

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS MISSÕES
PRÓ-REITORIA DE ENSINO, PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO
CAMPUS DE SÃO LUIZ GONZAGA
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE DIREITO**

EMERSON SIMON DE SOUZA

**EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, PELO PAGAMENTO, NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

SÃO LUIZ GONZAGA - RS

2021

EMERSON SIMON DE SOUZA

**EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE, PELO PAGAMENTO, NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

**Trabalho de conclusão de curso
apresentado como requisito parcial à
obtenção de grau de Bacharel em
Direito, Departamento de Ciências
Sociais Aplicadas da Universidade
Regional Integrada do Alto Uruguai e
das Missões - Câmpus de São Luiz
Gonzaga**

**Orientadora: Profa. Ma. Miriane Maria
Willers.**

SÃO LUIZ GONZAGA - RS

2021

EMERSON SIMON DE SOUZA

**EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE, PELO PAGAMENTO, NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

**Monografia apresentada como
requisito parcial à obtenção do grau de
Bacharel em Direito, Departamento de
Ciências Sociais aplicadas da
Universidade Regional Integrada do
Alto Uruguai e das Missões – Campus
de São Luiz Gonzaga.**

São Luiz Gonzaga, ___ de ____ de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Profa. Ma. Miriane Maria Willers
URI – São Luiz Gonzaga

Profa. Ma. xxxx
URI – São Luiz Gonzaga

Profa. Ma. xxxx
URI – São Luiz Gonzaga

Quero dedicar este trabalho a minha família, minha mãe Maria Tereza, meu pai Adi, minha irmã Gisele, meu cunhado Dilmair, meus amigos e colegas que sempre me incentivaram e me apoiaram nos momentos mais difíceis. Muito obrigado.

AGRADECIMENTOS

Quero agradecer primeiramente a Deus, minha fé nele foi o principal pilar que me sustento durante todos esses anos de estudo, que colocou pessoas especiais no meu caminho e sempre me iluminou nos momentos mais difíceis

À minha mãe Maria Tereza, a pessoa que mais acreditou em mim e sempre esteve do meu lado durante toda essa trajetória, que nunca me deixou desistir e que quando eu cair, ela sempre está ali para me levantar.

Ao meu pai Adi, meu maior exemplo e que sempre me aconselhou para que eu sempre fizesse o que é certo.

Aos meus colegas de curso, com os quais eu caminhei lado a lado nessa jornada.

À minha orientadora, Prof. Me. Miriane Maria Willers, pela dedicação e pelo incentivo depositados ao meu trabalho.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso objetiva estudar a extinção da punibilidade, pelo pagamento, nos crimes tributários e suas repercussões penais e extrapenais. Sabe-se que a principal função social dos tributos é o financiamento de atividades do Estado, garantindo recursos para a implementação de políticas públicas, promovendo a efetivação de direitos fundamentais, inseridos na Constituição Federal de 1988. Esta também garante o poder-dever do Estado da arrecadação tributária. Porém, determinadas condutas praticadas pelo contribuinte acabam de certa forma, prejudicando essa atividade do Estado, essas condutas podem ser classificadas como crimes tributários e podem acarretar em sanções tanto na seara administrativa quanto na penal, pois esses ofendem os interesses sociais. Contudo, até mesmo os crimes tributários estão sujeitos a extinção de punibilidade. Assim, tem-se como questionamento da pesquisa: quais são os aspectos legais acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e quais suas repercussões penais e extrapenais? Para responder tais questões, o método de abordagem utilizado foi o dedutivo, pois partiu-se do estudo de leis e teorias já confirmadas, visando a análise dos impactos penais e extrapenais. conflitantes na extinção de punibilidade. O estudo é de cunho bibliográfico, pois elaborado com base em material já publicado como livros, artigos científicos, legislação e algumas decisões judiciais acerca da matéria. E no que se refere ao procedimento adotado, utilizou-se o monográfico para compreensão da realidade dos fatos, sistematizando o seu significado, podendo chegar-se à conclusão de muitos outros no que se refere aos crimes tributários. No decorrer do trabalho, analisa-se como o Estado busca punir e disciplinar as condutas, dolosas ou culposas, que levam à consumação dos crimes tributários. Ainda, como objetivo específico, busca-se verificar a evolução legislativa brasileira no que se refere à extinção da punibilidade pelo pagamento nos mencionados crimes e, por fim, estuda-se as repercussões penais e extrapenais acerca desta espécie de extinção da punibilidade. A extinção da punibilidade pode, portanto, ser mecanismo de favorecimento aos contribuintes mais abastados que livram-se da punição mediante o pagamento integral dos tributos devidos. E também, pode ser instrumento para atender interesses arrecadatários do Estado.

Palavras-chave: Conduta. Crimes Tributários. Extinção de punibilidade. Pagamento.

ABSTRACT

This course conclusion work aims to study the extinction of punishment, by payment, in tax crimes and their criminal and extra-penal repercussions. It is known that the main social function of taxes is the financing of State activities, guaranteeing resources for the implementation of public policies, promoting the realization of fundamental rights, included in the Federal Constitution of 1988. This also guarantees the State's power and duty tax collection. However, certain behaviors practiced by the taxpayer somehow end up harming this activity of the State, these behaviors can be classified as tax crimes and can result in sanctions both in the administrative and criminal areas, as these offend social interests. However, even tax crimes are subject to extinction of punishment. Thus, the research question is: what are the legal aspects about the extinction of punishment for payment in tax crimes and what are its criminal and extra-penal repercussions? To answer such questions, the method of approach used was the deductive one, as it started from the study of laws and theories already confirmed, aiming at the analysis of penal and extrapenal impacts. conflicting in the extinction of punishability. The study is bibliographical in nature, as it is based on published material such as books, scientific articles, legislation and some court decisions on the matter. And with regard to the procedure adopted, the monograph was used to understand the reality of the facts, systematizing their meaning, reaching the conclusion of many others with regard to tax crimes. In the course of the work, it is analyzed how the State seeks to punish and discipline conduct, intentional or culpable, that lead to the consummation of tax crimes. Still, as a specific objective, it seeks to verify the Brazilian legislative evolution regarding the extinction of the punishment for payment in the mentioned crimes and, finally, the penal and extrapenal repercussions about this kind of punishment extinction are studied. The extinction of punitiveness can, therefore, be a mechanism for favoring wealthier taxpayers who are freed from punishment by paying in full the taxes due. And also, it can be an instrument to meet the State's tax collection interests.

Keywords: Conduct. Tax Crimes. Extinction of Punishment. Payment.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	09
2 O ESTADO E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS	11
2.1 Conceito dos crimes tributários	11
2.2 Espécies de ilícitos tributários	14
2.3 Poder-dever estatal de punição dos crimes tributários	21
3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, PELO PAGAMENTO, DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA	25
3.1 Bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributários	25
3.2 Princípio da insignificância nos crimes tributários	29
3.3 A extinção de punibilidade nos crimes fiscais	30
3.4 O pagamento como meio de extinção da punibilidade	33
4 REPERCUSSÕES PENAIS E EXTRAPENAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO	37
4.1 Repercussões penais da extinção da punibilidade pelo pagamento	37
4.2 Impactos extrapenais	41
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	44
REFERÊNCIAS	46

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como temática a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e suas repercussões penais e extrapenais. Sabe-se que os tributos têm uma função social relevante, que é financiar as atividades do Estado, garantindo recursos para a implementação de políticas públicas, promovendo a efetivação de direitos fundamentais, inseridos na Constituição Federal de 1988. Esta também garante o poder-dever do Estado na arrecadação tributária.

Se por um lado, o cidadão é sujeito de direitos fundamentais a serem garantidos pelo Poder Público, por outro, tem o dever fundamental de pagar tributos. O descumprimento deste dever provoca danos sociais, que devem ser punidos pelo Estado. Determinadas condutas praticadas pelo contribuinte de eximir-se do pagamento de tributos, podem ser caracterizadas como ilícitos penais tributários, com sanções na seara administrativa e penal, pois ofendem o patrimônio estatal, no que tange à arrecadação de tributos, e também interesses sociais.

Entretanto, embora cometendo crimes tributários, há possibilidades legais da extinção da punibilidade, como por exemplo, o pagamento integral do tributo. A extinção da punibilidade pode, portanto, ser mecanismo de favorecimento aos contribuintes mais abastados que se livram da punição mediante o pagamento integral dos tributos devidos. E também, pode ser instrumento para atender interesses arrecadatórios do Estado.

Diante destas considerações, questiona-se: quais são os aspectos legais acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e quais suas repercussões penais e extrapenais?

Para responder o questionamento, objetivou-se estudar a extinção da punibilidade, pelo pagamento, nos crimes tributários e suas repercussões penais e extrapenais. Especificamente, foi analisado como o Estado busca punir e disciplinar as condutas, dolosas ou culposas, que levem à consumação dos crimes tributários. Ainda, verificar a evolução legislativa brasileira no que se refere à extinção da punibilidade pelo pagamento nos referidos crimes e, por fim, estudar as repercussões penais e extrapenais acerca desta espécie de extinção de punibilidade.

A presente pesquisa é de cunho bibliográfico, tendo sido elaborada com base em material já publicado, como livros, artigos científicos, além do estudo da legislação pertinente e de decisões judiciais acerca da matéria. O método de abordagem adotado foi o dedutivo, uma vez que, partiu-se de leis e teorias já confirmadas, para então analisar situações mais restritas. E através desse método, se buscou conhecer a evolução legislativa e jurisprudencial sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e suas repercussões.

No que se refere ao procedimento adotado foi o monográfico, através desse método foi possível compreender a realidade dos fatos, sistematizando o seu significado podendo inclusive chegar-se a conclusão de muitos outros, no tocante a crimes tributários.

O trabalho está dividido em três capítulos. No primeiro capítulo será abordado o Estado e os crimes tributários, sendo apresentado o conceito destes ilícitos. Ainda serão apresentadas as principais espécies de ilícitos tributários e discorrido sobre o poder-dever estatal de punição dos crimes tributários. Na sequência, no segundo capítulo será abordada a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a evolução legislativa acerca da matéria. E por fim, no terceiro e último capítulo, discute-se as repercussões penais e extrapenais da extinção de punibilidade, pelo pagamento, nos crimes tributários.

Afirma-se que o tema tem relevância social, pois pretende-se discutir questões de interesse da coletividade, à medida que são garantidos determinados privilégios aos que cometem crimes tributários. Além disso, quem sonega impostos, por exemplo, descumpre um dever de cidadania. Ressalta-se também que a arrecadação tributária tem relevância, pois fornece recurso para o Estado efetivar direitos fundamentais.

