleceu, sendo disciplinada através do artigo 34 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Tal lei descreve que “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27-12-1990, e na Lei n.º 4.729, de 14-7-1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia”.<sup>2</sup>

Sendo assim, a causa de extinção da punibilidade proveniente do pagamento do tributo antes de se receber a denúncia foi reinstituída, voltando a

---

<sup>2</sup>Lei nº 9.249/95. Brasília: Planalto, [s.d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm) Acesso: 22 de mar. 2012.

entrar em vigor no ordenamento jurídico brasileiro, em vista do mencionado art. 34 da Lei n.º 9.249/95.

Em 2003, a Lei 10.684, dispôs em seu artigo 9º e parágrafos, da suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei 8.137/90 e nos arts. 168– A e 337 – A, ambos do código penal em relação a débitos objeto de parcelamento. Permanecendo a extinção da punibilidade caso houvesse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios a qualquer tempo.

Disciplinando a mesma matéria, a lei 12.382/11, em seu artigo 6º, alterou a redação do art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, condicionando o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, a que o pedido de parcelamento tivesse sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Manteve a extinção da punibilidade, caso o agente efetuasse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Essa dissertação visa fazer a análise dos aspectos materiais que são importantes no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária, especialmente no que tange aos bens jurídicos tutelados e às previsões legais de suspensão da prescrição penal e de extinção da punibilidade e dos efeitos positivos ou negativos ocasionados com o “perdão” concedido ante o pagamento do tributo devido. Tributo é dinheiro público, pertencente a toda coletividade. A sonegação é uma prática comum que é disseminada por toda a sociedade ante a ineficiência do poder público no uso racional dos impostos arrecadados.

Pretende-se ampliar os estudos sobre a questão a fim de que sirvam de auxílio para a compreensão e aplicabilidade da lei em questão, analisar a eficácia da lei dos crimes contra a ordem tributária como instrumento de combate a sonegação, questionar do erro ou acerto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária quando há o pagamento do tributo devido, identificar se há justiça ou privilégio na extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Serão abordadas as implicações na arrecadação dos tributos ante a perda do temor de uma medida judicial mais severa por parte do contribuinte

que comete o crime tributário, levantar a questão se o “perdão” concedido com a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, quando há o pagamento do tributo devido, serve de estímulo para a prática da sonegação.

## 2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA-DIREITO PENAL E DIREITO TRIBUTÁRIO

No geral, a doutrina com o intuito de fazer a distinção das infrações de caráter tributário que são definidas e punidas através do Direito Tributário das que estão previstas e que recebem sanção do Direito Penal, é costume falar em Direito Penal Tributário e em Direito Tributário Penal.

De acordo com Harada<sup>3</sup>, o Direito Tributário Penal engloba todas as infrações de caráter tributário que são provenientes do não cumprimento de obrigações tributárias, sejam elas acessórias ou principais, isto é, abarca condutas omissivas ou comissivas que implicam em sanções de viés administrativo. Engloba todos os atos inflacionários à legislação tributária, o que diz respeito às leis, tratados e convenções internacionais, bem como as normas e decretos complementarem que se refiram aos tributos e às relações jurídicas que são pertinentes aos mesmos.

No que se refere ao denominado Direito Penal Tributário, a punição contra os crimes tributários é feita com maior rigor, por meio da exigência da expedição de uma lei que faça a tipificação do crime e que seja aplicada a pena correspondente. A princípio, tais crimes eram somente os descritos pelo CP (Código Penal), por exemplo, falsificar papéis públicos (art. 293), contrabando ou desvio (art. 334), entre outros. Depois, alguns crimes deste viés ultrapassaram o campo do CP, como é o caso do art. 11 da Lei n. 4.357/64, que faz a inclusão entre os fatores que constituem o crime de apropriação indébita (art. 168, CP) o não-recolhimento, em um prazo de 90 dias partindo dos prazos legais, das importâncias do imposto com relação a renda retida em fonte e do imposto de consumo que é creditado de forma indevida nos livros de registro de matérias-primas.

Também pode ser dito como exemplo o art. 2º do Decreto-Lei (DL) n. 326/67, que fazia a equiparação da apropriação indébita ao não-recolhimento do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) em certas circunstâncias. Porém, o primeiro diploma legal que fez a instituição específica de um crime tributário foi a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, através da qual foi feita a definição do crime de sonegação fiscal, apontando sua respectiva pena.

---

<sup>3</sup> HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.p.105.

De fato, quanto se trata de aplicar as penas dos crimes de caráter tributário é imprescindível considerar os princípios que circundam o Direito Penal, inclusive o exame do aspecto subjetivo do agente e o estudo das causas excludentes da criminalidade.

É necessário, em contrapartida, fazer a análise dos princípios atinentes ao Direito Tributário, uma vez que, no geral, as hipóteses de crimes se referem a conceitos específicos deste âmbito do direito. Enfim, como assegura Harada<sup>4</sup>, deve haver um entrelaçamento maior entre os conceitos tributários e os penais, havendo uma reciprocidade na troca de conhecimentos técnicos para tornar possível e eficaz a aplicação da lei. Não tem como situar cada um em compartimentos separados, considerando que ambos são partes que integram uma mesma ciência, a Ciência Jurídica.

O Direito Penal tem o intuito de dar possibilidade a convivência social, assegurando os níveis mínimos toleráveis de violência, compondo conflitos de interesse de maneira pacífica, de acordo com regras e procedimentos conhecidos de forma prévia e instituídos de maneira democrática.

Além disso, o Direito Penal, tido como uma técnica de controle social é uma das ferramentas utilizadas a serviço dos interesses constitucionalmente outorgados ao Estado<sup>5</sup>.

A imposição de uma pena é necessária para que a sociedade possa caminhar considerando que tal intervenção instrumental apenas é justificada se for absolutamente precisa ao passo que não se possa prescindir dela, ou seja, ao passo em que não haja outra maneira melhor e mais eficiente de dar proteção por formas menos custosas. E apenas quando não houver dúvida com relação à sua efetividade, isto é, no que se referem à sua capacidade de dissuadir os comportamentos por meio da disciplina. Se não for dessa forma, não haverá relação lógica entre meio e fim, além disso, se a função for prevenir não fará sentido valer-se da pena, seria ela inidônea como ferramenta de prevenção<sup>6</sup>.

No campo do Direito Tributário, as sanções estatuídas em sua legislação objetivam assegurar a arrecadação tributária, valendo-se de intimidações. Não

---

<sup>4</sup>Op.Cit.,nota 3,p.13.

<sup>5</sup>QUEIROZ,P. de S.**Do caráter subsidiário o direito penal**.Belo Horizonte:Del Rey,1998.p.132

<sup>6</sup>Id. Ibid., p.132.

é de interesse do Estado que sejam concretizadas as penas privativas de liberdade, advindas de crimes tributários, o interesse se concentra em exigir a manutenção da fonte pagadora de tributos.

Não existem dúvidas sobre o fato de que o Estado tem poder legítimo de estatuir, através da legislação, como fez por meio das leis mencionadas neste trabalho, especialmente a Lei n. 8137/90, hipóteses de crimes tributários. Porém, em sua aplicação não se deve desconsiderar o objetivo primordial, de obtenção do pagamento do tributo, fonte para execução das obras e dos serviços públicos.

Havendo a prática de qualquer conduta típica, antijurídica e culpável, aparece a questão da punibilidade, isto é, da possibilidade de aplicação do preceito sancionador. Quando um crime é cometido, nasce para o Estado, o direito de fazer a imposição da pena cominada frente à infração ocorrida. Mas, a pretensão punitiva do Estado pode estar sujeita a determinadas condições. Logo, a extinção da punibilidade é uma dessas condições que impossibilita o Estado de aplicar qualquer sanção frente ao delito.

É válido ressaltar que a extinção da punibilidade pode ser proveniente de fatos ou atos jurídicos. No que se refere aos atos jurídicos dos quais pode advir a extinção da punibilidade, muitos são os contidos na legislação penal, entre eles, os de reparação, que eliminam o *jus puniendi* do Estado, isto é, a reparação do dano.

De acordo com a vanguarda da Política Criminal, os legisladores fizeram novamente a criação da extinção da punibilidade dos crimes tributários, disposta no art. 34 da Lei n. 9.249/95. Este dispositivo trata do pagamento do tributo antes que se receba a denúncia, extinguindo a punibilidade.

É preciso ressaltar que para a criminalização de um fato é crucial o grau de afetação do bem jurídico e seu grau de relevância. O nível da ofensa, então, preenche um papel político-criminal de extrema relevância. E é justamente na relação estabelecida entre o grau da afetação e da relevância que incide a essência da punibilidade penal.

