

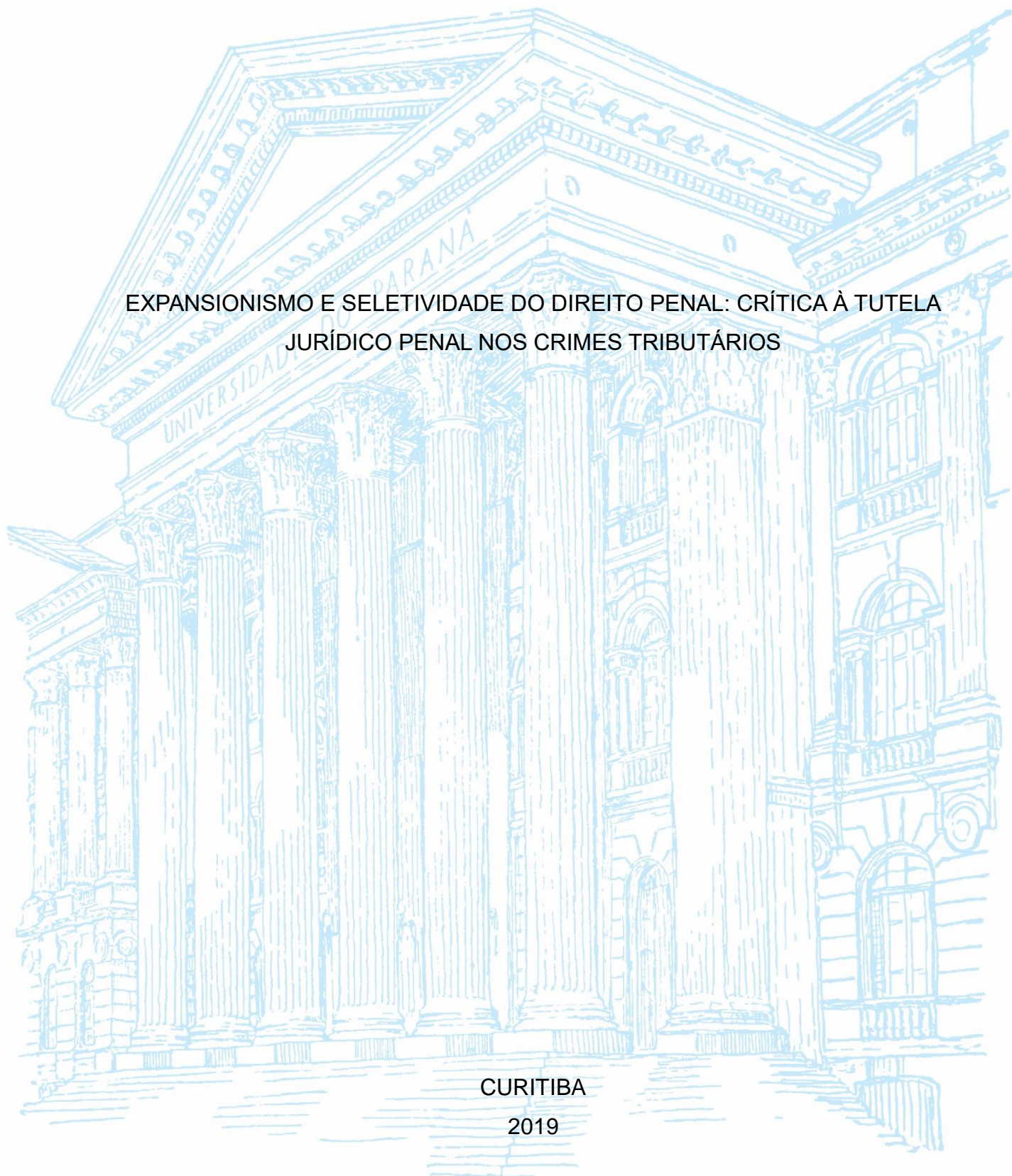
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

VICTOR APARECIDO DE OLIVEIRA ALMEIDA

EXPANSIONISMO E SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: CRÍTICA À TUTELA
JURÍDICO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

CURITIBA

2019



VICTOR APARECIDO DE OLIVEIRA ALMEIDA

EXPANSIONISMO E SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: CRÍTICA À TUTELA
JURÍDICO PENAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências
Jurídicas, da Universidade Federal do Paraná,
como requisito parcial à obtenção do título de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. André Peixoto de Souza

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

VICTOR APARECIDO DE OLIVEIRA ALMEIDA

**EXPANSIONISMO E SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL:
CRÍTICA À TUTELA JURÍDICO PENAL NOS CRIMES
TRIBUTÁRIOS**

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:




ANDRÉ PEIXOTO DE SOUZA
Orientador

Coorientador



CELSO LUIZ LUDWIG
Primeiro Membro



KAUANA KALACHE
Segundo Membro

AGRADECIMENTOS

A meus amigos do Paraná, agradeço por estarem ao meu lado nessa trajetória de 5 anos. Sempre me apoiando seja passando aquela revisão de última hora antes da prova, emprestando livros para trabalhos, ou, até mesmo, me chamando para festas e jogos em momentos não tão adequados, mas que sem dúvida valeram a pena.

A meus amigos de São Paulo que sempre me apoiaram na minha escolha de vir para cá e continuaram ao meu lado, apesar da distância.

Ao meu Professor Orientador André Peixoto, quem sabe futuro diretor desta faculdade, pelos ensinamentos no primeiro ano de faculdade, sem dúvida jamais esquecerei. Também por me aceitar como orientando e muito me aconselhou.

Aos colegas de trabalho que foram compreensivos nos dias de provas e de audiências, igualmente pela ajuda e apoio para a realização do presente trabalho.

À Universidade Federal do Paraná, minha *alma mater*, é uma honra estudar entre essas colunas históricas e ter a oportunidade de fazer parte dessa centenária Universidade.

À minha mãe, que sem ela nada disso seria possível, pessoa que admiro e amo muito. Se hoje estou a terminar o curso de Direito na Universidade Federal do Paraná é graças à pessoa extraordinária que ela é.

RESUMO

Com a justificativa de punição aos mais ricos e uma aparente equidade do direito penal, o legislador criminaliza as condutas contidas no art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Contudo, não é bem isso que ocorre, visto que tais crimes possuem características que destoam do resto do ordenamento jurídico penal, com possibilidades de um arrependimento posterior bem diferente do aplicado aos demais tipos penais do código penal. A possibilidade da extinção da punibilidade pelo adimplemento do débito tributário ou sua suspensão pelo parcelamento da dívida, põem em dúvida quando a interferência do direito penal na esfera administrativa tributária e até mesmo em cheque a proposta original da justificativa para criminalizar tais crimes, visto a seletividade do direito penal em não punir esses delitos. Essas observações nos levam a questionar quanto à política criminal adotada pelo legislador – um expansionismo do direito penal – utilizando-se do poder punitivo estatal para cobrança de dívidas tributárias averiguando-se a inexatidão de um bem jurídico tutelado e a possibilidade de sua extinção até mesmo o trânsito em julgado de uma decisão condenatória.

Palavras-chave: Crimes Tributários 1. Sonegação Fiscal 2. Direito Penal 3. Punibilidade 4. Expansionismo 5. Seletividade 6.

ABSTRACT

In order to punish the richer and an apparent fairness of criminal law, the legislator criminalizes the conduct contained in art. 1 and 2 of Law No. 8137 / 90. However, this is not the case, as such crimes have characteristics that differ from the rest of the criminal legal system, with the possibility of later repentance quite different from that applied to the other penal types of the penal code. The possibility of extinction of the punishment for the payment of the tax debt or its suspension by the installment of the debt, cast doubt on when the interference of criminal law in the tax administrative sphere and even in check the original proposal of justification to criminalize such crimes, given the selectivity criminal law not to punish such offenses. These observations lead us to question the criminal policy adopted by the legislature - an expansionism of criminal law - using the state punitive power to collect tax debts by ascertaining the inaccuracy of a protected legal property and the possibility of its extinction even the res judicata of a condemnatory decision.

