



**UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC  
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE BARBACENA  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

Adriana Guilherme Coelho Gomes

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES  
CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Barbacena/MG

2017

Adriana Guilherme Coelho Gomes

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES  
CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Orientadora:** Prof<sup>a</sup>.Me. Ana Cristina S. Iatarola.

Barbacena/MG

2017

# **A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antônio Carlos, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Orientadora:** Prof<sup>a</sup>.Me. Ana Cristina S. Iatarola.

Aprovada em: 21/11/2017

## **BANCA EXAMINADORA**

Prof<sup>a</sup>.Me. Ana Cristina Silva Iatarola.

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Prof<sup>a</sup>. Especialista Cristina Prezoti.

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Prof<sup>o</sup>. Especialista Fernando Antônio Mont'Alvão do Prado.

Universidade Presidente Antônio Carlos – UNIPAC

Jesus olhou para eles e respondeu: “ Para o homem é impossível, mas para Deus todas as coisas são possíveis.”

*Mateus 19:26*

## DEDICATÓRIA

Dedico primeiramente **a Deus**, que me fortaleceu em cada dia desta caminhada, é minha fé que me move em busca dos meus objetivos e me faz superar as dificuldades.

**Aos meus pais, meu esposo e a todos da minha família** que, compreenderam minha ausência e com muito amor e dedicação foram incentivo para conclusão desta etapa da minha vida.

**Aos Amigos** que foram presentes enviados por Deus, com quem pude conviver neste período e compartilhar momentos de conhecimento, experiência e intensa alegria.

## AGRADECIMENTO

À **Orientadora, Prof<sup>a</sup>.Me. Ana Cristina S. Iatarola**, pelo carinho e dedicação despendidos na propositura deste trabalho, pelos ensinamentos e palavras de incentivo dedicadas nos momentos de maior ansiedade e apreensão, sem o seu auxílio tal feito não seria possível.

À **todos os professores** que, compartilharam seus conhecimentos, sendo ferramenta fundamental para minha formação acadêmica.

À **esta Universidade, direção, administração e funcionários**, por me receber durante este período e oportunizar a conclusão deste objetivo.

**Aos amigos de curso**, pelo companheirismo e cordialidade prestados nos momentos difíceis e pelas alegrias compartilhadas diante das conquistas.

E **a todos** que direta ou indiretamente influenciaram na realização deste trabalho e fizeram parte desta trajetória.

## RESUMO

O presente trabalho aborda a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Traz considerações acerca da relação tributária, dos crimes tributários, de como se dá a prática destes ilícitos pelo contribuinte, de como se enseja a extinção da punibilidade diante da prática destes ilícitos contra a ordem tributária e seu reflexo na esfera tributária e penal. Para tanto, foi elaborada uma definição de ordem tributária, após foram observados os crimes tributários e como estes eram descritos antes do texto normativo da Lei 8.137/90, e sua descritiva após publicação da referida lei. Em seguida, foi abordada a intervenção do Direito Penal no âmbito Tributário e como se dá a ação penal para os crimes tributários. Tratados estes assuntos, versamos agora para o tema do presente trabalho, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, dentro deste conteúdo foi retratado um histórico legal dentro do ordenamento jurídico acerca do tema, como este é tratado no Código Tributário Nacional e o arrependimento como causa de extinção da punibilidade, que se perfaz na forma do pagamento ou parcelamento do débito tributário. Para finalizar, foi realizado um estudo do posicionamento dos tribunais superiores diante do assunto.

**Palavras- chave:** Crimes Tributários; sonegação fiscal; extinção da punibilidade.

## **ABSTRACT**

The present work approaches the extinction of the possibility of punishment on crimes against tributary order. It brings considerations about tributary relations, tributary crimes, how these illicit are practiced by the taxpayers, how to entice the extinction of the punishment before the practice of these illicit against the tributary order and its reflex in penal and tributary sphere. For that, it was elaborated a definition for tributary order. Therefore, tributary crimes, how they were described before the normative text of the law 8.137/90 and also its descriptive after the publication of the reported law were observed. After that, it was approached the intervention of Criminal Law in tributary ambit and how the penal action for tributary crimes happens. Since these subjects were treated, we traverse now to the present work theme: the extinction of possibility of punishment in crimes against the tributary order. In this content it was shown a legal history inside the legal planning about the theme, the way it is treated in the National Tributary Code and the regret as the reason for the extinction of possibility of punishment, which is done with the payment or installment of the tributary debt. To finish it, it was done a study about the court posture about this matter.

**Keywords:** Tributary crimes; tax evasion; extinction of possibility of punishment.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>2 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>8</b>
2.1 DEFINIÇÃO DE ORDEM TRIBUTÁRIA.....	8
2.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	9
2.2.1 Noções Gerais .....	9
2.2.2 Comentários sobre a regulamentação normativa antecedente à Lei 8.137/90....	10
2.2.3 Crime de Sonegação Fiscal.....	10
2.2.4 Crime de Apropriação Indébita.....	14
2.2.5 Crimes Tributários definidos na Lei 8.137/90.....	17
2.3 DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....	24
<b>3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>27</b>
3.1 EVOLUÇÃO LEGAL DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO.....	27
3.2 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E O CTN.....	31
3.3 A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.....	34
<b>3.4 DO ARREPENDIMENTO COMO CAUSA DA EXTINÇÃO.....</b>	<b>36</b>
3.4.1 O PAGAMENTO E O PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....	36
3.5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ.....	42
<b>3.6 CONCLUSÃO.....</b>	<b>47</b>
<b>3.7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>49</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo acadêmico visa elucidar a relevância da arrecadação tributária para o cenário econômico do país. Atualmente, o Brasil está entre os países que evidencia uma das maiores cargas tributárias do mundo. O nosso sistema tributário nacional é muito complexo, com uma extensa legislação tributária, com frequentes mudanças e uma proliferação de exigências tributárias com regramentos diferenciados. O Estado, exercendo sua função dentro da ordem tributária cria tributos, só que de forma reiterada e desmedida, objetivando suprir o enorme déficit na economia. Portanto, o que seria um meio de suplementar os cofres públicos torna-se causa de inadimplemento da obrigação tributária.

O contribuinte, sendo sujeito passivo da relação tributária, na maioria das vezes não cumpre sua obrigação de forma voluntária e correta, o que resulta na prática de ilícitos, alguns configurados como crimes tributários. Esse comportamento do contribuinte se dá perante a objeção ao tributo e acentua-se diante da falta de confiança no governo, que não aplica estes recursos de forma adequada. Com a prática continuada desses delitos, o Estado sancionou diversos textos legais até a publicação da Lei 8.137/90, que abrange a prática de delitos como sonegação fiscal, apropriação indébita e demais ilicitudes em um mesmo dispositivo legal, denominando estes como crimes contra a ordem tributária.

Diante destas condutas reiteradas praticadas pelo contribuinte, o Direito Penal é designado a intervir nas questões tributárias, a partir de então, como dito acima, tratando os meios de burlar o sistema tributário como crime, não mais como ilícito administrativo apenas. Foram impostas sanções e a possibilidade de prisão diante dos ilícitos praticados. Para alguns doutrinadores, foi um meio de coagir o infrator a cumprir com sua obrigação e uma afronta ao artigo 5º, LXVII da Constituição federal que proíbe a prisão por dívida.

A prisão civil por dívida, que consiste numa maneira de forçar o devedor a efetuar o pagamento do débito, é vedada pela Constituição da República de 1988. Assim, conclui-se que as infrações tributárias não poderão ser tipificadas como crimes tão somente pelo não recolhimento do tributo, que se configura mera inadimplência, e não ilícito penal (AMARO, 2010, p. 488).

Este feito do governo de intimidar o contribuinte ao pagamento do tributo e alcançar seu objetivo final de arrecadar, poderá ser entendido diante das formas de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário. O estudo traça os diversos textos constitucionais, posições doutrinárias e decisões dos tribunais superiores que abordaram referida possibilidade.

## 2 DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O Direito Tributário é ramo do direito público e está relacionado aos demais ramos do direito, e dentre eles, o Direito Penal. Este ramo além de sancionar criminalmente os ilícitos tributários, pode fornecer um conjunto de princípios e normasúteis no campo das infrações e penalidades fiscais, onde estabelece a natureza penal e suas sanções correspondentes. Entretanto, para compreender melhor a questão penal dos crimes contra a ordem tributária, é necessário primeiramente definir a ordem tributária.

### 2.1 DEFINIÇÃO DE ORDEM TRIBUTÁRIA

A ordem tributária, através da lei, impõe ao cidadão o compromisso de pagar os tributos fixados legalmente, e ao Estado a responsabilidade de exercer seu poder de tributar conforme os limites dispostos na Constituição Federal, devendo observar a finalidade da tributação para devida aplicação. No exercício do poder de tributar, ao exigir dos indivíduos o pagamento de tributos, o Estado revela sua soberania.

A definição da ordem tributária segundo AMARO (2009, p.5):

A ordem tributária pode ser definida como o conjunto de dispositivos constitucionais, leis complementares, ordinárias, decretos, regulamentos, atos administrativos, etc., destinado a implementar o direito, assegurado ao Estado pela CRFB/88, de impor tributos.

Para MACHADO (2011, p. 328-329):

Ordem tributária pode ser entendida como o complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar (...). Assim, os crimes contra a ordem tributária são crimes praticados em detrimento da eficácia dessas normas.

Este autor ainda conclui que: “o objeto desses crimes é a eficácia da ordem tributária.” MACHADO (2011, p. 330).

Na mesma percepção, dispõe FERREIRA (1996 apud MACHADO, 2011, p. 332):

No caso dos crimes sob estudo, considerou o legislador que a ordem tributária constitui um bem digno de proteção penal, tanto por sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de caráter civil, em sentido amplo, postas em sua defesa. (...) o legislador nacional, (...) erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental, suscetível de proteção do direito penal. Assim procedeu, levando em conta também o desvalor social da conduta lesiva ou perigosa ao bem jurídico.

De acordo com a disposição dos referidos autores, o bem jurídico a ser protegido pelo Estado contra a prática dos crimes tributários é a ordem tributária.

## 2.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

### 2.2.1 Noções Gerais

O tributo é ferramenta fundamental utilizada pelo Estado para desempenhar suas funções estatais dentro da sociedade. Trata-se de prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (artigo 3º da CNT). Além de sua função fiscal, o tributo também assume uma função extrafiscal, quando o Estado utiliza-se dele para intervir na economia e atender as políticas públicas necessárias.

Com base no dispositivo legal o Estado, exercendo sua função de instituir e cobrar tributos deve definir o fato gerador que enseja a cobrança de determinado tributo, identificar o sujeito passivo, e como este será apurado.

O tributo é um instituto jurídico especial, que alcança os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade da pessoa humana. O tributo tem por pressuposto a prática de um fato lícito que revela capacidade econômica ou contributiva, assim não é uma penalidade decorrente da prática de ato ilícito, o fato descrito pela lei o qual gera o direito de cobrar o tributo (hipótese de incidência) será sempre algo lícito. A sanção de caráter monetário é a multa, que é exigida em face da prática de uma ilicitude, e na aplicação da multa não importa a capacidade contributiva do agente, pois a prática do ilícito já é base suficiente para a cobrança da multa prevista como sanção.

ANDRADE FILHO (1995, p. 18) comenta o assunto:

O tributo é a participação obrigatória do indivíduo, da empresa e da instituição para financiamento dos gastos do ente tributante com a manutenção e prestação de serviços públicos, portanto cabe ao Estado definir as penalidades a serem aplicadas no caso de descumprimento de determinada obrigação.

A verdade é que a cobrança de tributos gera o capital que movimenta o cenário mundial e proporciona crescimento econômico, mas estes não são benquistos pela sociedade.

ANDRADE FILHO (1995, p. 13) volta a discorrer:

O Estado como sujeito ativo da relação tributária, quando utiliza de maneira desmedida seu poder de tributar, aumentando a carga tributária e não retribuindo de forma justa e satisfatória o empenho despendido pelo contribuinte, acarreta o aumento a objeção aos preditos tributos.

A rejeição ao pagamento dos tributos gera a prática de ilícitos por parte do agente. Assim, os crimes tributários tem sua temática nas ações e omissões despendidas, retratadas no ordenamento jurídico, que atentam contra o interesse da Administração Fazendária, ou seja que causam dano ao fisco. O agente se abstém da realização do correto, imposto na lei, com o

objetivo final de não recolhimento do tributo, e estas condutas objetivando a evasão do pagamento do tributo, geram os crimes tributários.