Tendo a certeza de as sanções dos delitos tributários visam resguardar o cumprimento de uma obrigação tributária, não incentivando a sonegação, o conluio e a fraude, uma vez pago o débito tributário, antes do início da ação penal, não se deve submeter quem pratica o delito a processo judicial para que

lhes sejam aplicadas multa e pena privativa de liberdade. Dessa forma, nota-se a falta do princípio da ofensividade, bastante consagrado pela doutrina penal atual.

Quando pagos os tributos para a fazenda, a pena privativa de liberdade já esta cumprindo seu papel intimidatório para justificar sua cessação. Estando próximo de se iniciar a ação penal por contra de crime de caráter tributário, quando for feito o pagamento do tributo a finalidade da norma sancionadora da pena que deveria se impor estará cumprida.

É válido ressaltar que o bem jurídico tutelado pela norma de Direito Penal Tributário é a garantia do pagamento de tributos. Assim, quando o pagamento é feito não se faz mais necessário falar em ação penal para apuração de crime tributário, onde suprimir ou reduzir o tributo é caracterizado como o que constitui o crime, não existindo ofensividade ao bem tutelado pela norma e como consequência a ação da pretensão punitiva por parte do Estado.

Com relação ao princípio da ofensividade no Direito Penal, cabe salientar que tendo ocorrido a subsunção formal da conduta à descrição legal, mas sem uma concreta ofensa ao bem jurídico tutelado, acarreta na exclusão da tipicidade compreendida no sentido material, ou seja, uma conduta, para ser tida como materialmente típica, precisa não apenas se adequar à literalidade do tipo legal mas também ofender de maneira relevante o bem jurídico protegido. Frente a ausência de lesão ou perigo concreto ao bem jurídico não se deve falar em fato ofensivo típico<sup>7</sup>.

Por outro lado, é válido observar que o arrependimento, nos casos de crimes sem violência ou grave ameaça à pessoa, é razoável erigir-se, mesmo como estímulo, à categoria de autêntica causa de extinção de punibilidade, frente a reparação do dano ou restituição da coisa. Isso acontece porque quando, nestas hipóteses, o arrependimento é manifestado, ou seja, quando o agente manifesta de forma voluntária o interesse em reparar o dano, ou restituir a coisa, a repressão e persecução penal perdem o sentido.

---

<sup>7</sup> GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da ofensividade no direito penal**. v. 6. São Paulo: RT, 2002, Série As Ciências Criminais do Século XXI.

## 2.1 A Noção de Bem Jurídico Tutelado em Crimes Contra a Ordem Tributária

De acordo com a doutrina, o bem jurídico se refere a tudo que é preciso para obter plenamente a satisfação das necessidades humanas, isto é, diz respeito ao direito fundamental que é tido como base material para que se tipifiquem os crimes. Por esse motivo, ele é um objeto de proteção do Direito, um interesse que recebe proteção da norma penal.

Para que o ato que se pratica seja tido como ilícito, é preciso lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico. Não existe crime sem que o bem jurídico estabelecido seja ou esteja correndo perigo de ser maculado.

De acordo com De Paula (2010)<sup>8</sup> parte dos doutrinadores compreende que o bem jurídico que se define nos crimes de caráter tributário seria a própria função tributária do Estado, a função institucional de arrecadar, ou mesmo os cofres públicos.

Para quem defende essa tese, o bem diria respeito à atividade institucional de arrecadar tributos, por meio dos interesses do Estado que se vinculam a tal arrecadação que se exerce por meio da Fazenda Pública, com o intuito de dar proteção do Erário, a fé pública e a Administração Pública.

Esta tese tomou corpo em função do tratamento que a legislação brasileira tem dispensado no que se refere aos crimes de caráter tributário, considerando que o mais relevante para o Estado seria o crédito tributário em função da possibilidade de se excluir a punibilidade com o simples pagamento do tributo.

Em respostas às enormes críticas quanto ao tipo de exclusão de punibilidade apresentada pela lei, o legislador aponta que essa tem sido a maneira de fazer a consagração do arrependimento posterior, tomando como base o art. 16 do CP<sup>9</sup>. Entretanto, a natureza jurídica do arrependimento posterior não é encaixada como excludente da punibilidade, e sim como uma causa geral de redução de pena.

---

<sup>8</sup> DE PAULA, Wellington da Silva. **Do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária**. **JurisWay**. Disponível em: <[http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=3417](http://www.jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3417)>. Acesso em: 23 mar. 2012.

<sup>9</sup> “Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços”.

O Código Penal, mais especificamente em seu artigo 16 dispõe acerca do instituto chamado arrependimento posterior, que consiste em uma causa de diminuir a pena (de um a dois terços), que incide sobre o infrator, antes do recebimento da denúncia, e que repara de maneira integral o dano advindo da conduta praticada, no caso de crimes cometidos sem violência ou grave ameaça a outrem.

Mesmo com a justificativa do legislador, as críticas ainda existem, considerando que o Estado estaria usando o Direito Penal com o intuito de forçar o contribuinte a fazer a quitação de seu débito, tendo em vista que o mero pagamento do tributo seria suficiente para que se excluísse a punibilidade. A comunidade jurídica penal fez o desenvolvimento de uma certa aversão a modalidade excludente da punibilidade, por compreender que o Direito Penal não deve ser utilizado pelo Poder Executivo como uma maneira de coagir os contribuintes a adimplir os tributos reduzidos ou omitidos em fase da prática de crimes contra a ordem tributária.

Por outro lado, aqueles que defendem tal tese não concordam com os argumentos mencionados acima, considerando que nesse caso ocorreria uma prisão civil, sendo assim, inconstitucional, considerando que atualmente apenas há previsão de prisão civil no caso inadimplemento de pensão alimentícia.

De acordo com Schoerpf<sup>10</sup>, citando De Paula, que segue essa mesma linha de pensamento, quando afirma que o bem jurídico tutelado é o patrimônio, e que há, portanto, o interesse patrimonial do Estado e a criminalização por dívida de caráter tributário.

Entendem alguns doutrinadores que parece evidente que é equivocado o entendimento de que o bem jurídico que se tutela em caso de crimes de caráter tributário seria o simples interesse do Estado na arrecadação de tributos. Trata-se de uma ordem jurídica e não de um contexto arbitrário, é um conjunto de normas que são constituídas por limites ao poder de tributar e, dessa forma, não é possível considerar como instrumento de uso exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações tributárias, tendo em vista que a lei

---

<sup>10</sup> SCHOERPF, Patrícia. **Crimes contra a ordem Tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais.** Curitiba: Juruá, 2008.

também dá proteção ao contribuinte e, analisando de maneira mais ampla, toda a coletividade, inclusive os que irão fazer usufruto, de forma direta ou indireta das ações do governo levadas a efeito pela aplicação de políticas públicas.

### 3 BREVE APRESENTAÇÃO DA EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E DA CLASSIFICAÇÃO DOUTRINÁRIA

De acordo com o que foi dito até aqui, o primeiro ato legal que tratou de maneira específica do denominado Direito Penal Tributário foi a Lei n. 4.729/65, também conhecida como “lei de sonegação fiscal”, que apresenta em seu art. 1º:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.<sup>11</sup>

A chamada pena cominada para o delito descrito ia de seis meses a dois anos de detenção, além de uma multa de duas a cinco vezes maior que o valor do tributo. Ao se tratar de réu primário, a pena seria diminuída e a multa de dez vezes o valor do tributo (§ 1º, do art. 1º). O art. 2º, deixava estabelecido que seria extinta a punibilidade quando o infrator fizesse a promoção do recolhimento do tributo devido, antes de se dar início, no âmbito administrativo, a ação fiscal própria.

De acordo com Pessoa<sup>12</sup>, aqueles que foram acusados de cometer crime de sonegação fiscal se beneficiaram por meio desse estatuto, uma vez que restaram afastadas as aplicações dos dispositivos do Código Penal que até o momento era incidentes e que diziam respeito a penas mais severas, por conta do princípio da especialidade.

---

<sup>11</sup>Lei nº 4.729/65. Brasília: Planalto, [s.d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4729.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.

<sup>12</sup>PESSOA, Leonardo Ribeiro. O Refis da Crise e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Fiscosoft**. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/4ni0/o-refis-da-crise-e-a-extincao-da-punibilidade-nos-crimes-tributarios-leonardo-ribeiro-pessoa>>. Acesso em 23 mar. 2012.

Compreende-se que o crime de sonegação fiscal que era previsto na Lei n. 4.729/65 dizia respeito a um crime de mera conduta<sup>13</sup>, no qual a declaração falsa ou inserir elementos não exatos com o intuito de eximir-se do pagamento de tributos eram suficientes para tornar o resultado irrelevante. O pagamento apenas tinha importância quando se buscava o efeito excepcional de extinção da punibilidade.