Por fim, o estudo tem relevância acadêmica, visto o tema envolverá aspectos do Direito Penal e do Direito Tributário, o que é pouco comum pesquisas conjugando estas duas áreas do conhecimento.

2 O ESTADO E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Os tributos possuem uma função social muito relevante, que é o financiamento de atividades do Estado para garantir recursos para a implementação de políticas públicas e promover a efetivação de direitos fundamentais os quais estão previstos na Constituição Federal de 1988. Esta também garante o poder-dever do Estado na arrecadação tributária.

Se por um lado, o cidadão é sujeito a direitos fundamentais que são garantidos pelo poder público, por outro lado, ele tem o dever e a obrigação de pagar esses tributos. O descumprimento deste devem acarretar danos sociais, os quais devem ser punidos pelo Estado. Assim, determinadas condutas praticadas pelos contribuintes, como eximir-se ou reduzir obrigação tributária, podem ser caracterizados como ilícitos penais tributários, com sanções na área administrativa e na seara penal, pois ofendem os interesses sociais e econômicos.

Após estas considerações iniciais, no presente capítulo, será analisado o poder-dever do Estado para disciplinar e punir as condutas, dolosas ou culposas, que levem à consumação dos crimes tributários. Deste modo, num primeiro momento será apresentado o conceito dos crimes tributário. Na sequência, serão relacionadas as espécies de ilícitos tributários, e por fim, abordar o poder-dever estatal para punição destes crimes.

2.1 Conceito de crimes tributários

Os crimes tributários podem decorrer tanto da ação ou omissão, bem como também do dolo ou da culpa do agente contribuinte.

Na ação, o indivíduo intencionalmente suprime ou reduz tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, a fim de eximir-se da sua obrigação tributária ou reduzir ao máximo o devido tributo. Tal conduta é classificada como dolosa. Na omissão, o sujeito, sem a intenção, acaba deixando de cumprir a obrigação tributária. Tal conduta pode ser classificada como culposa. Mas independentemente de o indivíduo ter agido com ação ou omissão, dolo ou culpa, essas condutas irão acarretar na dificuldade de implementação de recursos nas mais diversas áreas, bem como na implementação de políticas públicas/sociais e o

mais importante que são os impactos econômicos e sociais. Conforme explica Hugo de Brito Machado (2018, p.499):

Ilícito tributário significa conteúdo patrimonial quando não é realizado o seu devido pagamento, seja ele total ou parcial. A legislação brasileira ao definir ilícitos tributários a trata como casuística, por conta disso que ela é considerada extremamente complexa e inadequada.

A violação de algum dever jurídico previsto na legislação tributária poderá possuir características de simples infrações fiscais ou ilícitos tributários, assim como também ocorre nos crimes fiscais, de modo que estão definidos dentro da legislação penal. Salienta-se que entre as duas entidades existe uma diferença e conseqüentemente uma diferença de regime jurídico. Enquanto os crimes fiscais estão sujeitos a princípios, institutos e formas do Direito Penal, as infrações definidas pela legislação tributária consideradas de caráter não criminal estão sujeitas aos princípios gerais do Direito Administrativo.

A distinção entre as infrações/ilícitos que resultam em sanções administrativas e as que resultam em sanções penais, são explicadas por Kiyoshi Harada (2018, p.747):

Existem infrações que estão previstas exclusivamente nas leis de natureza administrativa fiscal, sujeitas à apreciação de órgãos administrativos fiscais. Por exemplo, um contribuinte do ISS classifica determinado serviço prestado em certo item de serviço, de forma errônea, aplicando uma alíquota menor. Constatado o fato pelo agente fiscal é lavrado o auto de infração em que é exigido o pagamento da diferença de imposto com a imposição de multa, que representa mera sanção de natureza administrativa fiscal. Outras infrações existem que, além de configurar ilícito tributário, incidem nas normas de natureza penal, provocando a atuação, ao mesmo tempo, do órgão administrativo fiscal e do órgão judiciário. É o caso por exemplo de um contribuinte do imposto sobre a renda – um profissional liberal – que falsifica recibos de terceira pessoa fornecendo-os aos seus clientes a fim de obter a diminuição do imposto devido. Na hipótese, temos uma conduta que constitui, ao mesmo tempo, uma infração fiscal e crime, desencadeando a instauração de processo administrativo fiscal para a exigência da diferença do imposto com a respectiva multa, e a instauração da ação penal para a apuração do crime previsto no art.298 do CP.

Ao falar de infração a lei tributaria, tem-se um duplo entendimento entre as infrações administrativas e as infrações penais, ambas são contempladas pelo ordenamento jurídico brasileiro mas não se misturam em um regime jurídico, eis então que surge a importância de entender a diferença entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

No primeiro, é considerada uma mera infração administrativa a mandamento impositivo do Direito Tributário, a qual não é cogitada como crime. Essa infração representa o simples não recolhimento de determinado tributo, porém, nesse mesmo vértice se inclui o descumprimento de uma obrigação (HARADA, 2018).

O art.113, § 3º do Código Tributário Nacional (BRASIL,1966, s.p.) nos traz uma explicação bem sucinta a respeito desta obrigação: “A obrigação tributária é principal ou acessória. [...] § 3º A Obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”.

No Direito Penal Tributário, na esfera Penal, são contemplados os crimes contra a ordem tributária, ou seja, não há pretensão de aplicar a pena sem que o poder judiciário venha a intervir, único órgão competente para a imposição e fixação de penas. Sobre essa diferença entre Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário, Luís Eduardo Schoueri (2019, p 857-858) é didático ao explicar tal diferença:

Ao mesmo tempo, não se pode deixar de reconhecer a diferença no fundamento constitucional do ilícito administrativo e do crime: o primeiro, decorrente do *ius tributandi*, tem sua competência decorrente da própria competência tributária: a pessoa jurídica à qual é conferida a competência para instituir tributos pode, igualmente, prever sanções para o caso de seu descumprimento; já os crimes tributários, fruto do *ius puniendi* estatal, é matéria de competência exclusiva da União.

O Direito Tributário Penal é oriundo do poder de tributar, por não poder punir a competência para a instituição de punições segue a própria competência tributária, obviamente, a competência tributária que qualifica o Direito Tributário Penal, deve também concluir que todo o conjunto de regras que transpassam o relacionamento entre o Fisco e contribuinte, quando se trata de instituição de tributos, deve então aplicar as penalidades tributárias. Entende-se então porque diversas sanções, próprias do Direito Penal, não podem ser usadas do Direito Tributário Penal.

O inciso I do art.1º da Lei 8.137/90 criminaliza duas condutas, a conduta omissiva e a conduta comissiva. A conduta omissiva é nada mais que a falta de informações essenciais à configuração do fato gerador de obrigação tributária. A conduta comissiva é a prestação de informações, mas, de forma que não condiz com os fatos efetivamente ocorridos (BRASIL, 1990).

Kyoshi Harada (Harada 2018, p.219) explica melhor essas informações citadas na explicação da conduta omissiva:

Essas informações de forma correta, traduzindo com fidelidade os fatos realmente ocorridos no mundo fenomênico, são vitais para a efetiva constituição do crédito tributário de tributo sujeito à modalidade de lançamento por declaração (art. 147 do CTN), adotada para a maioria dos tributos para minimizar os custos da arrecadação tributária. Essas informações devem ser prestadas aos agentes do fisco competente, nos prazos e nas formas determinadas pela legislação tributária da respectiva esfera política impositiva. Contudo, para a caracterização do crime de sonegação fiscal não basta a omissão ou a falsa informação. É preciso que essas condutas, omissiva ou comissiva impliquem a supressão ou redução tributária.

Conceituados os crimes tributários, é necessário analisar as espécies previstas no ordenamento jurídico brasileiro.

2.2 Espécies de ilícitos tributários

Quando se fala em crimes tributários se fala em crimes praticados por particulares. Enquanto uns estão previstos no próprio Código Penal, outro podem ser encontrados na Lei 8.137/90, que define os crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (BRASIL,1990). Em matéria tributária os crimes comuns estão previstos no Código Penal e os tipos especiais estão previstas em leis esparsas.

Importante acrescentar que, normalmente, os crimes contra a ordem tributária são executados mediante falsidade material e ideológica. Conforme entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na Súmula 17 relativamente ao estelionato afirma-se que o crime de falso fica absorvido pelo crime previdenciário ou contra a ordem tributária (BRASIL, 1990).

Normalmente, os ilícitos tributários resultam apenas em sanções administrativas e como punição são aplicadas apenas multas, as quais estão subdivididas em multas moratórias, multas de ofício e multas isoladas. Porém, algumas condutas são tipificadas como crimes tributários, pois têm uma repercussão maior, sendo criminalizadas devido ao seu relevante caráter ofensivo. O que exige punições mais repressivas e mais intensas.

Em decorrência disso, tais condutas então são tipificadas como crime e acabam culminando inclusive em aplicação de pena privativa de liberdade:

Algumas condutas são previstas como crime no próprio Código Penal, outras em leis esparsas. São exemplos os arts. 168-A, 337-A e 334 do CP, que

cuidam da apropriação indébita de contribuições previdenciárias, da sonegação de contribuições previdenciárias e do descaminho, e a Lei n. 8.137/90, que cuida dos crimes contra a ordem tributária em geral. (PAULSEN,2018, p.791).

Quando se trata de ilícitos tributários na seara administrativa, trata-se do resultado do comportamento gerado pela omissão de não observar uma norma tributária. Isso acaba resultando na inadimplência da obrigação tributária, ou seja, o descumprimento desta obrigação. No que diz respeito aos crimes tributários previstos nas leis brasileiras, Paulo Barros de Carvalho (2019, p.521) ressalta que:

São poucos os crimes tributários no Brasil. O código Penal de 1969 resumiu as hipóteses previstas no anterior (1940), na lei 4.72, de 4 de Julho de 1965, e em outras esparsas disciplinando somente matéria atinente ao contrabando e ao descaminho, no art.372. Por outro lado, permanece a equiparação de certas condutas, transgressoras de dispositivos tributários, ao crime de apropriação indébita consoante ao que escreve a Lei n° 4.357, de 16 de Julho de 1964.

No Código Penal, os crimes tributários estão previstos nos artigos 168-A, 334 e 337-A. O artigo 168-A trata do crime de Apropriação Indébita Previdenciária, na ação, o agente deixa de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo ou forma legal ou convencional. Incorre nas mesmas penas também: O agente que deixa de recolher no prazo legal contribuição ou outra importância destinada a previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; O agente que deixa de recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou a prestação de serviços; O agente que paga benefício devido ao segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social (BRASIL,1940).