### 2.2.2 Comentários sobre a regulamentação normativa antecedente à Lei 8.137/90

Escassas foram as normas que regulavam e tipificavam as formas de lesão aos bens tributários. Houve a publicação de normas específicas que tratavam sobre os crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita.

O Código Penal Brasileiro não ostenta capítulo específico destinado a estabelecer sanções àqueles que praticam crimes contra a ordem tributária, é definido o delito de Contrabando e o Descaminho (art. 334, do CP) e, excepcionalmente, as figuras do Estelionato (art. 171, CP) e da Falsidade (art. 297, do CP) cominadas nas hipóteses de sonegação fiscal. Assim, qualquer das condutas que resultasse na prática de crimes tributários poderia ser enquadrada em outros dispositivos do referido Código. A Lei nº. 9.983 de 14 de agosto de 2000, inseriu no Código Penal dois novos dispositivos, o artigo 168-A, que criminalizou a conduta daquele que deixa de repassar à previdência social as contribuições, no prazo e forma legal (previdência oficial) ou convencional (previdência privada); e o artigo 337-A, o qual estabelece como crime a ação ou omissão que resulta na sonegação de contribuição previdenciária, seja pela supressão ou pela redução.

Em razão da necessidade de regulamentação específica, foi editada a Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, que definiu o crime de sonegação fiscal.

Ao fazer uma análise da Lei 4.729/65, PIMENTEL (1987, P. 260) assim se manifestou:

A Lei 4.729, de 14.07.65, conhecida como 'Lei da Sonegação Fiscal', foi editada com o fito principal de fortificar o sistema de arrecadação dos tributos, coibindo a sonegação e a evasão, mediante a imposição de sanções severas, com caráter específico, a comportamentos antes considerados puníveis somente como infrações administrativas. É a mais importante das leis tributárias. Entretanto, parece-nos que se trata apenas de um conjunto de normas sancionador (sic), pois todas as figuras típicas contempladas por esta lei descrevem figuras típicas já previstas em dispositivos do Código Penal vigentes.

Embora esta Lei pouco tenha contribuído para a coibição da prática criminosa, teve vital importância, já que regulamentou a matéria penal tributária e deu ensejo à criação da Lei nº. 8.137/90, que disciplinou os crimes contra a ordem tributária.

### 2.2.3 Crime de Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal consiste na realização de condutas como, ocultação dolosa, fraude, truques que dificultam ou impossibilitam a apuração do tributo pelo Poder Público.

O legislador define sonegação fiscal como a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do reconhecimento de tributo devido ao Poder Público.

Algumas figuras tidas como condutas típicas de evasão do tributo eram punidas com base no Código Penal, em seu artigo 334, que tratava de crimes perpetrados por particular contra a administração em geral. As condutas descritas no tipo penal eram de contrabando (importação ou exportação de mercadoria proibida) ou descaminho (importação ou exportação de mercadoria à margem da necessária tributação).

**Art. 334.** Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**I** - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**II** - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**III** - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem; (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**IV** - 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. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 2º Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

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

§ 3º A pena aplica-se em dobro se o crime de descaminho é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Contrabando

**Art. 334-A.** Importar ou exportar mercadoria proibida: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**I** - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**II** - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**III** - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**IV** - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

**V** - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

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

**§ 3º** A pena aplica-se em dobro se o crime de contrabando é praticado em transporte aéreo, marítimo ou fluvial. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Destarte, é vasto o campo de condutas praticadas para burlar o pagamento de tributos, o que deixou exígua a normativa descrita acima. Em virtude disso, durante o período da ditadura militar, editou-se a Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, definidora do crime de sonegação fiscal.

A Lei n. 4.729/65 definia uma série de tipos criminais tributários, sob a acepção generalizada de crimes de sonegação Fiscal. Precedente a edição do referido texto legal, o crime citado acima era punido com sanções civis e administrativas, não configurando ilícito penal algum, a repressão ocorria por processo administrativo. Com o advento da referida Lei, a sonegação fiscal foi inserida na esfera do Direito Penal, conforme a definição de crime dada pelo artigo 1º e seus 4 incisos e inciso V que fora acrescido pela Lei 5569/69:

**Art 1º** Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

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

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

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

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

**V** - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do impostosobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

Conforme leitura do diploma legal e seus incisos, se observa que foi dirimida a lacuna existente no ordenamento jurídico para definir atos fraudulentos que detivessem como elemento subjetivo do tipo, o dolo específico descrito como o zelo assentado de suprimir ou reduzir tributo por meio de condutas como, declaração falsa, omissão de informações, inserção de elementos inexatos ou omissão de elementos necessários em documentos ou livros ou, ainda, adulteração de notas ou faturas, fornecimento gratuito de documentos ou alteração de despesas. Tal lacuna ocasionava significativos conflitos doutrinários e jurisprudenciais, considerando-se os princípios da estrita tipicidade penal, e da reserva legal.

Os comportamentos definidos como sonegação fiscal, foram descritos de maneira minuciosa e específica pelo legislador como forma de intimidar o agente a praticar os determinados delitos. Portanto, o que houve, foi um benefício aos agentes que praticavam as referidas infrações, pois, em conformidade com o Princípio da Especialidade, as pessoas que sonegavam tributos, estavam gozando de um benefício, quando deviam ser punidas de maneira mais severa, visto que os delitos praticados e que estavam tipificadas na mencionada Lei, poderiam ser capituladas no artigo 171, o qual define o crime de estelionato, ou nos artigos 297, 298, ou 299, todos do Código Penal, os quais definem os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos.

Em 27 de dezembro de 1990 adveio a Lei 8.137 que retratava precisamente as figuras penais previstas na Lei 4.729/65. A nova lei preservou as figuras típicas descritas na lei anterior, e trouxe novas previsões. Nos artigos 1º e 2º, a nova lei trouxe as figuras típicas que configuram sonegação fiscal.

A nova lei decorreu de um combate a inflação e desequilíbrio orçamentário e fiscal do Governo. Os crimes descritos pela Lei 4.729/65 como crimes de sonegação fiscal passaram a intitular crimes contra a Ordem Tributária.

Assim sendo, averigua-se a permanência da Lei 4.729/65 perante a vigência da Lei 8.137/90, visto que não houve por parte desta uma manifesta revogação da lei precedente. Realizando um estudo sobre a situação do diploma anterior, considera-se o descrito no artigo 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, que em seu parágrafo 2º preceitua que a lei posterior revoga a anterior quando expressamente a declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

A respeito da revogação da lei anterior COSTA JÚNIOR (200, p.106), traça seu comentário:

de resto, a Lei 8.137/90 regulou inteiramente a matéria dos crimes contra a ordem tributária, pois, além de definir tipos penais, dispôs sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65.

Deste modo, como a Lei 8.137/90 tratou integralmente do conteúdo existente na Lei 4.729/65, esta se encontra revogada nos aspectos legais, devendo ser aplicada somente aos casos ocorridos na época de sua vigência, visto a aplicação do Princípio da Ultratividade, onde permanece a lei mais benigna, no que se refere às condutas praticadas durante sua constância.

## 2.2.4 Crime de Apropriação Indébita

A apropriação indébita se enseja quando o agente, na posse ou detenção de bem alheio, utiliza-o como sendo legítimo proprietário, e se nega a restituí-lo. Este tipo penal está descrito no artigo 168 do Código Penal: “Apropriar-se de coisa alheia móvel, de que tem a posse ou a detenção”.

Em 26 de agosto de 1960, publicou-se a Lei 3.807, que dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social, foi o primeiro texto legal a tratar a apropriação indébita como infração penal. O Estado sancionou tipos penais para empresários que não recolhiam contribuições previdenciárias descontadas de seus colaboradores. A referida lei dispõe, no art. 86, que:

Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de quaisquer outras importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público. Parágrafo único – Para os fins deste artigo, consideram-se pessoalmente responsáveis o titular da firma individual, os sócios solidários, gerentes, diretores ou administradores das empresas incluídas no regime desta lei.

Já em 1964 com a Lei 4.357, o Imposto de Renda retido na fonte, passou a ser considerado, como apropriação indébita. O delito estava explícito no artigo 11 do referido texto legal, e se configurava quando o agente em posse do bem deixava de recolher o valor devido aos cofres públicos.

Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:

a) das importâncias do Impôsto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos.

Tivemos a adição de novos textos legais, como a lei 9.249/95 e a Lei 9.430/96, que trouxeram conceitos novos acerca do Direito Penal Tributário, mas nada se alterou com relação à apropriação indébita, passando o Estado a se basear no exposto no artigo Art. 2º, II, da Lei 8.137/90, acerca da apropriação dos valores do Imposto de Renda retidos na fonte.

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;

No ano de 1967, através do Decreto-lei 326/67, o não recolhimento do IPI (Imposto sobre produtos industrializados), passou a ser conceituado como apropriação indébita, sendo realizada uma extensão ao artigo 168 do Código Penal. A edição deste decreto foi um marco para o surgimento do Direito Penal Tributário.

Decreto-Lei nº 326/67: art. 2º- “A utilização do produto da cobrança do imposto sobre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do CP, imputável aos

responsáveis legais da firma, salvo se pago o débito espontaneamente, ou quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

Na Apropriação Indébita Previdenciária, a ocorrência do delito se dá quando o agente recolhe de seus colaboradores as contribuições destinadas à Previdência Social e deixa de repassá-las no prazo e forma estabelecidos em lei. Observa-se neste caso a má-fé do agente, que não recolhendo os valores cabíveis à Previdência Social danifica seu patrimônio, incorrendo no crime de apropriação indébita previdenciária.

O delito acima foi definido inicialmente pelas leis 4.357/65 e 8.137/90. Esta última trouxe a apropriação indébita previdenciária dentro dos crimes contra ordem tributária, deixando de abordá-la de forma específica e autônoma. Em 24 de julho de 1991, com a Lei 8.212 a apropriação indébita previdenciária, volta a ter autonomia tendo o tipo definido no Art. 95, letra d: “Constitui crime: deixar de recolher, na época própria, contribuição ou outra importância devida à Seguridade Social e arrecadada dos segurados ou do público”.

Portanto, foi a lei 9.983 de 2000 que a inseriu em nosso ordenamento jurídico, mais precisamente no Código Penal, em seu artigo 1º, passando então, a apropriação indébita previdenciária ser considerada como crime. Este dispositivo legal que revogou artigo 95, inciso d, da lei 8.212/91, tipificou o delito no artigo 168-A.

Art. 168-A: Deixar de Repassar à Previdência Social as contribuições recolhidas dos contribuintes no prazo e forma legal ou convencional: Pena-reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

A apropriação indébita previdenciária apresenta divergências sobre o tipo de conduta. A jurisprudência predominante defende que o delito em voga se trata de conduta omissiva própria, onde há somente a omissão de um dever de agir, imposto normativamente, dispensando, via de regra, a investigação sobre a relação de causalidade naturalística, sendo assim, delitos de mera conduta. Esta se qualifica pelo simples fato do agente não repassar aos cofres previdenciários as contribuições descontadas dos colaboradores. Já os demais doutrinadores defendem se tratar de conduta mista, consistente da comissão, que seria o recolhimento das contribuições dos contribuintes, e da omissão, que seria deixar de repassar os valores devidos à Previdência.

Há julgados divergentes dos Tribunais Superiores para os casos de enquadramento da apropriação indébita previdenciária se tratar de conduta omissiva formal, bastando o não repasse dos valores devidos aos cofres previdenciários, ou material, de comprovação da real existência dos valores tributários supostamente suprimidos do Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS, onde há utilização pelo agente das contribuições em proveito próprio:

**APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - CRIME - ESPÉCIE. A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal. INQUÉRITO - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCESSO ADMINISTRATIVO. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e - ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente - a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado."**

TRF-1 - RECURSO EM SENTIDO ESTRITO RSE 1137 AM 2009.32.00.001137-6 (TRF-1)

Data de publicação: 02/08/2012

**Ementa:** PENAL E PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. **CRIMEOMISSIVO FORMAL**. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DEFINITIVO. 1. O delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168 - A/CP), por ser delito **formal**, não exige para a sua consumação a produção de qualquer resultado naturalístico, bastando apenas a conduta **omissiva** de não repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legais. Não se faz necessário, para o exercício da ação penal, o lançamento definitivo, seja como condição objetiva de punibilidade, seja como um elemento normativo de tipo. 2. Recurso em sentido estrito provido

No Direito Tributário, o tratamento da apropriação indébita traz posições contraditórias, por se tratar de bem fungível, e não se qualificar pela vontade do agente em se apoderar de coisa alheia, mas sim pela negativa da entrega do bem. No caso em foco, o que configura crime, é o uso de dolo específico pelo agente.

