



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
ESCOLA DE DIREITO, NEGÓCIOS E COMUNICAÇÃO
NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA
COORDENAÇÃO ADJUNTA DE TRABALHO DE CURSO
MONOGRAFIA JURÍDICA

**O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PÁTRIO ATUAL EM RELAÇÃO ÀS
NORMAS PENAS TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLEMENTO DAS
OBRIGAÇÕES?**

ORIENTANDO: TULIO LEONARDO SALVINO SILVA
ORIENTADORA: PROFESSORA MESTRE HELENISA MARIA GOMES DE
OLIVEIRA NETO

GOIÂNIA-GO
2021

TULIO LEONARDO SALVINO SILVA

**O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PÁTRIO ATUAL EM RELAÇÃO ÀS
NORMAS PENAIS TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLEMENTO DAS
OBRIGAÇÕES?**

Monografia Jurídica apresentada à disciplina Trabalho de Curso II, da Escola de Direito, Negócios e Comunicação, Curso de Direito, da Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUCGOIÁS).

Professora Orientadora Mestre Helenisa Maria Gomes de Oliveira Neto

GOIÂNIA-GO
2021

TULIO LEONARDO SALVINO SILVA

**ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PÁTRIO ATUAL EM RELAÇÃO ÀS
NORMAS PENAS TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLEMENTO DAS
OBRIGAÇÕES?**

Data da defesa: ____ de _____ de _____

BANCA EXAMINADORA

Orientadora: Professora Mestre Helenisa Maria Gomes de Oliveira Neto
Nota:

Examinador Convidado: Professor Mestre Marcelo Bareato
Nota:

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o conceito de tributo, demonstrar as suas espécies, explicar acerca da Lei nº 8.137/90, mais precisamente os artigos 1º e 2º, discorrer acerca do lançamento tributário, e por fim, evidenciar se as normas penais tributárias existem para punição ou adimplemento da obrigação tributária. O presente objeto de estudo possui diversas posições adotadas, na qual oriundas Leis já existentes passaram a regular de maneira diversa quanto à questão do Lançamento tributário, a necessidade de que este Lançamento seja definitivo para se instaurar a ação penal, a relação entre suspensão da pretensão punitiva devido ao parcelamento e a extinção da punibilidade pelo pagamento. Desta maneira pretende-se confirmar que as normas penais tributárias existem para impelir o devedor de tributos a promover a quitação do crédito tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Penal. Crimes contra a Ordem Tributária.

ABSTRACT

This paper aims to analyze the concept of tax, demonstrate its species, explain about Law No. 8137/90, more precisely Articles 1 and 2, discuss the tax assessment, and finally, show whether the criminal tax rules they exist for punishment or compliance with the tax obligation. The present object of study has several positions adopted, in which existing Laws began to regulate differently on the issue of tax assessment, the need for this assessment to be definitive to bring the criminal action, the relationship between suspension of the claim punitive damages due to the payment in installments and the extinction of the penalty for payment. In this way, it is intended to confirm that the penal tax rules exist to impel the tax debtor to promote the discharge of the tax credit.

Keywords: Tax law. Criminal Law. Crimes against the tribuatal order.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1 TRIBUTO	9
1.1 DEFINIÇÃO LEGAL.....	9
1.2 NATUREZA JURÍDICA.....	11
1.3 ESPÉCIES	12
1.3.1 Impostos.....	12
1.3.2 Taxa	14
1.3.3 Contribuição de Melhoria.....	16
1.3.4 Empréstimos Compulsórios.....	18
1.3.5 Contribuições Especiais	20
2 NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA	23
2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	23
2.2 NORMAS JURÍDICAS PENAS TRIBUTÁRIAS EM VIGOR	26
2.3 CONDIÇÕES FUNDAMENTAIS PARA APLICAÇÃO DA AÇÃO PENAL	28
2.3.1 Do Lançamento Tributário	28
2.3.2 Espécies de Lançamentos Tributários no CTN.....	31
2.3.3 Necessidade do Lançamento Definitivo Para Ação Penal	33
3 NORMAS PENAS TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO?	36
3.1 PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO	36
3.2 DA QUITAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	39
CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	44
ANEXO	50

INTRODUÇÃO

O Direito Tributário e o Direito Penal são duas grandes disciplinas do Direito brasileiro que conexas, difundem o Direito Penal Econômico/Tributário. A Lei 8.137 de 1990 é na conjuntura pátria uma das principais Leis que tratam dessa área do Direito e discorre acerca dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo.

Jurisprudência e doutrina discorrem cada vez mais sobre tal norma jurídica penal tributária, e buscam discutir sobre os fatores que englobam tal Lei, como o lançamento tributário, a necessidade de lançamento definitivo para instauração de ação penal e, se tais normas jurídicas existem para punir, ou obrigar o agente à quitação dos tributos fiscais devidos à Administração Pública.

Há que se falar em relevância tendo em vista que existem no Brasil 19,7 milhões de empresas ativas e dessas, aproximadamente 27% praticam algum tipo de crime contra a ordem tributária.

Conforme será demonstrado ao longo do trabalho, várias são as espécies de tributos e tal estudo é necessário levando em consideração à diversas crises que assola a população mundial, na qual vários contribuintes não conseguem adimplir com suas obrigações e não sabem qual é a consequência penal que isso pode trazer.

O assunto é pouco estudado no âmbito jurídico, tendo em vista que poucos advogados tributários possuem conhecimento da prática penal na área tributária e poucos penalistas possuem conhecimento da prática tributária.

Doutrina e jurisprudência possuem entendimento de que o parcelamento até o recebimento da denúncia suspende a pretensão punitiva estatal até o pagamento integral das parcelas.

Vários são os julgados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o pagamento da obrigação tributária, a priori, em qualquer tempo, extingue-se a punibilidade do agente infrator.

Não importa se o pagamento é feito antes do recebimento da denúncia, após prolação de sentença em fase recursal, ou até mesmo na execução da pena, o pagamento integral do crédito tributário extingue a punibilidade.

A metodologia utilizada na pesquisa baseou-se na pesquisa documental, com o acesso a documentos em órgãos públicos e jurisprudência de tribunais superiores.

Além disso, também se utilizou a pesquisa bibliográfica, com estudo da melhor doutrina existente, além de revistas e outros documentos acessíveis.

Diante desta explanação, o presente trabalho irá discorrer referente à definição legal, natureza jurídica e espécies de tributos no capítulo 1, que são cinco espécies, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições.

No capítulo 2, há explanação acerca das normas jurídicas penais tributárias em vigor, com ênfase no artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90 e suas peculiaridades. Ainda nesta seção, será discutido as condições fundamentais para aplicação da Lei Penal, com foco no conceito de lançamento tributário e suas espécies, além da necessidade do lançamento definitivo para instauração de ação penal.

Por fim, no capítulo 3, será abordado a questão da suspensão da pretensão punitiva estatal pelo parcelamento do crédito tributário e a extinção da punibilidade devido ao pagamento, concluindo-se que o objetivo do legislador é que o inadimplente cumpra com as obrigações devida.

1 TRIBUTO

1.1 DEFINIÇÃO LEGAL

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

Analisando didaticamente a disposição do CTN, pode-se entender tributo como prestação pecuniária pelo qual alguém cumpre uma obrigação, sendo a prestação pecuniária com conteúdo monetário, ou seja, deve ser satisfeita em dinheiro. É importante salientar que não há pagamento de tributos voluntários, sempre é em obediência à imposição de Lei.

Amaro (2005, p. 25) aduz que tributo é prestação instituída em lei e não se contempla somente no princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual).

“Tributo é prestação pecuniária (em regra), que se caracteriza pela compulsoriedade, pela legalidade, por sua face não punitiva e pela cobrança vinculada” (OLIVEIRA, 2009).

Toda prestação deve ser cumprida em moeda corrente do país, como dispõe o CTN, no entanto, admite-se também que o pagamento possa ser feito por meio de algo equivalente, que tenha valor que possa ser expresso em moeda, como é o caso do pagamento em cheque, títulos etc.

Crepaldi ao conceituar o instituto jurídico tributo alude:

“O tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade” (CREPALDI, 2011).

Verificar-se-á que o tributo não é penalidade, assim sendo, não possui fato determinante da sua imposição a prática de ato ilícito. O que determina a cobrança do tributo é o fato gerador, sem levar em conta a licitude ou ilicitude de tal fato.

Todo tributo deve sustentar o princípio constitucional da legalidade, ou seja, deve ser instituído por lei. Quando o tributo é instituído, deve ser definido na lei o sujeito passivo e explicitar todos os elementos do fato gerador.

Tal critério está embasado no artigo 5º, II da Constituição Federal Brasileira de 1988 que traz:

“Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Especificamente no Direito Tributário transmuta-se para o princípio da estrita legalidade tributária, previsto no artigo 150, I da CF/88, que informa:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Por fim, tem-se que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, significa que o lançamento deva ser efetuado em total observância à determinação legal. Os tributos serão cobrados pela Administração Pública através de atividade vinculada à norma.