Nesse crime, se o agente prover o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios, ou o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, sendo igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais, depois de iniciada a ação fiscal e antes do oferecimento da denúncia, será facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a pena de multa,

porém, para que possa valer essa faculdade, é imprescindível verificar se o agente é réu primário e se possui bons antecedentes.

O artigo 334 trata do crime de Descaminho, nessa ação, o agente ilude parcial ou totalmente, o pagamento de direito ou de imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Incorre nas mesmas penas também, o agente que: Pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; Pratica fato assimilado, em lei especial a descaminho; O agente que vende, expõe a venda mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, que introduziu clandestinamente no País, ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina, no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; O agente que adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal, ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos (BRASIL, 1940).

No crime de Descaminho, equivale também as atividades comerciais, qualquer outra forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercício em residências. Vale ressaltar também, que a pena é aplicada em dobro se esse delito for praticado em transporte aéreo, marítimo e fluvial.

O artigo 337-A cuida do crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, nessa conduta, o agente suprime ou reduz contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as condutas que veremos a seguir. No crime de Sonegação de Contribuição Previdenciária, podemos classificar as (03) três condutas como omissivas (BRASIL, 1940).

Na primeira, o agente omite a folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previstos pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador autônomo ou avulso, ou a este equiparado que lhe prestem serviços. Na segunda conduta, o agente deixa de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços. E na terceira conduta, o agente omite, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciária.

Nesse crime, conforme previsto no § 1º (parágrafo primeiro) do art.337-A a extinção de punibilidade do agente pode ocorrer se o agente declara e confessa de formar espontânea, as importâncias ou valores e presta as informações devidas a previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. No mesmo art.337-A, em seu § 2º (parágrafo segundo), ao julgador, também é facultada a possibilidade de deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a pena de multa se o agente for réu primário e possuir bons antecedentes, desde que, o valor das contribuições devidas, inclusive acessórias, seja igual ou inferior aquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais (BRASIL,1940).

Entre os crimes tributários cometidos por funcionários públicos, estão o crime de extravio, sonegação ou inutilização de documentos. O crime de extravio, consiste no ato de o funcionário público extraviar processo fiscal, ou qualquer documento de que tenha a guarda em razão da função, sonega-lo ou inutiliza-lo total ou parcialmente acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social, conforme o disposto no art.3º, I da Lei 8.137/90 (BRASIL,1990).

Nessa conduta, temos o servidor público como o sujeito ativo e o erário público como sujeito passivo. A consumação, ou seja, o resultado dessa conduta é a inutilização total ou parcial dos objetos supracitados.

O crime de Extravio, é o crime mais próximo do crime previsto no art.314 do Código Penal, porém segundo o princípio da especialidade a punição a ser aplicada deverá ser a pena prevista na Lei 8.137/90.

Diz a lei no inciso I do art.3º: “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”. Trata-se de uma versão, relacionada à tributação, do crime de extravio, sonegação ou inutilização de livro ou documento. A conduta do funcionário, nesse caso, visa prejudicar o obrigado tributário, porquanto tais documentos poderiam demonstrar o descabimento ou o excesso da exigência. Podemos denominá-lo, assim, de crime extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal. (PAULSEN, 2018, p.840).

Outro crime que requer atenção é a corrupção ou concussão, nessa ação, o funcionário público solicita, recebe ou exige, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, mesmo que esteja fora de sua função, antes de assumi-la, 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. Como conceitua Leandro Paulsen (2018, p.840): “É o recebimento de propina para não constituir crédito tributário cuja existência o fiscal tenha verificado ou poderia verificar no exercício das suas funções”.

Há também ilícito tributário, é a advocacia administrativa fiscal que consiste no ato em que o servidor público promover, proteger, favorecer ou beneficiar, patrocínio direto ou indireto, de interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Leandro Paulsen (2018, p.842) afirma quanto ao crime da advocacia administrativa fiscal:

Os termos utilizados pelo legislador são: “patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público”. É uma variação do crime de advocacia administrativa quando relacionada à tributação. Podemos denominá-lo, assim, de advocacia administrativa fiscal.

Entre os demais crimes cometidos por funcionários públicos, contra a administração pública são os de inserção de dados falsos em sistemas de informações e o de Modificação ou alteração não autorizadas de sistema de informações. O crime de Inserção de dados falsos em sistemas de informações está previsto no artigo 313-A do Código Penal. Nessa conduta, o funcionário público insere ou facilita a inserção de dados falsos, alterar ou até mesmo exclui indevidamente dados corretos nos sistemas informatizados ou bancos de dados da Administração Pública com a intenção de obter vantagem indevida para si ou para outrem ou exclusivamente para causar dano (BRASIL,1940).

O crime de modificação ou alteração não autorizada de sistema de informações está previsto no artigo 313-B do Código Penal (BRASIL,1940).

Nessa conduta, o funcionário público modifica ou altera o sistema de informações ou programa de informática sem a autorização ou solicitação de autoridade competente. Vale ressaltar que nesse crime, a pena poderá ser aumentada de um terço a metade se a modificação ou alteração do dano resultar em dano para a administração pública ou para o administrado.

As espécies de crimes contra a ordem tributária também estão tipificadas no art.1º da lei 8.137 de 1990:

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

I-omitir informação ou prestar declaração falsa as 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 fornece-la em desacordo com a legislação (BRASIL, 1990, s.p.).

Logo, percebe-se que, enquanto os incisos I, II, III e IV cuidam da Ação do agente na consumação dos crimes, o inciso V cuida da omissão. Ainda sobre os crimes que são cometidos pela omissão, o art.2º, II e IV também possuem as suas definições:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:
 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;
 IV- deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de impostos liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento (BRASIL, 1990, s.p.)

Importante acrescentar ainda que, no que diz respeito aos crimes tributários, há aqueles que são praticados por funcionários públicos. Suas definições são encontradas tanto no Código Penal como nas leis específicas. Desde o princípio, é possível notar que funcionário público quando conceituado dentro do Direito Penal, não equivale o mesmo para a área administrativa.

Conforme menciona Leandro Paulsen: “funcionário público é qualquer pessoa que esteja desempenhando alguma função pública, ainda que em caráter precário, temporário, sem vínculo, como estagiário, mesário *etc.*” (2018, p. 800).

Outra definição é a que consta no art.327 do Código Penal. Ainda em seu art.327, § 1º” Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal e quem trabalha para empresa prestadora de serviços contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública. O §2º do art.327, define qual é o agravante para os funcionários que ocupam cargo em comissão ou função de direção ou assessoramento:

A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargo em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta,

sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público (BRASIL, 1940, s.p.).

Na definição de crimes tributários cometidos por funcionários públicos, o Código Penal também trata do excesso de exação e da facilitação de descaminho. Na definição dos crimes contra a ordem tributária, a Lei 8.137/90 considera crimes funcionais contra a ordem tributária três diferentes condutas de funcionários públicos: o extravio, sonegação ou inutilização de livros, processo ou documento fiscal, a corrupção passiva fiscal e a advocacia administrativa fiscal.

Faz-se necessário lembrar que nos crimes contra a ordem tributária, existem aqueles que são cometidos simplesmente como meios para que outros crimes tributários também possam ser cometidos. É chamado de crime-meio, pelo fato de ser considerado absorvido pelo crime-fim, ou seja, torna-se impune de maneira autônoma. Pode-se dizer, portanto, que trata-se de uma prática comum, a falsificação de documento ou falsidade ideológica.

Pode-se encontrar tal conduta também, na prática dos crimes de sonegação de contribuições previdenciárias.

O crime de falso, previsto nos artigos 297, §§ 3º e 4º, do Código Penal, praticado com o objetivo de omitir o recolhimento de contribuições sociais previdenciárias, também constitui o crime-meio, este absorvido pelo crime-fim (artigo 337-A, do Código Penal), quando este chega no limite da sua capacidade ofensiva (BRASIL, 1940). Porém, é preciso salientar que os crimes de falso apenas serão absorvidos pelo crime de sonegação fiscal quando este obtiver meio ou caminho, para que este consiga chegar na sua consumação.

Para estes crimes, são aplicadas simplesmente a penalidade pela infração maior, não será considerada a infração que serviu de suporte para a sua prática. Com o crime meio sendo absorvido, não haverá justa causa para que o crime-meio denuncie o agente. Contudo, a existência do crime-meio não será considerada desprezível, conforme leciona Leandro Paulsen (2018, p.796):

Poderá ser considerada para a avaliação da situação como um todo, afastando eventual insignificância do crime-fim e servindo de circunstância judicial desfavorável a ser levada em conta quando da fixação da pena base. Há entendimento, no entanto, no sentido de que o falso, como crime-meio, não interfere no reconhecimento da insignificância do crime-fim: "Se a conduta 'fim' é irrelevante para a intervenção penal, a conduta-meio (contrafação de nota fiscal) também o é, uma vez que a intenção da denunciada era deixar de pagar os tributos devidos.

Nos casos em que o falso não conseguir alcançar o seu máximo potencial lesivo, o mesmo será considerado de modo autônomo. Portanto, deverá ser analisada também a existência do chamado concurso de crimes.

Pode-se concluir, portanto, que, o crime de falso é também considerado como crime meio, ou seja, é a prática de um crime que facilita a consumação de outro crime que caracteriza a fraude que resulta no crime-fim, quando a capacidade lesiva do primeiro é exaurida na prática do segundo.

2.3 Poder-dever estatal de punição dos crimes tributários

Quando o Estado depara-se com uma infração penal, surge o poder-dever do esclarecimento dos fatos e conseqüentemente, a imposição de uma forma de punição para o agente, autor do referido crime. Nos crimes tributários, é relevante analisar como se dá o poder-dever estatal de coibir e punir estas práticas, que acabam atingindo toda a coletividade.

Nesse contexto, Hugo Xerez (2017, p. 169) explica que:

Ao longo da história, a aplicação da pena privativa de liberdade se tornou a forma de punição as práticas delitivas mais utilizada pelo Estado, tanto para punir o autor do crime, quanto para se precaver de condutas futuramente parecidas. Porém, com o passar dos anos, os legisladores sabendo que o sistema de judiciário criminalista foi se tornando ineficaz e insuficiente de aplicar soluções adequadas para o crescimento da criminalidade, a ideia de construção de um sistema alternativo foi crescendo, significativamente ao contrário do modelo punitivo.