Keywords: Tax Crimes 1. Tax Evasion 2. Criminal Law 3. Punishment 4. Expansionism
5. Selectivity 6.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	16
2 DEFINIÇÕES PRELIMINARES	17
2.1 TRIBUTO.....	17
2.2 IMPOSTO.....	19
2.3 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL X DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	21
2.3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL.....	21
2.3.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	22
3 CRIMES TRIBUTÁRIOS	23
3.1 ART. 1º E 2º DA LEI 8.137/90	23
3.1.1 ARTIGO 1º	24
3.1.1.1 Inciso I	24
3.1.1.2 Inciso II	25
3.1.1.3 Inciso III	25
3.1.1.4 Inciso IV	26
3.1.1.5 Inciso V	26
3.1.1.6 Parágrafo Único.....	27
3.1.2 ARTIGO 2º	27
3.1.2.1 Inciso I	28
3.1.2.2 Inciso II	28
3.1.2.3 Inciso III	29
3.1.2.4 Inciso IV	29
3.1.2.5 Inciso V	30
3.2 DA EFETIVA CONSUMAÇÃO	30
4 DAS CAUSAS SUSPENSIVAS E EXTINTIVAS DA PUNIBILIDADE	31
4.1 DO PAGAMENTO DO TRIBUTO	31
4.2 DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA	34
4.3 DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA	34
4.3.1 REFIS.....	36
4.3.2 REFIS II.....	37
5 POLÍTICA CRIMINAL E PENA	38
5.1 POLÍTICA CRIMINAL.....	39
5.2 DA PENA.....	40

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
-------------------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

O trabalho visa analisar os crimes tipificados no art. 1º e 2º da Lei 8.137/90, os quais descrevem as condutas do ilícito de sonegação fiscal. A pesquisa apresentada foi elaborada através do levantamento e revisão bibliográfica específica do tema, colhendo-se informações das várias opiniões doutrinárias, tanto a favor da criminalização das condutas descritas no tipo penal, quanto a visões que questionam as medidas adotadas pelo legislador para se criminalizar a conduta. Conjuntamente, observou-se as opções oferecidas ao sonegador para que não haja punição pelo Estado quando esse se arrepende, por assim dizer, da sonegação praticada.

Também, realizou-se pesquisa jurisprudencial a respeito do tema para examinar as decisões e entendimentos tomados pelo judiciário a cerca do assunto. No mesmo sentido, foi realizado um levantamento de acórdãos proferidos pelo Tribunal Federal da 4º Região.

A priori, objetiva-se fazer uma definição de conceitos preliminares que serão essenciais para a compreensão do trabalho. O conceito de tributo – o objeto do crime – e a diferenciação das competências do Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

Delimitados os conceitos, serão tratados os crimes tributários em si. Uma análise das condutas tipificadas no art. 1º e 2º da Lei dos crimes contra a Ordem Tributária, demonstrando-se quais são as condutas que o direito penal repudia, esclarecendo dessa forma que não é o inadimplemento tributário o crime, mas sim, a fraude empregada.

Posteriormente, passar-se-á aos casos em que a legislação prevê a suspensão ou até mesmo a extinção da punibilidade estatal para o sonegador. Tais casos demonstram certa incongruência com a legislação penal em geral, sendo essas hipóteses exclusivas dos crimes tributários.

Subsequentemente, será questionado, após as análises feitas ao decorrer, a política criminal usada para punir os crimes de sonegação fiscal, também indagar-se quanto à necessidade de pena para esses delitos, uma vez que esses já recebem certas prerrogativas que nenhum outro tipo penal tem.

Ao final da exposição, serão feitos apontamentos da doutrina e jurisprudência apresentada. Questionando o motivo da criminalização das condutas descritas na legislação, pois elas se mostram apenas como mais um caso do expansionismo do

direito penal disfarçada de equidade penal, circunstância que reforça ainda mais a seletividade do direito punitivo estatal.

2 DEFINIÇÕES PRELIMINARES

Antes de estudar os crimes tributários e suas especificidades, é necessário, primeiramente, entender determinadas definições que ajudarão a compreender a ideia central do tema desenvolvido. Ademais, a construção do pensamento crítico depende de quais noções e conceitos seguir, de modo que duas pesquisas que têm por objeto o mesmo tema de estudo, mas partem de conceitos diferentes, poderão chegar a resultados diferentes.

Nesse sentido, é importante apresentar as definições que serão adotadas referentes a tributo, a Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário para posteriormente, partindo de definições comuns, explicar o núcleo da proposta do estudo.

2.1 TRIBUTO

Primordialmente, por óbvio, é preciso definir o objeto do estudo. Por se tratar de crime contra a ordem tributária, a primeira definição a se analisar é justamente o objeto, propriamente dito, tutelado pela regra penal inscrita na Lei nº 8.137/90, em seus artigos 1º e 2º. É necessário, portanto, compreender-se o que é o tributo para assim compreender o que se viola efetivamente.

Desse modo, voltar-se à Constituição Federal da República para entender o conceito constitucional de tributo. Nas palavras de Geraldo Ataliba:

Constrói-se o conceito jurídico-positivo de tributo pela observação e análise das normas jurídicas constitucionais.

A Verificação da universalidade e constância de um fenômeno, pelo cientista, leva-o a concluir pelo reconhecimento de uma categoria, à qual para efeito de síntese, dá uma designação. A Constituição de 1988 adota um preciso – embora implícito – conceito de tributo.¹

A definição de tributo se encontrara na própria norma infraconstitucional. O texto normativo do Código Tributário Nacional, em seu art. 3º, nos explica que “Tributo

¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 22.

é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”.

Pode-se dizer que poucas regras nos trazem definições simples e objetivas como essa explicitada no art. 3º do CTN. Em rápida análise do texto legal, é possível extrair elementos basilares para a correta compreensão de tributo, como a característica da compulsoriedade, da sua não constituição como sanção por ato ilícito e de sua legalidade, pois só é instituída por lei mediante atividade da administração pública a ela vinculada. No entanto, Ataliba ressalta que tal definição não pode ser interpretada de maneira absoluta, pois, antes de tudo, o conceito de tributo é constitucional:

Evidentemente não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *percepto didactico*, como o qualificaria o eminente espanhol Sainz de Bujanda. Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional, nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípio e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição” legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.²

Superado, aprioristicamente, o conceito constitucional e a definição legal de tributo, defronta-se agora com as complexas correntes doutrinárias que explicam, de maneira lógica, o significado do termo tributo.

Paulo de Barros Carvalho nos apresenta seis significados diversos de tributo:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária;
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica;³

Nessa classificação apresentada por Paulo de Barros Carvalho, adota-se a corrente de entendimento de tributo como “norma jurídica tributária”, uma vez que

² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 33.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 51.

apenas há tributo quando existente uma lei que o discipline. Assim como no direito penal, em que vigora o princípio do *nullum crimen sine lege*, só existe a relação jurídica de entrega de pecúnia do sujeito passivo (contribuinte) ao sujeito ativo (Estado) após a existência de uma norma tributária. Nesse sentido, José Roberto Vieira leciona que “O conhecimento do tributo passa necessariamente pelo conhecimento da norma, pois, afinal, **tributo é norma**”⁴ (destacado no original).

2.2 IMPOSTO

Demonstrado a linha de pensamento a se seguir a respeito do termo “tributo”, delimita-se agora à espécie tributária dos impostos, não sendo objeto de análise as taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

No art. 145, incisos I, II e III, do texto maior, são apresentadas as categorias de tributos, sendo eles os (I) impostos; (II) taxas e (III) contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Embora os artigos 1º e 2º da Lei nº 8137/90, em seu tipo penal, utilize o termo “tributo”, a maior parte do cometimento do ilícito advêm da sonegação de impostos. As taxas e contribuições de melhorias, embora definidas como meios de captação de recursos, são modos de compensações ao Estado, seja por um serviço prestado, como é o caso das taxas, seja devido a uma valorização do imóvel particular decorrente de obras públicas, como é o caso da contribuição de melhoria⁵. Observe-se, portanto, que a obrigação de pagar taxa ou contribuição de melhoria nasce, além da previsão legal, de um agir do Estado, não sendo uma hipótese obrigacional exclusivamente legal.