Segundo leciona Ruy Barbosa Nogueira (1999):

“os tributos (...) são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário”.

Para Zelmo Denari (2008) tributos são “imposições legais do Estado instituídas para obtenção de recursos financeiros”.

Passa-se ao estudo da natureza jurídica e espécies do tributo.

1.2 NATUREZA JURÍDICA

Para o estudo em relação à natureza jurídica dos tributos, prescreve o CTN em seu artigo 4º:

Art. 4º - A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
I – A Denominação e demais características formais adotadas pela lei;
II – A destinação legal do produto de sua arrecadação;

Desta forma, determinará a respectiva espécie tributária, a situação que o legislador escolher como fato gerador da obrigação de pagar o tributo, independente da denominação adotada pela norma e da destinação que for atribuída ao produto de sua arrecadação.

Para Hugo de Brito Machado (2007) “quando cogitamos da natureza jurídica de alguma coisa estamos querendo saber quais as prescrições jurídicas são a ela aplicáveis”. Este autor cita ainda que “estamos querendo saber como o Direito trata essa coisa. O que ela é para o Direito. Qual o seu regime jurídico”.

Harada (2006) ao discorrer sobre o tema, faz a seguinte pontuação “costuma-se definir o fato gerador como uma situação abstrata, descrita na lei, qual uma vez ocorrida no caso concreto enseja o nascimento da obrigação tributária”.

“É através do fato gerador da respectiva obrigação que vai se determinar a espécie do Tributo” (OLIVEIRA, 2001). Sendo assim, o fato gerador pode ser entendido como a situação à qual faz nascer a obrigação de pagar o tributo.

Com isso, impede-se que o Poder Público venha criar espécies de tributos baseadas simplesmente na mudança do *nomen juris* ou com a vinculação do produto de sua arrecadação a certos órgãos, fundos, serviços etc.

Amílcar Falcão (1995) sustenta “ser o fato gerador da obrigação tributária um fato jurídico em sentido estrito, afirmando não ser ele para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico”.

1.3 ESPÉCIES

Percebe-se pela leitura do texto acima que tributo é gênero, comportando diversas espécies e subespécies. Agora passa-se ao estudo destas, conhecendo a definição legal previstas na Constituição Federal Brasileira de 1988.

1.3.1 Impostos

Imposto é o tributo na qual a obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (artigo 16 do CTN).

Cláudio Carneiro (2015) dispõe que:

“A disciplina normativa dos impostos encontra amparo geral no art. 145, I, da Constituição da República e no art. 16 do CTN, que assim dispõe: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Assim, podemos dizer que o imposto é um tributo, por excelência, de finalidade meramente fiscal, ou seja, de cunho meramente arrecadatório. É uma espécie tributária cujo fato gerador não está vinculado a nenhuma atividade estatal diretamente relacionada com o contribuinte. Serve principalmente para cumprir as despesas genéricas, podendo, excepcionalmente, ser usado para uma destinação específica” (CARNEIRO, 2015).

No entender de Denari (2008) “O imposto, portanto, é a prestação pecuniária imposta, legalmente, pelo Estado, e que independe de qualquer atenção relacionada com o obrigado”.

Já Paulo Barros Carvalho (2015) define imposto como “o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.

Paulsen (2020) conceitua imposto da seguinte maneira:

Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte. Nesse sentido, são as normas de competência dos arts. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana. Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao

Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (PAULSEN, 2020, p. 70)

“Espécie tributária mais importante na ordem jurídica brasileira, os impostos são tributos desvinculados de uma atividade estatal relativa ao contribuinte.” (MAZZA, 2019, p. 199)

Alguns exemplos clássicos de impostos é o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), de competência federal, Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência estadual, e o Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), de competência municipal.

Tais impostos são importantes à medida que são grande fonte de arrecadação da União, Estados e Municípios, permitindo que estes consigam cumprir suas obrigações perante a sociedade em geral.

1.3.2 Taxa

Entende-se por taxa o tributo que possui como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (art. 145, II da CF e art. 77, do CTN).

Hugo de Brito Machado (1996, p. 322) em seu livro Curso de Direito Tributário, traz que:

“O fato gerador da taxa é sempre uma atividade específica, relativa ao contribuinte. Resulta claro do texto constitucional que a atividade estatal específica, relativa ao contribuinte, à qual se vincula a instituição da taxa, pode ser: (a) o exercício do poder de polícia, ou (b) a prestação de serviços ou colocação destes à disposição do contribuinte.”

Poder de polícia é aquele definido pelo artigo 78 do CTN, que informa:

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (Redação dada pelo Ato Complementar nº 31, de 1966)

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Paulsen (2019) cita que:

“Segundo o STJ, ‘convém classificar como Taxas do Poder de Polícia aquelas que tem origem, ensejo e justificativa no vigiar e punir, ou seja, na fiscalização, que é interesse eminentemente estatal, reservando a categoria das taxas de serviço para aquelas que se desenvolvem em função do interesse do usuário, ante a compensação de que esse interesse é relevante para definir a atividade como serviço’. Em ambos os casos, as taxas pressupõem atuação administrativa do Estado diretamente relacionada ao contribuinte e indicada pelo legislador como fato gerador da obrigação tributária.” (PAULSEN, 2010, p. 72)

Celso Ribeiro Bastos (1997, p. 147), em seu livro Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário reluz:

“O poder de polícia é toda atividade, preventiva ou repressiva, exercida pela Administração com o propósito de disciplinar o exercício dos direitos individuais, de molde a compatibilizá-lo com o exercício de outros direitos dessa natureza, ou até mesmo com igual direito de outras pessoas.”

É válido supor que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas e pessoas.

Na visão de Coêlho (2020):

“Os serviços específicos e divisíveis, quais sejam, os mensuráveis e atribuíveis a dado sujeito passivo, podem decorrer do poder de polícia ou não, mas o fato jurígeno nas taxas é sempre serviço público prestado ou posto à disposição do contribuinte. Serviço público, baseado no poder de polícia ou fundado em atividade outra do Estado (fornecimento de esgoto sanitário ou de água), só pode dar origem à cobrança de uma taxa se puder ser traduzido em unidades de medida (ainda que a forfait) e atribuído ao sujeito passivo. Noutras palavras, o fato jurígeno das taxas é uma atuação do Estado relativa à pessoa do obrigado, que a frui, por isso mesmo, em caráter pessoal, aí residindo o sinalagma.” (COÊLHO, 2020, p. 675)

A taxa se diferencia do imposto à medida que quando se paga a primeira, há a prestação de um serviço público. Cita-se como exemplo a taxa para retirar um passaporte, ou um alvará de funcionamento.

Os serviços públicos são efetivamente utilizados pelo contribuinte quando usufruídos e utilizados, tanto de forma compulsória quanto postos à disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento.

Específicos são aqueles serviços que podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas e divisíveis quando suscetíveis de utilização, de forma separada, por parte de cada um usuário ou cidadão.

1.3.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria está elencada no artigo 145, III, da CF, que aduz que a União, os Estados, o DF e os Municípios poderão instituir contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

“Contribuição de melhoria são tributos vinculados de competência comum entre União, Estados, DF e Municípios, cobrados quando a realização de uma obra pública causa acréscimo no valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas pela obra.” (MAZZA, 2019, p. 233).

No entanto, para que se caracterize a contribuição de melhoria, conforme o artigo 81 do CTN, “a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (BRASIL, 1966).

Nas palavras de Ataliba (2002, p. 174):

“Tem por critério a valorização causada. A obra pode custar muito e causar diminuta valorização. Pode causar pouco e enorme valorização. O gabarito da contribuição de melhoria é sempre a valorização, não importando o custo da obra. Se este for posto como critério do tributo, estar-se-á desvirtuando, com interposição de critério de taxa e não contribuição de melhoria.

Conclui-se que contribuição de melhoria é o tributo instituído para fazer face ao custo de obras públicas que decorram valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Para Schoueri (2018) a contribuição de melhoria:

“Justifica-se tendo em vista que obras públicas podem beneficiar a um determinado grupo, geralmente localizado nas proximidades da obra, não se legitimando que toda a coletividade suporte o custo da obra que, afinal, veio em benefício maior de alguns. É verdade que a toda obra pública é feita no interesse da coletividade – o que justificaria que todos a suportassem. Entretanto, tal axioma não pode esconder a constatação de que há alguns que têm um benefício mais imediato. Daí estar aberta a opção, para o legislador, de exigir uma contribuição de melhoria para o custeio das obras públicas, no lugar de ver estas sustentadas pela receita geral dos impostos.” (SCHOUERI, 2018, p. 374).