Promover a justiça social ou oferecer um mínimo de dignidade aos seres humanos, é uma obrigação positiva do Estado. É obrigação dos poderes públicos agirem para a garantia de direitos considerados fundamentais, como por exemplo, a assistência social, saúde, educação, trabalho e lazer.

Trata-se de uma contraprestação que o Estado assume decorrente a sujeição que os cidadãos aceitam para a proteção de bens que são considerados os mais valiosos. Trata-se do chamado Estado Social. No surgimento do Estado Social, uma de suas principais conseqüências foi a criação do Estado Fiscal, pois é através da arrecadação de tributos colaborados pelos cidadãos que pode-se reunir recursos suficientes para atender a demanda para o atendimento dos novos direitos.

Ziembowicz (2020, s.p.) destaca que: “São raros os casos em que os Estados não possuem recursos financeiros através da arrecadação de tributos, seja por possuírem riquezas naturais como petróleo, pedras e metais preciosos em abundância, seja pela exploração de atividades econômicas, como o turismo com a utilização de bens e de estruturas de sua propriedade”.

Os direitos fundamentais, possuem como características a inalienabilidade, imprescritibilidade e a irrenunciabilidade. Tais características permitem avaliar o alcance que se deve aos direitos e princípios fundamentais em um Estado Democrático e Social de Direito que faça jus a essa expressão. Contudo, não se deve esquecer o respeito aos limites desses direitos e garantias fundamentais devem sempre serem analisados de acordo com as obrigações fundamentais dos cidadãos cooperadores da proteção e promoção desses mesmos direitos ressaltando a necessidade de um incentivo ponderado de todos, de acordo com a capacidade contributiva, para o custeio de despesas públicas.

O principal ponto do sistema de penas em vigor é a privação de liberdade. O Estado exerce o poder de punir e de julgar, Ferrajoli (2010, p.15) explica que tal poder é exercido de “maneira mais violenta e direta sobre as pessoas e no qual se manifesta de forma mais conflitante o relacionamento entre o Estado e o cidadão, entre autoridade e liberdade, entre segurança social e direitos individuais”.

Ziembowicz (2020, p. 97), conclui que:

Sendo assim, levando em conta que o Direito Criminal atua somente com pretensão de justiça em um Estado Democrático de Direito se estiver de acordo com os direitos fundamentais, este Estado pode legislar em matéria penal limitado duplamente, pois apenas se pode incriminar condutas quando for extremamente necessário e apenas deve ser aplicada a pena mínima absolutamente necessária para prevenir que ocorra alguma conduta lesiva. A função do Direito Penal é garantir aos indivíduos uma coexistência livre, pacífica e segura, no qual a liberdade civil e a intervenção do Estado estejam em equilíbrio.

O dever de oferecer proteção penal imposto ao estado deve ser utilizado apenas quando não se consegue alcançar essas metas através de outras medidas político-sociais menos gravosas para a liberdade e para os demais direitos essenciais.

Quando se trata de Direito Penal Tributário, é importante salientar que a imposição fiscal é uma norma com forte rejeição social, e que raros são os cidadãos que cumpririam suas obrigações fiscais se não existisse norma sancionatória

alegando que os crimes tributários não causam repulsa na sociedade. A hostilidade das normas tributárias, reside na carga fiscal desmedida, tendo em vista que não é utilizada apenas para satisfazer o interesse público e social, mas também para a segurança de privilégios, desperdícios e favorecimentos de governantes. Em se tratando de ilícitos administrativos e de crimes fiscais, a súbita rejeição a tributação faz com que a sanção se torne primária e garantia de norma de comportamento, ou seja, não se tem autonomia nem da pena nem do delito ou infração, estando estes segurados. Pode-se concluir, portanto que Direito Tributário consiste numa matéria de caráter e natureza obrigacional, manifesta contraria a criminalização imposta pelo legislador ao descumprimento tributário, compreendendo que essa está configurada a uma ilegitimidade da lei penal, exceto quando o contribuinte praticara alguma conduta que já está prevista na legislação penal.

A cobrança de impostos realizadas pelo Estado, alcança grande parte dos objetivos de justiça social que a democracia lhe impõe. Em relação a cobrança de impostos, Rodrigo Luís Ziembowcz (2020, p.99) leciona que:

O Estado não dispõe de outros meios adequados e suficientes para garantir a proteção dos bens sob tutela, agredidos pela fuga ilegítima ao Fisco, observando que a intervenção punitiva também é fundamentada, na seara penal fiscal, na necessidade de conservar e reforçar a norma de comportamento prevista, visando a tornar visíveis as vantagens derivadas da observância da norma, conseqüentemente formando uma consciência ética fiscal. Ademais, às vezes, centenas de delitos contra a propriedade particular (prevendo elevadas penas no Código Penal) não se comparam nem remotamente com as conseqüências danosas para a sociedade dos delitos fiscais de magnitude, muito embora sejam muitas vezes imperceptíveis para a população.

Os bens supra individuais que são os protegidos na definição de crimes fiscais, são dignos de uma segurança especial do Estado e da sociedade, é o caso por exemplo do erário público, que deve ser utilizado pelo Estado para a proteção dos indivíduos e para o cumprimento das funções que lhe são atribuídas constitucional e legalmente, na condição de um Estado Social e Democrático de Direito.

Em um Estado Democrático de Direito, apenas os bens jurídicos mais importantes para a sociedade podem ser protegidos de forma legítima pela legislação criminal.

O bem jurídico é o início para a criação de um tipo penal, sendo reconhecido que as normas penais objetivam a proteção de uma coexistência pacífica e com

liberdade com uma adequada garantia dos direitos fundamentais. Os bens jurídicos podem ser definidos como situações reais dadas ou finalidades necessárias para uma vida segura e livre que assegure todos os direitos humanos e civis de cada indivíduo na sociedade ou para o funcionamento de um sistema estatal oriundos destes objetivos. Em se tratando de infrações fiscais, é necessário que haja a identificação do bem jurídico protegido pela tipificação do Direito Penal Tributário.

Essa identificação será realizada a seguir.

3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA

No presente capítulo será analisado, inicialmente, o bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário. Além disso, serão discorridas sobre situações que podem levar à extinção da punibilidade nos ilícitos tributários, especialmente pelo pagamento.

Na sequência serão tecidas algumas observações acerca do princípio da insignificância e em seguida, analisada a extinção da pretensão punitiva estatal, quando ocorre o pagamento dos tributos por parte do infrator.

3.1 Bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário

É importante analisar qual o bem jurídico protegido nas infrações fiscais. Ziembowicz (2020, p.110) menciona que: “Há uma respeitável corrente doutrinária sustentando que o bem jurídico tutelado é o patrimônio público, cuja a integridade precisa ser protegida pelo Estado”. Nesse mesmo contexto de bem jurídico protegido, Ziembowicz (2020, p.111-112) destaca:

Assim, o bem jurídico protegido seria a obtenção das receitas fiscais, pertencente a todos os indivíduos da sociedade, gerido pelo próprio Estado para alcançar os objetivos econômicos e sociais fundamentais para a comunidade, cuja utilidade beneficia a todos, sem exclusões. A autora reconhece que esses recursos são finitos e que são consumidos ao longo do exercício fiscal, e que os contribuintes sabem que a sua não cooperação (ou não pagamento dos tributos que lhes cabem) lhes permite obter proveitos do bem comum sem contribuir para a formação do mesmo. Assim, a jurista entende que o bem protegido pelos delitos tributários é o conjunto das receitas fiscais que compõem o ativo do patrimônio fiscal do Estado, em que a conduta fraudatória de cada contribuinte diminui as receitas fiscais ou mostra-se apta a diminuí-las.

Porém, analisando um contexto mais patrimonialista, a relação entre Estado e Cidadão seria quase que somente uma relação contratual, ou seja, um direito de crédito perante um contribuinte inadimplente, sem contar outros deveres jurídicos-tributários, como por exemplo, a obrigação de prestar declarações e apresentar dados, submeter-se a fiscalizações e prestar declarações (VALENTE, 2021).

Além desse entendimento patrimonialista, há autores que defendem uma ideia funcionalista acerca do bem jurídico que deve ser protegido. Como o Brasil é um Estado que possui essa forte matriz social, os tributos arrecadados não

representam um simples conteúdo material ou patrimonial, pois possuem um vínculo com as funções que o Estado deve cumprir em prol da sociedade e de um mínimo existencial para uma vida digna, ou seja, prestações sociais relativas a saúde, educação, moradia, alimentação, trabalho e outros. Conforme menciona Ziembowicz (2020, p.113):

As condutas delituosas que atentam contra a arrecadação fiscal comprometem o próprio sistema econômico. Argumentam seus defensores que o Estado, quanto à política fiscal, utiliza-se da tributação não somente para arrecadar valores destinados ao cumprimento das atribuições previstas (função arrecadatória), mas também para incentivar a produção, a circulação e o desenvolvimento, controlar a inflação, desestimular comportamentos nocivos à saúde e ao meio ambiente (finalidade regulatória ou extrafiscal), além de promover a redistribuição de renda e a assistência social.

Hugo de Brito Machado (2008, p.23) também é um defensor desta corrente ao afirmar que nos crimes contra a ordem tributária “o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação dos tributos”. Ele ainda define também que a ordem tributária é um conjunto de normas jurídicas referente a tributação, que tem, inclusive a função de garantir a própria existência do Estado.

Existe a ideia de que o bem jurídico sob proteção penal é o dever de colaboração, lealdade e transparência na relação entre Estado e Cidadão. Essa ideia é defendida quando se trata de teoria inspirada no sistema contratualista, sendo amparada pela obrigação do contribuinte de informar as autoridades fazendárias, ou seja, através de uma procedência ética, inspirada na boa-fé e na veracidade recíproca.

Se por um lado, alguns estudos denotam a ideia de que o bem jurídico protegido é o dever de colaboração, lealdade e transparência, outros trazem a ideia de que o bem jurídico protegido por todos os delitos fiscais é uma função tributária. É também entendida como uma função administrativa voltada para a arrecadação para a Fazenda Pública, que possui um conjunto de direitos e deveres tanto para o fisco quanto para o contribuinte. Pode-se definir como um interesse público na aplicação correta nas normas tributárias (VALENTE, 2021).

Existe também a ideia de que a corrente funcionalista que visa que o bem jurídico é a função social do tributo que possui um caráter transindividual. Hugo Xerez (2017, p.146) conceitua que o bem jurídico protegido “compreende as inúmeras funções que são desempenhadas pelo tributo em uma sociedade fundada na Estado

Democrático e Social de Direito”. No mesmo conceito, Xerez ainda ressalta que o bem jurídico sob tutela “consiste no cumprimento de todas as funções sócias do Estado, realizadas através dos tributos, mediante a repartição justa do ônus entre todos os contribuintes, respeitando-se a capacidade contributiva de cada indivíduo, projetando o desenvolvimento da vida em sociedade e a execução das atividades a cargo do Estado Democrático”.