MACHADO (2011, p. 125) preleciona que:

O não-pagamento de IPI, ou do Imposto de Renda Retido na Fonte ou de contribuições de seguridade social descontadas de empregados, não corresponde à apropriação indébita, definida no art. 168 do Código Penal. O contribuinte não se apropria, porque o dinheiro lhe pertence, e não ao Fisco, que é simplesmente credor.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre o tema é antiga e está no Recurso Extraordinário nº 75.278 (DJU, 8 mar. 1974), que contém a seguinte ementa: “Falta de recolhimento de contribuições descontadas e devidas à previdência social – Inocorrência do crime de apropriação indébita – Inaplicabilidade do art. 86 da Lei 3.807/60”.

Comentário do importante criminalista e Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, NUCCI (2017, p. 452):

A posição intermediária, com a qual concordamos plenamente, terminou prevalecendo, isto é, não há equiparação entre o crime previdenciário, que prevê uma figura omissiva própria, e a apropriação indébita. Entretanto, não se pode admitir que inexistam elemento subjetivo do tipo específico, consistente na especial vontade de se apossar de quantia pertencente ao INSS. Transformar o crime previdenciário num delito de mera conduta, sem qualquer finalidade especial seria indevido, porque transformaria a lei penal num instrumento de cobrança. Assim, o devedor que, mesmo sem intenção de se apropriar da contribuição, deixasse de recolhê-la a tempo, em vez de ser executado pelas vias cabíveis, terminaria criminalmente processado e condenado. Haveria nítida inconstitucionalidade da figura típica, pois a Constituição veda prisão civil por dívida, e o legislador, criando um modelo legal de conduta proibida sem qualquer

‘animus remsibihabendi’, estaria buscando a cobrança de uma dívida civil através da ameaça de sancionar penalmente o devedor. Entretanto, demandando-se o dolo específico – a vontade de fraudar a previdência, apossando-se do que não lhe pertence -, deixa de existir mera cobrança de dívida, surgindo o elemento indispensável para configurar o delito previdenciário.

Mesmo na qualidade de bem fungível, é possível a caracterização da apropriação indébita no campo tributário quando se tratar do não-recolhimento. O ato delitivo ocorre neste caso, quando o agente em posse do bem, opõe-se a entregar a parte devida ao fisco, e dispõe deste com fim diverso àquele que seria a entrega aos cofres públicos.

**STJ - RECURSO ESPECIAL REsp 859050 RS 2006/0118474-0 (STJ)**

**Data de publicação: 13/12/2013**

**Ementa: RECURSO**

**ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA - ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL . SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA - ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL . CONTINUIDADE DELITIVA. POSSIBILIDADE. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA PRATICADA EM EMPRESAS DIVERSAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO EMPRESARIAL. CRIME CONTINUADO. POSSIBILIDADE. 1. É possível o reconhecimento de crime continuado em relação aos delitos tipificados nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal , porque se assemelham quanto aos elementos objetivos e subjetivos e ofendem o mesmo bem jurídico tutelado, qual seja, a arrecadação previdenciária. 2. A prática de crimes de **apropriação indébita** previdenciária em que o agente estiver à frente de empresas distintas, mas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, não afasta o reconhecimento da continuidade delitiva. 3. Recurso especial a que se nega provimento.**

As coerções propostas pelo Direito Tributário abrangem não somente o processo administrativo tributário coercitivo, como também o direito tributário coercitivo em âmbito criminal, como instrumento para a aplicação das penalidades cabíveis ao transgressor.

#### 2.2.5 Crimes Tributários definidos na Lei 8.137/90

Os crimes tributários ganharam maior destaque com o advento da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Esta lei é mais conhecida como a lei que trata dos crimes contra a ordem tributária, porém o dito diploma normativo é mais amplo, ele trata dos crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e dá outras providências. Com o advento do referido texto legal, a compreensão das condutas ilícitas adversas ao que dispunha o ordenamento tributário tornou-se mais clara. A norma traz as ilicitudes e as sanções cabíveis pelo Estado, trouxe os tipos normativos e estabeleceu regras de conduta para o sujeito passivo da obrigação tributária, visando reprimir e cercear o comportamento nocivo dos criminosos tributários.

Para definir os crimes tributários, o legislador considerou as diversas formas de evasão fiscal, seja por meio da ação ou omissão do agente, que tem como propósito o não recolhimento do tributo ou o de menor valor do que o devido.

No presente trabalho será abordado os aspectos tributários e penais dos crimes contra a ordem tributária e estes estão previstos nos artigos 1.º, 2.º e 3.º. As condutas tipificadas nos artigos 1.º e 2.º são praticadas por particular, e aquelas inseridas no artigo 3.º são praticadas por funcionário público, esta última trata-se de crime funcional. Ambas as condutas são praticadas contra o patrimônio público.

Analisando isoladamente cada conduta, temos o artigo 1 da Lei 8.137/99:

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste artigo, o legislador destaca as condutas mais relevantes por parte do agente quando utiliza os termos suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social e qualquer acessório. A primeira expressão se configura quando o agente busca o não provento total da importância devida, já a segunda, trata da conduta do agente buscando um decréscimo da quantia a ser paga. Ambas as situações expostas, quando praticadas pelo agente, se enquadram na figura delitiva, e expressam a livre vontade do agente em chegar ao resultado.

CORRÊA (1996, p.97-99) dispõe que por supressão ou redução do crédito tributário “entende-se a exigência da vontade livre e consciente do agente finalisticamente dirigida ao resultado, para fins de dolo específico”.

No inciso I do referido artigo, é listado como conduta: “omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”. Na primeira situação, ocorre a conduta da modalidade omissiva, quando o agente omite a informação, abstendo da prática de tal ato. Na segunda parte do inciso, ocorre uma conduta comissiva, ou seja, o delito persiste em uma ação por parte do sujeito. Em ambas as condutas o dolo é específico, onde há a vontade do agente

em praticar o ato e alcançar uma finalidade específica. Neste inciso não há a possibilidade de tentativa.

SABBAG (2002, p. 68) preleciona que “é de se notar que o crime se configura quando o sujeito ativo omite declaração que deveria fazer nos livros fiscais obrigatórios, talonários de notas fiscais, documentos de entrada e saída de mercadorias, dentre outros, ou então as declara falsamente”.

A conduta do inciso II é descrita como: falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. Assim, existem duas condutas. Quando o agente adita a livros ou documentos fiscais elementos incorretos, há a prática de uma conduta comissiva. Por outro lado, quando o agente deixa de prestar informações acerca de suas operações, ou deixa de registrá-las nos documentos ou livros fiscais, está incorrendo em uma conduta omissiva. Em ambas as práticas deste inciso, o objetivo final do sujeito passivo da relação tributária é suprimir ou reduzir o tributo, se fazendo presente novamente o dolo específico.

BORGES e REIS (1998, p. 124) dispõe que “consiste uma fraude tributária a inserção de elementos inexatos, ou omitir operação de qualquer natureza, em documentos exigidos pela lei fiscal”.

No inciso III a conduta vem descrita como “falsificar ou alterar nota fiscal fatura duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”. No citado inciso, o agente incorre na prática de falsificação de dados e de documentos. Esta última conduta, fica caracterizada quando o sujeito insere aos documentos necessários à fiscalização dados inverídicos, ou que não existem. A configuração da primeira prática se dá quando o agente apresenta um documento verdadeiro ao Fisco, porém altera suas informações, apresentando dados falsos. Neste trecho do texto legal, mais uma vez consuma-se o dolo específico do agente de esquivar-se da sua obrigação tributária.

O inciso IV do artigo 1º lista as seguintes condutas: "elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento falso ou inexato". A primeira das condutas do inciso supracitado é a elaboração de documentos falsos. Nesta situação, o agente determina a elaboração de notas fiscais sem permissão para confeccioná-las. A simples elaboração destas notas não se considera um ilícito tributário, o que irá configurar o ilícito é se este mesmo agente, fazer o uso destas notas para burlar informações fiscais, buscando suprimir ou reduzir o tributo ou contribuição social e qualquer acessório. A segunda conduta trata do ato de distribuir, esta conduta se assemelha com a anterior. A distinção deste termo para o primeiro do mesmo

inciso é que neste, o agente tem o assentimento para confecção das notas fiscais, a restrição neste caso é quanto à distribuição de documentos falsos.

Em ambos os casos, aquele que colabora para a confecção de tais notas fiscais, também é considerado autor da infração, não importando a origem ou criação.

Quando o agente fornece documentos falsos, pode-se considerar a prática de uma conduta mais abstrusa, posto que o provimento de tais documentos é realizado em empresas fantasmas e é possível que o agente esteja utilizando documentos pessoais falsos. Estas empresas, mesmo obtendo registro expedem documentos falsos, e fornecem para aqueles que têm objetivo de sonegar.

A modalidade delitiva de emitir documentos fiscais falsos pode ser conjugada com a espécie anterior, sendo que para fornecimentos destes documentos faz-se necessária a emissão.

O ultimo termo empregado pelo legislador é a utilização de documentos falsos ou inexatos. O sujeito faz uso de documentos irreais para constituir uma empresa, e esta é legalizada nos órgãos competentes. Em tal caso, pode existir a prática de condutas mútuas, visto que o agente que elabora os documentos pode o fazer para a utilização de um terceiro, que cometerá a fraude na relação tributária.

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

O sujeito de tal ato desempenha duas condutas. Quando nega a apresentar os documentos requeridos pelo Fisco, está praticando uma conduta omissiva. Já na hipótese de fornecimento dos documentos fiscais, mas em desacordo com o previsto na lei, estará diante de uma conduta comissiva. Em ambas as condutas é lúcido, o dolo específico do sujeito passivo de fraudar as obrigações tributárias descritas na lei, devidas ao Fisco.

Os crimes analisados acima tratam-se de crimes materiais, ou de dano, sendo necessário seu resultado naturalístico, ou seja, os delitos previstos no artigo 1º, caput, da Lei nº. 8.137/1990, se consumam com a redução ou supressão do tributo, exigindo, portanto, para sua configuração a efetiva sonegação, seja por meio da supressão ou da redução dos tributos. É claro o objetivo fim do sujeito passivo da relação tributária em praticar a supressão ou redução do tributo. Ambas as condutas quando praticadas causam real dano ao patrimônio da Fazenda Pública.

A pena cominada ao agente que pratica quaisquer dos delitos descritos no artigo 1º desta lei é de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

O artigo 2º dispõe acerca do crime de inadimplemento fraudulento de obrigação acessória. O legislador equipara os crimes no artigo 2º da Lei 8.37/90 àqueles praticados no artigo 1º caput da mesma lei.

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

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

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

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

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

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

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Segundo MACHADO (2011, p. 391) as condutas dispostas no tipo “dizem respeito a fato relevante do ponto de vista tributário, vale dizer, fato que participa na formação da relação obrigacional tributária.”

Portanto os incisos presentes naquele não retratam pontualmente os termos de supressão e redução como condição para consumação, presentes no primeiro artigo da lei, portanto, passemos à análise dos incisos desse artigo.

No inciso I é listado como conduta: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre renda, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributos”. Neste inciso o contribuinte faz uma declaração falsa ou ocultação dos bens que detém. Aqui, o agente tem ciência do fato gerador do tributo e do valor a ser repassado ao Fisco. O recolhimento é feito espontaneamente, mas o agente faz uma declaração falsa do fato que gerou a cobrança tributária, ele omite o real valor do seu patrimônio, que é a base para cobrança do tributo. Esta prática nem sempre chega ao conhecimento da Fazenda Pública (órgão da administração pública responsável pela arrecadação de tributos e pela gestão dos recursos do tesouro), já que o órgão não faz a conferência regular do valor correto a ser recolhido.

CARVALHO FILHO (2009, p. 1044) traz o conceito de Fazenda Pública:

Em algumas espécies de demanda, as pessoas de direito público têm sido nominadas de Fazenda Pública, e daí expressões decorrentes, como Fazenda Federal, Fazenda Estadual e Fazenda Municipal. Trata-se de mera praxe forense, usualmente explicada pelo fato de que o dispêndio com a demanda é debitado ao Erário da respectiva pessoa. Entretanto, Fazenda Pública igualmente não é pessoa jurídica, de modo que, encontrando-se tal referência no processo, deverá ela ser interpretada como indicativa de que a parte é a União, o Estado, o Município e, enfim, a pessoa jurídica a que se referir a Fazenda.

O inciso II, desse artigo prevê o crime correspondente ao não pagamento de tributo. Neste caso o agente pratica o delito quando deixa de repassar aos cofres públicos o valor do tributo ou contribuição social, dentro do prazo estabelecido em lei. Quando o agente incorre na infração descrita acima, estamos diante da apropriação indébita, onde ele usurpa patrimônio pertencente ao Estado. Este inciso transparece a figura do sujeito passivo indireto, que é aquele que mesmo sendo o responsável pelo pagamento do tributo, não se reveste da figura de contribuinte, tendo vínculo indireto com o fato tributável.