Para que este tributo esteja caracterizado, é necessário seguir alguns requisitos, dispostos no artigo 82 do CTN, que são:

1. Memorial descritivo do projeto;
2. Orçamento do custo da obra;
3. Determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
4. Delimitação da zona beneficiada;
5. Determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;
6. Fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação, pelos interessados, de qualquer dos elementos publicados;
7. Regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Segundo Baleeiro (1999), em relação à tal contribuição:

“Por ser a contribuição de melhoria um tributo vinculado, cuja hipótese de incidência configura uma atuação estatal (obra pública) relativa ao obrigado, relação esta que viabiliza por meio de circunstância intermediária – a vantagem, o benefício, a valorização imobiliária – conclui-se: a hipótese de incidência da contribuição de melhoria compõe-se de dois núcleos (benefício + obra pública) igualmente relevantes, ou seja, é o benefício-valorização do imóvel do contribuinte decorrente de obra pública; a base de cálculo será o valor do benefício individual auferido, limitado pelo custo da obra.” (BALEIRO, 1999, p. 581).

A contribuição de melhoria é um tributo interessante, que deve ser utilizado com caráter de justiça e principalmente equidade, evitando assim desavenças e desigualdades sociais. Tal contribuição não pode ser utilizada em obras de conservação e manutenção.

Infelizmente, na atualidade, é pouco utilizado pelos governantes, que não se interessam muito devido ao pouco conhecimento social referente ao tema.

1.3.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios são aqueles tributos instituídos pela União, mediante lei complementar, conforme consta o artigo 148 da Constituição Federal.

“Cabe destacar, ainda, que a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende sempre de lei complementar.” (PAULSEN, 2020, p. 70)

Tais tributos visam atender a despesas extraordinárias (art. 148, I, CF), decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência (Empréstimo Compulsório Extraordinário) e visa atender casos de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (Art. 148, II, CF) (Empréstimo Compulsório Ordinário).

Para Falcão (1977), empréstimo compulsório é:

“A prestação em dinheiro que o Estado ou outra entidade pública de direito interno coativamente exige, nos termos da lei, para custeio de suas próprias atividades, daqueles que possuam determinada capacidade contributiva denotada por fatos geradores legalmente previstos, condicionando-se o seu pagamento à promessa de ulterior restituição em prazo certo ou indeterminado (amortizável ou perpétuo) e, eventualmente, de fluência de juros” (FALCÃO, 1977, p. 39).

“Trata-se de tributo pela qual o Estado impõe ao contribuinte o empréstimo de certa quantia em dinheiro ao Poder Público e cuja devolução é obrigatória em data estipulada pelo próprio poder” (BASTOS, 1994, p. 52).

Schoueri (2018) informa:

“Com efeito, ao ler o art. 148 da Constituição Federal, descobre-se que existe uma espécie tributária cuja competência é exclusiva da União e cuja instituição far-se-á por lei complementar. O constituinte nada diz acerca de qual a hipótese que o legislador poderá escolher para tal espécie, mas apenas a caracteriza por sua restituibilidade (daí ser um empréstimo), e por sua finalidade (calamidade pública, guerra externa ou sua iminência ou, ainda, investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional).” (SCHOUERI, 2018, p. 405).

Ainda neste sentido, Schoueri (2018) defende que o reconhecimento do empréstimo compulsório como espécie tributária tem a virtude de permitir ao jurista,

com respaldo no texto constitucional, rejeitar sua instituição se ausentes os requisitos exigidos pelo sistema.

O CTN em seu artigo 15, define que “a lei fixará obrigatoriamente o prazo de empréstimo e as condições de seu resgate”. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório deverá ser vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Portanto, o empréstimo compulsório é uma espécie de tributo sujeito ao regime jurídico dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, no entanto, a destinação é privilegiada, e não havendo hipótese de cobrança, não pode ser instituído.

1.3.5 Contribuições Especiais

As contribuições especiais caracterizam-se pelo produto de sua arrecadação encontrar-se vinculada, geralmente, a alguma autarquia federal ou a entes não estatais, que recebem autorização para arrecadá-las. Destina-se a despesas paralelas da administração pública direta, àquelas que não integram orçamento da União.

A Constituição Federal Brasileira, traz em seus artigos 148 e 149 a seguinte redação:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Melo (2003) sintetiza em poucas palavras o que se resume às contribuições especiais: “A característica peculiar do regime jurídico deste grupo de exações está na destinação a determinada atividade, exercitável por entidade estatal ou paraestatal, ou por entidade não estatal reconhecida pelo Estado como necessária ou útil à realização de uma função de interesse público.”

“Contribuições especiais são tributos finalísticos qualificados pela destinação. Assim, o elemento que confere identidade às contribuições, diante dos demais tributos, é a finalidade para a qual são instituídas”. (MAZZA, 2019, p. 265)

A Constituição Federal Brasileira estabeleceu seis grupos de Contribuições Especiais, que são: a) Contribuições Sociais de Intervenção no Domínio Econômico; b) Contribuições Sociais de Interesse de Categorias Profissionais; c) Contribuições Sociais de Interesse de Categorias Econômicas; d) Contribuições de Seguridade Social; e) Contribuição Previdenciária dos Servidores Públicos; f) Contribuição Social do Salário-Educação.

Para o ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Joaquim Barbosa:

“A espécie tributária contribuição ocupa lugar de destaque no sistema constitucional tributário e na formação de políticas públicas, além de caracterizar-se pela previsão de destinação específica do produto arrecadado com a tributação. As contribuições escapam à força atrativa do pacto federativo, pois a União estaria desobrigada a partilhar o dinheiro recebido com os demais entes federados. Relembrou-se que o uso compartilhado de base de cálculo própria de imposto pelas contribuições não se revelaria bitributação. Enfatizou-se que a tributação somente se legitimaria pela adesão popular e democrática, cujo expoente seria a regra da legalidade. Além disso, afirmou-se que a cobrança de contribuições somente se justificaria se a exação respeitasse os limites constitucionais e legais que a caracterizariam. Assim, a existência das contribuições com todas as suas vantagens e condicionantes deveria preservar sua destinação e finalidade. Frisou-se que a constitucionalidade das contribuições seria aferida pela necessidade pública atual do dispêndio vinculado e pela eficácia dos meios escolhidos para alcançar essa finalidade. Sublinhou-se que a jurisprudência do Supremo teria considerado constitucionais as referidas contribuições, que objetivariam custear os dispêndios da União, em decorrência de decisão do STF que entendera devido ao reajuste do saldo do FGTS, desde que respeitado o prazo de anterioridade para início das respectivas exigibilidades”. (ADIn 2.556/DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 13-6-2012).

Ponderação importante aponta Paulsen (2020):

“Não é correto atribuir-se a esta espécie tributária a denominação de “contribuições parafiscais”, tampouco de “contribuições sociais”. Isso porque a expressão contribuições parafiscal, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, nenhuma distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não parafiscal é uma característica acidental, que normalmente nem sequer diz respeito à finalidade da contribuição, mas ao ente que desempenha a atividade respectiva. De outro lado, também a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, não são contribuições sociais.” (PAULSEN, 2020, p. 80)

Há na doutrina nacional diversas opiniões em relação as contribuições especiais. Alguns autores defendem que contribuição social é uma subespécie de tributo, enquanto para outros, as contribuições sociais se enquadram na espécie de contribuições especiais.

Conforme visto no item anterior, deve prosperar a ideia de que contribuição social é uma espécie de contribuição especial pois está englobada nas hipóteses do artigo 149 do CTN.

Tais contribuições são muito importantes no dia a dia e pode-se citar como exemplo as contribuições sindicais, INSS, PIS, CONFINS, FGTS. Algumas bem conhecidos também são as anuidades da OAB, CRM, CRC etc.

2 NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Desde os primórdios, o Estado, sendo o responsável pela organização da sociedade, necessita de recursos para a realização da administração pública e para manter a ordem social-econômica.

Soares (2010) traz que “não se olvida que a noção de tributo é, inclusive, anterior ao surgimento do Estado, na medida em que povos tribais já instituía pagamentos compulsórios unilaterais dos integrantes da tribo em favor do chefe tribal.”

Ora, para cultivar a terra ou nela caçar, explorar, deveria ser pago ao chefe parcela do seu trabalho.

Baleeiro (1990) cita:

“Para auferir o dinheiro necessário à despesa pública, os governos, pelo tempo afora, socorrem-se de uns poucos meios universais, quais sejam: a) realizam extorsões sobre outros povos ou deles recebem doações voluntárias; b) recolhem as rendas produzidas pelos bens e empresas do Estado; c) exigem coativamente tributos ou penalidades; d) tomam ou forçam empréstimos; e) fabricam dinheiro metálico ou de papel. Todos os processos de financiamento do Estado se enquadram neste cinco meios conhecidos há séculos.” (BALEEIRO, 1990, p. 115).

Paulsen (2020) reluz a ideia que:

“Os problemas relacionados à tributação, desde cedo, despertaram a necessidade de compatibilização da arrecadação com o respeito à liberdade e ao patrimônio dos contribuintes. Por envolver imposição, poder, autoridade, a tributação deu ensejo a muitos excessos e arbitrariedades ao longo da história. Muitas vezes foi sentida como simples confisco. Não raramente, a cobrança de tributos envolveu violência, constrangimentos, restrição a direitos.” (PAULSEN, 2020, p. 22).