A natureza supra individual do bem jurídico justifica a tutela penal nos crimes fiscais, pois os recursos necessários são sustentados são sustentados pelas receitas tributarias para atender as necessidades sociais certificando que os poderes da sociedade foram transferidos para o Estado, recompensados pela satisfação ampla, geral e ilimitado do bem-estar individual e coletivo, sendo obrigação do Estado servir de instrumento para que a sociedade alcance este objetivo.

Porém, mesmo que a doutrina seja a melhor opção sobre o que se define como um Estado Social e Democrático de Direito se somado o fato de que a conduta realizada isoladamente não tem capacidade de prejudicar as funções exercidas pelo Estado Social, apenas poderia ser caracterizado se a soma total de sonegações alcançasse valores que pudessem restringir a capacidade econômica do Estado.

Nesse mesmo contexto, Ziembowicz (2020, p.115) conclui que:

Os delitos fiscais são pluriofensivos, agredindo distintos bens jurídicos, ou seja, não somente atingem o patrimônio da Fazenda Pública (com toda objetividade e concretude que encerra), mas também a função social dos tributos, que viabilizam os programas sociais voltados para a concretização dos mais diversos direitos fundamentais e o cumprimento das demais atribuições constitucionais a cargo do Estado.

Entende-se que o Direito Penal, deve obedecer ao princípio da intervenção mínima da legislação criminal, pois quando se tem um direito essencial restringido, isso somente pode acontecer com o intuito de proteger outro direito fundamental tão importante quanto. Isso porque o Direito Penal também é considerado o método mais violento utilizado pelo Estado na sua relação com os cidadãos para garantir a paz social e uma vida digna para todos. Ziembowicz (2020, p.119) explica que:

O Direito Penal também possui caráter fragmentário, o que significa dizer que não deve atuar em qualquer lesão a bens jurídicos, mas somente quando houver lesão significativa aos bens jurídicos mais importantes para o tecido social. Desse modo, somente uma pequena parcela (ou fragmento) das ações dos cidadãos será objeto de tratamento (ou de previsão) pela legislação criminal. Assim, crê-se que o instituto da extinção da penalidade pelo pagamento a qualquer tempo do débito tributário, como atualmente previsto no

ordenamento jurídico brasileiro, contraria de forma veemente o princípio da intervenção mínima.

Ziembowicz (2020, p.119) explica que: “o princípio da intervenção mínima, os bens jurídicos imprescindíveis só devem ser defendidos pelo Direito Penal para a coexistência pacífica das pessoas, que não podem ser corretamente protegidas de outra forma”. Porém, o aspecto atual conserva a ameaça de prisão mas obviamente não impede que o bem seja lesionado, oposto disso, incentiva a lesão ao bem jurídico, quando prevê a liberação da pena através do pagamento do débito apurado se o agente criminoso for descoberto praticando o crime.

Nesse mesmo conceito, Ziembowicz (2020, p.120) também destaca que: “Somente acontecerá intervenção da Lei Penal quando for extremamente necessário, para a sobrevivência da sociedade e na medida em que puder ser eficiente”. Na mesma linha, é transmitido ao contribuinte a sensação de que tem a obrigação de pagar os tributos conforme os valores dos fatos geradores que o Fisco e os demais órgãos públicos puderem comprovar e não com base na totalidade dos fatos geradores havidos, os quais poderão ser escondidos.

Antes de se usufruir do princípio da intervenção mínima do Estado, é necessário que haja uma análise do subprincípio da intervenção mínima. Este subprincípio da intervenção mínima do Estado consiste na fragmentariedade e estabelece apenas uma parte das maneiras agressivas contra um bem jurídico, de fato, consideradas intoleráveis pela sociedade e que devem ser objeto de previsão penal.

O instituto de liberação de pena pelo pagamento possui características totalmente simbólicas, trata-se de uma simples previsão da sanção penal com pouca ou nenhuma utilidade. Sobre esse instituto de liberação da pena pelo pagamento, Ziembowicz (2020, p.120-121) preleciona que:

Com efeito, os delitos tributários, diante da forma como facilmente podem os infratores se livrarem da responsabilização penal por meio da extinção da punibilidade, deixam claro que o legislador apenas busca incutir na sociedade a impressão tranquilizadora de que é atento e decidido, de que está promovendo a segurança no seio da comunidade. Agindo desse modo enganador, além de banalizar a punição, leva a descrédito não somente os dispositivos relativos aos crimes tributários, mas principalmente o Fisco, a Polícia Judiciária, o Parquet e o Judiciário, impotentes diante das reiteradas agressões ao bem comum.

Pode-se, perceber que o princípio da intervenção mínima do Estado, foi de certa forma desrespeitado com a criação de um outro instituto que prevê a possibilidade de extinção de punibilidade a qualquer tempo, através do simples pagamento antes do trânsito em julgado da condenação criminal, demonstrado que a política fiscal e criminal, utilizada pelo legislador neste caso, oferece proteção claramente insuficiente e clara opção fiscal para que seja efetuado o pagamento do débito.

Antes de adentrar na extinção punitiva estatal em virtude do pagamento dos débitos tributários, é necessário apontar algumas considerações sobre o princípio da insignificância, que afasta a pretensão punitiva do Estado.

3.2 O Princípio da Insignificância nos Crimes Tributários

Importante anotar que a legislação penal visa proteger determinado bens como a integridade ao erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias (PAULSEN, 2020). Neste sentido, o princípio da insignificância nos crimes tributários afasta a persecução penal. O princípio da insignificância é conceituado por Leandro Paulsen (2018, p.793):

A insignificância constitui critério para afastar a persecução penal, por ausência de justa causa, relativamente a condutas que, embora correspondentes à descrição do tipo penal, sejam de tal modo irrelevantes em função da diminuta ofensividade, que nem sequer afetem o bem protegido pela norma, não atraindo reprovabilidade que exija e justifique, minimamente, a resposta em nível penal. Trata-se do princípio da intervenção mínima do Estado, segundo o qual o direito penal só deve cuidar de situações graves e relevantes para a coletividade. Reconhece-se ao direito penal função subsidiária, deixando-se de penalizar as condutas típicas quando a lesão ao bem jurídico tutelado pela lei penal mostrar-se irrisória, porquanto, nessa situação, a sanção penal assumiria caráter desproporcional.

Conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal, para que o Princípio da Insignificância seja incidido, é necessário também de forma concomitante a presença de quatro requisitos além da materialidade do objeto do crime: conduta minimamente ofensiva; ausência de periculosidade social da ação; reduzido grau de reprovabilidade do comportamento; lesão jurídica inexpressiva (PAULSEN, 2020).

Não se justificara a persecução penal quando a for diminuta a lesão do bem tutelado, devido a desproporção absoluta entre o bem protegido e a restrição imposta ao agente. Conforme Paulsen (2020) a liberdade é um direito fundamental,

a restrição do direito à liberdade somente será justificada quando verificar a sua necessidade, ou seja, quando tratar-se de um ilícito o qual resulta em pena restritiva de liberdade em decorrência de uma conduta considerada de relevante caráter ofensivo.

Paulsen (2020) explica que nas circunstâncias em que determinado tributo tiver seu valor diminuído, ou seja, sonegado ou iludido, aquele o qual a própria cobrança judicial é dispensada pelo Fisco, compreende-se que não existe justificativa para a sua persecução penal. O autor explica que:

A insignificância será incidente tanto nas ações relativas a crimes de descaminho, como naquelas narrativas à apropriação indébita previdenciária ou mesmo a quaisquer outros crimes contra a ordem tributária. Contudo, existem casos em que não obstante o valor do tributo iludido, sonegado ou apropriado, tem outros elementos que direcionam a periculosidade e a alta reprovabilidade da conduta. Um exemplo, quando se pratica o crime de Descaminho em contexto de reiteração delitiva a penalidade é imposta como um mecanismo para que se possa encerrar a violação à ordem (PAULSEN, 2018, p.573).

O STF compreende que a reiteração delitiva afasta a insignificância da conduta “em razão do alto grau de reprovabilidade” do comportamento. Ainda sobre o entendimento do STF, Leandro Paulsen (2018, p.574) nos traz um breve destaque:

Embora seja reduzida a expressividade financeira do tributo omitido ou sonegado pelo paciente, não é possível acatar a tese de irrelevância material da conduta por ele praticada, tendo em vista ser ela uma prática habitual na sua vida pregressa, o que demonstra ser ele um infrator contumaz e com personalidade voltada à prática delitiva, ainda que, formalmente, não se possa reconhecer, na espécie, a existência da reincidência”. Aliás, já afirmara havia mais tempo: “o reconhecimento da insignificância material da conduta increpada ao paciente serviria muito mais como um deletério incentivo ao cometimento de novos delitos do que propriamente uma injustificada mobilização do Poder Judiciário.

É importante destacar também que o STJ possui o mesmo entendimento, decidindo que se a “contumácia delitiva é patente” não há como deixar de reconhecer em razão dela o elevado grau de reprovabilidade do comportamento do agravante, bem como a efetiva periculosidade ao bem jurídico que se almeja proteger, de modo a impedir a aplicação do princípio da insignificância.

3.3 A extinção de punibilidade nos crimes fiscais

Quando ocorre a prática de um crime, o Estado tem a possibilidade de exercer o poder-dever de apurar os fatos e impor alguma sanção ao infrator. A medida mais utilizada, historicamente, tem sido a pena privativa de liberdade para punir o agente e prevenir que ocorram práticas semelhantes.

Nos últimos tempos, porém, ganhou força um modelo alternativo denominado de restaurativo oposto ao sistema retributivo. No sistema alternativo predominam a persuasão e a conciliação. No ordenamento jurídico brasileiro, o modelo restaurativo tem como um de seus diplomas a Lei 9.099/95 (XEREZ, 2017). Este modelo, permite, por exemplo, a transação penal e a suspensão condicional do processo. Xerez (2017, p.170) refere que as medidas buscam reduzir a pretensão punitiva do Estado:

Todas essas medidas restaurativas resumem uma política do Estado brasileiro de reduzir a amplitude da intervenção punitiva, cuja inclusão de institutos despenalizantes, orientados por objetivos conciliatórios, tem por finalidade primordial solucionar questões penais sem a utilização de instrumentos que privem a liberdade do agente.