Os impostos, contudo, de acordo com classificação doutrinária⁶, são não vinculados, ou seja, nascem, como vimos, a partir de uma previsão legal que descreve uma hipótese de incidência. Tal preceito fica bem claro pela normativa do art. 16, do

⁴ VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto, Curitiba, Juruá, 1993, p. 70.

⁵ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 156.

⁶ Geraldo Ataliba explica que “Define-se, assim o imposto como tributo não vinculado, ou seja, tributo cuja a h.i. consiste na conceituação legal dum fato qualquer que não se constitua numa atuação estatal (art. 16 do CTN); um fato de esfera jurídica do contribuinte.”

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 137.

Código Tributário Nacional: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”. Ocorrendo o fato gerador descrito na norma legal, nasce o dever do sujeito passivo de entregar pecúnia ao sujeito ativo, independente do agir estatal.

Para além, o pagamento de impostos independe de atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, não importando a licitude ou ilicitude desta, existindo a hipótese de incidência prevista em lei, nasce a obrigação de pagar, conforme o art. 118, do Código Tributário Nacional:

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:
 I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;
 II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro leciona:

Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costumes, ou mesmo criminoso seu objeto, como o jogo proibido, a prostituição, o latrocínio, a corrupção, a sura, o curandorismo, o câmbio negro.[...] [...] Deve-se admitir-se, pensamentos a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com eles se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas.⁷

Por mais que tal entendimento exposto por Baleeiro seja de 1972, a atual jurisprudência é pacífica em entender pela legalidade da tributação das atividades ilícitas:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. REPERCUSSÃO DA DECISÃO DE ABSOLVIÇÃO CRIMINAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. BASE DE CÁLCULO. **VERBAS OBTIDAS EM DECORRÊNCIA DE ATIVIDADE ILÍCITA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, DESDE QUE RECONHECIDA A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.** AGRAVO INTERNO DO PARTICULAR DESPROVIDO.

1. Em que pese a independência dos processos que correm na seara penal em relação à cível ou administrativa, a jurisprudência desta Corte admite a excepcional repercussão da absolvição da esfera criminal nos demais âmbitos, quando esta é baseada na negativa da autoria ou na inexistência do

⁷ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 4. ed Revista e Acrescida de um apêndice. Rio de Janeiro: Forense, 1972, p. 409 e 410.

fato. Não é a hipótese dos autos. In casu, a absolvição na Ação Penal se deu por força do reconhecimento da atipicidade da conduta, circunstância diversa da constatação de sua inexistência, pelo que o resultado do processo criminal, a princípio, não teria reflexos ou repercussão na seara administrativo-tributária.

2. A jurisprudência desta Corte é firme no reconhecimento da legitimidade da tributação sobre operações ou atividades ilícitas, decorrente da interpretação com abstração da validade jurídica dos atos praticados pelo contribuinte, de seu objeto ou de seus efeitos, na definição legal do fato gerador (art. 118 do CTN). Precedentes: REsp. 1.050.408/PR, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 2.6.2008; HC 68.244/MG, Rel. Min. MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, DJe 18.5.2009; HC 83.292/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJ 18.2.2008; REsp. 182.563/RJ, Rel. Min. JOSÉ ARNALDO DA FONSECA, DJ 23.11.1998.

3. Agravo Interno do Particular desprovido.⁸ (não destacado no original)

Resta demonstrado o interesse por parte do Estado em recolher os impostos derivados dos fatos ilícitos que resultem no fato gerador do tributo. Não impedindo, no entanto, a persecução penal para a resolução do ilícito que o deu causa ao fato gerador.

2.3 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL X DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Embora os termos “Direito Tributário Penal” e “Direito Penal Tributário” sejam parecidos e indiquem apenas uma alteração de ordem de palavras, como se alguma linha doutrinária apenas adotasse a nomenclatura que melhor lhe convém. As diferenças entre o “Direito Tributário Penal” e o “Direito Penal Tributário” vão para além da inversão de lugar dos ramos do direito, para uma diferença prática que se fez necessária conhecer. Entre os dois conceitos existem diferenças formais e jurídicas, uma vez que os crimes fiscais ficam sujeitos aos princípios do Direito Penal, sendo as infrações tributárias, não criminais, solucionadas pelo Direito Administrativo.⁹

2.3.1 DIREITO TRIBUTÁRIO PENAL

O Direito Tributário busca responder questões como: “quem deve pagar, quanto e a quem se deve pagar; quando surge a contingência de pagar”¹⁰. Como será feito esse pagamento, quais as medidas a serem tomadas pelo inadimplemento da

⁸ Superior Tribunal de Justiça. Agravo interno no Recurso Especial AgInt no REsp 1328837 / RR. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. DJ 18/02/2019.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 499.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 40.

obrigação tributária, como o particular deve insurgir contra o débito cobrado pelo órgão competente, todas essas questões são de direito administrativo tributário.¹¹

Dessa maneira, o Direito Tributário Penal diz respeito às sanções e infrações administrativas. Nota-se, portanto, que cabe a ele regular as normas sancionadoras para um ilícito administrativo, não se expandindo para a seara do direito penal. Ademais, as sanções tributárias têm características de penalidades pecuniárias, que não são baixas, por sinal, previstas tanto no Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VI – quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

E em leis específicas, como, por exemplo, a Lei nº 9430/96:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I – de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II – de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.¹²

2.3.2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito Penal importa-se em tutelar os bens jurídicos de maior relevância individual e social, sendo este, a ser utilizado na última hipótese possível (*ultima ratio*), quando a tutela cível ou a administrativa já não são suficientes para reparar o dano.

¹¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000, p. 40.

¹² Os artigos 71 e 72 da lei 4.502/64 tratam de sonegação e fraude, respectivamente. Ou seja, ocorrendo as condutas descritas o valor de 75% da multa é dobrado.

Resumidamente, o direito penal ocupa um lugar de *controle social de emergência*, a ser utilizado em situações de intolerabilidade pelo grupo social, na forma de último recurso, de *ultima ratio*. [...] O papel legitimador que corresponde ao Estado é o de preservar essa ordem social, e para tanto, no caso da criminalidade, ou seja, em último caso, empregar o instrumento social coativo mais forte de dispõe, que é a pena ou a medida de segurança.¹³

Assim, o legislador criminaliza condutas que atingem o direito tributário, mas, devido ao seu elevado grau de desvalor social e pela necessidade da tutela do bem jurídico relevante, as sanções administrativas são insuficientes, sendo necessária a utilização da tutela penal para as condutas previstas na Lei nº 8.137/90.

3 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Após delimitados os conceitos que integram o tipo penal nos crimes tributários, passa-se agora à análise do objeto do presente estudo, o crime tributário em si, definido no art. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

Desta forma, importante frisar, o crime tributário não é mero inadimplemento do tributo, sendo os meios fraudulentos, tipificados nos arts. 1º e 2º, essenciais para a configuração do ilícito penalmente relevante. Ao utilizar meio fraudulento para a redução ou supressão do débito de maneira dolosa, resta configurado o ilícito penal tributário.¹⁴

3.1 ART. 1º E 2º DA LEI 8.137/90

A Lei nº 8.137/90 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo. Far-se-á aqui, apenas a análise dos crimes contra a ordem tributária, mais especificamente dos artigos 1º e 2º da mencionada lei, uma vez que estes descrevem as condutas típicas dos crimes tributários cometidos por particulares. O art. 3º trata sobre crimes tributários praticados por agentes públicos, não sendo, portanto, objeto do presente trabalho, ficando apenas limitado a comentar os crimes praticados por particulares.

¹³ BUSATO, Paulo César. Direito Penal: parte geral. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2017, p. 3.