O Direito Tributário brasileiro emerge das raízes europeias, principalmente de Portugal, país a qual o Brasil desde os primórdios teve filiação. Os países europeus possuem em suas Constituições poucos princípios tributários, mas estes poucos princípios, traz informações em relação à competência, lançamento, entre outros.

“A Inglaterra, matriz do *Common Law*, em seus documentos históricos, os quais em conjunto formam a Constituição inglesa, igualmente, mas de maneira esparsa, agasalha alguns princípios sobre o poder de tributar.” (COELHO, 2020, p. 88)

No século XII, Portugal e Espanha começaram a delimitar o poder tributário do rei, e a Inglaterra não ficou atrás, colocando em sua Carta Magna a separação dos poderes e a necessidade de um concílio para autorizar a cobrança de tributos que não tivesse instituído na Carta Suprema Inglesa.

Os EUA, sempre foram bem abertos em relação a tributação, diferentemente do Brasil, que possui a Constituição com o maior número de princípios e regras referentes ao Direito Tributário.

Bom, mas quando começa ser necessário a coação por meio do Direito Penal para a efetividade do Direito Tributário?

Na visão de Paulsen (2020):

O direito penal mantém relações estreitas com o direito tributário como decorrência da criminalização de diversas condutas vinculadas ao descumprimento de obrigações tributárias, de que é exemplo o descaminho, com a internalização de mercadorias mediante ilusão dos tributos devidos, e a apropriação indébita de valores retidos pelo substituto tributário e não recolhidos ao Fisco. Ademais, seus princípios e institutos contribuem para a compreensão e aplicação dos dispositivos da legislação tributária que impõem penalidades, como multas e perdimento de bens.

Roma pode ser citada como o berço do Direito Penal Tributário.

Pereira (2016) traz que com a construção de Roma, as linhas do poder de tributação passaram a apresentar contornos mais nítidos, aspecto evolutivo este acompanhado pelas formas de coerção em seu adimplemento.

Maximiliano Fuhrer (2010) descreve que:

“A figura do censor com a função de revelar a situação pessoal dos cidadãos e a grandeza de suas respectivas propriedades, trazem três espécies de tributos em Roma: “*deceuma*, cobrada dos proprietários, *scriptadura*, cobrada dos donos do rebanho; e *portarium*, devida em função da importação e exportação. Surge, nesse período, a primeira regra clara do Direito Penal Tributário em que àquele que ludibriasse o censor seria aplicado pena sobre seu corpo ou a própria vida.” (FUHRER, 2010, p. 25).

“O início do esboço histórico legal brasileiro remonta à época do Brasil Império com o advento do Código Criminal do Império, de 1830, por meio do qual foi criminalizado o descaminho” (PRADO, 2004, p. 404)

Pereira (2016) informa que idêntica conduta foi criminalizada por meio do Código Penal Republicano, de 1890, capitulado no artigo 265, porém com a previsão de pena privativa de liberdade de 1 a 4 anos.

Após, a próxima legislação a vir tratar sobre matérias penais, foi o Código Penal de 1940, que se manteve na criminalização apenas do crime de descaminho.

Nas palavras de Prado (2014):

“à ausência de criminalização dos ilícitos tributários nesse momento histórico foi consequência da influência iluminista em que o individualismo e a liberdade eram alçados a bens jurídicos mais importantes, os quais cederam lugar à justiça distributiva e à igualdade material com o advento do Estado Social.” (PRADO, 2004, p. 404)

A partir daí, viria a Lei 4.729 de 14 de julho de 1965, que trataria acerca do crime de sonegação fiscal e dos crimes tributários com a respectiva pena a ser aplicada.

2.2 NORMAS JURÍDICAS PENAIS TRIBUTÁRIAS EM VIGOR

Em 14 de julho de 1965, surgiu a Lei 4.729, que definiu pela primeira vez o crime de sonegação fiscal e o crime tributário com a pena respectiva cominada.

“A Lei n. 8.137/90 revogou tacitamente a Lei n. 4.729/65 que definia crimes de sonegação fiscal, e revogou, de forma expressa, o então vigente art. 279 do Código Penal” (MARCÃO, 2018, p. 38).

A lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990 dispõe acerca dos crimes contra a ordem tributária, econômica e relações de consumo. Referida lei possui 23 (vinte e três) artigos e 4 (quatro) capítulos, sendo o primeiro subdividido em seções, e foi sancionada pelo então Presidente da República Fernando Collor de Mello.

Segundo Cláudio Costa (2003):

“A Lei 8.137/90 foi editada no governo Collor durante um movimento de ampliação do direito penal e exacerbação das sanções penais, manifestamente contemporâneo ao projeto neoliberal implantado na América Latina. O marco cronológico desse movimento de política neoliberal foi exatamente o início da década de 90. Se por um lado, esse movimento, atingia a criminalidade, fazendo substituição do tratamento social da miséria pelo tratamento penal, frente a necessidade de diminuição do Estado, de outro modo, traz a utilização simbólica do direito penal diante do crime do colarinho branco, agindo como legitimador do sistema e mascarando uma imagem rígida de exclusão do pequeno capitalista e micro investidor, com o intuito de assegurar a proteção dos interesses dos associados financeiros supranacionais.” (COSTA, 2003, p. 26).

O capítulo I da Lei 8.137/90 possui como título “Dos Crimes Contra a Ordem Tributária” e é subdividido em 2 (duas) seções, quais sejam, a seção I, que trata acerca dos crimes praticados por particulares, e a seção II, que discorre sobre os crimes praticados por funcionários públicos.

O capítulo II dispõe “Dos Crimes Contra a Economia e as Relações de Consumo”, o capítulo III expõe “Das multas” e o capítulo IV traz as “Disposições Gerais”.

Os artigos 1º e 2º da Lei em vigor, tratam precisamente o que constitui o crime contra a ordem tributária, quais sejam, supressão ou redução do tributo, contribuição social e seus acessórios. No primeiro artigo, a pena é de reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. No segundo artigo, a pena é mais branda, detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Conforme explica Machado (2015), em relação a expressão ordem tributária:

“A palavra ordem tem o mesmo sentido que tem na expressão ordem jurídica. Enquanto a expressão ordem jurídica designa o conjunto sistematizado de normas que compõem o direito positivo de um Estado, a expressão ordem tributária designa o conjunto das normas que disciplinam o exercício do poder de tributar. Assim como a ordem jurídica brasileira é só uma, compreendendo as leis federais, as estaduais e as municipais, a ordem tributária também é uma só, composta pelas normas da Constituição, das leis federais, complementares e ordinárias, das leis estaduais e municipais” (MACHADO, 2015, p. 138).

Ainda em relação aos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, conclui-se que são crimes materiais ou crimes de resultado, ou seja, é necessário que ocorra a supressão ou a redução dos tributos pelas maneiras descritas nos incisos dos referidos artigos.

“O caput do art. 1º da Lei 8.137/90 é expresso no sentido de que todas as condutas descritas nos seus incisos e parágrafo único devem buscar suprimir ou reduzir tributo, contribuição social ou acessório” (MARCÃO, 2018, p. 73).

Ainda neste sentido, César de Faria Júnior (2006) cita que:

“É óbvio que o caput do art. 1º da Lei 8.137/90 requer um resultado, pois sem este não se perfaz o crime tributário, seja ele supressão ou redução do tributo, estabelece nos mais variados incisos as condutas e formas pelo qual o agente obtêm determinado resultado no que se assemelha ao crime de estelionato previsto no art. 171 do Código Penal Sendo assim, não há o que se falar em estelionato sem obter vantagem ilícita, com prejuízo alheio, ou seja, não se pode relatar ter ocorrido crime contra a ordem tributária (art. 1º), sem que se comprove supressão ou redução do tributo, pois deve ocorrer no entanto, anterior a ação penal, através de via especializada, própria para resolver esta questão, que seria de fato Direito Tributário.” (JÚNIOR, 2006, p. 38).

Suprimir tem como sentido ocultar a situação jurídica de que decorre a tributação. Neste caso, omite-se o fato gerador da obrigação tributária, não permitindo que exista o recolhimento do devido valor do imposto ao fisco.

Reduzir significa que o fisco terá acesso a somente uma parte do fato gerador da obrigação tributária e conseqüentemente só receba parte do que lhe é devido.

Para Hugo de Machado Brito (2014), no crime de supressão ou redução, como dos demais crimes contra a ordem tributária, é de suma importância a denominação do “erro de tipo”.

É necessário, pois o erro de tipo exclui o dolo, ou seja, se o contribuinte deixa de recolher um tributo, ou o recolhe em montante menor que o devido, por falha na interpretação da lei tributária, por desconhecimento, está caracterizado o erro de tipo, portanto, não pode responder pelo que dispõe a referida norma penal tributária.