Outro instrumento relevante que acaba por retirar, total ou parcialmente, a reprovabilidade penal inerente ao fato delitivo é a reparação do dano causado, que está prevista no art. 16 da Parte Geral do Código Penal. Conforme este dispositivo, em caso de crime cometido sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços (BRASIL, 1940)

Quando fala-se em extinção de punibilidade, o Código Penal dispõe no art. 107, abaixo transcrito:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

- I - pela morte do agente;
- II - pela anistia, graça ou indulto;
- III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
- IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
- V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)
- VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)
- IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei (BRASIL, 1940, s.p.).

Em matéria penal, entende-se que extinção de punibilidade é a impossibilidade de aplicar determinada pena a um indivíduo autor de determinado delito, através do cumprimento de algum requisito com previsão Legal.

No que se refere às infrações tributárias, de acordo com Heleno Taveira Torres (2019, s.p) “o modelo atual do subsistema repressivo do Direito Penal Tributário brasileiro destaca que o pagamento do tributo, desde que integral, afasta a aplicação das penas dos crimes de natureza tributária, por extinção de punibilidade”.

Em matéria tributária, a extinção da punibilidade pode ocorrer através do pagamento do tributo e também pela regularização cambial e tributária da Lei nº 13.254/16 (BRASIL, 2016). Leandro Paulsen (2018, p.812) qualifica tal forma de extinção de punibilidade:

A Lei n. 13.254/16 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Esse regime foi aplicável aos residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tivessem sido ou ainda fossem proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos até tal data.

Tal regularização teve como principal resultado a extinção de punibilidade de diversos crimes previstos na Lei 8.137/90 (BRASIL,1990) e inclusive o crime de sonegação de contribuições previdenciárias, previstos no art.337-A do Código Penal (BRASIL,1990). Crimes como evasão de divisas e lavagem de dinheiro relativo aos valores sonegados também foram anistiados.

Outra situação que enseja a extinção punitiva do Estado é o Acordo de Não Persecução Penal nos crimes contra a ordem tributária, desde que preenchidos os requisitos do art. 28-A do Código de Processo Penal. Para Valente (2021) o referido acordo é em regra, mais vantajoso para o acusado, pois extingue a punibilidade. Conforme o autor, como condições para cumprimento do Acordo de Não Persecução Penal exige-se a confissão formal e circunstancial,

Além de ser geralmente imposta a reparação do dano cumulada com pagamento de prestação pecuniária, em salário mínimo, a entidade pública ou de interesse social ou prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas à razão de horas semanais (VALENTE, 2021, p.538).

Uma das medidas mais benéficas para o infrator das normas tributárias é a extinção de punibilidade pelo pagamento do crédito tributário (VALENTE, 2021)

como se verá a seguir. As leis acerca da extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, tiveram várias alterações para atender os objetivos arrecadatórios do Estado.

3.4 O pagamento como meio de extinção de punibilidade nos ilícitos tributários

A extinção da punibilidade pelo pagamento no caso de crimes tributários pode ocorrer em âmbito administrativo e penal. Administrativamente, é possível invocar o art. 138 do Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe:

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

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

Machado (2018, p.514) esclarece que

No âmbito das penalidades administrativas a questão se resolve nos termos do art. 138 do CTN. Se o pagamento é feito com a denúncia espontânea da infração, nenhuma penalidade pode ser aplicada. Se, todavia, é feito em face da exigência formalizada em ação fiscal, o pagamento do crédito tributário feito no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica em redução do valor da multa, que geralmente vem estabelecido na lei específica de cada tributo.

Já na seara penal, Torres (2019) explica que extinção da punibilidade teve início com a Lei 4.357/1964, que somente era possível mediante o pagamento do tributo devido antes da decisão administrativa de primeira instância. Posteriormente, o art. 14 da Lei 8.137/90 passou a possibilitar a extinção punitiva, desde que o pagamento ocorresse antes do recebimento da denúncia. Já o art. 34 da Lei 9.249/95 foi estendida a extinção da punibilidade pelo pagamento aos crimes também definidos na Lei nº 4.729/65. O autor acrescenta ainda que o § 4º e o § 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, atualmente com a redação dada pela Lei nº 12.382/2011, passaram a admitir o cabimento da extinção da punibilidade antes do recebimento da denúncia e esta somente poderia ser oposta ao devedor, após decisão final na esfera administrativa.

Harada (2018) aponta que a legislação relacionada com a punibilidade em matéria tributária tem sofrido muitas alterações para atender os interesses da arrecadação tributária. A Lei n.º 9.249/95, em seu art. 34 disciplina como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995).

A extinção da punibilidade em virtude do pagamento do tributo foi inaugurada pela Lei n.º 4.357/64, que criou hipótese de apropriação indébita, por equiparação. A Lei n.º 4.729/64, enquanto esteve em vigor, previa em seu art. 2º, a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, se o pagamento do tributo fosse feito antes do início do procedimento administrativo para a cobrança do tributo (BRASIL, 1964)

No entanto, o Decreto-lei n.º 157/67 modificou a Lei n.º 4.729/64, e manteve possibilidade de ser declarada a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, quando houvesse o recolhimento do tributo e seus acessórios, sempre que o recolhimento ocorresse logo após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa. (BRASIL, 1967).

Posteriormente, o art. 5º do Decreto-lei n.º 1.060/69, determinou que fossem aplicadas as disposições sobre extinção da punibilidade contidas na Lei n.º 4.357/64, e o do Decreto-lei n.º 326/67, ou seja: a extinção da punibilidade ocorreria se o pagamento do tributo devido, qualquer que fosse ele, fosse feito antes da decisão administrativa de primeira instância.

A Lei n.º 8.137/90 cuidou da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, em seu art. 14, aduzindo 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.” Ao perceber o desatino de não ter revogado expressamente o art. 2º do Decreto-lei n.º 326/67, o legislador inseriu no art. 14 da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991, sua revogação, agora de forma expressa (BRASIL, 1990).

Assim, verifica-se que a Lei n.º 8.383/91 não revogou, ao menos expressamente, as disposições do art. 18 do Decreto-lei n.º 157/67, o que levou alguns doutrinadores a levantarem dúvida sobre a vigência deste dispositivo legal. As dúvidas não devem prosperar, pois o art. 14 da Lei n.º 8.137/90 regulou inteiramente a matéria, revogando todas as disposições que havia em contrário. Houve uma tentativa de revigorar a extinção da punibilidade pelo cumprimento da

obrigação tributária através do artigo da Lei n.º 8.696/93, mas a proposição recebeu o veto do Presidente da República.

O princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica faz com que essa norma beneficie os agentes que cometeram crimes previstos nas leis mencionadas, mesmo em data anterior a 1º-1-1996.

Dessa maneira, a causa de extinção da punibilidade decorrente do pagamento do tributo, antes do recebimento da denúncia, foi restaurada, voltando a vigor em nosso ordenamento jurídico, em face do citado art. 34 da Lei n.º 9.249/95.

Assim, a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, disciplinado pelo art. 34 da Lei n. 9.249/95, atende aos fins colimados pelo Direito Tributário, ou seja, o cumprimento da obrigação tributária e a manutenção da fonte pagadora de receitas, bem como acompanha os vetores determinados pela Política Criminal, tendo em vista a falibilidade das penas privativas de liberdade (BRASIL, 1995).

Vicente (2021, p.539) lista as principais legislações que trataram sobre os efeitos do pagamento e do parcelamento do crédito tributário sobre a ação penal:

(i) artigo 14 da Lei 8.137/1990; (ii) Lei n. 8.383/1991, inserida pelo art. 34 da Lei n.9.249/1995; (iii) 1º Refis, instituído pela MP 2.004-05 de 11/02/2000, após o que foi convertida na Lei n. 9.964/2000; (iv) Lei n. 10.684/2003; (v) Lei nº. 11.941/09 e (vi) Le n. 12.382/2011, que alterou o art. 83 da Lei n.9.430/1996.

De todo caso, o panorama atual é o seguinte: (i) o pagamento do crédito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade, com base na Lei n. 11.941/09; e (ii) o parcelamento do crédito tributário, se ocorrido até o recebimento da denúncia, suspende a pretensão punitiva e, uma vez quitado, extingue a punibilidade, nos termos do art. 6º da Lei n. 12.382/11.

Xerez (2017) refere que o contribuinte que descumpre sua obrigação de pagar tributos pode, há qualquer tempo, e não somente antes da denúncia, beneficiar-se da extinção da punibilidade. De acordo com o Superior Tribunal de Justiça, o benefício poderá ser utilizado até mesmo após condenação transitada em julgado (BRASIL, 2011).

Acrescenta-se ainda que a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo tem previsão legal no art.9º, §2º da Lei nº 10.684/03 tal dispositivo é aplicado aos crimes previstos nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137/90 e nos artigos. 168-A e 337-A do Código Penal (BRASIL,2003). Por mais que o agente ainda não tenha efetuado o parcelamento do débito, até o recebimento da denúncia, ou que ainda

não tenha cumprido, é possível extinguir a sua punibilidade, através do seu devido pagamento. Acerca da Lei 10.684/03, Machado (2018, p.513) explica:

A Lei 10.684, de 30.05.2003, que estabeleceu forma especial de parcelamento de débitos fiscais, determinou a suspensão da pretensão punitiva tanto em relação aos crimes contra a ordem tributária como em relação aos crimes ditos de apropriação indébita e de sonegação de contribuições de previdência social. E o STF já consagrou o entendimento segundo o qual, em face dessa lei, o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, mesmo depois do recebimento da denúncia. E, a nosso ver, mesmo depois da sentença condenatória, mesmo com o trânsito em julgado.

Machado (2018) entende também que a extinção da punibilidade opera-se como consequência de qualquer causa de extinção do crédito tributário. Além do pagamento, consta neste rol, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência, a conversão do depósito em renda e outras situações enumeradas no art. 156 do Código Tributário Nacional.

Harada (2018) entende que a interpretação do ordenamento jurídico conduz à conclusão de que extingue-se a pretensão punitiva do Estado com o pagamento, incluído ou não em regime de parcelamento, pois o bem jurídico tutelado é o erário.

Assim, percebe-se que a extinção da punibilidade dos crimes tributários envolve vários aspectos e formas previstas no ordenamento jurídico brasileiro. O pagamento tem sido a forma mais utilizada para que os contribuintes possam se isentar da punibilidade. Tal situação tem impactos penais e extrapenais, conforme será demonstrado a seguir.

4 REPERCUSSÕES PENAIS E EXTRAPENAIIS DA EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE, PELO PAGAMENTO, NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.