¹⁴ DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. Aspectos do ilícito penal tributário. In ESPÍÑERA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião [Orgs.] Crimes Federais – Belo Horizonte. D'Palácio, 2015.

3.1.1 ARTIGO 1º

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
 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.

Verifica-se que o artigo estabeleceu um tipo penal de resultado, pois exige a supressão ou a redução do tributo a partir das ações elencadas nos incisos.¹⁵ Assim, é imprescindível que exista um resultado (supressão ou redução) derivado de uma conduta humana prevista nos incisos, o chamado nexa causal entre ação e resultado. Bem como leciona Juarez Cirilo, “os tipos de resultado compreendem uma separação espaço-temporal entre a ação e resultado, ligados por uma relação de causalidade [...]”¹⁶

Como dito, o *caput* do artigo prevê qual é o resultado a ser atingido para a caracterização do crime, sendo descrito nos incisos as condutas por meio do qual ele será realizado.

3.1.1.1 Inciso I

O inciso I nos traz os verbos omitir ou prestar informação falsa. Aqui estão tipificadas tanto as condutas omissivas (não declarar) quanto às comissivas (declaração falsa), sendo o crime cometido quando o agente omite ou presta informação falsa que cause, efetivamente, uma supressão ou redução do recolhimento fiscal. O tipo previsto no inciso, como mencionado, precisa,

¹⁵ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 43.

¹⁶ SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. 4.ed Rio de Janeiro: ICPC; Lumen Juris, 2005, p. 39.

necessariamente, de um resultado. Não havendo o resultado, é provável que a conduta se enquadre no art. 2º da mesma lei¹⁷.

3.1.1.2 Inciso II

O inciso II tipifica a fraude à fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documentos ou livro exigido pela lei fiscal. Observa-se que, assim como no inciso I, temos duas modalidades para a prática do crime, sendo a fraude (comissiva) e a omissão de operações de qualquer natureza (omissiva). Ainda, ambas devem ser praticadas nos documentos e livros exigidos pela lei.¹⁸

A diferença da conduta praticada do inciso I para o II é o objeto que recai a ilicitude, no primeiro a declaração omissa ou fraudulenta é entregue ao fisco, enquanto no inciso II os documentos omissos ou falsos ficam em poder da empresa e sua escrituração fiscal.¹⁹

3.1.1.3 Inciso III

O inciso III trata da falsificação ou alteração de nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável. A falsificação diz respeito ao nascimento de um novo documento, cujo teor integral é falso. A alteração é o documento original, a priori verdadeiro, que é modificado inserindo-se coisas falsas em seu corpo. Aqui temos um tipo penal aberto, pois seu rol é apenas exemplificativo, não se limitando apenas aos documentos mencionados no texto do inciso, expandindo-se para todo e qualquer documento que seja objeto de tributo.²⁰

Baltazar explica que:

Nota fiscal é o documento que registra uma operação de compra e venda de mercadorias ou prestação de serviço. *Fatura* é o documento emitido pelo vendedor no qual figuram a descrição da mercadoria ou serviço prestado, as condições gerais do negócio e o valor a ser pago pelo comprador ou contratante (Lei nº 5.474/68, arts. 1º e 20). *Duplicata* é o título de crédito emitido juntamente com a fatura para a circulação como efeito comercial

¹⁷ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 47.

¹⁸ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 48.

¹⁹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 817.

²⁰ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 49.

“para documentar o saque do vendedor pela importância faturada a comprador” ou a prestação de serviço (Lei nº 5.474/68, arts. 2º e 20). A parte final do inciso, ao proferir *qualquer outro documento relativo à operação tributável*, abre espaço a interpretação analógica, abrangendo documentos como o conhecimento de transporte, além de possibilitar o reconhecimento do crime caso algum outro tipo de registro, como por exemplo, a nota fiscal eletrônica.²¹

3.1.1.4 Inciso IV

O inciso IV fala em elaborar, distribuir, emitir ou utilizar que saiba ou deva saber falso ou inexato. O tipo visa penalizar a prática comercial de emissão de “notas frias” utilizadas para simularem vendas ou prestações de serviço.²²

Para Baltazar, o tipo penal do inciso IV é um tipo alternativo misto, pois comporta as modalidades de falsidade material e ideológica. “Elaborar é preparar ou produzir o documento falso, Distribuir é entregar a um ou vários usuários, Fornecer é entregar providenciar, Emitir é preencher o documento e colocá-lo em circulação.”²³

Além, ressalta que o “utilizar” é um verbo interessante, pois “caso não comprovada a autoria da elaboração ou emissão, mas exista prova da utilização, a conduta será típica.”²⁴

3.1.1.5 Inciso V

Tem-se no inciso V, último do art. 1º, “negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documentação equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação”.

Assim, como nos demais tipos do artigo, tem-se condutas omissivas e comissivas. Deixar de fornecer seria a recusa de entregá-la à autoridade quando solicitada, ao passo que negar é ocultar ou falar que de sua inexistência. Quanto à conduta comissiva, é fornecer o documento solicitado, mas este estando em desacordo com a legislação, gerando uma redução ou supressão de tributo.²⁵

²¹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 818.

²² FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 50.

²³ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 819.

²⁴ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 819.

²⁵ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 51.

3.1.1.6 Parágrafo Único

O parágrafo único do art. 1º é um complemento ao seu inciso V. “A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertida em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracterizada a infração prevista no inciso V”.

Dessa maneira, solicitado um documento pela autoridade competente e sendo esta solicitação não atendida no prazo de 10 dias, entende-se que pela omissão do sujeito ora solicitado, configurando-se o tipo do inciso V do artigo.

A consumação da infração penal ocorre no desatendimento, dentro do prazo de 10 dias, formulado pela autoridade fiscal. Sendo, portando, tipo omissivo próprio, pois só o sujeito solicitado que pode cometer a infração.²⁶

3.1.2 ARTIGO 2º

O art. 2º estabelece que as condutas contidas em seu inciso também constituem crime de mesma natureza do art. 1º.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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.

Para Föppel e Santana, “distinguem-se, entretanto, pelo fato de serem de *mera atividade* os tipos penais estampados neste art. 2º, ao passo que os do art. 1º

²⁶ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 52.

se caracterizam como tipos de resultado (materiais).²⁷ Nesse sentido, “os tipos de simples atividade se completam com a realização da ação, sem qualquer resultado independente...”²⁸, os crimes de mera conduta não geram, necessariamente, um resultado naturalístico. Sendo assim, os tipos previstos no art. 2º não precisam suprimir ou reduzir o imposto devido.²⁹

3.1.2.1 Inciso I

O inciso I descreve: “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;”

O Dispositivo do inciso I do art. 2º é muito semelhante ao do inciso I do art. 1º³⁰, contudo, como já falado, os tipos penais descritos no art. 2º são de mera conduta sendo irrelevante a redução ou supressão do tributo. “Se com a omissão de informação ou declaração prestada falsamente o agente logra a supressão ou redução de tributo, o delito praticado, em tese, é aquele previsto no art. 1º, I.”³¹

3.1.2.2 Inciso II

O inciso II tipifica: “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;”

Tem-se uma conduta omissiva (deixar de recolher), muito semelhante ao art. 168-A do Código Penal, qual seja a apropriação indébita.

A apropriação indébita é diferente da sonegação, pois aquela não requer fraude para a consumação. O que diferencia a apropriação indébita é o dolo do sujeito ativo em não recolher o valor do tributo descontado. Nesse sentido, para a configuração do tipo é necessário o *animus rem sibi habendi*, o agente deve tomar a coisa alheia para si, não repassando ao verdadeiro recebedor, ou seja, não repassa

²⁷ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 53.

²⁸ SANTOS, Juarez Cirino dos. A moderna teoria do fato punível. 4. ed Rio de Janeiro: ICPC; Lumen Juris, 2005, p. 39.

²⁹ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 53.

³⁰ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 839.