2.3 CONDIÇÕES FUNDAMENTAIS PARA APLICAÇÃO DA AÇÃO PENAL

2.3.1 Do Lançamento Tributário

Tanto a doutrina quanto a jurisprudência são uniformes no sentido de que para aplicar-se a ação penal é necessário exaurir a via administrativa fiscal de lançamento do tributo.

Mas antes de adentrar em tal questão, faz-se necessário discorrer sobre o conceito de lançamento tributário.

Na doutrina nacional, há divisão de entendimentos, na qual uma corrente defende que o lançamento tributário é um procedimento administrativo, e corrente diversa defende que possui caráter de ato administrativo.

Processo administrativo consiste na sequência de atividades realizadas pela Administração Pública objetivando efetivar algo que está previsto na Lei.

Na visão de Hugo de Brito de Machado (2007), entende-se por lançamento tributário:

“O procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade aplicável. Esta é a definição de lançamento, contida no art. 142 do Código Tributário Nacional, com alterações decorrentes da interpretação sistemática de referida norma, como acima demonstrado.” (MACHADO, 2007, p. 200).

“Lançamento tributário é o procedimento administrativo que decorre de atividade vinculada da Fazenda Pública, que objetiva constatar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, fazer o cálculo, e sendo o caso, aplicar a pena. (MARTINS, 1995, p. 269).”

Para Eduardo Sabbag (2012) “o lançamento é um procedimento administrativo, sendo defensável a natureza jurídica mista ou dúplice para o lançamento, isto é, constitutiva do crédito tributário e declaratória da obrigação tributária”.

Harada (2003) defende que:

“O lançamento é um procedimento administrativo no sentido de que um agente capaz procede a averiguação da subsunção do fato concreto à hipótese legal (ocorrência do fato gerador), a valoração dos elementos que integram o fato concreto (base de cálculo), a aplicação da alíquota prevista

na lei para a apuração do montante do tributo devido, a identificação do sujeito passivo, e, sendo o caso, a propositura de penalidade cabível.” (HARADA, 2003, p. 451).

Já a segunda corrente doutrinária, defende que o lançamento tributário é ato jurídico/administrativo e possui como características a legalidade, é obrigatória, exigível e executável.

Na visão de Coelho (2007) “o lançamento é ato singular que se faz proceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente.”

Para Paulo de Barros Carvalho (2009), o lançamento tributário:

“É ato jurídico e não procedimento, como expressamente consigna o art. 142 do CTN. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independentemente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos.” (CARVALHO, 2009, p. 246).

Baleeiro (2015) cita:

“O lançamento tributário é o ato, ou série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o quantum do tributo a ser cobrado.” (BALEEIRO, 2015).

Conforme visto no item anterior, ainda referente a este autor, conforme cita Scaranello (2020, *apud* BALEEIRO, 2015) “em sua obra atualizada por Misabel Derzi, refere-se ao termo lançamento tributário em diversos idiomas, com o termo *steruveranlagund*, no idioma alemão, e dispõe ser um ato jurídico administrativo vinculado e obrigatório.”

Para o Superior Tribunal de Justiça, lançamento fiscal constitui em:

“Espécie de ato administrativo, goza de presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de; demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.” (Resp. 48.516-SP, STJ, 2ª Turma. Rel. Min. Ari Pargendler, vu 23.09.97, DJ 13.10.97).

Dotto (2013) conclui:

“Que o lançamento tributário, na forma prescrita do no caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional, sendo medida tendente a “verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo...”, é verdadeiro ato de concretização da norma tributária. Chega-se ao entendimento de que o lançamento tributário se caracteriza como ato administrativo”.

Em que pese a divergência doutrinária, o lançamento tributário consiste na descoberta do fato gerador da obrigação existente pelo fisco, identificando o sujeito passivo e calculando o valor monetário correspondente da obrigação tributária, configurando, outrossim, um ato administrativo, que posteriormente enseja ao procedimento administrativo, resguardando a Administração Pública de receber o que lhe é devido.

2.3.2 Espécies de Lançamentos Tributários no CTN

No Código Tributário Nacional, constam três espécies de lançamentos, dispostos no artigo 147, artigo 149 e artigo 150, à saber, lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação ou autolançamento.

No lançamento por declaração, também conhecida como mista, há atuação em conjunto entre o contribuinte e o fisco. Nesta hipótese o fisco não possui todas as informações necessárias para lançamento e o contribuinte através de uma declaração complementa tais informações faltantes.

Em alguns casos, verificar-se-á que o agente fiscal não possui nenhuma informação, na qual por meio da declaração, o contribuinte informa e o crédito tributário é lançado.

Nas palavras de Paulsen (2020):

“No lançamento por declaração, o contribuinte fornece ao Fisco elementos para que apure o crédito tributário e o notifique para pagar o tributo devido. Note-se que não se cuida de declaração em que o contribuinte reconheça o débito, pois, se fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco. A declaração diz respeito a fatos necessários à apuração, pelo Fisco, do crédito tributário. O contribuinte, nesses casos, cumpre seu dever de informar, mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago.” (PAULSEN, 2020, p. 336).

No lançamento de ofício, ou direto, o próprio fisco realiza-o, não havendo qualquer participação do contribuinte, pois já possui todos os dados necessários.

“Denomina-se lançamento direto ou de ofício aquele efetuado e revisto pela autoridade administrativa, sem participação do contribuinte, cabendo também ao Fisco, calcular o valor devido.” (MAZZA, 2019, p. 943)

Exemplo clássico a ser citado é o IPTU, na qual o contribuinte recebe todos os anos o carnê para pagamento, levando em consideração que o agente fiscal possui todos os dados para emissão da guia de pagamento.

No lançamento por homologação, ou autolançamento, o contribuinte é o principal informante do crédito tributário.

Nas palavras de Scaranello (2020) no lançamento por homologação:

“O trabalho de apurar e pagar o crédito tributário cabe unicamente ao contribuinte, restando ao fisco, somente, através da homologação expressa ou tácita, homologar a referida apuração. Em termos de homologação do pagamento do crédito tributário por parte do contribuinte, em regra, o Fisco

pode não vir a se pronunciar expressamente, fazendo-o de forma tácita, quando passado o prazo prescricional quinquenal contado do fato gerador para realização da cobrança da dívida ativa em processo de execução fiscal. Com o decurso do prazo, também não poderá o sujeito ativo lançar eventual diferença de valor que não entenda não ter sido compreendido no autolancamento estar da quantia satisfeita da que realmente era devida.” (SCARANELLO, 2020).

Ainda nesta seara, Coêlho (2020) cita que:

“Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.” (COÊLHO, 2020, p. 871)

Schoueri (2019, p. 1191) sintetiza que no lançamento por homologação a atuação da administração é inexistente, na qual o sujeito passivo apura o montante devido e recolhe-o aos cofres públicos, estando sujeito a um controle, por parte do Fisco tributário.

Um tributo conhecido na qual o lançamento é feito por homologação ou autolancamento é o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), na qual o contribuinte, pelo programa fornecido pela Receita Federal, informa seus rendimentos anuais e paga o montante devido, sendo porcentagem sobre a renda.

2.3.3 Necessidade do Lançamento Definitivo Para Ação Penal

“Seja como for, é pacífica a jurisprudência das Cortes Superiores no sentido de que a consumação de crime contra a ordem tributária, listado no art. 1º, incisos I a IV, desta Lei, só ocorre com o lançamento definitivo.” (MARCÃO, 2018, p. 38)

Neste sentido, O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante de número 24, que possui a seguinte informação: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Esta súmula adveio devido a divergência no entendimento sobre qual é o momento que ocorre o lançamento definitivo tributário e suas consequências.

Verificar-se-á que tal questão é importante pois engloba diversas situações, como por exemplo, à possibilidade de instauração de inquérito policial antes do fim do processo administrativo, além do termo inicial da contagem do prazo prescricional nos delitos do artigo 1º da Lei 8.137/90.

Doutrina e jurisprudência são unânimes ao afirmar que o lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo é falta de justa causa para a ação penal.

Assim é o entendimento do Supremo Tribunal Federal em um dos julgados mais conhecidos sobre o tema, do ex-ministro Sepúlveda Pertence:

“1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 – que é material ou de resultado -, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraiam do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF, HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 10-12-2003, DJ de 15-5-2005, p. 6).”

O ex-ministro Celso de Mello também é claro em sua decisão:

“Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatur") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatur"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. - A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico. Precedentes. (STF - Pet-QO: 3593 SP, Relator: CELSO DE MELLO, Data de Julgamento: 02/02/2007, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 02-03-2007 PP-00028 EMENT VOL-02266-02 PP-00435 RT v. 96, n. 863, 2007, p. 493-499 LEXSTF v. 29, n. 340, 2007, p. 510-523 RDDT n. 140, 2007, p. 205-206)”

“Disso, decorre que não se revela juridicamente possível instauração de investigação criminal – e menos ainda persecução penal em juízo – antes do lançamento definitivo.” (MARCÃO, 2018, p. 38)

Caso ocorra a instauração da ação penal antes do lançamento definitivo, pressupõe constrangimento ilegal causado, devendo ser rebatido via *Habeas Corpus*.