A extinção da punibilidade nos crimes tributários por intermédio do pagamento dos tributos, a qualquer tempo, apresenta várias repercussões. Discute-se a concessão de privilégios para aqueles que sonegam os tributos. Além disso, há quem aponta que o objetivo estatal é compelir o contribuinte ao pagamento das dívidas tributárias, favorecendo a arrecadação. Além disso, o infrator que não cumpre com seus deveres com o Fisco e que beneficia-se com a extinção da punibilidade, pelo pagamento, acaba gerando efeitos na cidadania.

Estas são algumas das repercussões que serão tratadas no presente capítulo.

4.1 Repercussões penais da extinção da punibilidade pelo pagamento

Verifica-se que a extinção da punibilidade em decorrência do pagamento da dívida tributária apresenta diversos impactos no que tange ao aspecto penal. Há quem entenda que ocorre favorecimento aos mais privilegiados financeiramente, que livram-se da sanção pagando o tributo sonegado. Há quem sustenta, que a sistemática adotada pelo poder-dever estatal visa compelir o contribuinte infrator ao pagamento de tributos e, por consequência, facilitar a arrecadação. Assim, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem gerado divergências e repercussões penais e extrapenais. Machado (2018, p. 513) esclarece que há dois polos distintos sobre a matéria:

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

Entretanto “não se pode permitir a instrumentalização do sistema criminal para atingir finalidade extrapenal, isto é, mera cobrança de tributos” (CAMPOS; FREIRE, 2017, p. 741).

Outra repercussão da extinção punitiva pelo pagamento é o desvirtuamento do Direito Penal Tributário e proteção deficiente do Estado nos crimes tributários, de acordo com entendimento de Oliveira (2016, p.97):

O desvirtuamento do Direito Penal Tributário (empregado como mero instrumento de cobrança de dívidas fiscais) causado pela postura predominantemente arrecadatória do legislador pode acarretar grandes injustiças, por tratar da mesma forma os que cometem crimes tributários e os que praticam apenas infrações administrativas tributárias. Ademais, é necessário avaliar se a ausência de suficiente e efetiva punição aos atos definidos como crimes tributários (portanto, concebidos como de maior gravidade em uma determinada sociedade, haja vista os princípios da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade), ao se permitir a declaração da extinção de sua punibilidade em razão do pagamento do tributo, pode traduzir-se em proteção deficiente do Estado.

O devedor contumaz de tributos acaba se beneficiando desta proteção deficiente do Estado, porque livra-se da sanção penal, efetuando o pagamento integral dos tributos devidos. Sendo assim, verifica-se tal isenção de punibilidade através do devido pagamento do débito fiscal, contemplada pelas políticas fiscais e penais do Brasil acabam “recompensando” o sonegador. A probabilidade de o sonegador ser flagrado praticando a sonegação fiscal, assim como os custos de uma eventual condenação, são os elementos de persuasão que poderiam induzir o contribuinte ao pagamento correto e tempestivo dos tributos, ou seja, multa, tempo na prisão, penas alternativas ou interdição de direitos.

Ziembowicz (2020, p.134) explica que:

Porém, considerando algumas dificuldades na fiscalização tributária do Brasil, devido ao pequeno número de auditores fiscais e do baixo número de recurso matérias e estruturais para promover essa fiscalização, mesmo com o proporcionado avanço pela informatização dos sistemas, presume-se que apenas um percentual das fraudes tributárias é descoberta. Mas até mesmo esta pequena parcela de fraudes descoberta pela administração tributária ao ser depreciada pelo sistema vigente resulta em processos administrativos que as vezes demoram anos para serem definitivamente decididos na esfera administrativo-tributaria, com diferentes instancias recursais. Depois disso, é facultada até a possibilidade de serem usadas em ações judiciais para discutir os tributos exigidos pela Administração Tributária em ações anulatórias da constituição do crédito tributário, inclusive, é até facultado ao contribuinte possuir a suspensão da eficácia dessa decisão administrativa, incluindo o fato de que o contribuinte ainda poderá recorrer em diversas instancias recursais judiciais.

Nesse mesmo contexto, Ziembowicz (2020) alerta que, conforme o ordenamento jurídico nacional, o processo administrativo-tributário normalmente é demorado até que ocorra uma decisão definitiva de constituição do débito tributário. Conforme o autor, também poderá ser promovida eventual ação penal, que também poderá durar vários anos e o infrator tributário poderá pagar a dívida quando iminente condenação penal definitiva.

Em relação a liberação da pena, as previsões levam à conclusão de que a sonegação é compensatória, afinal, é praticamente impossível aos órgãos fiscalizadores conferirem todas as informações e registros de um por um dos milhões de contribuintes do Brasil, tanto pessoas físicas quanto pessoas jurídicas de forma mais abrangente.

Explica-se então porque é tão difícil de apurar e comprovar fatos geradores escondidos ou enganadores, ainda mais em se tratando do enredado conjunto das normas tributárias no Brasil. É óbvio que as previsões penais nos crimes tributários, se tornam sem efeito quando o sonegador efetua o devido pagamento do débito tributário e com isso acaba tendo a sua pena extinta, tornando esta ineficaz.

Outro aspecto a considerar é o favorecimento à impunidade. É grande a sensação de impunidade e até mesmo o estímulo a prática de sonegação fiscal, isso porque, o atual sistema penal tributário concede um regime diverso aos crimes fiscais. Xerez (2017, p. 208) revela que há uma proteção estatal deficiente do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários:

Com efeito, salta aos olhos que a opção político-criminal de o Estado priorizar interesses extrapenais, facultando ao sonegador acusado e condenado a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento a qualquer tempo dos tributos sonegados, além de olvidar aspectos relevantíssimos do Estado Democrático de Direito – as funções de transformação social cumpridas pelos impostos e o prejuízo causado ao Estado quando não se arrecada tempestivamente os tributos previstos –, oferece insuficiente proteção do bem jurídico protegido pelos delitos fiscais. Daí o raciocínio de que com a possibilidade de o sonegador, que antes se recusou a partilhar sua riqueza com a coletividade, e o fez através de meios escusos e ardilosos, se livrar do processo penal dos delitos fiscais e, por via de consequência, o bem jurídico restam sensivelmente desprotegidos por parte da atuação punitiva estatal.

O sonegador obstinado e rico acaba se livrando da responsabilidade pela infração cometida, enquanto que o contribuinte pobre, mas de boa-fé, acaba sendo punido. Fica nítido então que não há pretensão de efetuar o pagamento de forma

correta e voluntaria dos tributos, quando nenhuma sanção consegue alcançar o descumprimento criminoso das obrigações tributárias.

Machado (2018, p.514) entende que a criminalização do ilícito tributário tem objetivos utilitaristas:

Visa realmente a compelir o contribuinte ao pagamento do tributo. Não tem conteúdo ético algum, até porque as autoridades fazendárias não respeitam os princípios éticos no trato com os contribuintes. Deles na verdade pretendem obter, a qualquer custo, recursos financeiros para um Estado que se revela cada vez menos eficiente na prestação dos serviços públicos.

Outro aspecto a considerar é que a pena de prisão para o devedor de tributos poderia ensejar uma espécie de prisão civil por dívida, o que é vedado pelo Direito Internacional de Proteção dos Direitos Humanos e pelo ordenamento jurídico brasileiro. É o que aponta Meira e Ziembowicz (2020, p.1037):

Realmente, esta utilização do direito penal tributário viola os direitos fundamentais previstos na Lei Fundamental, inclusive tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos internalizados pelo Brasil, mantendo a inadmissível coação do Estado mediante ameaça de prisão civil por débito. Este tema já foi abordado, inclusive, na Súmula Vinculante nº 25 da Corte Suprema brasileira: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.” A proposta de súmula nº 31, julgada pelo plenário em 2009, afastou a única forma de prisão civil que restava em nossa Carta Magna, além da dívida voluntária e inescusável de alimentos.

Xerez (2017, p.211) acrescenta ainda outros aspectos relacionados à extinção da punibilidade nos crimes tributários, que é o desrespeito ao princípio da igualdade e a seletividade do sistema penal:

[...]se considerarmos que os delitos patrimoniais de rua, especialmente aqueles cometidos sem violência ou grave ameaça, além de serem muito menos deletérios para a formatação do Estado brasileiro e para a transformação do cenário de flagelo social, e interferirem muito menos na construção de uma sociedade justa e solidária, não contam com o beneplácito que usufruem os agentes dos crimes tributários, esses sim, verdadeiro câncer que aflige a sociedade brasileira e que dificulta o desenvolvimento social do Estado, não restam dúvidas de que o sistema penal é social e economicamente seletivo.

A extinção da pretensão punitiva estatal mediante o pagamento dos tributos também fere o princípio da proporcionalidade. Meira e Ziembowicz (2020, p. 1051-1052) explicam que

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários é desproporcional, em sua face de vedação de proteção insuficiente, porque: revela-se inadequada, pois estimula a fraude fiscal ao isentar de consequências penais quem possui condições de pagar o débito, quando flagrado; é desnecessária, pois existem outros meios que vulneram muito menos a proteção que deve ser oferecida aos bens jurídicos fundamentais tutelados, como as reduções da pena por arrependimento posterior ou pela atenuante do arrependimento, que ainda proporcionariam o atendimento ao princípio constitucional da isonomia no sistema penal; é desproporcional em sentido restrito, porque viola o princípio da igualdade na seara penal e diminui concretamente a proteção aos bens tutelados.

Desse modo, a extinção de punibilidade no sistema judiciário brasileiro, é entendido como um retrocesso e um grande erro cometido pelo Estado, salientando que é utilizada uma política de incentivo a sonegação, pois os agente que cometem crimes fiscais com consciência e por livre e espontânea vontade de fraudar a Administração fazendária, devido a pequena possibilidade de serem flagrados, é preciso apenas efetuar o pagamento da dívida ao Fisco se forem descobertos para evitarem o processo e a punição criminal.

4.2 Impactos extrapenais

É possível acrescentar ainda alguns impactos extrapenais que ocorrem quando há a extinção punitiva do Estado mediante o pagamento dos tributos sonegados. Um desses impactos é que a conduta ilícita de não cumprir com o dever fundamental de pagar os tributos e depois beneficiar-se com a extinção da punibilidade tem repercussões na cidadania. Torres (2019, s.p.) aponta que:

O não pagamento de tributo equivale ao descumprimento de um dever de cidadania. Portanto, todo o ato de sonegação leva ao perecimento do exercício de direitos alheios, em relação à previdência social, à educação, à saúde, à segurança ou qualquer outro direito atendido pelo Estado.