AMARO (2009, p. 280) denomina "modificação subjetiva no polo passivo da obrigação".

SOUSA (1973, p. 55) Rubens Gomes de Souza complementa dizendo que o Estado tem o "interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta".

No inciso III temos as condutas tipificadas como criminosas. : "exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal".

Sancionando a prática do delito descrito acima o legislador visou obstar o comércio de incentivos fiscais. A simples exigência de parte do valor deduzido não configura o delito, o ato se completa quando o agente lança o valor deduzido em benefício da empresa, sem este sincronismo não se tipifica o ocorrido. O termo pagar se configura quando o agente transmite a parte do valor deduzido para o contribuinte, como incentivo fiscal.

O ato de receber traz dois sujeitos como ativos do delito, tanto aquele que pagou, como aquele que recebeu a cota do valor deduzido. O fato se consuma com o recebimento.

O inciso traz o delito na modalidade omissiva, posto que o agente deixa de aplicar o incentivo fiscal. No entanto, quando o agente recebe o incentivo e o aplica em desacordo com seu verídico fico está incorrendo em uma conduta comissiva.

O inciso V tipifica: "utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública". Neste inciso o sujeito utiliza o programa de processamento de dados para estatuir um "caixa dois", faz uso de uma contabilidade correlata. Trata-se de um delito de mera conduta, onde somente a propaganda do programa já configura o crime. Portanto, a conduta atinge o sujeito passivo e estende-se a terceiros que estão trabalhando no programa, ou simplesmente fazendo a propaganda.

Os delitos praticados no artigo 2.º da referida lei são delitos formais ou de mera conduta. A consumação neste caso de dá com a prática da conduta típica, não interessa a

ocorrência de prejuízo ao Erário Público. A pena para o sujeito que incorre em um destes delitos descritos no artigo 2.º da supra lei é de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Segue o entendimento do Tribunal brasileiro acerca do tema:

Embargos de declaração. Efeitos infringentes. Admissibilidade excepcional. Necessidade de intimação da parte embargada para contra-razões. Art. 2.º, inc. I, da Lei 8.137/90. Crime formal. Desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para a persecução penal. Visando os embargos declaratórios à modificação do provimento embargado, impõe-se, considerado o devido processo legal e a ampla defesa, a ciência da parte contrária para, querendo, apresentar contra-razões. O tipo penal previsto no art. 2.º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução. Embargos declaratórios providos”. (Brasil, STF, Tribunal Pleno, *RHC 90532 ED/CE*, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23.09.2009)

Os crimes descritos no artigo 3.º da lei 8.137/90, são os chamados crimes funcionais. É prática de delitos tributários por funcionário público.

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

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

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

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

Analisando os incisos desse artigo temos que no inciso I observa-se que ele é incisivo em impor o resultado. Esta concepção é possível diante da expressão acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social. Esse crime assemelha-se com o crime previsto do art. 314, CP. Cuida-se de crime material, pois a conduta deve provocar o recolhimento indevido do tributo. E nesse caso é punido o agente fiscal.

A previsão do inciso II, não há a mesma imposição ao resultado, como no anterior. Este traz uma relação com disposto nos artigos 316 e 317 do Código Penal, que trata da concussão e corrupção ativa:

**Art. 316** - Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida:

Pena - reclusão, de dois a oito anos, e multa.

**Art. 317** - Solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida, ou aceitar promessa de tal vantagem:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 12 (doze) anos, e multa.

Aqui a atuação do agente de exigir, solicitar ou receber vantagem indevida, tem o desígnio de omissão ao desempenho da função administrativa referente ao lançamento ou cobrança do tributo. Para atribuição do delito não importa se o funcionário público aferiu de fato a vantagem, uma vez que o inciso traz apenas o termo receber.

No inciso III, o agente incorre no delito quando se vale da qualidade de funcionário público para obter vantagem, na satisfação de interesse privado. Trata-se crime formal, pois não exige o resultado para consumação do delito, basta a atuação ilícita do funcionário público, não importa se seu esforço ofereceu resultado. O disposto no inciso acima se referencia ao artigo 321 do Código Penal, que trata da advocacia administrativa, que patrocina interesse privado perante o Fisco, utilizando-se da qualidade especial que goza perante o Erário.

**Art. 321** - Patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração pública, valendo-se da qualidade de funcionário: Pena - detenção, de de um a três meses, ou multa. Parágrafo único - Se o interesse é ilegítimo: Pena - detenção, de três meses a um ano, além da multa.

### 2.3 DA AÇÃO PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A responsabilidade do Estado perante o sujeito infrator dos crimes mencionados nos artigos 1.º, 2.º e 3.º da lei 8.137/90 é de punir, buscando restabelecer a paz social e incentivar a prática correta do pagamento de tributos.

O artigo 15 do mesmo texto legal citado acima disciplina sobre a natureza jurídica da ação penal, o referido artigo diz que é pública, mas omite a informação se a mesma se trata de ação penal pública condicionada ou incondicionada.

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

ANDRADE FILHO (2001, p. 157), explica que:

por atentarem contra o patrimônio da União, Estados e Municípios, a ação penal em tais circunstâncias, será pública incondicionada, porquanto a lei não exige. Expressamente, a representação do ofendido para que a mesma tenha início, na forma do caput do art. 24 do Código de Processo Penal.

Em 1996 com a promulgação da Lei 9.430, fez renascer a discussão a respeito da independência entre as instâncias administrativa e penal, posto que, até o momento de sua edição, o entendimento majoritário, escudado na Súmula nº 609 do Supremo Tribunal Federal, era no sentido de que a ação penal nos crimes de sonegação fiscal não estava condicionada a nenhuma condição prévia de procedibilidade. O artigo 83 da Lei 9.430, com a nova redação dada pela Lei 12.350/2010, proibiu à autoridade fazendária a expedição da notícia de crime ao Ministério Público, antes do término do procedimento administrativo fazendário.

**Art. 83.** A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Tanto adoutrina como a jurisprudência divergiram sobre o tema:

A edição da Lei nº. 9.430/96 trouxe disposição inserida em seu art. 83 que faz nascer a discussão a respeito da independência entre as instâncias administrativa e penal. O citado artigo dispõe, em suma, que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos por meio da Lei 8.137/90, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final na esfera administrativa sobre a existência fiscal do crédito tributário a que se refere a notícia criminis (SOUZA, 2006, p.1 Disponível em: <http://www.cpgls.pucgoias.edu.br/7mostra/Artigos/SOCIAIS%20APLICADAS/A%20PROCEDIBILIDADE%20DA%20A%C3%87%C3%83O%20PENAL%20NOS%20CRIMES.pdf>, acessado em 15 de agosto de 2017)

A regra contida no art. 83 da Lei 9.430, por sua vez, reconheceu que a autuação fiscal representa um lançamento provisório, geralmente contendo a imposição de penalidade administrativa, também passível de questionamentos e de afirmação da matéria alegada, uma vez que a legislação prevê que se o contribuinte não concordar com a exigência fiscal poderá impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias perante a Administração Pública competente, com efeito suspensivo do crédito, sem o recolhimento do valor questionado e dando início ao contencioso administrativo tributário.

Assim, o lançamento do crédito tributário será definitivo após esgotamento das vias administrativas, onde se comprovam a materialidade de fato, liquidez e certeza do crédito, até este ponto pode o contribuinte contestar o lançamento tributário. Assim, os crimes contra a ordem tributária ou práticas fraudulentas definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 possuem o seu tipo legal delimitado por esta legislação específica mas, somente estarão

definitivamente constituídos por meio de procedimento administrativo no qual se deva garantir a aplicação dos princípios da legalidade e da ampla defesa, inclusive com a discussão sobre a regularidade da constituição deste crédito e com a garantia de duplo grau.

O litígio a respeito da necessidade ou não do processo administrativo tributário para que o Ministério Público pleiteie a ação penal por crime contra a ordem tributária, têm razão no fato de uma esfera resguardar o entendimento de se tratar de ação penal pública incondicionada, liberando neste caso a propositura de ação penal pelo Ministério Público, não ficando condicionado ao término do processo administrativo. E na outra esfera se tratar a procedibilidade da ação penal ser condicionada e depender o Ministério Público para instauração da ação penal do término do processo administrativo, por ser a autoridade administrativa responsável pelo lançamento tributário e encaminhamento ao Ministério Público da Representação fiscal para fins penais.

Diante do previsto no art. 83, houve divergências nas decisões judiciais, inclusive no STF :

A representação fiscal a que se refere o art. 83, da Lei 9.430/96, estabeleceu limites para os órgãos da administração fazendária, ao determinar que a remessa ao Ministério Público dos expedientes alusivos aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137/90, somente será feita após a conclusão do processo administrativo fiscal. (STF - Ac. HC n. 75.723-5-SP, DJ de 06.02.1998, p. 5, Rel. Min. Carlos Velloso)

O art. 83 da Lei nº 9.430 não estabelece condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública pelo Ministério Público, que pode antes mesmo de encerrada a instância administrativa, que é autônoma, propor a ação penal com relação aos crimes a que ela alude. (STF - Ac. Rec. Ord. (HC n. 77.258-2-SP, DJ de 03.09.1999, Rel. Min. Moreira Alves)

Na primeira decisão têm-se uma limitação que submete a administração fazendária de somente remeter ao Ministério Público os expedientes que denotarem a prática de crime contra a ordem tributária após a conclusão do processo, atendendo ao disposto no art. 83 da Lei nº 9.430/96. Já a segunda decisão afirma que os limites impostos à administração não são condição de procedibilidade para o Ministério Público instaurar a ação pública, pois sendo esta pública incondicionada, somente poderia referir a outros crimes que não os dispostos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, pois entender de modo diverso seria admitir o início da ação penal sem a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, sem a materialidade do crime.

Nesse sentido, a Corte Suprema consolidou o posicionamento, de que é necessário aguardar o encerramento da via administrativa para instaurar procedimento judicial. Pois se o processo administrativo é uma garantia fundamental prevista no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal, não é possível que o processo judicial se inicie, sem que tenha sido

efetivamente determinado se o tributo é ou não devido pelo sujeito passivo, devendo sempre estar assegurados o contraditório e a ampla defesa. Nestes termos, decidiu o Supremo Tribunal Federal em 28 de novembro de 2006, ao julgar o Habeas Corpus nº. 85.047/RJ, atuando como Relator o Ministro Celso de Mello que:

HABEAS CORPUS – crimes contra a ordem tributária (lei nº 8.137/90, art. 1º) – crédito tributário ainda não constituído definitivamente – procedimento administrativo-fiscal ainda em curso quando oferecida a denúncia – ajuizamento prematuro da ação penal – impossibilidade – ausência de tipicidade penal – reconhecimento da configuração de conduta típica somente possível após a definitiva constituição do crédito tributário – inviabilidade da instauração da persecução penal, mesmo em sede de inquérito policial, enquanto a constituição do crédito tributário não se revestir de definitividade – ausência de justa causa para a “persecutio criminis”, se instaurado inquérito policial ou ajuizada ação penal antes de encerrado, em caráter definitivo, o procedimento administrativo-fiscal – ocorrência, em tal situação, de injusto constrangimento, porque destituída de tipicidade penal a conduta objeto de investigação pelo poder público – conseqüente impossibilidade de prosseguimento dos atos persecutórios – invalidação, desde a origem, por ausência de fato típico, do procedimento judicial ou extrajudicial de persecução penal – precedentes do supremo tribunal federal g– “habeas corpus” conhecido, em parte, e, nessa parte, deferido. (grifei).

Em 2009 o STF emitiu a Súmula Vinculante nº 24: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

O posicionamento do STF coaduna com o sistema constitucional de garantias, principalmente o contraditório, a ampla defesa, a reserva de lei, a presunção de inocência e a segurança jurídica. O processo administrativo é responsável pela solidificação do lançamento e conseqüentemente pela tipicidade penal, fato gerador do dever /poder de punir do Estado.

### **3 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 EVOLUÇÃO LEGAL DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO**

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo surgiu pela primeira vez em nosso ordenamento jurídico com a lei 4.357/64, mais precisamente em seu artigo 11, § 1º. Conforme o exposto neste dispositivo, o fato deixava de ser punível se o pagamento dos débitos tributários ocorresse antes da decisão administrativa de primeira instância, no devido processo fiscal.