Em 27 de dezembro de 1990, a Lei n. 8.137/90, fez a definição de crimes contra a ordem tributária, contra a ordem econômica e contra as relações de consumo.

O art. 1º dispõe da seguinte forma:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.<sup>14</sup>

Através da prática do crime mencionado, a lei faz o estabelecimento de pena de reclusão, que pode ser de dois a cinco anos, além da multa.

Já o art. 2º aponta as maneiras equiparadas, ou seja, os crimes que tem mesma natureza do crime de caráter tributário. São apresentadas as condutas:

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;

<sup>13</sup> Delmanto (2007) aponta que crimes de mera conduta ou crimes de simples atividade se referem aos que a lei apenas faz a prescrição da conduta dos agentes, não mencionando qualquer tipo de resultado, a fim de que sejam consumados em vista do mero comportamento. Nestes crimes, a tentativa, de fato, não parece possível, não sendo cogitado então *iter criminis* ou plurissubsistência da mera conduta. Presente em: DELMANTO, Celso; et al. Código penal comentado. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

<sup>14</sup> Lei nº 8.137/90. Brasília: Planalto, [s.d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.

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.<sup>15</sup>

Para os crimes mencionados no art. 1º defini-se pena de dois a cinco anos de reclusão e a multa. Já nos apresentados no art. 2º a pena é de seis meses a dois anos de detenção e multa, da mesma forma que descrevia a Lei n. 4.729/65.

Em resumo, as informações relacionadas aos crimes tributários descritos acima, pode-se dizer que o crime de sonegação fiscal é configurado a partir do momento em que o contribuinte faça omissão das informações com o intuito de não pagar os devidos tributos. A pena nesses casos era de detenção.

Já para os crimes contra ordem tributária apresentados pela Lei n. 8.137/90, a legislação aponta que o crime será configurado com o ato do contribuinte que de forma efetiva faça a redução ou supressão dos valores dos tributos devidos. A pena nestes casos será de reclusão.

No que tange à classificação doutrinária, as condutas apresentadas no art. 1º da Lei n. 8.137/90 têm como elemento subjetivo do tipo penal a assunção do risco de supressão ou redução de tributo, que dizem respeito ao dolo direito e ao dolo eventual. Tal elemento subjetivo do tipo, em comunhão com a falta de previsão culposa, leva à conclusão de que os tipos penais da lei são todos dolosos. Suprimir ou reduzir tributo de forma culposa sofreria exclusão, diante da aplicação subsidiária do Código Penal, que faz a prescrição da excepcionalidade do tipo culposos quando preceitua, por meio do art. 18, parágrafo único, que “salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”.<sup>16</sup>

No que diz respeito à responsabilidade penal, existe a discussão acerca da questão que se relaciona aos efeitos penais do pagamento de tributo e de seus acessórios. É válido ressaltar que o art. 98 da Lei n. 8.383/91 revogou o art. 14 da Lei n. 8.137/90, que dava permissão para a extinção da punibilidade

---

<sup>15</sup>Op. Cit. nota 14, p. 21.

<sup>16</sup>**Código penal.** Brasília: Planalto, [s.d]. Disponível : [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.html). Acesso em 22 de mar.2012.

em casos de pagamento de tributo antes que se recebesse a denúncia. Porém, essa possibilidade retornou através do art. 34 da Lei n. 9.249/95.

Também é válido apontar que o art. 3º da Lei n. 8.137/90 menciona os crimes funcionais no âmbito tributário. Dessa forma, são constituídos crimes funcionais contra a ordem tributária, além daqueles que já estão descritos no Código Penal:

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

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente. Pena - reclusão, de 3 (três) a 8 (oito) anos, e multa.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa.<sup>17</sup>

Ainda sob o viés da definição jurídica, não foi pacificada na doutrina a opinião acerca da classificação definitiva dos crimes de caráter tributário, se eles são delitos materiais<sup>18</sup> ou de mera conduta.

Para alguns estudiosos, os tipos que se prevêm no art. 1º da Lei n. 8.137/90, fazem questão de um resultado, que seja consistente para o caso de reduzir ou suprimir tributo, ou e contribuição social e outros acessórios. Outros estudiosos apontam que a consumação é dada em conjunto com uma das condutas apresentadas nos incisos de I a V do mesmo dispositivo, por exemplo, quando o sujeito faz omissão da informação ou apresenta declaração não verídica às autoridades fazendárias, com o objetivo de fazer a redução ou supressão de tributo, contribuição ou demais acessórios. Sendo assim, a expressão “suprimir ou reduzir” diria respeito, de fato, ao elemento subjetivo do injusto, a fim de que englobar todas as condutas previstas. É, então, a ação do dolo específico da doutrina tradicional, uma vez que, para que sejam tipificados os delitos, é necessário que as condutas sejam feitas com o objetivo já

---

<sup>17</sup> Op. Cit. nota 14, p.21.

<sup>18</sup> Crime material, de acordo com a classificação da doutrina, é aquele em que a lei faz a descrição da conduta do agente e do seu efeito natural; os de mera conduta, como já comentado, ocorrem quando apenas há descrição da conduta, sem aludir aos resultados. O primeiro é consumado aludindo resultado, o segundo com o mero comportamento.

mencionado de redução ou supressão de tributo, contribuição social, entre outros acessórios.

A classificação de tais crimes, sendo materiais ou de mera conduta, é de grande relevância, uma vez que repercute na própria consumação e, partindo disso, carrega consigo várias outras consequências jurídicas de igual importância.

No âmbito jurisprudencial, a Primeira Turma do STF (Supremo Tribunal Federal), ao julgar o *Habeas Corpus* nº 75.945-2 (DJ 13.2.98, p. 4), em julgamento, tomou a decisão sob o seguinte aspecto:

Crime contra a ordem tributária (L. 8.197/90, art. 1º, I): infração material — ao contrário do que sucedia no tipo similar da L. 4.729/65 — a consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa, no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade.<sup>19</sup>

No voto do ministro Sepúlveda Pertence, relator do caso, afirmou que:

É que — diferentemente do que ocorria no art. 1º, I, da L. 4.729/65 — na L. 8.137/90, o tipo deixa de constituir crime formal ou de mera conduta e a supressão ou redução do tributo — que antes figurava no tipo como dolo específico — passam a ser elementos materiais da sua consumação.<sup>20</sup>

Independente da definição, a decisão do STF envolve muitas indagações, entre elas a de que se o crime aqui referido é material, e exige um resultado de forma efetiva (reduzir ou suprimir o tributo) ele poderá ser dito como consumado? Pode-se imaginar, por exemplo, que o contribuinte, sendo uma pessoa física, mostra sua declaração de rendimentos e insere nela uma despesa dedutível que, na verdade, não fez, a fim de fazer a supressão ou redução do tributo devido. Esta conduta será enquadrada, a priori, no art. 1º, inciso I, da Lei n. 8.137/90 de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

De acordo com o entendimento do STF, o crime apenas seria tido como consumado quando acontecesse de forma efetiva a redução ou supressão do tributo. Porém, quando será possível dizer que ocorreu este resultado? Na hipótese apresentada, é relevante observar que o lançamento do imposto de

---

<sup>19</sup> **Supremo tribuna federal**, Brasília. [s.d]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/porta/processo./listarprocesso.asp>. Acesso em: 22 de mar.de 2012.

<sup>20</sup> Id. *ibid*.

renda se efetua com base na declaração do sujeito passivo, que apresenta informações acerca da matéria de fato, que não são dispensáveis para a sua efetivação. Frente a tais informações, a autoridade administrativa faz a constituição do crédito tributário por meio do lançamento e, depois, faz a notificação ao declarante. Dessa forma, se em virtude da declaração do contribuinte o crédito tributário passa a ser constituído a menor ou nem se constitui, o resultado de delito acontecerá quando o prazo para o recolhimento do tributo vencer, sem que o contribuinte o faça, ou quando fizer o recolhimento do tributo reduzido.

Assim, de acordo com o entendimento da Suprema Corte brasileira, a consumação, em um caso como esse, só se dará depois de vencido o prazo previsto para o recolhimento do tributo.

Trata-se de crime material em que o resultado naturalístico é preciso, onde, com o devido processo administrativo fiscal seja conhecido quem deve e o quanto se deve, sendo este o entendimento consolidado no Supremo Tribunal federal ao aprovar no dia 02.12.09 a Súmula Vinculante 24 com o seguinte teor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.<sup>21</sup>

Em outras condutas, porém, a solução pode não ser tão simples. Está prevista, no inciso V do art. 1º, por exemplo, a conduta de negação ou não fornecimento, quando obrigatório, de nota fiscal ou documento que equivalha, referente a venda de mercadoria ou prestação de serviço, realizada de forma efetiva, ou fazer seu fornecimento em desacordo com a lei.