³¹ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 54.

ao fisco.³² Sendo assim, o sujeito ativo é o “substituto tributário (crime próprio)”, por exemplo, “o empregador que deixa de recolher aos cofres públicos da fazenda federal o valor do imposto de renda descontados dos salários pagos aos seus empregados (retenção na fonte).”³³

3.1.2.3 Inciso III

A conduta tipificada no inciso III é: “exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer porcentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de impostos ou de contribuição como incentivo fiscal;”

Aqui há mais um tipo parecido com outro delito tipificado no Código Penal, sejam eles, o art. 316 e o art. 317 que descrevem as condutas ilícitas da concussão e da corrupção, respectivamente.³⁴ Ressalta-se que, caso o delito seja cometido por funcionário público, este não cometerá a conduta típica do presente inciso. Esse cometerá a conduta do art. 3º, própria de funcionários públicos. Portanto, o sujeito ativo é o agente particular.³⁵

O delito é consumado quando cometido os verbos do tipo penal, seja exigindo, recebendo ou pagando. Como o tipo penal é de mera conduta, o resultado pretendido não precisa ser atingido para a consumação do delito.

3.1.2.4 Inciso IV

O inciso IV prescreve: “deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;”.

Tem-se aqui, como demonstrado ser característico dessas infrações penais, as condutas omissivas (deixar de aplicar) e comissivas (aplicar em desacordo). A primeira conduta é muito parecida com a apropriação indébita do inciso II do mesmo artigo, enquanto o tipo comissivo aproxima-se do desvio de finalidade.³⁶

³² FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 55.

³³ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 55.

³⁴ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 845.

³⁵ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 57.

³⁶ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 847.

O tipo penal se consuma “com a aplicação do incentivo em desacordo com o estatuído, ou quando expira o prazo para efetuar a referida aplicação, sem que ocorra esta. Trata-se, portanto, de tipo de mera conduta”.³⁷

3.1.2.5 Inciso V

Finalmente, o último inciso do art. 2º traz: “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”.

O tipo penal trata da utilização ou divulgação de programa de informática que crie uma contabilidade paralela, dando origem a uma espécie de “caixa dois”.³⁸

Porquanto, se o programa for utilizado como meio de sonegar o imposto e o resultado alcançado é a supressão ou redução do tributo, trata-se da conduta típica do art. 1º da lei, sendo está, mais gravosa.

3.2 DA EFETIVA CONSUMAÇÃO

Como visto, para a ocorrência do crime previsto no art. 1º, é necessário que ocorra a redução ou supressão do tributo sonegado. De maneira diversa, o crime do art. 2º é de mera conduta, bastando a simples adulteração do documento fornecido a autoridade competente para a prática do crime, independente do resultado.

Entretanto, a consumação do ilícito descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90 não se dá de maneira tão simples assim, uma vez que, não basta, como mostrado, a supressão ou redução. É necessário um algo a mais para a efetiva consumação do delito: o lançamento³⁹ do tributo devido, conforme súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal:

³⁷ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 58.

³⁸ FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. Crimes tributários. Salvador Podivm, 2005, p. 58.

³⁹ “Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaços temporais em que o crédito há de ser exigido.”. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 393.

Súmula Vinculante 24 do STF – Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

Assim determinado, é preciso, necessariamente, haver uma decisão administrativa que determine o quantum reduzido ou suprimido, sendo a constituição do tributo devido “elementar do tipo penal”⁴⁰. Deste modo, o não lançamento do tributo feito pela autoridade competente nos moldes do art. 142, do Código Tributário Nacional, implica em inépcia da denúncia por falta de justa causa.

Segundo Antônio Mariz de Oliveira, o lançamento definitivo do tributo é necessário para a garantia de extinção e suspensão da punibilidade estatal, uma vez que para parcelar ou pagar a integralidade do tributo ele precisa conhecer o valor devido.

4 DAS CAUSAS SUSPENSIVAS E EXTINTIVAS DA PUNIBILIDADE

Neste momento surge a maior diferença de tratamento dos crimes comuns para os crimes tributários, visto que a suspensão e extinção destes se dá por meios próprios e diferentes dos demais crimes previstos no Código Penal. Sendo, no mínimo, interessante a aplicação do direito penal para a tutela de tais crimes, a partir das hipóteses trazidas pelo ordenamento jurídico para a suspensão e extinção da punibilidade estatal para esses ilícitos.

4.1 DO PAGAMENTO DO TRIBUTO

O pagamento integral do tributo pode ser considerado como uma espécie de arrependimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal. Uma vez que já foi praticada a conduta delitiva de redução, ou supressão do tributo, ou a realização da mera conduta que ponha em perigo o direito arrecadatório do estado, vindo o particular, posteriormente, a se arrepender e quitar a sua dívida para com o Estado.

⁴⁰ DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. Aspectos do ilícito penal tributário. In ESPÍNERA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião [Orgs.] Crimes Federais – Belo Horizonte. D’Palácio, 2015.

O art. 16 prevê:

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

Sendo assim, o particular adimplindo de maneira voluntária o tributo sonegado até o recebimento da denúncia, deveria este receber redução de um a dois terços, como disciplina o texto legal.

Contudo, em se tratando de crimes tributários, tal delito tem tratamento diferenciado pela legislação extravagante.

Na própria lei que tipifica a conduta da sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90), previa, em seu art. 14:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Vê-se, portanto, que ao particular promover o pagamento do tributo e acessórios, antes do recebimento da denúncia, a punibilidade era extinta. A conduta era basicamente a mesma prevista no art. 16 do Código Penal, contudo, não ocorria uma redução da pena, mas sim sua extinção.

Pouco tempo depois foi editada a Lei nº 8.383/90, que por sua vez revogou expressamente, em seu art. 98, o art. 14 da Lei nº 8.137/90. Com isso a regra geral do art. 16 do Código Penal foi aplicada no âmbito dos crimes tributários. Todavia, com o advento da Lei nº 9249/95, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia volta a extinguir a pretensão punitiva estatal.

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

A Lei nº 9.964/00, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), também prevê em seu art. 15, § 3º, que a punibilidade será extinta com o pagamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia.

O tratamento diferenciado ao arrependimento posterior tributário veio a ficar ainda mais discrepante com o a promulgação da Lei nº 10.684/03 que, pela primeira vez, em seu art. 9º, § 2º, não prevê um marco temporal para o pagamento do tributo:

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. [...]

§ 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 do novo texto, a doutrina e jurisprudência têm entendido que a extinção da pretensão punitiva estatal resta extinta com o pagamento do tributo a qualquer tempo, inclusive quando já transitado em julgado.

Nesse sentido:

HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. 1. A via eleita revela-se inadequada para a insurgência contra o ato apontado como coator, pois o ordenamento jurídico prevê recurso específico para tal fim, circunstância que impede o seu formal conhecimento. Precedentes. 2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação ex officio, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e **de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador**, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. **2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.** 3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.⁴¹ (não destacado no original).

De igual maneira, o art. 69 da Lei nº 11.941/09 prevê a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo a qualquer tempo.

⁴¹ Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 362478 SP. Relator Ministro Jorge Mussi. DJ 20/09/2017.

4.2 DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

O Código Tributário prevê, em seu art. 138, a possibilidade para o contribuinte excluir sua responsabilidade fiscal antes de iniciado procedimento administrativo por parte da autoridade competente, por meio da denúncia voluntária. Nesse caso, sua responsabilidade pela infração tributária será excluída, sendo exigido apenas o valor do tributo originariamente devido, não sendo cobrado do particular nenhum tipo de multa, nem mesmo as moratórias, muito menos haverá um processo penal. Como ensina Paulo de Barros Carvalho:

Preenchidos os requisitos da hipótese de denúncia espontânea é vedado à autoridade administrativa aplicar multa de ofício. Eis dicção do Código Tributário Nacional, diploma normativo com força de lei complementar, que determina a inexibibilidade da multa seja moratória ou punitiva, quando verificado os requisitos referidos em seu art. 138.⁴²

Nesse caso, tal instrumento parece se assemelhar mais a um arrependimento eficaz, uma vez que o agente impede ou desiste antes de gerar o resultado, não existindo este tanto na esfera administrativa quanto na esfera penal.