Posteriormente, a lei 4.729/65 tratou em texto do crime de sonegação fiscal, possibilitando a extinção da punibilidade nos casos de tributos sonegados, se o recolhimento destes advier antes do início da ação fiscal administrativa. Em seguida, o decreto-lei 157/67, em seu artigo 18, dilatou o prazo predito na 4.729/65, consentido a extinção da punibilidade pelo adimplemento após a decisão da autoridade administrativa de primeira instância, mas antes do desfecho do processo.

Em 27 de dezembro de 1990, a lei 8.137, em seu artigo 14, tratou da extinção da punibilidade pelo pagamento, para os crimes tributários previstos em seus artigos 1º, 2º e 3º, desde que realizado antes do recebimento da denúncia.

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”(BRASIL, 1990).

Contudo, em 1991 a lei 8.383, em seu artigo 98, trouxe o disposto que revogava a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo prevista na lei anterior. A revogação foi lembrada por alguns autores:

ANDRADE FILHO (1997, p. 136) dispõe que: “a Lei n. 8.383/91 revogou não só o art. 14 da Lei n. 8.137/90, como também, expressamente alguns dispositivos que já estavam revogados e todos aqueles que porventura contivessem disposição em contrário.”

Para MACHADO (2011, p. 384) “era a implantação do denominado terrorismo fiscal.”

A partir de 1996, com a vigência da Lei 9.249/95, e a disposição do artigo 34, a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário voltou a ser admissível, desde que o sujeito passivo da relação tributária realizasse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. O referido artigo trouxe os mesmos termos do artigo 14 da Lei 8. 137/90.

ANDRADE FILHO (1995, p.135; 137) expõe seu pensamento acerca do assunto: “as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza” e “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 1-1-1996”.

No ano de 2000 com a promulgação da Lei 9.964 foi instaurado o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. A lei previa em seu artigo 15 (*caput*, §§ 1º e 2º) a suspensão da pretensão punitiva do Estado quanto aos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90 e do artigo 95 da Lei 8.212/91. Segundo disposto na nova lei enquanto o nome do sujeito do ato

delitivo estiver incluso no Refis, está suspensa a pretensão punitiva, contando que a inclusão seja antes do recebimento da denúncia. O artigo 15 § 3º ainda dispunha sobre a possibilidade da extinção da punibilidade diante do pagamento integral dos tributos e contribuições sociais devidos, que sejam objeto do programa de parcelamento, desde que realizado antes da do recebimento denúncia. Portanto o parcelamento do débito não extingue a punibilidade, apenas suspende a pretensão punitiva.

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

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

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

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

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

Depois de decorridos três anos, entrou em vigor a Lei 10.684/2003, e fundou o Programa de Parcelamento Especial (PAES ou REFIS II), e em seu artigo 9º, caput, determinou a suspensão da pretensão punitiva estatal dos crimes descritos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (sonegação de contribuição previdenciária), ambos do Código Penal, ao passo que a pessoa jurídica esteja inscrita no regime de parcelamento. Ainda no artigo 9º, § 3º, estabeleceu a extinção da punibilidade para a pessoa jurídica que empreender o pagamento total dos débitos de tributos e contribuições sociais, incluindo os acessórios, não deixando tipificado o prazo para o fim do pagamento integral.

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

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

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

Com o advento da referida lei, a suspensão punitiva manteve-se presente, para os casos de parcelamento do débito. Alguns juristas entenderam que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária poderia ocorrer independente da época do pagamento, desde que durante a persecução penal. E que o parcelamento acarretará a suspensão da pretensão punitiva, ainda que a dívida seja parcelada após o recebimento da denúncia.

FISCHER (2006, p. 191) preleciona:

Atualmente, o entendimento consolidado no âmbito dos tribunais é que, como a regra em comento não traz nenhum marco para sua incidência, o pagamento se pode dar a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, declinando-se, por igual, suposto interesse arrecadatório para legitimar a existência do dispositivo. Além disso, sua incidência não está restrita àquelas pessoas que sejam integrantes, no âmbito administrativo, de eventual parcelamento consoante preconizado na cabeça do artigo. Sua incidência é geral e irrestrita, caracterizada como *Lex mitior*.

Enfim, tem-se a Lei 12.382 de 25 de fevereiro de 2011, que trouxe matéria relacionada à suspensão da pretensão punitiva estatal, para a hipótese de parcelamento dos tributos ou contribuições sociais devidos. Conforme seu artigo 6º, §2º, o parcelamento do débito apenas acarretará a suspensão da pretensão punitiva do Estado se o requerimento for oficializado antes da denúncia criminal, desconforme a Lei 10.684/2003.

Art. 6º § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Perante o exposto ainda resta dúvidas sobre a época do pagamento do débito tributário, se este deve ocorrer posterior ao parcelamento, ou deve ser realizado de forma direta e integral antes do recebimento da denúncia.

Sobre o tema discorre MACHADO (2011, p. 387):

Recentemente, quando se imaginava pacificado o assunto, a Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, veio com novos dispositivos que poderão suscitar controvérsias. Em seu art. 6º alterou a redação do art. 83, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, inserindo no mesmo cinco parágrafos, com a renumeração do parágrafo único. O caput deste art. 83 já tivera sua redação alterada pela Lei n. 12.350, de 20 de dezembro de 2010. (...) Considerando que a regra do § 6º, que antes da Lei n. 12.350/2010 estava no parágrafo único, já havia sido alterado no sentido de se admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo, agora será suscitada a questão de saber se o fato de haver sido expressamente mantida deve ser entendido como uma reedição e, assim, voltaríamos à situação na qual o pagamento somente extinguiria a punibilidade se feito antes do recebimento da denúncia.

### 3.2 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E O CTN

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária vem satisfatoriamente abordada pelo Código Penal e pela Lei Ordinária, porém a aplicação de tais normativos deve levar em conta o exposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional que retrata a possibilidade de extinção da punibilidade perante a denúncia espontânea.

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.

A leitura do artigo acima, nos permite expor que se o sujeito passivo da relação tributária praticante dos delitos descritos na Lei 8.137/90, busca o sujeito ativo para reparo da obrigação tributária, antes de encetamento de qualquer procedimento administrativo, poderá ter extinta a sua punibilidade.

O referido artigo traz em sua redação termo ambíguo, quando em seu caput menciona que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea. Na verdade não se trata de uma denúncia, que seria o apontamento de um ilícito de terceiro, mas sim de um reconhecimento de culpa, caracterizada pela confissão de ato próprio. Isto ocorre quando o próprio sujeito passivo procura pela Administração Tributária para informar que incorreu em um ilícito tributário.

O parágrafo único do artigo mencionado acima abordou precisamente até qual momento será admitida a espontaneidade, esta cessa no instante que se inaugura o procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Diante de tal atitude do sujeito passivo, cabe à Administração Tributária, precisar de forma inerente os tributos e seus vencimentos. Tal previsão permite ao contribuinte manter a espontaneidade perante aos demais tributos.

A despeito deste assunto, dispõe AMARO (2006, p. 452):

Por outro lado, não basta o início de qualquer procedimento ou a existência de qualquer medida de fiscalização por parte da repartição fiscal competente para apurar a infração praticada. É necessário, além disso, que a atuação do Fisco esteja relacionada com a infração, no sentido de que o prosseguimento normal dos trabalhos tenha a possibilidade (não a certeza) de identificar a prática da infração. Se a medida de fiscalização diz respeito limitadamente ao exame de determinado assunto, e a infração se refere à matéria estranha àquela que esteja sendo objeto da investigação, a espontaneidade não estará afastada.

Imprescindível para cessar a espontaneidade do sujeito ativo, além da instauração do processo, mister é o conhecimento do processo administrativo pela parte contrária à Administração, pois sua existência pode não ter sido informada.

AMARO (2006, p. 452) abordando o assunto comenta:

Não é, pois, qualquer possível motivação externa à vontade do infrator que exclui sua espontaneidade, para os efeitos do artigo em estudo: requer-se a existência de um procedimento fiscal ou medida de fiscalização que já tenha tido início; obviamente, não se pode tratar de procedimento ou medida *interna corporis*, que a fiscalização tenha implementado, mas de que ainda não tenha dado ciência ao infrator. A ciência deste é necessária para o efeito em análise.

Os doutrinadores se apresentam de forma litigiosa quanto à abrangência do disposto nos artigo 138 do CTN, no que diz respeito à extinção das responsabilidades tributárias e penais.

BRANDÃO (1993, p. 433) sustenta:

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

Já FRANCO e STOCO (2001, p. 648) adverte que o Código Tributário Nacional preceitua apenas sobre a responsabilidade tributária e não sobre a responsabilidade penal:

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

Outros autores destacam também a utilização da expressão “a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, **se for o caso**, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora”, esta induz que a denúncia espontânea se estende às obrigações tributárias acessórias.

MACHADO (2004, p. 161) adverte que:

Como a lei diz que a denúncia há de ser acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido, resta indubitoso que a exclusão da responsabilidade tanto se refere a infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações

meramente formais, vale dizer, infrações das quais não decorra o não pagamento do tributo.

Segundo posicionamento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça a denúncia espontânea não alcança as obrigações acessórias autônomas, ou seja independentes da obrigação principal, que não possuam liame direto com o fato gerador do tributo devido:

TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA. ART. 138 DO CTN. ENTREGA EM ATRASO DA DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS. 1. **A denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas.** Precedentes. 2. Recurso especial não provido.” (STJ, Segunda Turma, RESP - RECURSO ESPECIAL – 1129202, Data da Publicação: 29/06/2010)

O STJ lança ainda a Súmula 360, sobre a época do pagamento do tributo: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

O objetivo do Fisco diante do benefício da denúncia espontânea é buscar a confissão do sujeito passivo, diante da prática de um ilícito tributário, este o faz por medo da descoberta e posterior aplicação dos atos punitivos pelo Estado. Após a realização da denúncia, o Fisco exclui as multas aplicáveis ao caso, como incentivo a prática de tal ato. Porém o pagamento em atraso proporciona prejuízos ao Erário, e a súmula acima, vem justamente interpor que a denúncia espontânea não abrange os pagamentos em atraso.

Quanto ao parcelamento dos tributos devidos pelo contribuinte perante a concessão do benefício da denúncia espontânea, a doutrina apresenta entendimento divergente, portanto o STJ firmou entendimento de que o parcelamento não se equipara ao pagamento.

MACHADO (2004. p. 164) expressa seu pensamento:

Assim, em muitos casos, negar a aplicação do artigo 138 aos que, em vez de pagar, pedem o parcelamento do débito implica dar a estes o mesmo tratamento que é dado aos que preferiram permanecer na situação irregular até que a Fiscalização, constatando-a, lavrasse o auto de infração respectivo, formulando a exigência. E isto, evidentemente, contraria de modo flagrante o princípio da isonomia.

De acordo com o posicionamento do STJ:

RECURSO ESPECIAL – ALÍNEAS "A" E "C" – TRIBUTÁRIO – PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO – EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA – IMPOSSIBILIDADE – ALÍNEA "A" - PRETENZA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 138 DO CTN – NÃO-OCORRÊNCIA - SÚMULA 208 DO TFR – § 1º DO ARTIGO 155-A DO CTN (ACRESCENTADO PELA LC 104/01) – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONHECIDA, PORÉM IMPROVIDO O RECURSO PELA ALÍNEA "C". O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. **Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será**

**quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex.** Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte. Nesse sentido o enunciado **da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea".** A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que "salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas". Recurso especial não-conhecido pela alínea "a", e conhecido mas improvido pela alínea "c". (STJ, Primeira Seção, RESP - RECURSO ESPECIAL – 378795, Data da Publicação: 21/03/2005)

Embora interpretado de forma contraditória, vale-se ressaltar que há no Código Tributário Nacional previsão do pagamento do tributo como forma de extinguir a punibilidade na forma de denúncia espontânea, devendo esta ser observada no julgamento dos fatos.

### 3.3 A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS

Os artigos 1º e 2º da lei 8.137/90 traçam crimes dolosos de resultado. No primeiro artigo da lei, as condutas demandam resultado final de supressão ou redução dos tributos configurando crimes materiais ou crimes dolosos de resultado danoso. Quando a conduta for a expressa nos incisos do artigo 2º da supra lei, estamos diante de crimes dolosos formais, onde somente a conduta gera a configuração do ilícito penal, independentemente do resultado.

Existe grande controvérsia acerca do momento para propositura da ação penal para os crimes contra a ordem tributária, inseridos nos artigos citados acima.

A Lei 4.729 de 14 de julho de 1965, que como dito anteriormente tratava dos crimes de sonegação fiscal, dispunha sobre o assunto em seu artigo 7º e 11 § 3º:

Art. 7º. As autoridades administrativas que tiverem conhecimento de crime previsto nesta Lei, inclusive em autos e papéis que conhecerem, sob pena de responsabilidade, remeterão ao Ministério Público os elementos comprobatórios da infração, para instrução do procedimento criminal cabível.