Ziembowicz (2020, p.142) aponta outra repercussão relevante é a concessão de privilégio aos contribuintes desonestos em detrimento dos honestos:

Efetivamente, permitir reiteradas ofensas às normas de conduta mais relevantes de uma sociedade (a ponto de serem criminalizadas), sem a devida punição, como a sonegação fiscal e outros desvios de comportamento, causa um relevante desequilíbrio na concorrência do mercado e passa a percepção de que o crime compensa, atraindo os especuladores e outras espécies de oportunistas, descompromissados com os valores morais, sociais e jurídicos. De fato, estes especuladores percebem que aumentam seus lucros através da sonegação fiscal e do desatendimento à legislação trabalhista e ambiental, inviabilizando o mercado para o empresário honesto, que normalmente aumenta seus lucros

através de investimentos em tecnologia e na preparação dos seus recursos humanos, aperfeiçoando seus produtos e sua atividade gerencial. A longo prazo, diminui-se em muito a capacidade produtiva e o potencial de crescimento das empresas calcadas na honestidade, que geram bens e riquezas, empregos e bem-estar, restando somente um mercado composto por especuladores e oportunistas indesejáveis.

Harada (2018, p.764) tece uma crítica de que o Estado busca apenas forçar o contribuinte a cumprir com suas obrigações tributárias, especialmente o pagamento do crédito tributário, sem que haja preocupação de punir efetivamente o infrator que violou as regras sociais:

O objetivo dos preceitos de Direito Penal Tributário é o de forçar o contribuinte recalcitrante a efetuar o pagamento do tributo. Não se persegue a finalidade de segregar do convívio coletivo um indivíduo que representa um perigo em potencial para a sociedade, ante a possibilidade de violação das regras de vivência comum, capaz de gerar graves distorções sociais, insuprimíveis por via de ressarcimento pecuniário.

Meira e Ziembowicz (2020, p. 1038) também concordam que a finalidade do Estado tem sido basicamente arrecadar ao invés de punir o agente que comete crimes tributários, o que inclusive seria antiético:

Percebe-se, ainda, o total afastamento de quaisquer considerações de ordem ética no trato desta questão pelo Estado, agindo com mero interesse arrecadatário (ou por outros motivos inexplicáveis, pois liberar da pena mediante o pagamento parece, ao contrário, estimular o infrator, pois quando for flagrado em crimes fiscais bastará pagar o débito para se ver livre da punição penal.

É preciso lembrar que a concretização de direitos fundamentais, especialmente os sociais, depende da arrecadação dos tributos. Por isso, os cidadãos devem cumprir com o dever fundamental de pagarem seus tributos, conforme exigido pela sociedade. Também os contribuintes tem o direito fundamental de exigir que o Estado assegure de modo correto e justo a divisão de obrigações tributárias entre todos os membros da sociedade. Conforme Meira e Ziembowicz (2020, p.1047),

Em vez de proteger os bens jurídicos mediamente tutelados pelos tipos penais fiscais, aqui sendo considerados os direitos fundamentais promovidos e protegidos por meio dos recursos provenientes da arrecadação tributária (conforme está implicitamente previsto na Constituição), o atual tratamento dispensado ao direito penal tributário estimula a ofensa aos citados bens que possuem dignidade constitucional. Assim resta demonstrada clara contrariedade, estabelecida pelo legislador, à proibição de oferecer proteção insuficiente aos direitos fundamentais. Revela-se, portanto, uma utilização meramente simbólica do direito penal,

tão somente para oferecer uma (irreal) sensação de segurança à população.

Para Rocha e Santiago (2012, p. 200), a extinção da punibilidade nos crimes tributários mediante o pagamento consiste num privilégio que fere o princípio da igualdade tributária:

A realidade, contudo, tem transformado a extinção da punibilidade pelo pagamento integral ou em parcelas em privilégio odioso, dissonante do princípio da igualdade, privilegiando a inadimplência sistemática e o autofinanciamento de sonegadores com recursos públicos, os quais deveriam financiar os fins sociais do Estado brasileiro previstos na Constituição Federal.

Além disso, privilégios fiscais concedidos a alguns contribuintes “em que delitos de grave danosidade social são transformados em meros ilícitos administrativos, avulta a descrença do cidadão no Estado na medida em que protege grupos econômicos e políticos privilegiados” (ROCHA; SANTIAGO, 2012, p.207).

Como percebe-se, a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários tem muitas repercussões penais e extrapenais, constituindo-se num privilégio para quem comete crimes tributários e comparação com infratores que cometeram crimes comuns.

Para mudar esta realidade no Brasil, que privilegia sonegadores e contribuintes que adotam condutas ilícitas para fins de reduzir ou suprimir o pagamento de tributos, Rocha e Santiago (2012, p.215) apontam

A importância da conscientização coletiva por meio de políticas públicas de educação fiscal, objetivando a adesão espontânea dos contribuintes, o fortalecimento do poder público por intermédio do acirramento e modernização da fiscalização e dos meios de repressão, bem como uma urgente e progressiva reforma tributária focada na diminuição da concentração de renda, gravando mais pesadamente a renda e o patrimônio em detrimento do consumo de bens e serviços, buscando a equidade e o alinhamento aos princípios tributários adotados pela CF.

São desafios que merecem reflexão e providências por parte de toda a sociedade. Ao que se percebe é que a extinção da punibilidade, pelo pagamento, nos crimes tributários tem repercussões penais e extrapenais que privilegiam determinadas pessoas e grupos econômicos. Além disso, enseja privilégios, proteção estatal deficiente ao bem jurídico tutelado, desigualdade tributária, ofensa à cidadania e impactos negativos na efetivação de direitos fundamentais sociais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, torna-se possível verificar a importância de discutir a temática apresentada, analisando as repercussões da extinção da punibilidade nos crimes tributários, por intermédio do pagamento. Foi possível também estudar os aspectos legais envolvidos, a evolução legislativa em relação à matéria, além de compreender os crimes tributários previstos no Código Penal e também na legislação especial.

Deste modo, foi possível concluir o quão importante é estudar as alterações frequentes na legislação brasileira, e a grande importância de explicar algo inovador e polêmico, algo que é de suma importância para o ordenamento jurídico brasileiro, como a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários. É relevante compreender como o Estado busca reprimir os ilícitos cometidos contra a lei fiscal, sendo de grande importância estudar a distinção formal entre as tais entidades - Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal.

Percebe-se que é grande a sensação de impunidade e até mesmo o estímulo a prática de sonegação fiscal, isso porque, o atual sistema penal tributário concede um regime diverso aos crimes fiscais. O sonegador obstinado e rico acaba se livrando da responsabilidade pela infração cometida, enquanto que o contribuinte pobre, mas de boa-fé, acaba sendo punido. Fica nítido então que não há pretensão de efetuar o pagamento de forma correta e voluntária dos tributos, quando nenhuma sanção consegue alcançar o descumprimento criminoso das obrigações tributárias.

O trabalho buscou, sem a pretensão de esgotar o tema, compreender os crimes tributários, partindo do seu conceito. As diversas espécies de ilícitos fiscais foram analisadas a partir de dispositivos do Código Penal, bem como da legislação esparsa. Outro aspecto relevante, é o poder-dever estatal de punir os crimes tributários para que os recursos sejam efetivamente arrecadados e investidos na concretização de direitos fundamentais sociais. Quando este poder-dever é omissivo tem-se a ofensa a efetivação de direitos básicos ao cidadão.

De outra parte, também foi importante analisar como e porquê ocorre a extinção da punibilidade em relação aos crimes tributários, especialmente pelo pagamento. O infrator que está sendo processado por ter cometido ilícitos fiscais, paga a dívida e exonera-se da responsabilização. E esta possibilidade legal tem

muitos efeitos, tanto na seara penal quanto extrapenal. As principais repercussões foram abordadas no presente estudo.

Desse modo, pode-se afirmar que a extinção de punibilidade no sistema judiciário brasileiro, é entendido como um retrocesso e um grande erro cometido pelo Estado. Salieta-se que é utilizada uma política de incentivo à sonegação, pois os agentes que cometem crimes fiscais com consciência e por livre e espontânea vontade de fraudar a Administração fazendária, devido a pequena possibilidade de serem flagrados. É preciso apenas efetuar o pagamento da dívida ao Fisco se forem descobertos para evitarem o processo e a punição criminal.

Assim, a temática merece atenção e reflexão, pois, direta ou indiretamente, acaba repercutindo na cidadania e na concretização de direitos fundamentais. Reflexão por parte de toda a sociedade.

REFERENCIAS

BRASIL. **Código Penal Brasileiro de 1940**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decretolei/del2848compilado.htm>. Acesso em 23 mai. 2021.

BRASIL. **Lei no 8.137 de 27 de Dezembro de 1990**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 23 mai. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 de mai. 2021.

BRASIL. **Lei 10.684, de 30 de maio de 2003**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm> Acesso em 28 mai. 2021.

BRASIL. **Lei 13.254 de 13 de janeiro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm> Acesso em 28 mai 2021.

BRASIL, STJ-5ª T. **HC 180993/SP**. Rel. Min. Jorge Musi.. J. em 13.12.2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39.ed.rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

MEIRA, Liziane Angelotti; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. A extinção da punibilidade dos crimes tributários em face do princípio constitucional da proporcionalidade **Revista Argumentum** – RA. V. 21, N. 3. Marília/SP: Set.-Dez. 2020, p. 1025-1057.

OLIVEIRA, Fernanda Amorin Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. **Boletim Científico ESMPU**, Brasília, a. 15 – n. 48, p. 95-127 – jul./dez. 2016. Disponível em: <<file:///D:/Users/User/Documents/ORIENTA%C3%87%C3%95ES%20%C3%89MERSON/5.%20Criticas%20a%20extincao%20da%20punibilidade%20dos%20crimes%20tributarios.pdf>> Acesso em 21 mai. 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

ROCHA, Maria Fádua Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?. **SCIENTIA IURIS**. V.16, n.2. Londrina, dez.2012: p.199-216.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo/ SP, 2019.

TORRES, Heleno Taveira. Extinção da Punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional. **Revista Consultor Jurídico**. 27 de novembro de 2019.

Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo>>. Acesso em 21 mai .2021.

VALENTE, Victor Augusto Estevam. Crimes tributários em contextos de normalidade e de calamidade pública no Brasil: a necessidade de sistematização constitucional do Direito Penal Tributário em prol das garantias individuais. **Cadernos de Direito Actual**. Nº 15. Número ordinário, 2021, p. 521-563.

XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes tributários**: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes Tributários**: Extinção de Punibilidade e Sonegação. São Paulo/SP, 2020.