Interessante apontar que é necessário esgotar toda instância administrativa para depois iniciar a ação penal.

O ex-ministro do Ayres Brito opina da seguinte maneira:

“Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária (incisos I, II e IV do art. 1º da Lei 8.137/1990). Denúncia oferecida antes da constituição definitiva do débito tributário. Pedido de trancamento de ação penal. Excepcionalidade configurada. Ordem concedida de ofício. 1. O pano de fundo ou a razão de ser da impetração não passou pelo crivo do Superior Tribunal de Justiça. Casa Superior de Justiça que se limitou a confirmar a intempestividade da apelação manejada pela defesa técnica do acusado. O que impede o conhecimento da ação constitucional por parte do Supremo Tribunal Federal. 2. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal, instaurada para apurar as infrações penais dos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990. Precedentes: HC 81.611, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence (Plenário); HC 84.423, da minha relatoria (Primeira Turma). Jurisprudência que, de tão pacífica, deu origem à Súmula Vinculante 24: ‘Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo’. 2. A denúncia ministerial pública foi ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. A configurar ausência de justa causa para a ação penal. Vício processual que não é passível de convalidação. 3. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para trancar a ação penal.”

Juary Silva (1998) afirma que a configuração da infração tributária na esfera administrativa é questão prejudicial para a caracterização do crime tributário, de modo que o encerramento do processo administrativo-fiscal se configura como condição de procedibilidade da ação penal. O referido autor ainda sustenta que o Ministério Público não deve oferecer denúncia antes de preenchida tal condição de procedibilidade.

Para Paulsen (2020):

“Daí porque a configuração do tipo dependerá da regular e definitiva constituição do crédito tributário na esfera administrativa, ou seja, de que já tenha restado inequívoco, após o julgamento da impugnação e dos recursos do contribuinte, que o tributo era mesmo devido e não pago. Desse modo, a pendência de impugnação ou recurso administrativo no âmbito do processo administrativo fiscal implica ausência de justa causa à ação penal” (PAULSEN, 2020, p. 377).

Assim sendo, a ação penal ajuizada antes de esgotar vias administrativas e do lançamento definitivo do crédito tributário caracteriza-se atipicidade da conduta, não havendo que se falar em causa para punição na área penal.

3 NORMAS PENAIS TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLENTO DA OBRIGAÇÃO?

3.1 PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO

“O parcelamento tributário representa um procedimento específico visando à satisfação do pagamento do crédito tributário em prestações, suspendendo a exigibilidade desse crédito, enquanto solvidas as parcelas (FARAH, 2003, p. 93)

Na visão de Lemos (2002):

“Então pode-se conceituar o parcelamento da dívida tributária como a forma pela qual o Estado-credor concede um benefício fiscal ao contribuinte inadimplente, para que possa pagar a dívida em parcelas mensais e certas e determinadas no tempo, impondo, por vezes, cobrança de multas e juros, o que acarreta a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até a quitação do mesmo e a interrupção da prescrição (art. 174, parágrafo único, IV, do CTN). Desta forma, estando o contribuinte inadimplente com o pagamento do seu tributo, poderá requerer ao Fisco o pagamento da dívida em parcelas, até sua quitação, de acordo com as exigências legais, mesmo já tendo sido proposta ação de execução, e antes, por óbvio, da sentença final.” (LEMOS, 2002).

Para o estudo aprofundado em relação ao parcelamento do débito tributário, verifica-se de suma importância citar Leis passadas que tratavam de matéria tributária e que moldaram o entendimento jurisprudencial pátrio em vigor.

O artigo 15 da Lei 9.964 de 2000 cita que:

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.

Percebe-se pela leitura do texto, que caso fosse efetuada o parcelamento da dívida tributária em momento anterior ao recebimento da denúncia pelo juiz, o processo é suspenso até o pagamento do tributo devido, e, com o referido pagamento, a extinção da punibilidade é extinta.

Marcão (2018) leciona que caso houvesse o parcelamento de forma posterior ao oferecimento da denúncia isso não acarretaria a suspensão da pretensão punitiva e nem paralisaria a persecução penal e prescrição.

Entretanto, em 2001, foi editada a Lei Complementar nº 104, que trouxe nova redação ao artigo 151 do CTN, qual seja:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
 I – Moratória;
 II – O depósito do seu montante integral;
 III – As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
 IV – A concessão de medida liminar em mandado de segurança;
 V – A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
 VI – O parcelamento.

Em 2003, a Lei 10.684, em seu artigo 9º, trouxe a seguinte redação:

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

É válido supor, que se trata então de *novatio legis* tendo em vista que referida Lei é posterior e não interpôs nenhum limite temporal para a suspensão da pretensão punitiva do estado.

Marcão (2018) cita que:

“Pelas regras dispostas no art. 9º, ficava suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, e também em relação aos crimes contra a Previdência Social previstos nos arts 168-A e 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com os agentes do referido crimes estivesse incluída no regime de parcelamento, sendo certo que a prescrição criminal não corria durante o período de suspensão da pretensão punitiva.” (MARCÃO, 2018, p. 45).

Desta forma, até então, todos os processos existentes anteriormente à data de promulgação da Lei 10.684/03, poderiam ter a pretensão punitiva do estado suspensos em qualquer momento processual, e não possuíam como égide ser parcelado antes do recebimento da denúncia.

A Suprema Corte Brasileira firmou referido entendimento, através de decisão do ex-ministro Joaquim Barbosa:

“Nos termos do art. 9º da Lei 10.684/2003, o parcelamento do crédito tributário implica, automaticamente, a suspensão da sua inexigibilidade. Assim, se o crédito não é exigível, não há de se falar em sonegação ou redução de tributo, o que impede, por via de consequência, a persecução penal. Precedentes.” (STF, HC 86.542/ES, 2ª T., rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 6-2-2007, DJe n. 047, de 29-6-2007).

No entanto, não contente com a situação da época, demonstrando enorme insegurança jurídica que assola o Direito Brasileiro, em 25 de janeiro de 2011 foi sancionada e promulgada a nova Lei 12.382, que passou a dispor sobre matéria diversa, revogando o artigo 9º da Lei 10.684/03.

Com isso, novamente é necessário que o parcelamento tributário ocorra antes do recebimento da denúncia.

Conforme visto no item anterior, todos os processos anteriores à nova Lei 12.382/11 não se faz necessário que o parcelamento seja feito anteriormente o recebimento da denúncia, ou seja, pode ser suspensa a pretensão punitiva do estado a qualquer momento, devido a irretroatividade da Lei Penal para prejudicar o réu.

Neste sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

“Tendo a Lei 12.382/2011 previsto, no artigo seu 6º, que a suspensão da pretensão punitiva estatal ocorre apenas quando há o ingresso no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia, consideram-se revogadas as disposições em sentido contrário, notadamente o artigo 9º da Lei 10.684/2003. Na própria exposição de motivos da Lei 12.382/11, esclareceu-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal fica suspensa ‘durante o período em que o agente enquadrado nos crimes a que se refere o art. 83 estiver incluído no parcelamento, desde que o requerimento desta transação tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal’” (STJ, HC 278.248/SC, 5ª T., rel. Min. Jorge Mussi, j. 12-8-2014, DJe de 12-9-2014).

Sendo assim, outrora, caso seja feito o parcelamento dos débitos tributários antes do recebimento da denúncia pelo juiz, suspende-se a pretensão punitiva do estado até que o pagamento do parcelamento seja finalizado.

3.2 DA QUITAÇÃO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Conforme a Lei já citada anteriormente, de nº 10.684 do ano de 2003, em seu artigo 9º, § 2º, trouxe a seguinte redação:

§ 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.

Nos crimes de que tratam tal artigo, estão inclusos o do artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90. Aponta-se que o legislador não admitiu prazo temporal para a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Percebe-se pela leitura do texto que o pagamento a qualquer tempo do tributo devido extingue-se a punibilidade do agente.

É válido observar o que traz Marcão (2018, p. 50):

“Em outras palavras, mesmo depois de instaurada a ação penal, se o réu efetuar a quitação integral do débito (sem que tenha ocorrido pedido/deferimento/quituação de parcelamento), ocorrerá extinção da punibilidade. E mais: se ocorrer quitação integral após o trânsito em julgado definitivo da sentença ou acórdão condenatório, deverá ser declarada extinta a punibilidade. Mesmo na fase de execução penal, se o condenado estiver cumprindo a pena imposta e efetuar a quitação integral – qualquer que seja a pena e o regime prisional – deverá ser declarada a extinção da punibilidade e determinada a imediata expedição de alvará de soltura.” (MARCÃO, 2018, p. 50).

Como tal norma possui maior benefício do que a antecessora, deve alcançar todos os réus e processos anteriores.