Art. 11 § 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a existência do crime, logo após a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.

O artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, apresenta concepção análoga àquela disposta no artigo 11 § 3º da Lei 4.729/65, ao discorrer sobre os crimes contra a ordem tributária, prevê que:

Art. 83 - A representação fiscal para fins penais, relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro

de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência do crédito tributário correspondente.

Realizando a leitura de tal dispositivo, aparenta clara a possibilidade de representação penal somente após julgamento pela autoridade administrativa, da existência do débito tributário.

Os tribunais têm realizado uma interpretação no sentido de que o exposto no artigo em foco orienta apenas atos da administração. O entendimento é de que a instância administrativa não obsta a interposição da ação penal, por serem instâncias distintas. A discordância sobre a autonomia das instâncias, já existia na vigência da Lei 4.729/65, e sobre o tema o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 609, que dispunha: É pública e incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal, garantindo desse modo a livre iniciativa do Ministério Público empregando os componentes de prova a que tivesse acesso.

Conforme proferido anteriormente foi entendido que, a Lei 4.729/65 foi revogada pelos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, passando a tratar os crimes de sonegação fiscal, como crimes de supressão e redução de tributos através de práticas dolosas contra o Erário Público. Com o advento da referida lei o disposto na Súmula não foi ratificado.

De acordo com o artigo 15 da Lei 8.137/90, os crimes tratados nessa lei são de ação penal pública e, segundo o preceito do Código Penal, a ação penal pública será condicionada a representação quando a lei assim determine. Porém alguns autores tratam a ação penal nos crimes contra a ordem tributária previstos na lei 8.137/90, como pública incondicionada.

Leciona MACHADO (2011, p. 372): “A ação penal nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90 é pública incondicionada. Todavia, isto não quer dizer que o Ministério Público possa promovê-la antes de encerrado o processo administrativo de lançamento”.

O contradito encontra-se no artigo 83 da Lei 9.430/96 que vedou apenas à Administração Fazendária emitir notícia de crime ao Ministério Público antes do fim do processo administrativo. Portanto, pode o Ministério Público iniciar a ação penal com os elementos que tiver disponível para agir.

Segundo alguns entendimentos o acertado seria o Ministério Público dar início a uma ação penal, quando estiver certa a concepção do lançamento e, a nitidez dos delitos praticados contra a ordem tributária, ambos dados julgados na esfera administrativa, ou seja antes de dar início a uma ação penal deve-se ter apurada a supressão ou redução do tributo, confirmando então a materialidade delitiva.

Assim, o mais coerente seria sempre que o Fisco identificar um crédito tributário exigível, o auto de infração deverá ser lavrado e será imposta uma multa ao agente, este ato pode ser contestado, garantidos o contraditório e ampla defesa.

Após a Administração Pública, se certificar da existência do crédito tributário e da prática do ilícito por parte do agente, com indícios suficientes de autoria e de existência do fato, que este será comunicado ao superior para encaminhamento ao Ministério Público para tomar as medidas penais cabíveis.

Considerando esta hipótese, fica garantido ao contribuinte a conferência do crédito tributário a ele imposto, perante a lei, atendendo ao Princípio da Legalidade. Somente a lei deve reproduzir os aspectos e os elementos da tributação, bem como as penalidades instituídas para o não pagamento dos tributos. É imponderado a instauração de uma ação penal, sem a administração afirmar a existência do tributo, sua supressão ou redução, já que ainda está em curso o processo administrativo que pleiteia a existência do crédito.

### **3.4 DO ARREPENDIMENTO COMO CAUSA DA EXTINÇÃO**

#### **3.4.1 O PAGAMENTO E O PARCELAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE**

O arrependimento como causa de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, se perfaz com o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios antes do recebimento da denúncia. O exposto encontra amparo no artigo 34 da Lei 9249/95. A previsão para pagamento como forma de extinguir a punibilidade nem sempre se deu desta forma, façamos um breve histórico.

O pagamento integral do débito tributário como forma de extinção da punibilidade é conteúdo ainda problemático dentro do Direito Penal Tributário, posto que são contínuas as alterações legislativas conferidas às alternâncias no modelo de política criminal defendida pelo Estado.

A Lei 4.357 de 1964 foi o primeiro texto normativo a integrar o pagamento do tributo como forma extinguir a punibilidade no ordenamento jurídico. Posteriormente a Lei 4.729 também de 1964 previa em seu artigo 2.º o pagamento como meio de extinção da punibilidade se este se operasse antes do procedimento administrativo de cobrança do débito tributário.

A Lei 4.729/64 foi alterada pelo Decreto-Lei 157 de 1967, este definia a extinção da punibilidade pelo pagamento, caso o recolhimento do tributo e de seus acessórios decorresse seguido do julgamento da autoridade administrativa de primeira instância.

No ano de 1969, um novo Decreto-Lei, de nº 1060, também discorria sobre o tema. A doutrina através de ANDRADE (2004.p.149) esclarece a variação diante do novo decreto:

Determinou que fossem aplicadas as disposições sobre extinção da punibilidade contidas na Lei 4.357/64, e do Decreto-lei 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. ( ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 149)

Ulteriormente a Lei 8.137 de 1990, exatamente em seu artigo 14, expunha que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento, seria admissível apenas se este ocorresse antes do recebimento da denúncia.

Tal normativa foi revogada provisoriamente pelo artigo 98 da Lei 8.383/1991. Esta nova legislação não se aplicava aos fatos ocorridos durante a vigência da lei revogada, com base no Princípio da Ultratividade, como expressa MORAES (2002. p. 83) “em face do princípio da irretroatividade da lei penal mais severa, essa alteração não teve aplicação aos fatos anteriores”.

Em 1993 a Lei 8.696 aspirava redigir a possibilidade do pagamento como forma extintiva de punibilidade, portanto tal dispositivo foi vetado pelo Presidente da República.

Foi no ano de 1995, através do artigo 34 da Lei 9.249, que a extinção da punibilidade voltou a ser admitida em nosso ordenamento jurídico:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

A nova lei tem efeito retroativo, visto seu caráter benéfico, portanto àqueles que liquidaram seus débitos antes do recebimento da denúncia, durante a vigência dos supracitados textos legais, seriam beneficiados pela nova lei. O posto tem efeito com base no artigo 5.º, XL, da lei maior: “a lei não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”.

O doutrinador LOVATTO (2003. p. 66), versa sobre o dito:

Se o pagamento do tributo antes da denúncia passou a ser causa extintiva da punibilidade, todos aqueles que pagaram o tributo antes da denúncia devem ter extinta a sua punibilidade, trancando-se a ação penal existente, de ofício ou por meio de *habeas corpus*, ou por meio de revisão criminal, caso tenha havido sentença condenatória transitada em julgado.

A Lei 9.964 de 2000, que tratava do Refis, programa já descrito anteriormente, estabelecia em seu artigo 15 § 3.º que, o agente que efetuasse o pagamento integral dos

débitos tributários alvos de parcelamento, antes do recebimento da denúncia, poderia ter extinta sua punibilidade.

O tema controverso, com disposições distintas que já havia sido suplanto pelos doutrinadores voltou a ser debatido após promulgação da Lei 10.684 de 2003. Para o novo dispositivo, para resultar extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, o pagamento do débito tributário deveria ser integral, tanto do componente principal, quanto do acessório.

O doutrinador PRADO (2004. p. 428-429) traz importante declaração sobre o assunto:

Para solucionar essa questão, foi editada a Lei 10.684, de 30 de maio de 2003, que trouxe algumas modificações em relação ao diploma legal anterior. Entre estas podem ser citadas a contida no art. 9.º, o qual dispõe que: 'É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento'. No parágrafo 1.º reitera-se a disposição no sentido de não correr a prescrição criminal durante o período de suspensão da pretensão punitiva. Contudo, o acréscimo mais importante constante dessa lei é o consubstanciado no parágrafo 2.º, o qual determina: 'Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios'. Desse modo, não existe mais razão para a divergência existente nos tribunais, em face do novo tratamento expressamente consignado pelo parágrafo 2.º do presente diploma legal.

O novo texto legal extraiu o lapso temporal previsto anteriormente: "Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios". (art. 9.º, § 2.º, da Lei 10.684/2003).

É incontestável que a nova lei traz benesse ao infrator dos crimes contra a ordem tributária, para tanto esta retroagirá aos casos discutidos fora de sua vigência, onde o infrator tenha quitado seus débitos tributários e acessórios, não importando em qual fase procedimental, este ocorreu.

O intento do legislador ao publicar referido dispositivo legal ao descrever de tal forma a possibilidade de extinção, é propiciar ao Estado o recebimento do débito tributário, não importando a imposição de sanção prevista no ordenamento jurídico pela prática do delito.

Tal absorção gerou diversas opiniões, visto que mostrou-se nítido diante da possibilidade de extinção da punibilidade, que tal prática não inibia a prática dos crimes contra a ordem tributária. A doutrina traçou suas opiniões diante do assunto.

NUCCI (2007. p. 868) assevera:

Em matéria de crime contra a ordem tributária, verifica-se que, na essência, o Estado não quer a punição do infrator, mas almeja receber o valor do tributo, mantendo o padrão satisfatório da arrecadação. Várias vezes, leis são editadas com o propósito de beneficiar aquele que sonegou tributo, total ou parcialmente, bem como quando buscou fazê-lo, mas não conseguiu.

Em 25 de fevereiro de 2011 com a instituição da Lei 12.382, mais precisamente em seu artigo 6.º a floraram novas contendas sobre o tema:

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

Parte da doutrina entende que o novo texto normativo não descreveu grandes mudanças ao que antes estava exposto na Lei 10.684/2003, visto que a extinção da punibilidade continua podendo ocorrer a qualquer tempo, trazendo alterações apenas no que concerne ao parcelamento da dívida tributária.

Portanto, algumas opiniões doutrinárias adversas ecoam no sentido de que a Lei determinou o prazo para pagamento do débito tributário, impondo que este ocorra antes do recebimento da denúncia criminal.

O Superior Tribunal Federal adota a lei mais benéfica ao agente, sendo esta a Lei 10.684/2003, assim como dispõe julgado a seguir:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Preliminar quanto à validade constitucional da atribuição e competência conferida ao relator para, monocraticamente, negar trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis ou contrários à jurisprudência desta Corte. Insubsistência da arguição. Questões de mérito: crime tributário. Pagamento do tributo e conseqüente extinção da punibilidade. Aplicação reatrativa da Lei federal n. 10.684/2003. Precedentes da Corte. Agravo regimental não provido. 1. O art. 21, § 1.º, do Regimento Interno, expressamente dispõe estar incluída, na esfera de atribuições do relator, a competência para negar, monocraticamente, trânsito a recursos, pedidos ou ações, quando incabíveis, inviáveis, intempestivos, sem objeto ou que veiculem pretensão incompatível com a jurisprudência predominante, tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal declarado a validade constitucional deste dispositivo legal por ocasião do julgamento do Mandado de Injunção n. 375 (AgRg), relator Ministro Carlos Velloso, e Mandado de Segurança n. 22.626 (AgRg), relator Ministro Celso de Mello, acórdãos publicados na *Revista Trimestral de Jurisprudência* ns. 139, p. 53, e 168, p. 174-175, respectivamente. Preliminar rejeitada. 2. A novel legislação penal, que de qualquer modo beneficie o réu – *lex mitior* –, tem incidência reatrativa para alcançar os processos em curso, à vista do disposto no art. 5.º, inciso XL, da Constituição Federal, devendo o juiz, em face dos termos do art. 61, caput, do Código de Processo Penal, aplicá-la em qualquer fase do processo e, se reconhecer extinta a punibilidade, há de declará-la e de deferir, *ex officio*, ordem de habeas corpus. 3. *In casu*, a Lei Federal n. 10.684/2003, ao se referir a casos dos crimes descritos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90, dispôs expressamente em seu parágrafo segundo sobre a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, razão pela qual o Tribunal Regional Federal, ante a comprovação do pagamento do débito tributário pela pessoa jurídica a qual vinculados os agentes, declarou a extinção da punibilidade, o que está em consonância com a jurisprudência assente no Supremo Tribunal Federal: *Habeas Corpus* n. 81.828-0/RJ, redator para o acórdão Ministro

Cezar Peluso, publicado no *DJ* de 27.02.2004, e *Habeas Corpus* n. 85.452, relator Ministro Eros Grau, julgado em 17.05.2005, *iter alia*. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (Brasil. Supremo Tribunal Federal. RE 575071 AgR. Ministro Relator: LuisFux. Primeira Turma. Data de julgamento: 05/02/2013. )

Aludidas as argumentações doutrinárias, bem como os dispositivos acerca do pagamento como forma de extinção da punibilidade, tratemos do parcelamento.