Se o crime é tido como material, existirá, então, a necessidade do resultado, não sendo suficiente a simples negativa ou a omissão do fornecimento de nota fiscal. Dessa forma, espera-se a data na qual o agente será obrigado por lei a fazer o recolhimento para então poder realizar a verificação de que tal negativa ou omissão foi o que levou a suprimir ou reduzir o tributo? Tal hipótese parece inconcebível. De certo, o entendimento contrário irá levar à impunidade de grande parte dos criminosos que infringem a ordem

---

<sup>21</sup> Súmula vinculante nº 24. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=juris-prudenciaSumulaVinculante>. Acesso em 23 mar.2012.

tributária razão pela qual a súmula menciona que apenas os incisos I a IV precisam de resultado.

De acordo com Harada<sup>22</sup>, a Lei n. 8.137/90, de maneira geral, apresenta falhas técnicas, sejam elas pela mistura em um único texto de matérias variadas abarcando a ordem tributária, a ordem econômica e as relações de consumo, que por abordar penalidades variadas, ou ainda pela violação do princípio da tipicidade para definir alguns crimes, especialmente os contra a ordem econômica, o que coloca empresários em situação de risco permanente.

Tais críticas do autor apontam para um fenômeno de que boa parte da doutrina pátria faz questionamentos acerca da necessidade real de se intervir de forma penal no que tange aos crimes tributários. No geral, o argumento apresentado é que a conduta tipificada não ofende bem jurídico que seja digno de proteção penal, mas apenas tributária. O que resta é saber se o distanciamento da punição penal não resultaria em um incentivo para que se pratique de forma generalizada as condutas descritas anteriormente.

---

<sup>22</sup> Op.Cit. nota 3, p.13.

#### 4 ANÁLISE DA LEI N. 8.137/90

A priori, é possível dizer que alguns estudiosos indicam uma correção terminológica, por mais que se diga tratar-se de crimes contra a ordem tributária, na verdade, a lei trata de crimes contra a ordem tributária, a econômica, e contra as relações de consumo. Todavia, os mais tratados pela literatura são os aspectos tributários e penais dos crimes contra ordem tributária.

O norte da Lei já é indicado pelo artigo 1º, onde se define que “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório [...]”.<sup>23</sup>

A extensão do conceito de tributo pode ser tida no bojo do sistema constitucional tributário, que abrange, conforme é apresentado no caput do art. 145, ainda, como espécies de tributo, além de impostos, taxas e contribuições de melhoria, o pedágio (interpretação extraída da redação do art. 150, inc. V), as contribuições sociais (art. 149) e os empréstimos compulsórios (art. 148).

As condutas apresentadas pelo artigo 1º têm como elemento subjetivo o querer ou a assunção do risco de supressão ou redução de tributo, como dito, dolo direto e dolo eventual.

O elemento subjetivo do tipo, em conjunto com a falta de previsão culposa, nos leva à conclusão de que os tipos penais da lei são, sem exceção, dolosos. Redução ou supressão de tributo culposa não estaria incluída na aplicabilidade subsidiária do Código Penal, que descreve a excepcionalidade do tipo culposo quando preceitua que “Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.”<sup>24</sup>

Como exceção, o art.7º, parágrafo único, trás a única previsão de delito culposo que aparece na Lei 8.137/90, onde são apontados alguns tipos relativos de crimes contra a relação de consumo por meio do qual é cogitada a existência da modalidade culposa, em sede de crimes de caráter tributário.

Sendo consequência direta disso, observa-se que o erro de tipo (erro que incide no elemento constitutivo do tipo legal de crime), que está disposto

---

<sup>23</sup>Op. Cit. nota 14, p.14.

<sup>24</sup>Op. Cit., nota 16, p.22.

no artigo 20 do CP, tem no âmbito dos crimes contra a ordem tributária o condão de afastamento do dolo, de exclusão da própria tipicidade.

Todas as condutas apresentadas nos artigos referidos se relacionam ao escopo objetivado pela Lei 8.137, que é o combate à evasão fiscal. Assim, seria preciso que as condutas descritas por tal lei tivesse, como objetivo, suprimir ou reduzir o tributo. A falta deste elemento subjetivo ocasiona a atipicidade.

Por mais que no artigo 2º estejam previstos os tipos equiparados, através da locução “Constitui crime da mesma natureza”<sup>25</sup>, o que realmente se tem não são, de forma rigorosa, crimes de mesma natureza. Chega-se a esta afirmação por conta de não se encontrarem presentes, em todos os incisos que compõem o artigo, a redução ou supressão de tributo como sendo *conditio sine qua non* da consumação.

Podemos observar o texto do inciso V, que descreve “utilizar ou divulgar programas 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.”

A intenção da Lei n. 8137/90 é dita então como a proteção das estruturas de informações da Fazenda Pública. Considera-se crime formal o uso ou divulgação de programa que contenha informações de caráter adverso do oficial. Exigir aqui a redução ou supressão de tributo de maneira efetiva seria dar empréstimo à norma de um sentido mais amplo do que o que lhe é próprio.

No que se refere à responsabilidade penal, é preciso distingui-la da responsabilidade tributária. A natureza civil da responsabilidade tributária faz com que possam ser responsabilizados qualquer um dos que estejam no patamar social de pessoa jurídica, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, conforme preceitua o art. 135 do CTN. Adverso é o quadro que tange à responsabilidade penal no qual são vigentes os princípios constitucionais da intranscendência - art. 5º, inc. XLV - e da

---

<sup>25</sup> Op. Cit. nota 14, p.21.

individualização da pena - art. 5º inc. XLVI - todos presentes no texto da Constituição Federal de 1988.

Sendo assim, é preciso que a denúncia deixa específico, em crimes dessa natureza, a conduta que se levou a efeito, tornando particular, a atividade desenvolvida pelos infratores, compreendendo a jurisprudência, inclusive no Pretório Excelso. Tal questão pode ser verificada na ementa do Supremo Tribunal Federal em *Habeas corpus* nº 73.590-8/SP, que teve o primeiro julgamento em 06.08.96, DJU 12.12.96, pg. 50.162, Relator o Min. Celso de Mello:

Habeas corpus. Delito societário. Crime contra a ordem tributária, Lei 8.137 de 27.12.90 nº 8.137/90. Quotista minoritário (1% das quotas sociais). Inexistência de poder gerencial e decisório. Impossibilidade de incriminar quotista sem a efetiva comprovação de conduta específica que o vincule ao evento delituoso. Insubsistência da condenação penal decretada. Pedido deferido.<sup>26</sup>

Ainda no que diz respeito à responsabilidade penal, é relevante a questão que se refere aos efeitos penais do pagamento do tributo e de consectários.

O tratamento que se dá por lei aponta que o bem jurídico é protegido pela norma. Dessa forma, quando se utiliza a extinção da punibilidade ao pagamento se está erigindo como bem jurídico a ser cuidado, a proteção financeira da Fazenda Pública. Cabe dizer que se protege de maneira singela o Erário, cuidando do ingresso de valores e reforçando este ingresso.

Por outro lado, em situações em que o pagamento não tenha tal efeito extintivo, o bem jurídico protegido passa a ser modalidade no trato com a *res publica*, no sentido lato, onde supõem-se a conduta sonegatória, sem ser patrimonialmente lesiva, é condenável pelo ensejo indevido da disposição, pelo particular, pelo bem público, sendo contrário aos princípios do ordenamento jurídico, como os referentes à igualdade e à livre concorrência. Dessa forma, feridos tais princípios, a simples recomposição patrimonial não seria suficiente para a repressão e prevenção, que inibem futuras condutas de mesmo caráter.

A matéria acaba, na visão de muitos estudiosos, oscilando ora em um sentido, ora em outro, ressaltando o quão mal resolvido é, em caráter político.

---

<sup>26</sup>Supremo Tribunal Federal em Habeascorpus nº73.5908/SP.Disponívelem : <http://www.stf.jus.br/portal/processo/pesquisarProcesso.asp>. Acesso em 22 mar. 2012.

Dessa forma, o artigo 98 da Lei 8383/91 revogou o artigo 14 da Lei 8137/90, que dava permissão de extinguir a punibilidade em casos de pagamento de tributo antes do recebimento da denúncia, que retorno por meio do artigo 34 da Lei 9.249/95.