“Devido a isso, ao longo dos anos sobrevieram inúmeras normas regulamentando o tema. Atualmente, o pagamento puro e simples do débito tributário, a qualquer momento da ação penal, resulta na punibilidade do agente.” (PAULSEN, 2020)

Paulsen (2020) ainda pontua que:

“Ainda que o agente tenha deixado de parcelar o débito até o recebimento da denúncia ou que tenha deixado de cumpri-lo até o final, será possível obter a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito. Isso porque a Lei 12.381/11 só alterou a regra para o parcelamento, não para o parcelamento, não para o pagamento puro e simples. Continua vigendo o artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/03, no sentido de que “Extingue-se a punibilidade... quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais inclusive acessórios”.

Antes ou depois do recebimento da denúncia, o pagamento tem efeito extintivo da punibilidade.” (PAULSEN, 2020, p. 394).

Estellita (2003) aponta que:

“Quanto aos efeitos do pagamento, uma leitura apressada, feita sob a ótica da disciplina do antigo Refis, no novo § 2º do artigo 9º poderia levar à crença de se tratar de norma que faz referência ao momento final do parcelamento, ou seja, que o final do parcelamento, implicando em pagamento, levaria à extinção da punibilidade. Sim, o entendimento está correto, mas o dispositivo diz mais que isso. Em nosso entender, o dispositivo pode perfeitamente ser interpretado de forma a permitir que sempre que houver pagamento, extinta estará a punibilidade e, agora, sem limite temporal, isto é, sem que o recebimento de denúncia inviabilize o efeito jurídico-penal do pagamento integral do tributo.” (ESTELLITA, 2003)

Para Amaro (2007) é necessário que haja a exclusão da punibilidade mediante o pagamento do tributo devido. Referido autor cita que “sem a possibilidade de exclusão da punibilidade mediante o pagamento, o infrator, uma vez apanhado, é levado a defender-se a todo custo e até a última instância, já que é o único caminho para livrar-se da pena criminal.” (AMARO, 2017, p. 498)

Passa-se ao entendimento da jurisprudência brasileira.

O ex-ministro do STF, Sepúlveda Pertence, o primeiro ministro a julgar a matéria com relação entre quitação do débito tributário e extinção da punibilidade, decidiu neste sentido:

“Crime tributário. 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 n. 10.684/03, cc. Art. 5º XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário” (STF, HC 81.929/RJ, 1ª T., rel. Min. Sepúlveda Pertence, rel. p/ o acórdão Min Cezar Peluso, j-16-12-2003, DJ de 27-2-2004, p. 27).

Essa decisão, até hoje é base para decisões de ministros atuais do STF e do STJ, e outros Tribunais Estaduais.

Nesta vertente, o ministro Dias Toffoli, do STF, segue o mesmo padrão:

“Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Recurso parcialmente provido para, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, determinar ao juízo das execuções criminais que declare extinta a punibilidade do agente, caso venha a ser demonstrada, por certidão ou ofício do INSS, a quitação do débito. O pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente, nos termos do art. 9º, § 2º, da

Lei nº 10.684/03. Precedentes. 4. De toda sorte, afastado o óbice referente ao momento do pagamento, cumprirá ao juízo das execuções criminais declarar extinta a punibilidade do agente, caso demonstrada a quitação do débito, por certidão ou ofício. 5. Recurso parcialmente provido. (RHC 128245, Relator (a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-225 DIVULG 20-10-2016 PUBLIC 21-10-2016) (STF - RHC: 128245 SP - SÃO PAULO 8622159-32.2015.1.00.0000, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 23/08/2016, Segunda Turma, Data de Publicação: DJe-225 21-10-2016)

Não obstante ao entendimento da Suprema Corte Brasileira, numerosos são os julgados do Superior Tribunal de Justiça, que seguem mesma linha, pela extinção da punibilidade do agente pela quitação do débito tributário, como se mostra a seguir.

O ministro do STJ, da 5ª Turma, Félix Fischer, dispõe que:

“Restando devidamente comprovado nos autos o pagamento integral do débito, inclusive acessórios, é de se aplicar o causa supralegal de extinção da punibilidade prevista no art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/03. Determinando-se, por conseguinte, o trancamento da *persecutio criminis in iudicio*” (STJ, HC 39.124/SP, 5ª T. rel. Min. Felix Fischer, j-3-5-2005, DJ de 30-5-2005, p. 399).

O ministro Arnaldo Esteves Lima, também da 5ª Turma do STJ, entende de forma idêntica:

“Com a edição da Lei 10.684/2003, deu-se nova disciplina aos efeitos penais do pagamento do tributo, nos casos dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e 168-A e 337-A do Código Penal. Comprovado o pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuições sociais, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade nos termos do artigo 9º, § 2º da Lei 10.684/03” (STJ, HC 84.798/GO, 5ª T. rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 6-10-2009, DJe de 3-11-2009).

A 6ª turma do STJ, através do Ministro Nefi Cordeiro, em julgado recente, mantém análoga posição:

“Comprovado o pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento de contribuições sociais, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia, extingue-se a punibilidade, nos termos do 9º, §2º, da Lei 10.684/03” (STJ, 126.243/SP, 6ª T., rel. Min. Nefi Cordeiro, j-6-8-2015, DJe de 26-8-2015).

Deste modo, não há nenhuma dúvida que é a Lei obriga a extinção da punibilidade em caso de pagamento do crédito tributário.

Ora, não é possível entender de maneira contrária que a ação penal serve unicamente para obrigar, coagir, o devedor tributário a pagar o que é devido.

Não há que se falar em punição, tendo em vista que conforme visto acima, até na execução penal o pagamento extingue a punibilidade.

O legislador de maneira clara, durante todos os anos e todas as mudanças nas Leis Penais Tributárias, tende a obrigar o infrator a encher os cofres da administração pública, colocando inclusive o Ministério Público em uma posição controversa tendo em vista que este órgão não possui legitimidade para cobrar dívidas tributárias.

Marcão (2018) aponta que “não se trata de buscar a solução de litígios e a paz social pela via drástica e imperfeita da Justiça Criminal, mas de fomentar a arrecadação valendo-se de instrumentos, no mínimo, moral e juridicamente condenáveis”.

Apesar de incontáveis vezes o poder judiciário ter a função de legislar para tentar manter o Direito justo, por existir diversas normas ultrapassadas, mudança nos costumes e hábitos, e mesmo com a vedação pela Constituição Federal de que um poder possa interferir no outro, nem sempre as legislações existentes conseguem nortear as demandas existentes ao magistrado.

Neste caso, se vê que na matéria penal tributária, tanto legislador, quanto o judiciário, caminham em conjunto no mesmo propósito, qual seja, adimplir a obrigação tributária, a medida em que a Lei é aplicada de maneira justa, como deve ser, apesar de que em várias outras matérias sabe-se que são ignoradas.

Certo é que o Direito Penal não pode ser utilizado como instrumento para a cobrança de dívidas.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo demonstrar o conceito de tributo, sua natureza jurídica, espécies e a relação entre o Direito Tributário e Direito Penal. Logo após, passou-se a explanação acerca do artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90, que dispõe dos Crimes contra a Ordem Tributária, Econômica e Relações de Consumo.

A seguir, foi feito o estudo em relação ao lançamento tributário, as espécies de lançamento e a necessidade do lançamento definitivo. Buscou-se também demonstrar que o Direito Penal é uma ferramenta utilizada pelo legislador com puro e único objetivo de obrigar o contribuinte a adimplir com a obrigação tributária, seja através do parcelamento, ou da quitação integral.

O judiciário, felizmente, segue ao risco o que contém na Lei, e não há como defender de maneira diversa, conforme demonstrado no trabalho, sendo que doutrina e jurisprudência entendem de forma análoga.

Frisa-se que é necessário o esgotamento da esfera administrativa, pois antes disso, não há justa causa para ação penal. Com o fim do procedimento administrativo e com a existência comprovada dos crimes dispostos no artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90, há que se falar em justa causa.

No entanto, a busca é pelo adimplemento da obrigação tributária. Tendo sido esta paga, deve-se extinguir a punibilidade conforme dispõe o ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, o Direito Penal não pode ser utilizado como forma para obrigar, compelir, pagamento de dívidas, seja tributária ou não, no entanto, foi a única maneira que a Administração Pública encontrou para receber aquilo que lhe é devido e assim conseguir o maior número de recursos possíveis.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15º edição. São Paulo: Saraiva, 2009.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16.ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.
Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 22ª edição. São Paulo: Saraiva, 2017.
E-book. Acesso restrito via Minha Biblioteca.

ARAÚJO, L. A. L. VIDAL. Da justa causa para a ação penal nos crimes contra a Ordem Tributária. 2018. Disponível em:
<http://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51635/da-justa-causa-para-a-acao-penal-nos-crimes-contra-a-ordem-tributaria>. Acesso em: 01 set. 2021.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª. Ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 176-177

BASTOS, Celso Ribeiro. Dicionário de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 1994.

BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 115.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 01 abr. 2021.