Como dito anteriormente, a Lei 9.964 de 10 de abril de 2000, que instituiu e inseriu no ordenamento jurídico o Refis, Programa de Recuperação Fiscal. O artigo 15 da supra lei determina que:

É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

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

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

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

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

Com a leitura do dispositivo citado observamos que, para o contribuinte se beneficiar da suspensão punitiva para os crimes contra a ordem tributária neste caso é necessário que haja a filiação ao Refis antes do recebimento da denúncia, assim como pagamento integral dos tributos no programa de parcelamento.

No ano de 2003, a Lei 10.684 estabeleceu um novo programa, Parcelamento Especial de tributos Federais – Paes – e expandiu a sua aplicabilidade, definiu a suspensão da pretensão punitiva para os crimes contra a ordem tributária, para os crimes do artigo 168-A, que trata da apropriação indébita e 337-A, que dispõe sobre a sonegação de contribuições da Previdência Social, ambos do Código Penal. E em seu artigo 9.º, § 2.º, o diploma legal subtraiu o lapso temporal limite do recebimento da denúncia para que o pagamento do débito pelo infrator deflagre na extinção da punibilidade. Vejamos o disposto:

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

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

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

A doutrina diverge diante do mencionado no diploma legal. MACHADO (2009. p. 502) afirma que: “o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, mesmo depois do recebimento da denúncia”.

Outros doutrinadores também criticam o aludido na Lei, como MALLET (2010. p. 12-13):

Isso significa a impossibilidade de se submeter o contribuinte à persecução penal, seja por meio da instauração de inquérito policial, seja pelo ajuizamento de ação penal condenatória. Quando do advento do pagamento integral do débito e acessórios, o contribuinte faz jus à extinção da sua punibilidade. Na eventualidade de descumprimento das condições do programa, é possível a retomada da persecução penal contra o contribuinte.

A lei 11.941 de 2009 instaurou nova modalidade de parcelamento, conhecido como Refis IV. A nova lei trazia em seu texto disposição análoga àquela introduzida na Lei 10684/2003. Vejamos o exposto:

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Dec.-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1.º a 3.º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

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

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

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

No entanto, foi a publicação da Lei 12.382 de 2011 que regulamentou a situação da suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento, tendo a seguinte redação:

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

‘Art. 83. ( )

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

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

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

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

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

§ 6.º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

O novo dispositivo voltou a regular o lapso temporal, ditando que, para se beneficiar da suspensão o agente deve formalizar o pedido até o recebimento da denúncia. Com o estabelecimento do marco temporal tal texto legal é desvantajoso ao agente, portanto não retroage. A nova lei ainda traz importante observação, quando diz que a prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva, bem como disposto na legislação anterior.

Acerca do disposto na supra lei MALLETT (2010. p. 12-13) dispõe:

Claramente o legislador tentou estabelecer nova regulamentação à matéria da extinção da punibilidade pelo pagamento, vinculando a ocorrência deste até antes do recebimento da denúncia, conforme resta evidenciada na redação do § 6.º acima transcrito. Ocorre que a falta de tecnicismo é manifesta. O art. 34, da Lei n. 9.249/1995, já havia sido revogado pelo § 2.º, do art. 9.º, da Lei n. 10.684/2003, que não foi revogado pela Lei n. 12.382/2011. Por quê? Porque uma coisa é o pagamento direto (disciplinado na Lei 10.684/2003), outra distinta é o pagamento resultante de parcelamento (que agora acaba de ser regrado pela Lei 12.382/2011) .

A respeito da prescrição o mesmo autor continua sua tese:

Havendo, no entanto, sua quebra pelo contribuinte, ao mesmo tempo que pode o Estado buscar a persecução penal passa a novamente ter seguimento o prazo prescricional, de sorte que havendo a quebra do regime de parcelamento e não movendo-se a ação penal dentro do prazo fixado em lei, pode dar-se a prescrição, não cabendo argumentar que a adesão ao parcelamento gerou bloqueio na fluência do prazo, pois este bloqueio somente ocorre enquanto o parcelamento encontrar-se regular (MALLETT, 2010. p. 12-13).

Visto isso, o arrependimento como causa de extinção da punibilidade na forma de pagamento tem a finalidade de extinguir o crédito tributário, já na modalidade do parcelamento, o objetivo é suspender a exigibilidade do crédito tributário. SABBAG (2014, p. 902) descreve o assunto:

O parcelamento é procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento” o fosse.

### 3.5 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DO STF E STJ

A extinção da punibilidade nos crimes elencados na Lei 8.137/90, tem produzido abundantes discussões doutrinárias e principalmente jurisprudenciais. O referente trabalho

visa agora direcionar o conhecimento para o tratamento dado pelos Tribunais Superiores para a extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária.

Durante a vigência da Lei 9.249 de 1995, o Superior Tribunal de Justiça entendia que o parcelamento realizado antes do oferecimento da denúncia resultava em extinção da punibilidade.

CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. **PARCELAMENTO** DO DÉBITO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. **NOVAÇÃO** DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. ORDEM CONCEDIDA. **Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurídica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra o paciente. ( HC 29421/RS. Relator: Ministro Gilson Dipp. Julgamento em 31/03/2004, publicado no DJ de 17/05/2004 p. 249) .**

Em 10 de abril de 2000, com a publicação da Lei 9964, que dispunha sobre o Programa de Recuperação Fiscal, Refis, discorria sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado e extinção. Portanto, na vigência da supra lei o STJ absorveu o entendimento de que o vínculo do infrator ao programa de parcelamento suspende sua pretensão punitiva. Esta suspensão ocorria durante a inserção ao programa.

PENAL ?REFIS ? ADESÃO POSTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA ?SUSPENSÃO ? DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO. INCIDÊNCIA DO ART. 15 DA LEI Nº 9.964/00. IMPOSSIBILIDADE. OFENSA AO PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE. INOCORRÊNCIA. O art. 15 da Lei nº 9.964/00 não se aplica às pessoa jurídicas que tenham aderido ao programa de recuperação fiscal (refis) após o recebimento da denúncia. Entendimento pacificado nesta corte. A não aplicação do art. 15 da Lei nº 9.964/00 não configura ofensa ao princípio da retroatividade da Lei Penal mais benéfica, já que o benefício ali estabelecido é condicionado àqueles que tenham ingressado no refis antes do recebimento da denúncia. Recurso provido. (REsp 562372 MG 2003/0093547-0. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca. Julgamento em 05/11/2003, publicado no DJ de 09/12/2003 p. 338).

Já a extinção da punibilidade nestes casos ocorria caso o pagamento integral do débito tributário ou contribuição ocorresse antes do recebimento da denúncia.

REFIS. INCLUSÃO NO PROGRAMA ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. QUITAÇÃO INTEGRAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 15, § 3º DA LEI Nº 9.964/00. ORDEM CONCEDIDA.

1. Nos termos do disposto no artigo 15, 'caput' e par.1º, da Lei nº 9.964/2000, o legislador condicionou o benefício da suspensão da pretensão punitiva estatal, à inclusão da pessoa jurídica relacionada com o agente do crime, no Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), antes do recebimento da denúncia.

2. A adesão ao REFIS, com o parcelamento do débito, tem o condão de repercutir na esfera penal, inclusive com a retroação da Lei nº 9.964/2000, com base no artigo 5º, inciso XL, já que referido parcelamento é causa de suspensão da ação penal, enquanto não totalmente quitado, sendo que, por outro lado, o pagamento integral, na forma do que dispõe a Lei nº 9.964/00, artigo 15, § 3º é causa extintiva da punibilidade. 5. Recurso criminal que se dá parcial provimento para o fim de suspender a ação penal promovida em face dos ora impetrantes, bem como da prescrição, tudo na forma do artigo 15, parágrafos 1º, 2º e 3º da Lei nº 9964/00. (ACR 7687 SP 2002.03.99.007687-3. Desembargadora Federal Ramza Tartuce. Julgamento em 08/09/2003.)

A lei 10.684/2003 trouxe benefícios ao infrator, visto que a suspensão punitiva do Estado se dava mesmo que o parcelamento ocorresse após o recebimento da denúncia.

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas aos empregados. Condenação por infração ao art. 168-A, cc. art. 71, do CP. Débito incluído no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Parcelamento deferido, na esfera administrativa pela autoridade competente. Fato incontestável no juízo criminal. Adesão ao Programa após o recebimento da denúncia. Trânsito em julgado ulterior da sentença condenatória. Irrelevância. Aplicação retroativa do art. 9º da lei nº 10.684/03. Norma geral e mais benéfica ao réu. Aplicação do art. 2º, § único, do CP, e art. 5º, XL, da CF. Suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. HC deferido para esse fim. Precedentes. No caso de crime tributário, basta, para suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, tenha o réu obtido, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, ainda que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória. (HC 85048 RS. Relator: Cezar Peluso. Julgamento em 29/05/2006, publicado no DJ de 01/09/2006).

O debate acerca do tema chegou a última instância e houve debates entre os ministros que mantinham opiniões distintas.

O ministro Ayres Britto afirmou:

(...) a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário somente seria admitida enquanto existente pretensão punitiva estatal (processo penal de conhecimento). Se já houver sentença penal condenatória transitada em julgado, surge a pretensão executória do Estado e não mais é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida. (BRASIL, STF, 2013 . **Embargos de declaração na ação penal n. 516**, Distrito Federal. Relator Min. Ayres Britto. Data da decisão: 05/12/2013).

Ainda sobre o disposto o ministro discorreu sobre o momento de realização do pagamento para que este enseje na extinção da punibilidade. Seguido de reflexões, a conclusão do ministro é de que após pronunciamento da sentença no tocante a condenação, a pretensão punitiva do Estado já teria se concretizado, delimitando portanto, o prazo para o referido pagamento. Assim dispôs o ministro:

Atento a esses marcos interpretativos, tenho que a jurisdição do Supremo Tribunal Federal, quando exercida em única ou última instância, prescinde do trânsito em julgado para que sua decisão ganhe foros definitivamente. Definitividade que limita, então, a possibilidade de reconhecimento do pagamento do tributo como causa de

extinção da punibilidade, por não mais existir pretensão punitiva do Estado passível de suspensão, ou anulação.

(...)

O que me leva a concluir que, uma vez exercida em definitivo a pretensão punitiva estatal, fica inviabilizada a eficácia jurídico-penal do pagamento integral do débito tributário no caso concreto, para efeito de extinção da punibilidade. (BRASIL, STF, 2013 . **Embargos de declaração na ação penal n. 516**, Distrito Federal. Relator Min. Ayres Britto. Data da decisão: 05/12/2013).

Os ministros Teori Zavaski, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa aderiram ao entendimento de Ayres Britto.

Contrapondo este pensamento os demais ministros do Supremo Tribunal Federal, demandaram outra versão, e foi esta que permaneceu:

O pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário. Defende que o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 não foi revogado e continua em vigor. Ao contrário das leis de ns. 11.941/2009 e 12.382/2011, a Lei n. 10.684/2003 trata de pagamento direto (e não de pagamento após parcelamento). Assim, o pagamento integral implica a extinção da punibilidade por força do §2º, do art. 9º da Lei n. 10.684/2003. (CAVALCANTE, 2014, p. 804).

Portanto sendo este o posicionamento do ministro Dias Toffoli, assim como da maioria dos ministros da suprema corte, o pagamento do débito tributário pode se dar a qualquer tempo. O ministro trouxe ainda uma visão política do legislador:

(...) privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário (...). Em vez da efetiva execução de penas privativas de liberdade contra o sonegador, com todos os custos sociais daí decorrentes, privilegiou-se a política arrecadatória, com a possibilidade de extinção da punibilidade do agente, desde que satisfeita integralmente a obrigação. (BRASIL, STF, 2013 - Boletim informativo do Supremo Tribunal Federal 731, p. 11)

Prosseguindo, segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal para configurar extinção da punibilidade o pagamento total do débito tributário pode se dar a qualquer tempo. Nesse sentido evidencia-se alguns julgados:

**AÇÃO PENAL.** Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário. ( HC 81929 RJ. Relator Sepúlveda Pertence. Julgamento em 15/12/2003, publicado no DJ de 27/02/2004).

**"EMENTA: HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. PAGAMENTO DOS DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.**

1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuição à Previdência Social descontada dos salários dos empregados, ainda que posteriormente à denúncia e incabível o parcelamento, extingue a punibilidade do crime tipificado no artigo 168-A do Código Penal (Lei nº 10.684/03, artigo 9º, parágrafo 2º).