Os crimes de caráter tributário, econômico ou contra as relações de consumo têm iniciativa pública e, enquanto não for expressa a norma apenadora, está iniciativa será condicionada à representação do ofendido, por exemplo. Tal matéria apresenta-se vazada na súmula 609 do Supremo Tribunal Federal, que mesmo tendo sido editada na lei n. 4.729/64, continua atual, ao dispor que “é pública incondicionada a ação penal por crime contra a ordem tributária de sonegação fiscal.”<sup>27</sup>

Além das condutas que são apresentadas no artigo 1º e as equiparadas no artigo 2º, também se prevêem através da lei em questão as condutas funcionais contra a ordem tributária, presentes no artigo 3º.

---

<sup>27</sup>Súmula nº609 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em :[http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula\\_601\\_700](http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumula&pagina=sumula_601_700). Acesso em 22 mar.2012.

## 5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NA ÓTICA DO DIREITO PENAL

Quando se pratica o crime, configura-se também uma relação jurídico-punitiva, conforme afirma Damásio de Jesus:

[...] de um lado, aparece o Estado com o jus puniendi; de outro, o réu com a obrigação de não obstaculizar o direito de o Estado impor a sanção penal. Com a prática do crime, esse direito, que era abstrato, torna-se concreto. Punibilidade, assim, seria a possibilidade jurídica de o Estado impor a sanção.<sup>28</sup>

No entanto, o sistema penal pátrio apresenta algumas causas que propõem a extinção da punibilidade, o que torna impossível a aplicação da sanção penal, apresentadas pelo art. 107 do Código Penal e em outras legislações esparsas.

Quando o ilícito penal é praticado, fica a cargo do Estado exercer o direito de punir aquele que infringiu com as leis. Porém, tal direito precisa ser exercido dentro de determinado lapso temporal, que pode variar em função da pena máxima abstratamente prevista para a figura penal ou em função da pena concretamente aplicada em sentença. Se o Estado não exerce sua pretensão punitiva, por exemplo, acontece a prescrição, que implica na perda do direito de punir. De acordo com Delmanto:

[...] o instituto da prescrição é de fundamental importância em um Estado Democrático de Direito, por várias razões, dentre as quais: (a) confere segurança jurídica ao cidadão, vedando seja ele perseguido criminalmente por tempo indeterminado; (b) impõe ao Estado que efetivamente se movimente em sua atividade jurisdicional, em prol da própria sociedade; (c) com o decurso de tempo, a pena perde a sua finalidade retributiva, preventiva e ressocializadora.<sup>29</sup>

No que diz respeito à extinção da punibilidade em função da reparação do dano, apresenta efeitos abrandadores da sanção que deve ser aplicada ao infrator, e que se diferenciam segundo o momento de sua implementação e também de sua extensão.

### 5.1 A Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária

A princípio, a extinção da punibilidade de crimes de sonegação fiscal estava descrita por meio do art. 2º da Lei n. 4.729/65, que fazia a definição do crime de sonegação fiscal e deixava estabelecido que seria extinta a

---

<sup>28</sup> JESUS, Damásio. **Direito penal**. Parte Geral. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.p.589. v1.

<sup>29</sup> DELMANTO, Celso at al. **Código penal comentado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.p.215.

punibilidade quando o infrator fizesse a promoção do recolhimento do tributo devido, antes de se dar início, no âmbito administrativo, a ação fiscal própria.

*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.

Parágrafo único. Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1º e 6º a sonegação fiscal anterior à vigência desta Lei.<sup>30</sup>

Quando começa a vigorar a Lei n.º 4.729/65, compreende-se que o requisito para extinção da punibilidade, para o infrator que comete o crime denominado sonegação fiscal, será o fato de que houve a promoção do recolhimento do tributo antes de se dar início a ação fiscal própria, no âmbito administrativo. Se isso aconteceu, será extinta a punibilidade.

Regulamentando de maneira diversa, o art. 14, da Lei n.º 8.137/90, que faz a definição dos crimes contra a ordem tributária, em substituição a lei mencionada anteriormente estabeleceu a extinção da punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia: " Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia"<sup>31</sup>

No entanto, o art. 98, da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991 revogou o art. 2º, da Lei n.º 4.729/65, e também o art. 14, da Lei n.º 8.137/90.

Aconteceu uma tentativa de revigorar a extinção da punibilidade por meio do cumprimento da obrigação tributária pelo artigo da Lei n.º 8.696/93, porém a proposição recebeu o veto do Presidente da República, por razões assim expostas:

#### Razões do veto

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

---

<sup>30</sup> Op. Cit., nota 11, p.20.

<sup>31</sup> Op. Cit., nota 14, p.21.

configurado o crime, promover a denúncia ao Ministério Público para instauração do processo criminal.

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

É de ser relevado que, referindo-se o art. 3º da lei citada a crimes praticados por servidor público, a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, colocaria os ganhos ilícitos provenientes da corrupção funcional, a salvo de qualquer penalização.

A norma ora vetada alcança, na verdade, é o contribuinte cuja má-fé ficou caracterizada. E isto é evidentemente, contrário ao interesse público, por contrair diretamente o princípio da moralidade administrativa.

Ademais, observo que a Lei nº 8.137 admitia a extinção da punibilidade no caso de o agente promover a satisfação das obrigações tributárias antes do recebimento da denúncia criminal. Essa disposição (art. 14), foi revogada pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

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

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

Estas, Senhor Presidente, as razões que me levaram a vetar em parte o projeto em causa, as quais ora submeto à elevada apreciação dos Senhores Membros do Congresso Nacional.<sup>32</sup>

Depois, por meio do art. 34 da Lei n. 9.249/95 foi introduzida nova possibilidade de extinguir a punibilidade nos crimes de caráter tributário, considerando que o pagamento fosse ultimado, antes do recebimento da denúncia conforme é possível observar no texto: “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

---

<sup>32</sup> IOB urgente, anexo ao bol. 35/93-Revista de Direito Administrativo, nº 193, edição extra.Jul/set-1993,p.418-419.

tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”<sup>33</sup>

No que se refere à extinção da punibilidade do crime de apropriação indevida da previdência, o 2º parágrafo do art. 168-A do CP aponta que “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.”<sup>34</sup>

É válido ressaltar o fato que o praticante de um crime de caráter tributário ou de sonegação fiscal poderia ter a extinção da punibilidade, ao passo que pagasse de maneira integral o débito tributário, até que se reconhecesse a denúncia. No que diz respeito ao crime de apropriação indébita, quem o praticava apenas teria a extinção da punibilidade se fizesse o pagamento integral do débito fiscal até se iniciar a ação fiscal.

A suspensão da pretensão punitiva do Estado, em função do parcelamento da dívida tributária foi colocada em questão no ordenamento jurídico através do artigo 15 da Lei n. 9.964/00, que disserta da seguinte forma:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n.8.212, de 24 de julho de 1991, 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.

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

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

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

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

§ 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.<sup>35</sup>

Já por meio do denominado “Refis II”, descrito na Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003, a extinção da punibilidade em casos de crimes de sonegação

---

<sup>33</sup> Op. Cit., nota 2, p.10.

<sup>34</sup> Op. Cit., nota 16, p.22.

<sup>35</sup> **Lei nº 9.964/00**. Brasília: Planalto, [s.d]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm) Acesso: 22 de mar. 2012.

fiscal, crimes de caráter tributário e crimes de apropriação indébita previdenciária, adquiriu um regramento novo. O dispositivo apresentou as mudanças foi o artigo 9º, conforme é possível observar:

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

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.<sup>36</sup>

O § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03 criou uma causa extintiva da punibilidade consistente no pagamento do débito tributário a qualquer tempo.

A Lei nº 11.941/09 (Refis IV), proveniente da conversão da Medida Provisória nº 449/08, em seus artigos 67, 68 e 69, apresentou mais mudanças relacionadas ao tema, conforme é possível observar nos dispositivos transcritos:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. 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, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> **Lei nº 10.684/03.** Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10684.htm) Acesso: 22 de mar. 2012.

<sup>37</sup> **Lei nº 11.941/09.** Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm). Acesso em 22 mar. 2012.

Analisando tais dispositivos, é possível observar que com o art. 67 o Ministério Público não terá como deflagrar a ação penal enquanto o parcelamento realizado pelo contribuinte estiver ativo. Dessa forma, aqueles que suprimiram ou reduziram tributos e que estavam prestes a sofrer denúncia criminal, podiam aderir ao parcelamento e, como consequência, impediam que o Ministério Público oferecesse denúncia, deixando permanente tal impedimento durante o período em que estivessem adimplentes com as parcelas acordadas.

Com relação ao art. 68, é possível considerá-lo coerente, uma vez que caso não houvesse tal comando, aqueles que infringissem a lei poderiam ser beneficiados pela prescrição criminal de seus delitos. Assim, enquanto durar o parcelamento a pretensão de punição permanecerá suspensa. No âmbito administrativo, os inquéritos poderão ser concluídos, porém o Ministério Público não poderá fazer a denuncia. No campo judicial, os processos em curso ficarão suspensos, pelo mesmo tempo que perdurarem os parcelamentos.