BRASIL. Lei 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 (denominado Código Tributário Nacional). Brasília, DOU, 27 out. 1966 e retificado em 31 out. 1966.

BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Brasília, DOU, 28 dez. 1990.

BRASIL. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal - Refis. Brasília, DOU, 11 abr. 2000.

BRASIL. Lei 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. Brasília, DOU, 31 mai. 2003.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). HC 278.248/SC, Penal. Crime tributário. Paciente: Marcelo Gomes da Silva Salles. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Relator: Min. Jorge Mussi, 12 de agosto de 2014. Lex: jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, DJe 12-09-2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). HC 39.124/SP, Penal e Processual Penal. Pagamento integral do débito. Aplicação do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003. Extinção da punibilidade. Paciente: Marco Antônio dos Santos. Impetrado: 2ª Turma do TRF da 3ª Região. Relator: Min. Felix Fischer, 03 de maio de 2005. Lex: jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, DJe 30-05-2005

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). HC 126.243/SP, Penal e Processual Penal. Pagamento integral do débito. Efeitos penais regidos pelo artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. Extinção da punibilidade. Paciente: João Oscar Bergstron Neto. Impetrado: TRF da 3ª Região. Relator: Min. Nefi Cordeiro, 06 de agosto de 2015. Lex: jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, DJe 26-08-2015

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADIn 2.556/DF, Tributário. Contribuições destinadas a custear dispêndios da União acarretados por decisão judicial (RE 226.855). Correção Monetária e Atualização dos depósitos do Fundo de Garantia por tempo de Serviço (FGTS). Requerente: Confederação Nacional da Indústria. Requerido: Presidente da República. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 13 de junho de 2012. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, DJe 20/09/2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81.611/DF, Tributário. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, art. 1º). Paciente: Luiz Alberto Chemin. Coator:

Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de dezembro de 2003. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, DJe 15/05/2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81.929/RJ, Penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. Paciente: Leomar Passos. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 16 de dezembro de 2013. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, DJe 27-02-2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pet-3593 QO/SP, Penal. Prematura instauração de investigação penal por crime contra a ordem tributária. Impossibilidade. Requerente: Ministério Público do Estado de São Paulo. Requerido: Etivaldo Vadão Gomes e Célia Regina Molina Gomes. Relator: Min. Celso de Mello, 02 de fevereiro de 2007. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal v.29, n. 340, 2007, p. 510-523, DJe 02-03-2007.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). RHC 128.245/SP, Penal. Crime tributário. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Recte: José Carlos Zamprogno. Recdo: Ministério Público Federal. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de agosto de 2016. Lex: jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, DJe 21-10-2016.

CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 6ª edição. Saraiva, 12/2015. VitalSource Bookshelf Online. P. 269.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHO, Paulo Barros. Curso de direito tributário. 27ª edição. Saraiva, 10/2015. VitalSource Bookshelf Online. P.59.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 17ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

COSTA, Felipe Paiva da. A natureza Jurídica dos Empréstimos Compulsórios. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/77298/a-natureza-juridica-dos-emprestimos-compulsorios>. Acesso em: 26 mai. 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. Direito tributário: teoria e prática. 3º edição. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DA SILVA, Marcelo Abdalla. Direito Tributário Didático. Belo Horizonte: Ed. Del Rey, 1996.

DE SOUZA, Vinicius Roberto Prioli; CATANA, Luciana Laura Tereza Oliveira. Espécies tributárias: Taxas. 2009. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/especies-tributarias-taxas/>. Acesso em: 25 mai. 2021.

DENARI, Zelmo. Curso de direito tributário. 9ª edição. Atlas, 06/2008. VitalSource Bookshelf Online. P. 72.

DOTTO, Adriano Cielo. As polêmicas advindas da conceituação legal do lançamento tributário. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25230/as-polemicas-advindas-da-conceituacao-legal-do-lancamento-tributario>. Acesso em: 15 ago. 2021.

ESTELLITA, Heloisa. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei nº 10.684/03. Boletim IBCCRIM, São Paulo, v. 11, nº 130, 2003, pp. 2-3.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6ª ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro: Forense, 1995, pág. 27/28 e 29.

FARAH, Eduardo Tadeu. Os efeitos da extinção e suspensão da punibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária – Uma abordagem descriminalizante. 2009. Mestrado em Direito Empresarial – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2009. Disponível em: <http://www3.mcampos.br:84/u/201503/eduardotadeufarahosefeitosextincaosuspensaopunibilidadepenalcrimescontraordemtributaria.pdf>. Acesso em 17 set. 2021.

FAVACHO, Fernando Gomes. Definição do conceito de tributo. 2010. Mestrado em Direito Tributário – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2010. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp134830.pdf>. Acesso em 2 mai. 2021.

FUHRER, Maximiliano Roberto Ernesto. Curso de direito penal tributário brasileiro. São Paulo: Malheiros, 2010.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 15 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LEMOS, Rubin. Parcelamento de débito tributário. Brasília-DF. Brasília Jurídica, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 1ª a 95, (V. 1), 3ª edição. Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 30ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. Natureza jurídica do empréstimo compulsório. Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC. 01 de julho de 2007. Disponível em http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Ue4E7MgyMJ:www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12278/1/2007_art_hbmachado.pdf+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br

MAZZA, Alexandre. Manual de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

MEDAUAR, Odete. Direito Administrativo Moderno. São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições no sistema tributário. São Paulo: Dialética/Fortaleza: Instituto Cearense de estudos tributários – ICET, 2003.

PRADO, Luiz Régis. Direito penal econômico. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: 2004.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 11ª edição. São Paulo: Saraiva, 2020.

PEREIRA, Danillo Vilar. Crimes fiscais e ilícito tributário: evolução histórica e distinção. 2016. Disponível em: https://www.conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/47199/crimes-fiscais-e-ilicito-tributario-evolucao-historica-e-distincao#_ftn12. Acesso em: 21 set. 2021.

PETROLI, Flávio Matos. Classificação dos Impostos no Direito Tributário. 2016. Disponível em: <https://flaviioff.jusbrasil.com.br/artigos/400353194/classificacao-dos-impuestos-no-direito-tributario>. Acesso em: 20 mai. 2021.

SANTOS, Luiz Cesar Rocha. A contribuição de melhoria e sua utilização por administradores públicos no Brasil. 2017. Disponível em: <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/a-contribuicao-de-melhoria-e-sua-utilizacao-por-administradores-publicos-no-brasil/>. Acesso em: 23 mai. 2021.

SANTOS, M. T. M. O conceito de Tributo. 2015. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/44469/o-conceito-de-tributo>. Acesso em: 10 mai. 2021.

SCARANELLO, Tatiana. Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária na atual conjuntura da jurisprudência pátria. 2020. Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2020/05/05/direito-penal-tributario-crimes-contra-ordem-tributaria-na-atual-conjuntura-da-jurisprudencia-patria/>. Acesso em: 10 ago. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2019.

SOARES, A. C. Martins. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ANEXO



PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE GOIÁS
 PRÓ-REITORIA DE DESENVOLVIMENTO
 INSTITUCIONAL
 Av. Universitária, 1069 | Setor Universitário
 Caixa Postal 86 | CEP 74605-010
 Goiânia | Goiás | Brasil
 Fone: (62) 3946.3081 ou 3089 | Fax: (62) 3946.3080
 www.pucgoias.edu.br | prodin@pucgoias.edu.br

RESOLUÇÃO n°038/2020 – CEPE

ANEXO I

APÊNDICE ao TCC

Termo de autorização de publicação de produção acadêmica

O(A) estudante TULIO LEONARDO SAWINO SILVA
 do Curso de DIREITO, matrícula 20181000115411,
 telefone: 62 981539657 e-mail tulio-adm@live.com, na
 qualidade de titular dos direitos autorais, em consonância com a Lei n° 9.610/98 (Lei dos
 Direitos do autor), autoriza a Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC Goiás) a
 disponibilizar o Trabalho de Conclusão de Curso intitulado
O ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL PÁTRIO ATUAL EM RELAÇÃO AS NORMAS PENAS
 TRIBUTÁRIAS: PUNIÇÃO OU ADIMPLEMENTO DAS OBRIGAÇÕES?,
 gratuitamente, sem ressarcimento dos direitos autorais, por 5 (cinco) anos, conforme
 permissões do documento, em meio eletrônico, na rede mundial de computadores, no formato
 especificado (Texto (PDF); Imagem (GIF ou JPEG); Som (WAVE, MPEG, AIFF, SND);
 Vídeo (MPEG, MWV, AVI, QT); outros, específicos da área; para fins de leitura e/ou
 impressão pela internet, a título de divulgação da produção científica gerada nos cursos de
 graduação da PUC Goiás.

Goiânia, 22 de NOVEMBRO de 2021.

Assinatura do(s) autor(es): 

Nome completo do autor: TULIO LEONARDO SAWINO SILVA

Assinatura do professor-orientador: _____

Nome completo do professor-orientador: _____