2. Precedentes do STF e do STJ.

**3. Ordem concedida.** (HC 36628/DF. Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Julgamento: 15/02/2005. DJ 13.06.2005. Votação Unânime. Sexta Turma do STJ)

**"EMENTA: HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO ORDINÁRIO. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS EMPREGADOS. PARCELAMENTO E QUITAÇÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE, POR FORÇA DA RETROAÇÃO DE LEI BENÉFICA.** As regras referentes ao parcelamento são dirigidas à autoridade tributária. Se esta defere a faculdade de parcelar e quitar as contribuições descontadas dos empregados, e não repassadas ao INSS, e o paciente cumpre a respectiva obrigação, deve ser beneficiado pelo que dispõe o artigo 9º, § 2º, da citada Lei n. 10.684/03. Este preceito, que não faz distinção entre as contribuições previdenciárias descontadas dos empregados e as patronais, limita-se a autorizar a extinção da punibilidade referente aos crimes ali relacionados. Nada importa se o parcelamento foi deferido antes ou depois da vigência das leis que o proíbe: se de qualquer forma ocorreu, deve incidir o mencionado artigo 9º. O paciente obteve o parcelamento e cumpriu a obrigação. Podia fazê-lo, à época, antes do recebimento da denúncia, mas assim não procedeu. A lei nova permite que o faça depois, sendo portanto, *lex mitior*, cuja retroação deve operar-se por força do artigo 5º, XL da Constituição do Brasil. Ordem deferida. Extensão a paciente que se encontra em situação idêntica." (HC 85452/SP - SÃO PAULO. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 17/05/2005. Publicação: 03.06.2005. A Turma deferiu o pedido de habeas corpus, nos termos do voto do Relator. Unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

**"EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário".** (HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

À vista de tais julgados temos que, para o agente se beneficiar da extinção da punibilidade pela prática de crimes contra a ordem tributária, basta que efetue o pagamento, independente do momento que este ocorra. Portanto, o chamamento do Direito Penal no âmbito tributário, com imposição de penas para o não pagamento, é apenas um meio de coagir o infrator ao pagamento, visando o interesse maior do Estado que é arrecadar. Pois, concomitantemente a imposição de sanções, surgem diversos meios de extinção da punibilidade.

### 3.6 CONCLUSÃO

Conclui-se diante do trabalho elaborado que, muitos foram os textos normativos e posicionamentos doutrinários acerca dos ilícitos tributários praticados pelo sujeito passivo da relação tributária, até que fossem intitulados dentro do Direito Brasileiro como Crimes Tributários, conforme descrito na lei 8.137/90.

Conforme relatado anteriormente, a arrecadação tributária move o cenário econômico, com isso o Estado tende a elevar a carga tributária acarretando na prática constante de crimes contra a ordem tributária, na tentativa de evitar a incidência de tributos.

Então, o interesse maior do ente público é arrecadar. Com este objetivo fim o Direito Penal é chamado a intervir nas questões tributárias, para intimidar o contribuinte, e fazer com que este cumpra com suas obrigações tributárias de forma pontual. Trata-se de uma prática que viola o disposto na Constituição Federal, visto que a Lei 8.137/90, traz uma nova possibilidade de prisão civil por dívida, que seria a prisão por inadimplemento de obrigação tributária. O Estado buscou arrecadar o débito tributário de forma vertiginosa, pois poderia se valer de outros métodos para receber o tributo, sem ameaçar o direito a liberdade garantido na lei maior.

O propósito de coagir o contribuinte e arrecadar se perfaz ainda mais quando o Estado estabelece sanções para quem descumpre a obrigação tributária, mas em contrapeso cria mecanismos de extinção da punibilidade para os praticantes dos crimes contra a ordem tributária.

Este tema foi alvo de intensas discussões, a todo o momento nova norma era publicada, alterando a viabilidade de anuência do pagamento da dívida como forma de extinguir a punibilidade do agente.

Atualmente, segundo posicionamento majoritário dos tribunais superiores, reconhece-se a extinção da punibilidade, pela prática de delitos contra a ordem tributária diante do pagamento integral do débito tributário, independente da fase em que esteja o processo, podendo se dar inclusive, após a sentença condenatória.

Entretanto o parcelamento do tributo como forma de suspensão da punibilidade nos crimes tributários foi alvo de inúmeras discussões doutrinárias e jurisprudências. Com o advento da Lei 12.382 de 2011 tem-se que o parcelamento suspende a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários durante o período em que o infrator estiver incluído em programas de parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido

formalizado antes do recebimento da denúncia criminal, sendo esta também a posição defendida pelo Supremo Tribunal Federal.

O objetivo do Estado não é diminuir a incidência dos crimes tributários, mas sim criar novas formas de arrecadação. O tributo é sim ferramenta de suma importância para sobrevivência da máquina estatal e manutenção de serviços para subsistência da sociedade, mas quando manejado de forma coerente pelos entes públicos.

Portanto, o presente estudo trouxe uma realidade inerente ao nosso país. Estamos diante de crises financeiras e políticas, e um dos meios utilizados pelo Governo de movimentar a economia é criar novos tributos e majorar os índices daqueles já existentes. Mas não adianta criar ou aumentar, se este não arrecadar, que esta arrecadação seja realizada e que retorne para a sociedade de maneira a propiciar incentivo de contribuição por parte do sujeito passivo desta relação tributária.

### 3.7 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano Amaro. **Direito tributário brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AMARO, Luciano Amaro. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo, Saraiva, 2009.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 1995.
- ANDRADE FILHO, Edmar de Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- ANDREUCCI, Ricardo Antonio. **Legislação Penal Especial - 10ª Ed.** Saraiva,2015.
- BRANDÃO, Salvador Cândido. **Direito penal tributário: extinção da punibilidade**. Repertório IOB de jurisprudência, n. 12, 1993.
- BRANDÃO, Salvador Cândido. **Direito penal tributário: extinção da punibilidade**. *Repertório IOB de jurisprudência*, n. 12, 1993.
- BRASIL. **Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1998.
- BORGES, José Cassiano; REIS, Maria Lúcia Américo dos. **Crimes Contra a Ordem Tributária: Pareceres**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1998.
- \_\_\_\_\_. **Lei 3.807 de 26 de Agosto de 1960**. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social.. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L3807.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm). Acesso em 06 de setembro de 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei 4.729, de 14 de Julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências.. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm). Acesso em 06 de setembro de 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 5172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acessado em 15 de agosto de 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em 10 de agosto de 2017.
- \_\_\_\_\_. **Lei n. 9249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras

providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 9964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n<sup>os</sup> 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 11941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n<sup>o</sup> 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n<sup>os</sup> 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n<sup>os</sup> 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n<sup>o</sup> 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n<sup>os</sup> 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n<sup>os</sup> 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n<sup>os</sup> 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n<sup>o</sup> 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 12382, de 25 de fevereiro de 2011.** Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei n<sup>o</sup> 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei n<sup>o</sup> 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm). Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal, **Recurso Extraordinário n<sup>o</sup> 75.278.** DJU, 8 mar. 1974. Disponível em: <<http://www.rt.com.br/juris/juris.htm>>. Acesso em 17 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **RHC 90532 ED/CE**, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23.09.2009.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Ac. HC n. 75.723-5-SP**, DJ de 06.02.1998. Rel. Min. Carlos Velloso.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Boletim informativo do Supremo Tribunal Federal 731**. Dezembro de 2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,crimes-contra-a-ordem-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade-segundo-entendimento-do-supremo-tribunal-federal,51988.html> . Acesso em: 07 de setembro de 2017.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. **Embargos de declaração na ação penal n. 516**, Distrito Federal. Relator Min. Ayres Britto. Data da decisão: 05/12/2013. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,crimes-contra-a-ordem-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade-segundo-entendimento-do-supremo-tribunal-federal,51988.html>. Acesso em: 07 de setembro de 2017).

\_\_\_\_\_. STF. **Habeas Corpus nº. 85.047/RJ**; disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000002421&base=baseMonocraticas> . Acesso em: 16 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STF. **HC 85048 RS**. Relator: Cezar Peluso. Julgamento em 29/05/2006, publicado no DJ de 01/09/2006. Disponível em < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/760511/habeas-corpus-hc-85048-rs-stf>> Acesso em 16 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STF. **Súmula Vinculante nº 24**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265> . Acesso em: 20 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STF, Brasil. **RE 575071 AgR**. Ministro Relator: LuisFux. Primeira Turma. Data de julgamento: 05/02/2013. Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000201126&base=baseAcordaos>. Acesso em 15 de agosto de 2017).

\_\_\_\_\_. STF, **HC 85048 RS**. Relator: Cezar Peluso. Julgamento em 29/05/2006, publicado no DJ de 01/09/2006. Disponível em < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/760511/habeas-corpus-hc-85048-rs-stf>>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STF, **HC 85452/SP - SÃO PAULO**. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 17/05/2005. Publicação: 03.06.2005. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000094701&base=baseAcordaos>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STF, **HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO**. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação no DJ: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF. Disponível em <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14743324/habeas-corpus-hc-81929-rj>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STJ, Segunda Turma, **RESP - RECURSO ESPECIAL – 1129202**, Data da Publicação: 29/06/2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/15260251/recurso-especial-resp-1129202-sp-2009-0051227-5>. Acesso em: 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STJ, **HC 29421/RS**. Relator: Ministro Gilson Dipp. Julgamento em 31/03/2004, publicado no DJ de 17/05/2004 p. 249. Disponível em < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/191652/habeas-corpus-hc-29421-rs-2003-0129552-6-stj>> Acesso: 20 de julho de 2017.

\_\_\_\_\_. STJ, Primeira Seção, **RESP - RECURSO ESPECIAL – 378795**, Data da Publicação: 21/03/2005. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7231714/recurso-especial-resp-378795-go-2001-0157456-2>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STJ. **REsp 562372 MG 2003/0093547-0**. Relator: Ministro José Arnaldo da Fonseca. Julgamento em 05/11/2003, publicado no DJ de 09/12/2003 p. 338. Disponível em <<http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/213131/recurso-especial-resp-562372-mg-2003-0093547-0-stj>>. Acesso em 20 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. STJ, **HC 36628/DF**. Ministro HAMILTON CARVALHIDO. Julgamento: 15/02/2005. DJ 13.06.2005. Votação Unânime. Sexta Turma do STJ. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/85127/habeas-corpus-hc-36628-df-2004-0095370-1>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. Tribunal Regional Federal -TRF-1 - Recurso em Sentido Estrito **Rse 1137 AM 2009.32.00.001137-6**. Disponível em :<https://trf-1.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/22006718/recurso-em-sentido-estrito-rse-1137-am-20093200001137-6-trf1/inteiro-teor-110496261>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. TRF, **ACR 7687 SP 2002.03.99.007687-3**. Desembargadora Federal Ramza Tartuce. Julgamento em 08/09/2003. Disponível em < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7327250/apelacao-criminal-acr-7687-sp-20020399007687-3-trf3>>. Acesso em 15 de agosto de 2017.

\_\_\_\_\_. TRF . **ACR 7687 SP 2002.03.99.007687-3**. Desembargadora Federal Ramza Tartuce. Julgamento em 08/09/2003. Disponível em < <http://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7327250/apelacao-criminal-acr-7687-sp-20020399007687-3-trf3>>. Acesso em 20 de agosto de 2017.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Principais julgados do STF e STJ comentados 2013**. Manaus: Dizer o direito, 2014.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo**. 22. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA JÚNIOR, Paulo. **Infrações tributárias e delitos fiscais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

FRANCO, Alberto Silva; STOCO, Rui. **Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial**. 7ª ed., v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Britto. **Crimes contra a ordem tributária**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MALLET, Carlos Alexandre O'Donnell. **Crimes contra a ordem tributária**. Material do MBA em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas, 2010.

MORAES, Alexandre de; Smanio, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Curso de Direito Penal**. Vol. 2, parte especial, arts. 121 a 212 do Código Penal, ed. Forense, 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 2. ed. São Paulo: RT, 2007.

PIMENTEL, Manoel Pedro. **Crime de sonegação fiscal**. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 76, v. 617, mar. 1987.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. São Paulo: RT, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. São Paulo: Premier, 2002.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6ª ed. Saraiva: São Paulo, 2014

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha, 1973.

SOUZA, Nelson Bernardes de. **Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 2, n. 8, 3 mar. 1997. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/1311>>. Acesso em:

STOCO, Rui. **Leis Penais Especiais e sua Interpretação Jurisprudencial**. 7ª ed., v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