4.3 DO PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA

Analisa-se agora a possibilidade de parcelamento da dívida tributária, hipótese essa que, ao contrário do pagamento integral, não extingue a punibilidade, mas a suspende até a integralização total do valor parcelado.

A possibilidade de parcelamento não é prevista na Lei nº 8.137/90 nem na Lei nº 8.383/91 (que revogou a possibilidade da extinção da punibilidade). Com a introdução da Lei nº 9249/95 e seu art. 34 (que reestabeleceu a extinção da punibilidade com o pagamento da dívida antes do recebimento da denúncia), surgiram interpretações, tanto na doutrina, quanto na jurisprudência, sobre qual seria o efeito gerado pelo parcelamento da dívida tributária, enquadrando-se na possibilidade de causa extintiva ou suspensiva da punibilidade.⁴³

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. São Paulo. Saraiva, 2017, p. 536.

⁴³ GUZELLA, Tathiana Laiz. Crimes Tributários: aspectos e críticas. Curitiba. Juruá, 2011, p. 124.

Nesse sentido, interpretou-se que a legislação não poderia estabelecer garantia apenas aos que pudessem quitar sua dívida somente em um ato, mas que também fosse amparado pela norma benéfica aquele que desejasse quitar sua dívida tributária, porém não tendo condições de pagar o valor integral de maneira imediata. Partindo desse preceito, a primeira interpretação foi no sentido que o parcelamento do débito tributário era equiparado ao pagamento integral da dívida, sendo, portanto, extinta a punibilidade do réu com o simples parcelamento da dívida, desde que este fosse feito antes do recebimento da denúncia.⁴⁴

Baltazar explica que eram três os argumentos:

a) o art. 34 da lei 9.249/95 não fala em *pagar*, mas em *promover pagamento*, o que pode ser interpretado “como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar tributo devido” (STJ, ROHC 9.920, J. Scartezini, 5ª T., m., Dj 1º.4.02), abrangendo o parcelamento; b) aplicando-se o princípio da igualdade não se poderia fazer diferença entre quem parcela porque não tem dinheiro para pagar integralmente (TRF2, HC 233554-8, Rodrigues, 4ª T., u., Dj 29.4.97); c) o parcelamento tributário equivaleria a uma novação, ou seja, substituição da relação jurídica anterior por uma nova.⁴⁵

Desse modo, cabe razão às críticas apresentadas por Baltazar contra os argumentos supracitados:

Se parcelar é promover o pagamento, então qualquer outra forma de satisfação do débito, como o depósito judicial da execução, deveria receber tal efeito. Quanto ao segundo argumento, uma aplicação rigorosa do princípio da igualdade deveria alcançar também o agente que não possui recursos nem sequer para parcelar, seguindo a persecução penal apenas para o caso de ser o agente comprovadamente solvente para tanto. Por fim, embora o instrumento do parcelamento pareça um acordo, com carga de novação, não tem caráter, se analisado do ponto de vista do sistema tributário. Com efeito, o parcelamento (CTN, art. 155-A) é um modo de suspensão da exibibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, VI), e não de extinção do crédito...⁴⁶

A Lei nº 9.964/00 é introduzida ao ordenamento jurídico brasileiro pondo um fim à dúvida quanto ao efeito do parcelamento do débito tributário.

⁴⁴ GUZELLA, Tathiana Laiz. Crimes Tributários: aspectos e críticas. Curitiba. Juruá, 2011, p. 124.

⁴⁵ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 845.

⁴⁶ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 871.

4.3.1 REFIS

Com o advento da Lei nº 9.964/00 que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), a dúvida quanto ao efeito gerado do parcelamento da dívida tributária desaparece, pois, em seu art. 15, a lei estabelece que o parcelamento gerará a suspensão da pretensão punitiva. Senão, vejamos:

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. (não destacado no original)

Com isso, o REFIS ficou responsável por regularizar as dívidas tributárias. A adesão ao programa de recuperação fiscal importava em confissão irrevogável e irretratável (art. 3º, I). Seguindo o mesmo marco temporal do pagamento, sendo a adesão ao parcelamento da dívida realizada antes do recebimento da denúncia, restava suspensa a pretensão punitiva estatal. A extinção da punibilidade, perante a nova lei, só se daria após a quitação total do tributo, ou seja, com o pagamento da última parcela.⁴⁷

Como contra ponto da suspensão da punibilidade estatal, o § 1º, do art. 15, estabelece que a prescrição também fica suspensa. Assim sendo, ocorrendo o inadimplemento das parcelas referentes a três meses seguidos ou seis meses alternados, a suspensão da punibilidade será dissolvida podendo o juízo receber a denúncia proposta pelo órgão acusador sem se preocupar com o lapso temporal transcorrido entre a inscrição no programa de recuperação fiscal e o inadimplemento, nos termos do art. 5º, II.

Interessante destacar que a lei não estabelece um limite de meses para que o pagamento integral da dívida ocorra, ela apenas estabelece um mínimo legal para os valores a serem pagos pelo devedor a depender de seu regime de tributação (art. 4º, II).

⁴⁷ GUZELLA, Tathiana Laiz. Crimes Tributários: aspectos e críticas. Curitiba. Juruá, 2011, p. 125.

4.3.2 REFIS II

A Lei nº 10.684/03 instituiu um novo programa para o adimplemento dos débitos tributários, o Parcelamento Especial (PAES) carinhosamente conhecido como REFIS II ou SUPERREFIS.⁴⁸

A referida lei traz em seu art. 9º e parágrafos:

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. (não destacado no original)

O texto legal inscrito no art. 9º é basicamente igual ao previsto no art. 15 do primeiro REFIS (9.964/00), prevendo a suspensão da punibilidade estatal se ocorrer o parcelamento da dívida, sendo suspenso, também, o prazo prescricional e a extinção da punibilidade com o pagamento integral do tributo.

Todavia, nota-se que o artigo não prevê um prazo legal para ingresso no programa de recuperação fiscal. Com isso, a jurisprudência entendeu que o legislador, em não estipulando prazo, admite o parcelamento da dívida a qualquer hora, até mesmo na fase de execução penal.⁴⁹

Outro ponto a se destacar no REFIS II, é que o texto legal, desta vez, traz o prazo máximo para a quitação dos débitos tributários, devendo eles serem parcelados, no máximo, em 180 meses, conforme o art. 1º.

O programa também conta com a exclusão do particular no plano especial, caso ocorra a inadimplência de três meses seguidos ou seis alternados, nos moldes do primeiro programa de recuperação fiscal.

De maneira parecida, foi editada a Lei nº 11.941/09 que instituiu o Parcelamento Extraordinário (PAEX). Ela pouco inova nas disposições legais,

⁴⁸ PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da lei 8.137/90 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In Souza, Arthur de Brito Gueiros [Org]. Inovações no direito penal econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília. ESMPU, 2011.

⁴⁹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 878.

prevendo a suspensão da punibilidade pelo parcelamento e a extinção pelo pagamento do tributo nos artigos 68 e 69, respectivamente:

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

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

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

O legislador manteve o silêncio quanto ao prazo temporal para a propositura do parcelamento, entendendo-se, portanto, que ocorrendo o parcelamento em qualquer fase do processo a pretensão punitiva estatal restava suspensa.

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO EXECUTIVA ESTATAL E DA PRESCRIÇÃO. **ARTIGOS 68 E 69 DA LEI N. 11.941/09**. APLICABILIDADE. RECURSO IMPROVIDO. 1. **É possível a suspensão da pretensão executória na hipótese em que o condenado por sonegação fiscal adere ao regime de parcelamento de débito tributário após a condenação criminal**, aplicando-se, por isonomia, o entendimento de que é possível a extinção da punibilidade do agente em razão do pagamento integral do tributo. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (não destacado no original)⁵⁰

Os tributos também podem ser parcelados em até 180 meses. A diferença ocorre na inadimplência, pois, para o desligamento do particular do programa, o não pagamento de três parcelas, seguidas ou não, resulta na rescisão do parcelamento.