O que é determinado pelo art. 69 é dito no sentido de que a extinção da punibilidade dos crimes tributários será feita depois de ser comprovado o pagamento integral das dívidas que pode ser feito à vista ou em parcelas.

Por fim, a lei 12.382 de 25 de fevereiro de 2011 implementou mais modificações:

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

Art. 83. [...]

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

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

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

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

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

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.” (NR)<sup>38</sup>

Veja que a regra do § 6º, que antes da Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, estava no parágrafo único do art. 83 da lei nº 9.430/96, já havia sido alterada pelo § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/03, no sentido de se admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo, portanto a questão de saber se voltamos, ou não, à situação na qual o pagamento somente operava a extinção da punibilidade se efetuado antes do recebimento da denúncia volta a virar controvérsia.

Quem prega que ocorreu nova alteração da disciplina do pagamento como causa de extinção da punibilidade, dirá que o § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/96, é uma regra nova, que revoga a regra que consagrara a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo.

Para quem entende ao contrário, que não ocorreu tal revogação, dirá que a Lei nº 12.385, de 25 de fevereiro de 2011, ao se referir ao § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/1996, não alterou a regra do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/03, pois não fez qualquer referência, nem explícita nem implícita, posto que nem ao menos referiu-se ao conteúdo do mencionado § 6º, do art. 83, da Lei nº 9.430/96. Limitou-se apenas a dizer que o dispositivo ficava remunerado.

Em qualquer passagem da lei nº 12.382/11 não existe regra dizendo que é restabelecido o dispositivo do parágrafo único do art. 83 da Lei nº 9.430/96. O que houve foi a simplesmente renumeração desse dispositivo.

A Lei n. 12.382/11 alterou o sentido do artigo 83 da Lei n. 9.430/96, mas não revogou os artigos 9º da Lei n. 10.684, de 31 de maio de 2005 e os artigos 68 e 69, da Lei n. 11.941, de 28 de maio de 2009. Consoante a Lei Complementar n. 107, de 26.04.2001 que alterou o artigo 9º da Lei Complementar n. 95 de 26.02.1998, o legislador deve indicar com exatidão quais são as regras revogadas.

---

<sup>38</sup>.Lei nº 12.382/11.Brasília: Planalto,[s.d].Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm)Acesso em: 22 mar. 2012.

Ao cuidar do tema da revogação de dispositivos anteriores diz apenas, em seu art. 8º, que fica revogada a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Não fez qualquer menção de revogação do § 2º, do art. 9, da Lei nº 10.684/03, nem pelo menos a regra usual a declarar revogadas as disposições em contrário.

Dessa forma, não havendo qualquer dispositivo em concreto, o melhor entendimento é no sentido da subsistência da regra que afirma a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, nos crimes tributários, contido no § 2º, do art. 9, da Lei nº 10.684/03. Como há na lei nº 12.382/11 dúvida sobre a subsistência da extinção da punibilidade pelo pagamento feito depois de recebida a denúncia, deve-se fazer uma interpretação favorável ao contribuinte, pois é dogma em Direito penal, havendo a dúvida, esta deve ser resolvida a favor do réu.

Persiste ainda a regra que prevê que o Ministério Público continuará a não ter como fazer a apresentação de denúncia enquanto o parcelamento ultimado pelo contribuinte estiver ativo.

Como dito, a extinção da punibilidade em vista do pagamento do tributo devido foi instaurada por meio da Lei n.º 4.729/64, que apresentava a hipótese de apropriação indébita, através de equiparação.

Enquanto vigorou, a Lei n.º 4.729/64 dispunha em seu artigo 2º a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, considerando que o pagamento do tributo fosse realizado antes do início do processo administrativo para sua cobrança.

Porém, o Decreto-lei n.º 157/67 alterou a Lei n.º 4.729/64, mantendo a possibilidade de fazer a declaração da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, uma vez que acontecesse o recolhimento do tributo e também de seus acessórios, considerando que tal recolhimento fosse realizado logo depois do julgamento da autoridade de primeira instância administrativa.

No mesmo período, o Decreto-lei n.º 326/67, ao tratar da cobrança do IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados) fez a determinação do uso do produto da cobrança do imposto devido, que não o recolhimento, constituía crime de apropriação indébita, pelo qual a punibilidade estaria extinta se o fosse pago o débito, de forma espontânea, ou antes, da decisão administrativa de primeira instância.

Depois, o art. 5º do Decreto-lei n.º 1.060/69, fez a determinação de aplicação das disposições acerca da extinção da punibilidade presentes na Lei n.º 4.729/64, e também no Decreto-lei n.º 326/67, isto é, a extinção da punibilidade aconteceria se o pagamento do tributo devido, qualquer que fosse ele, se realizasse antes da decisão administrativa de primeira instância.

Em sequência, a Lei n.º 8.137/90, objeto principal deste estudo, tratou da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, quando em seu art. 14 dispôs que: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º e 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”<sup>39</sup>

Depois do primeiro aniversário da Lei n.º 8.137/90, o dispositivo apresentado foi revogado pelo art. 98 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, que também revogou o art. 2º da Lei n.º 4.729/65, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n.º 4.729/64 e o art. 5º do Decreto-lei n.º 1.060/69.

Não tendo revogado de maneira expressa o art. 2º do Decreto-lei n.º 326/67, o legislador fez a inserção no art. 14 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, revogando-o expressamente.

Dessa forma, pode-se verificar que a Lei n.º 8.383/91 não revogou, de forma expressa, o que estava disposto no art. 18 do Decreto-lei n.º 157/67, o que fez com que alguns doutrinadores questionassem a vigência de tal dispositivo. Os questionamentos não devem prosperar, uma vez que o art. 14 da Lei n.º 8.137/90 fez a regulamentação da matéria, ao revogar todas as disposições apresentadas em contrário.

No entanto, a partir de 1º de janeiro de 1996, a extinção da pretensão punitiva estatal dos crimes de sonegação fiscal ou contra a ordem tributária, passou a se submeter também ao que está disposto no art. 34 da Lei n.º 9.249, de 26/12/1995. Tal dispositivo dispõe que “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27-12-1990, e na Lei n.º 4.729, de 14-7-1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.<sup>40</sup>

---

<sup>39</sup> Op. Cit., nota 14, p.21.

<sup>40</sup> Op. Cit., nota 2, p.10.

O princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica resulta do fato de que tal norma oferece benefícios aos infratores, mesmo em período anterior à 1º de janeiro de 1996.

Assim, a causa de extinção da punibilidade em função do pagamento do tributo antes que se receba a denúncia foi restaurada, voltando a vigorar no ordenamento jurídico brasileiro, em função do mencionado art. 34 da Lei n.º 9.249/95.

## **5.2 O CTN e a Extinção da Punibilidade**

A extinção da punibilidade de crimes de sonegação fiscal ou de caráter tributário, por mais que esteja regulado por meio do Código Penal e da Lei Ordinária, não pode ser aplicada sem se levar em conta o art. 138 do Código Tributário Nacional, que dispõe :

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e juros de mora, ou do 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 de medida de fiscalização, relacionados com a infração.<sup>41</sup>

Sendo assim, fica previsto que a responsabilidade pelas infrações se exclui por meio da denúncia espontânea, ficando livre do pagamento da multa.

Considerando o artigo mencionado, é possível concluir que quem deve, tendo praticado a conduta erigida na Lei n.º 8.137/90 como delituosa e busca o sujeito ativo da obrigação tributária antes que se inicie qualquer fiscalização, poderá valer-se da extinção da punibilidade. Com efeito, o mencionado art. 138 do Código Tributário Nacional não admite controvérsias, uma vez que faz a prescrição da exclusão da responsabilidade de todas as infrações.

Ao passo que o art. 16 do Código Penal dispõe acerca do fato de que o arrependimento posterior é simples causa para que se diminua a pena, o art. 138 do Código Tributária Nacional ultrapassa essa alínea, ao dispor sobre a prevenção da possibilidade de operação da extinção da punibilidade por meio da denúncia espontânea.

Fazendo a análise deste tema, Salvador Cândido Brandão aponta que:

---

<sup>41</sup> **Código tributário nacional.** Disponível em: [http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codt\\_ributnaci/ctn.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/codt_ributnaci/ctn.htm). Acesso: 22 de mar. 2012.

No caso concreto objeto do nosso estudo o Direito Penal Tributário como norma especial aplicável aos tributos e as contribuições prevalece sobre a norma geral do art. 16 do CP. Com efeito, dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional que a responsabilidade por infrações administrativas ou criminais se exclui pela denúncia espontânea acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devidamente atualizado e com juros. Não se diga que o art. 138 não cuida de responsabilidade por crimes, vez que a extinção está sem adjetivos abrangendo todas as hipóteses de infrações. Confirma este entendimento a interpretação do próprio capítulo que cuida da “Responsabilidade por infrações” e no art. 137 dispõe que nas infrações definidas como “crimes”. Destarte, no exemplo citado, o contribuinte pagou no vencimento um imposto a menor decorrente do uso de um lançamento fraudulento já havendo consumado o crime se, antes de qualquer ação “administrativa”, espontaneamente comparece à repartição e “repara o dano” mediante o pagamento do que for devido está extinta a punibilidade. O art. 138 do Código Tributário tem porte de Lei Complementar e não foi revogado pelas diversas Leis ordinárias que foram editadas [...], bem como confirmado pela Constituição de 1988 como determina seu art. 146.<sup>42</sup>

O espectro do art. 138 do Código Tributário Nacional é muito maior do que o que está disposto nos artigos 15 e 16 do Código Penal, porém a exclusão da responsabilidade acontece mesmo nas hipóteses onde o ato de arrepende-se não fique apresentado de maneira inequívoca<sup>43</sup>.

Para Rui Stoco o Código Tributário Nacional apresenta somente questões acerca da responsabilidade tributária e não acerca da responsabilidade penal:

Isto significa que a denúncia espontânea da infração a lei tributária, acompanhada do pagamento do tributo e acréscimos exclui somente a responsabilidade tributária do agente ou contribuinte e nada mais, cabendo concluir que o preceito encontra-se em plena vigência e integralmente eficaz para o fim colimado pelo legislador. Não fora tudo isso cabe obtemperar que, ainda que possível fosse aceitar a tese de que o art. 138 do CTN tem o alcance tão mais dilargado do que realmente ocorre e, então, estaria inaplicável porque revogado.<sup>44</sup>

Dessa forma, pode-se observar que, sob qualquer ângulo que se faça análise da questão, é incontestável a não existência no Código Tributário Nacional de qualquer mecanismo legal que dê permissão e torne facultativo o pagamento de tributo como uma maneira de se extinguir a punibilidade.

---

<sup>42</sup> BRANDÃO, Salvador Cândido. Direito penal tributário: extinção da punibilidade. **Repertório IOB de jurisprudência**, n. 12, 1993.p.433.

<sup>43</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Direito penal tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.p.150.

<sup>44</sup>FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Leis penais especiais e sua interpretação Jurisprudencial**. 7. ed., v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.p.648.

## 6 CAUSAS DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE E O PAGAMENTO

### 6.1 O Arrependimento Como Fator de Causa da Extinção da Punibilidade

Fazendo a análise de nosso ordenamento jurídico, em especial no que tange ao Código Penal Brasileiro, é possível verificar que o tratamento legal que se dá à questão do “arrependimento” e, no geral, à reparação dos danos, não é dos mais sistematizados, considerando que ora se lhe é dado força de autêntica causa de extinção de punibilidade, ora força de causa de diminuição de pena, ou ainda de requisito para que se consigam determinados requisitos legais.

A princípio, a doutrina penal pátria, faz o tratamento do arrependimento como sendo causa de extinção da punibilidade, sem o fazer de forma expressa. Assim ocorre no art. 15 do Código Penal, quando o texto apresenta que “se o agente, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados”<sup>45</sup>. Sendo assim, não se deve falar em tentativa, considerando que esta faz pressuposto de frustração do resultado através de “circunstância alheia à vontade do agente”, conforme, art. 14, II, do CP “(...) II – tentado, quando, iniciada a execução, não se consuma por circunstância alheias à vontade do agente.”, o que não acontece nesses casos nos quais se desiste de forma voluntária ou se arrepende com eficácia.

Exemplo típico é dado com o peculato, presente no § 3º do art. 312 do CP, considerando que faz a determinação de que a reparação do dano deve ser precedida à sentença irrecorrível, faz a extinção da punibilidade.

Uma disciplina semelhante tem sido conferida aos crimes tributários, valendo-se, nesse particular, da Lei n.º 9.249/95, presente no art. 34, que se faz a extinção da punibilidade dos crimes que se definem nas Leis n.º 8.137/90 e n.º 4.729/65, quando o agente fizer a promoção do pagamento de tributo ou da contribuição social, incluindo os acessórios, antes que se receba a denúncia.

O arrependimento posterior também é uma causa de diminuição de pena, quando apresenta caráter voluntário (o que não significa que tenha que

---

<sup>45</sup> Op.Cit., nota 16,p.22.

ser espontâneo), até o recebimento da denúncia, em caso de crimes sem violência ou ameaça grave à pessoa, de acordo com o já mencionado art. 16 do CP.

Também é válido aludir a Lei n.º 9.099/95, ao passo que prestigia a reparação de danos sofridos pela vítima, por meio do art. 62 que diz que “O processo perante o Juizado Especial orientar-se-á pelos critérios da oralidade, informalidade, economia processual e celeridade, objetivando, sempre que possível, a reparação dos danos sofridos pela vítima e a aplicação de pena não privativa de liberdade.”<sup>46</sup>, o que possibilita a transação entre as partes, apresentando no art. 74, parágrafo único, que “Tratando-se de ação penal de iniciativa privada ou de ação penal pública condicionada à representação, o acordo homologado acarreta a renúncia ao direito de queixa ou representação.”, ou seja, a composição dos prejuízos civis, considerando que se trata de iniciativa privada ou ação penal pública condicionada à representação, o que resulta na renúncia ao direito de representação ou de queixa.

Segundo Paulo de Souza Queiroz , não existe razão plausível para que continue o tratamento desigual de situação que apresentam semelhanças substanciais entre si. O autor afirma que:

O tratamento a dar-se, num e noutro caso, quer se os considere sob a ótica da equidade, quer do ponto de vista político-criminal, deve ser único e válido para a generalidade dos casos: extingue-se a punibilidade, nos crimes sem violência ou grave ameaça à pessoa, pela reparação voluntária do dano ou pela restituição da coisa; possibilitada, ainda, a transação entre as partes. Servirá como referência a norma do art. 16.<sup>47</sup>

## **6.2 A Compensação Como Causa e Pagamento da Extinção da Punibilidade**

A compensação ocorre quando duas obrigações forem extintas, em parte ou no todo, pelo fato de concorrerem de forma mútua, nas mesmas pessoas, os valores de devedor e de credor. Fica evidente que a compensação é caracterizada por isso, alguém ser ao mesmo tempo devedor e credor de

---

<sup>46</sup> **Lei nº 9.099/95**. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9099.htm). Acesso em: 22 març.2012

<sup>47</sup> QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do caráter subsidiário do direito penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.p.139.

outrem, o que dá permissão para que se libertem ao passo em que existe equivalência entre os créditos respectivos.

A função da compensação é eminentemente extintiva das obrigações em função de serem compensados os débitos e créditos recíprocos<sup>48</sup>.

Porém, há indagações sobre a compensação, que questionam se ela é possível no que diz respeito à obrigação tributária e se o que está disposto no art. 34 da Lei n. 9.249/95 (onde é reafirmado e revalidado o princípio de que pagar o tributos antes de receber a denúncia acarreta a extinção da punibilidade em crimes contra a ordem tributária), é aplicável, resultando nos efeitos que menciona.

No que se refere às relações entre os particulares, o Código Civil é condescendente, apresentando nos arts. 1.009 e 1.010 a questão “Art. 1.009. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Art. 1.010. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.”<sup>49</sup>

Com relação ao âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional aponta a compensação como uma das maneiras de se extinguir o crédito tributário, por meio do art. 170:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.<sup>50</sup>

Dessa forma, no campo fiscal, também se permite a compensação, de acordo com algumas condições, consistindo em premissas básicas e expressas na legislação, além de outras que estejam vinculadas à autoridade administrativa que as estabelece, apontando quais sejam.

---

<sup>48</sup> VIANA, Marco Aurélio S. **Curso de direito civil**. Belo Horizonte: 1995.p.250.v.4.

<sup>49</sup> Códigocivil. Brasília:Planalto,[s.d.].Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acesso em: 22 març. 2012.

<sup>50</sup> Op. Cit., nota 41, p.40.

Também é válido notar que a compensação apenas pode acontecer entre créditos advindos do mesmo ente da Federação, contando que o contribuinte não terá como pretender fazer a compensação de créditos de IPI (federal) com ICMS (estadual).

Sendo assim, pode-se questionar se o Fisco fizer acordo com o contribuinte, a fim de evitar a compensação antes de receber a denúncia, é preciso saber se este acordo terá o mesmo efeito do pagamento, como se prevê na Lei n.º 9.249/95. A provável resposta dá-se como afirmativa.