5 POLÍTICA CRIMINAL E PENA

O tratamento diferenciado aplicado aos crimes tributários chama a atenção pela possibilidade da extinção e suspensão da pena, além de não deixar muito claro

⁵⁰ Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial 1433373 MG. Relator Ministro Jorge Mussi. DJ 05/11/2015.

qual o bem jurídico tutelado pela norma penal. Para além, toda essa questão faz pensar na necessidade da pena aplicada a esse tipo de ilícito.

5.1 POLÍTICA CRIMINAL

Perante a doutrina, encontra-se inúmeros significados para o bem jurídico tutelado pelo direito penal nos crimes tributários, sendo ele “a ordem tributária, entendida como interesse do Estado na arrecadação dos tributos”⁵¹, “proteção da arrecadação do Estado”⁵², “ordem tributária... ou simplesmente sistema tributário”⁵³.

Não há uma objetivação, uma individualização do bem jurídico tutelado, sendo questionável o que seria a tutela da “ordem tributária”. A “arrecadação do Estado” tem um viés visivelmente patrimonial. O que se busca proteger é o patrimônio do Estado, visto que o tributo é um valor cujo qual tem direito de receber. Portanto, o direito penal é aqui utilizado como mais um meio de coação à cobrança estatal.

Como exposto no voto do relator Jorge Mussi, no Habeas corpus já citado:

[...] o legislador ordinário, olvidando-se de estabelecer um limite temporal para a quitação da dívida apta a dar ensejo à extinção da punibilidade do agente, **procurou ampliar as possibilidades de arrecadar a exação devida**, deixando transparecer que, uma vez em dia com o Fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada.

Trata-se, na verdade, de uma forma a mais posta à disposição do Estado para seduzir o contribuinte inadimplente a recolher aos cofres públicos o tributo que deve, satisfazendo, assim, os anseios arrecadatórios da administração pública.⁵⁴ (não destacado no original)

Para além, a justificativa da criminalização de tais condutas surge com a necessidade do direito penal em alcançar as pessoas que ele próprio dificilmente alcançaria. O objetivo é de evitar a impunidade para os privilegiados, protegendo exatamente o cidadão comum, aquele que é cliente habitual do direito penal.⁵⁵

⁵¹ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 798.

⁵² DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. Aspectos do ilícito penal tributário. In ESPINERA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião [Orgs.] Crimes Federais – Belo Horizonte. D’Palácio, 2015.

⁵³ PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da lei 8.137/90 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In Souza, Arthur de Brito Gueiros [Org]. Inovações no direito penal econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília. ESMPU, 2011.

⁵⁴ Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus 362478 SP. Relator Ministro Jorge Mussi. DJ 20/09/2017.

⁵⁵ BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. Crimes Federais. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017, p. 798.

Tem-se ainda outra problemática, é sabido que quem comete os ilícitos tributários são justamente os que atingem a capacidade contributiva, sendo, de maneira geral, pessoas de maiores rendimentos. Entretanto, não se deve criar tipos penais para atingir determinadas classes sociais, os tipos penais devem ser valorados na reprovabilidade social e no bem jurídico de relevância penal.

A utilização do direito penal não passa de mera função simbólica educadora. Uma vez que o próprio direito penal é ineficaz para o cometimento do ilícito e quando aplicado permite que o sonegador não seja punido com o pagamento do débito devido.⁵⁶

5.2 DA PENA

Necessário, também, averiguar-se quanto a real necessidade de pena. Entre os crimes estudados, a pena mais grave está descrita no art. 1º, sendo ela de 2 a 5 anos de reclusão. Nota-se, deste modo, que o legislador considera o crime de sonegação fiscal mais grave que o furto, que a falsificação de documento particular e que a falsidade ideológica.

Após análise de acórdãos levantados no Tribunal Federal Regional⁵⁷, observou-se que a pena para o crime de sonegação não passou dos 4 anos, sendo a maior encontrada de 3 anos e 6 meses. Assim, sendo menores de 4 anos, todas tinham como regime inicial aberto ocorrendo, ainda, a substituição do regime aberto para penas restritivas de direito. Inclusive, as penas poderiam ser suspensas ou extintas, a depender do parcelamento ou do pagamento da dívida. Oportuno destacar que tais medidas que afetam a punibilidade são tomadas mais contra as punições administrativas tributárias do que propriamente a pena imposta pelo direito penal. Ora, não parece que o sonegador se importe com as penas restritivas a ele aplicadas, o real interesse está em parcelar/quitar a sanção administrativa tributária no montante de 150% do valor sonegado, e evitar a execução fiscal que poderá leiloar bens seus para pagamento do tributo e multa.

⁵⁶ BOZZA, Fábio da Silva. **Bem jurídico e Proibição de Excesso como limites à Expansão Pena**. 2014. Tese (Doutorado em direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014, p. 37.

⁵⁷ ANEXO 1.

A pena se apresenta como mais um meio de forçar o pagamento do tributo e com a finalidade de “sujar” o nome do indivíduo sonegador. Assim, questiona-se quando sua real necessidade.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tributo é o principal meio pelo qual a administração pública consegue recolher valores para, da melhor maneira possível, desempenhar os deveres que lhe são atribuídos pela Constituição e leis ordinárias, para a garantia de uma sociedade mais justa e igualitária. Destaca-se entre eles o imposto, cuja arrecadação decorre da lei e independe de um agir estatal, sendo diferente das taxas e contribuições de melhoria.

Todavia, alegando a alta quantidade de impostos existentes no Brasil e a má utilização do erário pelo poder público, alguns contribuintes procuram meios fraudulentos para se esquivar do poder tributário estatal com o fim de garantirem maiores lucros pessoais em detrimento da arrecadação pública. O Estado, querendo receber o que é seu de direito e visando punir aqueles que não são os clientes típicos do direito penal, utiliza a sua maior arma de repressão: o direito penal, para criminalizar tais condutas fraudulentas e ardilosas em garantia da ordem tributária e arrecadatória estatal.

Contudo, o que se vê é a má instrumentalização do direito penal por parte do Estado, o objetivo estatal não é punir o contribuinte sonegador, mas forçá-lo a pagar o tributo devido. O direito penal se apresenta como apenas mais um meio que o Estado encontra para ter seu crédito satisfeito. Nada obstante, a justificativa para a criminalização das condutas descritas na Lei nº 8.137/90 são a de que não é o inadimplemento do débito tributário que se pune, mas a utilização de fraude para se alcançar a redução ou supressão do tributo. De maneira contraditória, o Estado permite o pagamento do débito fiscal, extinguindo-se a punibilidade do contribuinte sonegador, ou a suspendendo em caso de parcelamento, cujo motivo da criminalização não é a dívida, mas a falsificação.

É, no mínimo, estranho justificar a penalização de uma conduta pela utilização da fraude, mas perdoá-la mediante a pagamento de um quantum devido. Mais estranho ainda é utilizar tal artifício apenas para os crimes tipificados na Lei nº 8.137/90. De maneira contrária, os crimes patrimoniais não violentos tipificados no

Código Penal, se arrependidos posteriormente, apenas recebem uma diminuição de pena.

Parece que a seletividade penal continua atingindo apenas àqueles que já eram seus clientes habituais, sendo infundada a afirmação de que com a tipificação da sonegação fiscal os riscos são punidos, garantindo assim uma equidade do direito penal.

Não se nega a necessidade de se punir as práticas sonegatórias, pois, concorda-se que os tributos, principalmente os impostos, são importantes para a geração de riqueza estatal e distribuição de renda, sendo essas, necessárias para a realização de obras públicas e prestações de serviços públicos essenciais à população, especialmente para a mais carente. Entretanto, não se deixa de criticar o expansionismo da utilização do direito penal como meio de coação para pagamento do tributo.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed São Paulo. Malheiros, 2000.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 4. ed Revista e Acrescida de um apêndice. Rio de Janeiro: Forense, 1972.
- BALTAZAR JÚNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 11 ed. São Paulo, Saraiva, 2017.
- BOZZA, Fábio da Silva. **Bem jurídico e Proibição de Excesso como limites à Expansão Pena**. 2014. Tese (Doutorado em direito) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2014.
- BUSATO, Paulo César. **Direito Penal: parte geral**. 3 ed, São Paulo: Atlas, 2017
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 28. ed. São Paulo. Saraiva, 2017.
- BRASIL. **Constituição (1988). Constituição: República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. **Código Penal. Decreto-Lei nº 2.848, DE 7 de dezembro de 1940**.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994.
- BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências.
- BRASIL. **Lei nº 11.941, 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 no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 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

no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 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 no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 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 nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

DE OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz. Aspectos do ilícito penal tributário. In ESPÍÑERA, Bruno; SCHIETTI CRUZ, Rogério; REIS JÚNIOR, Sebastião [Orgs.] **Crimes Federais** – Belo Horizonte. D'Palácio, 2015.

FÖPPEL, Gamil; SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes tributários**. Salvador Podivm, 2005.

GUZELLA, Tathiana Laiz. **Crimes Tributários: aspectos e críticas**. Curitiba. Juruá, 2011.

KALACHE, Maurício. **Crimes Tributários: Uma análise da estrutura do tipo penal nos artigos 1º e 2º da lei 8.137, de 27.12.1990**. Curitiba. Juruá, 2006.

MACHADO, Érica Babini Lapa do Amaral. **Bens jurídico-penais: Da teoria dogmática à crítica criminológica**. Curitiba. Juruá, 2016.

PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da lei 8.137/90 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In Souza, Arthur de Brito Gueiros [Org]. **Inovações no direito penal econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília. ESMPU, 2011.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **A moderna teoria do fato punível**. 4.ed Rio de Janeiro: ICPC; Lumen Juris, 2005.

VIEIRA, José Roberto. **A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto**, Curitiba, Juruá, 1993.

ANEXO 1 – ACÓRDÃOS DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5008683-15.2017.4.04.7204/SC – Relator Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto. DJ 10/10/2019 – 2 anos e 6 meses → convertida para restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5002830-65.2016.4.04.7105/RS – Relator Desembargador Federal Luiz Carlos Canalli. DJ 09/10/2019 – 2 anos e 8 meses → convertida para restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5009155-43.2017.4.04.7001/PR – Relator Desembargador Federal Luiz Carlos Canalli. DJ 09/10/2019 – 3 anos, 1 mês e 10 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5003673-39.2016.4.04.7005/PR – Relator Desembargador Federal Luiz Carlos Canalli. DJ 09/10/2019 – 2 anos e 6 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5009806-82.2016.4.04.7204/SC – Relator Juiz Federal Danilo Pereira Júnior. DJ 12/09/2019 - 3 anos e 6 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5000736-98.2017.4.04.7109/RS – Relatora: Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchoatene. DJ 18/09/2019 – Não foi condenada por crime tributário.

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5050095-20.2012.4.04.7100/RS - Relator Desembargador Federal Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. DJ 07/10/2019 – Anulado o processo pelo não exaurimento da via administrativa, não houve lançamento definitivo do tributo.

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº – 5002826-28.2016.4.04.7202/SC – Relator Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto. DJ 28/09/2019 – Absolvição

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5034418-80.2017.4.04.7000/PR – Relatora Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchoatene. DJ 27/09/2019 – 8 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5000165-02.2018.4.04.7204/SC – Relator Desembargador Federal Luiz Carlos Canalli. DJ 24/09/2019 – 2 anos e 4 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5007976-27.2015.4.04.7201/SC – Relator Desembargador Federal Victor Luiz Dos Santos Laus. DJ 30/05-2019 – 2 anos → convertida em restritiva de direitos.

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5000584-31.2018.4.04.7201/SC – Relator Juiz Federal Danilo Pereira Júnior. DJ 11/09/2019 – 2 anos, 4 meses e 26 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5049750-87.2017.4.04.7000/PR – Relator Desembargador Federal Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. DJ 28/08/2019 – 7 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5002414-73.2016.4.04.7113/RS – Relator: Desembargador Federal Victor Luiz Dos Santos Laus. DJ 30/06/2019 – 2 anos e 4 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5009586-59.2017.4.04.7201/SC – Relator: Desembargador Federal João Pedro Gebran Neto. DJ 14/08/2019 – 2 anos 8 meses e 2 dias → convertida em restritiva de direitos. 3 anos → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5053678-46.2017.4.04.7000/PR - Relatora: Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchotene. DJ 14/08/2019 – 8 meses → convertida em restritiva de direitos.

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004496-03.2013.4.04.7107/RS - Relator: Juiz Federal Nivaldo Brunoni. DJ 09/08/2019 – declarada extinta a punibilidade com fulcro no artigo 580 do CPP

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5007546-20.2016.4.04.7208/SC – Relator: Desembargador Federal Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. DJ 01/08/2019 – 2 anos → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5002452-37.2015.4.04.7205/SC – Relator: Desembargador Federal Carlos Eduardo Thompson Flores Lenz. DJ 01/08/2019 – Impõe-se a absolvição do réu que não possui poder de gestão na empresa. Recurso da acusação não provido.

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5016993-90.2015.4.04.7200/SC – Relatora: Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchotene. DJ 29/07/2019 – 3 anos 2 meses e 12 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5005047-61.2014.4.04.7102/RS – Relator: Desembargador Federal Victor Luiz Dos Santos Laus. DJ 29/03/2019 – 2 anos e 9 meses → convertida em restritiva de direito

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. Apelação criminal nº 5011505-08.2016.4.04.7205/SC – Relatora: Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchotene. DJ 25/07/2019 – 2 anos e 8 meses → convertida em restritiva de direito

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5001966-03.2016.4.04.7210/SC - Relator: Juiz Federal Danilo Pereira Júnior. DJ. 04/07/2019 – 3 anos 2 meses e 15 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004394-60.2013.4.04.7113/RS - Relator: Desembargador Federal Leandro Paulsen. DJ 12/04/2019 – 2 anos 9 meses e 22 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5009390-51.2015.4.04.7204/SC – Relator: Desembargador Federal Victor Luiz Dos Santos Laus. DJ 26/06/2019 – 2 anos e 4 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5003270-72.2013.4.04.7103/RS – Relator: Desembargador Federal Victor Luiz Dos Santos Laus. DJ 26/06/2019 – 2 anos 4 meses e 24 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5065774-84.2017.4.04.7100/RS – Relatora: Desembargadora Federal Claudia Cristina Cristofani. DJ 05/06/2019 – 3 anos 1 mês e 10 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5016698-92.2016.4.04.7208/SC – Relatora: Desembargadora Federal Claudia Cristina Cristofani. DJ 21/05/2019 – 2 anos e 3 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5044776-95.2017.4.04.7100/RS – Relator: Desembargador Federal Luiz Carlos Canalli. DJ 21/05/2019 – 2 anos 6 meses e 10 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5008251-26.2017.4.04.7000/PR – 7 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5004414-55.2016.4.04.7110/RS – Relator Desembargador Federal JOÃO PEDRO GEBRAN NETO. DJ 15/02/2019 – 2 anos 4 meses e 20 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5000173-95.2017.4.04.7015/PR – 2 anos → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5010981-41.2016.4.04.7001/PR – Relatora: Desembargadora Federal Claudia Cristina Cristofani. DJ 25/04/2019 – 2 anos e 4 meses → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5045254-74.2015.4.04.7100/RS Relatora: Desembargadora Federal Claudia Cristina Cristofani. DJ 21/03/2019 – 3 anos 1 mês e 10 dias → convertida em restritiva de direitos

TRIBUNAL REGIONAL DE 4ª REGIÃO. APELAÇÃO CRIMINAL Nº 5001342-26.2017.4.04.7207/SC – Relator: Desembargadora Claudia Cristina Cristofani. DJ 01/13/2019 - Absolvido