Pode-se fundamentar a resposta acima no fato de que a compensação se inclui nas modalidades de extinção de crédito tributário, conforme apresenta texto do inciso II do art. 156 do Código Tributário Nacional: “Art. 156. Extingue-se o crédito tributário: [...] II – a compensação; [...]”.<sup>51</sup>

Assim, se a compensação for equivalente ao pagamento e se o pagamento é, para a legislação de regência, causa para que seja extinta a punibilidade, torna-se evidente o fato de que, se a compensação for aceita e formalizada não apenas acarreta na extinção da dívida como impede o Estado dar punição ao agente.

Da mesma maneira, se a ação civil, objetivando a compensação do débito tributário proveniente de ilícito penal, com crédito do acusado, tiver sido distribuída antes que se oferecesse a denúncia no juízo criminal, porém ainda não julgada, aparece a questão prejudicial, dessa forma a denúncia pode ser recebida, porém a prolação da sentença será condicionada à solução da lide civil.

Se tal decisão desconstituir o crédito tributário, não existirá crime e o procedimento criminal poderá ser solucionado ao se trancar a ação penal ou através da absolvição do acusado. Existindo decisão favorável no âmbito civil, a denúncia não poderá mais ser oferecida. Se for proposta, deverá ser rejeitada<sup>52</sup>.

Deferir a compensação no campo administrativo, antes de se oferecer a denúncia, é também uma causa extintiva da punibilidade. Porém, é possível afirmar que o crédito proveniente da decisão judicial transitada em julgado,

---

<sup>51</sup> Op. Cit., nota 41, p.40.

<sup>52</sup> FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Leis penais especiais e sua interpretação Jurisprudencial**. 7.ed.São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.p.651.v.1

expresso em Precatório Judicial no aguardo de pagamento, não enseja a compensação.

### **6.3 O Parcelamento do Débito Tributário**

A análise parte da hipótese do sujeito ativo do ilícito penal, ao atender o chamado do fisco para integralizar seu débito fiscal, acabar por realizar um acordo de parcelas de seu débito, fazendo o pagamento da primeira parcela antes que se receba a denúncia.

Sobre esta questão Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio comentam:

Entendemos que, havendo parcelamento do tributo devido, e pagamento ao menos da primeira parcela, antes do recebimento da denúncia, haverá extinção da punibilidade, impedindo, conseqüentemente, o início da ação penal, uma vez que foi dado início à promoção do pagamento por parte do contribuinte e a finalidade da norma legal foi atingida, qual seja, possibilitar a arrecadação do tributo por parte da Fazenda.<sup>53</sup>

O tema está disciplinado pela lei 12.382/2011 que por intermédio de seu artigo 6º alterou a redação do artigo nº 83, acrescentou os §§ 1º a 5º, ficando estabelecido a suspensão da pretensão punitiva do Estado enquanto estiver ativo o parcelamento e extinta a punição caso haja o pagamento integral do débito objeto do parcelamento.

---

<sup>53</sup> MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 3. ed. São Paulo. Atlas, 2000.P.88.

## 7 CONCLUSÃO

O Estado aponta, por meio da legislação, hipóteses de crimes tributários, que estão descritos nos arts. 1º a 3º da Lei n.º 8.137/90, em casos de infrações mais graves no âmbito da tributação, impondo ao acusado, sanções que consistem em penas privativas de liberdade e também de multa.

A criminalização das condutas apresentadas nos artigos mencionados visa principalmente evitar, por meio dessas ações, que a Fazenda Pública sofra fraudes no que diz respeito aos valores aos quais tem direito de receber em vista do exercício de atividades ou ainda por conta da ocorrência de fatos que geram obrigações tributárias, bem como os respectivos acessórios.

Existe, ainda, o interesse na criação de um recurso com o objetivo de evitar a sonegação, por meio da supressão ou redução das contribuições sociais tidas como tributárias para os efeitos penais.

O legislador também objetiva a inibição do sujeito passivo de obrigação tributária no que se refere à prática da evasão fiscal, que é maléfica para o Estado e para a sociedade em geral, levando em consideração que a finalidade da arrecadação é manter o funcionamento e o sustento da máquina estatal, para que possam ser cumpridas suas funções a fim de praticar o bem público e trazer benefícios a todos os cidadãos, sem distinção.

Considerando que o inadimplemento fraudulento é crime, descrito em lei especial, serão incididas as normas do Direito Penal Tributário, que se referem ao conjunto de normas jurídicas que fazem a tutela do patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária. Dessa forma, não existem dúvidas de que os crimes contra a ordem tributária necessariamente devem ser analisados em conjunto com as normas gerais do Direito Penal e do Direito Tributário.

Este trabalho apontou o caminho histórico-legislativo dos crimes de caráter tributário, fazendo o resgate de abordagens teóricas, tanto sob o aspecto penal quanto sob o aspecto tributário, dando ênfase a questão da extinção da punibilidade. É válido ressaltar as questões acerca das causas e das conseqüências da extinção da punibilidade em crimes contra a ordem tributária, incluindo a suspensão da prescrição penal.

Por meio desse estudo foi possível observar que em uma nova ordem social calcada no conceito de seguridade social, instituída na Constituição

Federal de 1988, em que há política de proteção mais ampla, a arrecadação eficiente de tributo é uma meta a ser alcançada. .

Com o levantamento deste estudo foi possível perceber o quão complexa é a questão da extinção da punibilidade em função da Lei n. 8.137/90 e das demais leis que tratam do assunto, no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária.

Sendo assim, cabe aqui salientar a importância dos estudos e esclarecimentos a certa desse instrumento da doutrina pátria, a fim de que não ocorram injustiças e não seja tido como uma forma dar benefícios aqueles que infringem a lei.

Coube nesta dissertação tratar da lei 8.137/90 e também de outras que vieram antes ou depois, a fim de esclarecer a questão da extinção da punibilidade da pena.

Também se conclui que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, que foi disciplinada pelos vários diplomas legais apontados durante o estudo, faz atendimento aos fins previstos pelo Direito Tributário, isto é, o cumprimento da obrigação tributária para que seja mantida a fonte pagadora de receitas, além de acompanhar os vetores indicados pela Política Criminal, considerando a falibilidade das penas privativas de liberdade.

## REFERÊNCIAS

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2001.
- BECCARIA, Cesare. **Dos delitos e das penas**. São Paulo. Martin Claret, 2008.
- BRANDÃO, Salvador Cândido. **Direito penal tributário: extinção da punibilidade**. Repertório IOB de jurisprudências, n.12. 1993.
- Código civil. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.
- Código penal. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/decreto-lei/del2848.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/leis/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.
- Código tributário nacional. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: <http://receita.fazenda.gov.br/legislacao/codtributnaci/ctn.htm>. Acesso em 22 de mar. 2012.
- DELMANTO, Celso. **Código penal comentado**. 6. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- DE PAULA, Wellington da Silva. **Do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: [http://jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id\\_dh=3417](http://jurisway.org.br/v2/dhall.asp?id_dh=3417). Acesso em 23 mar. 2012.
- FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Leis penais especiais e sua interpretação jurisprudencial**. 7. ed. São Paulo: Revista dos tribunais, 2001. v.1.
- GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da ofensividade no direito penal**. São Paulo: RT, 2002. V.6.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas. 2006.
- JESUS, Damásio. **Direito Penal**. Parte geral. 17. Ed. São Paulo: Saraiva. 1993. V. 1.
- Lei nº 4.729/65. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.
- Lei nº 8.137/90. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.
- Lei nº 8.383/91. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.
- Lei nº 9.099/95. Brasília: Planalto, [s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9099.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9099.htm). Acesso em 22 de mar. 2012.

Lei nº 9.249/95. Brasília:Planalto,[s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em 22 de mar.2012.

Lei nº 9.964/00. Brasília:Planalto,[s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm). Acesso em 22 de mar.2012.

Lei nº 10.684/03. Brasília:Planalto,[s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10684.htm). Acesso em 22 de mar.2012.

Lei nº 11.941/09. Brasília:Planalto,[s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/lei/L11941.htm). Acesso em 22 de mar.2012.

Lei nº 12382/11. Brasília:Planalto,[s.d.]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm). Acesso em 22 de mar.2012.

MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 3. Ed. São Paulo. Atlas, 2000.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O refis da crise e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. **Fiscosoft**. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/a/4ni0/o-refis-da-crise-e-a-extincao-da-punibilidade-noscrimtributariosleonardo-ibeiro-pessoa>. Acesso em 23 mar. 2012.

QUEIROZ, P. de S. **Do caráter subsidiário do direito penal**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

VIANA, Marco Aurélio S. **Curso de direito civil**. Belo Horizonte 1995. V. 4.