

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E O POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

ALMEIDA, Anderson Jonas de
Acadêmico do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Sociais e Agrárias de Itapeva – FAIT

SANTIAGO, Vanessa Aparecida Costa
Mestre em Direito Tributário, Coordenadora e Docente do Curso de Direito da FAIT

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é a análise da extinção da punibilidade do crime tributário através do seu pagamento, considerando a legislação vigente e o posicionamento jurisprudencial sobre o assunto. Para se ter um melhor entendimento, primeiramente será analisado o Sistema Tributário Nacional, discorrendo sobre a sua formação e histórico, apresentando para tanto as legislações que originaram esse sistema. Após a apresentação da formação do Sistema Tributário Nacional, será apresentado as legislações referentes a criminalização dos ilícitos fiscais, além das legislações que tratam da extinção de punibilidade dos crimes tributários praticados. Em continuidade será apresentado as decisões jurisprudenciais relacionadas as extinções de punibilidade dos crimes tributários, nas situações não previstas na legislação em vigor. Após será realizado um comparativo entre a penalização dos ilícitos tributários com as penalizações de outros ramos de direito. Por fim, e após as apresentações dos pontos acima elencados, será apresentado as considerações finais em relação aos estudos apresentados no presente artigo.

Palavras chaves: Direito Tributário, Débito Tributário, Extinção de Punibilidade

ABSTRACT

The objective of the present work is the analysis of the extinction of the punishment of the tax crime through its payment, considering the current legislation and the jurisprudential position on the subject. In order to have a better understanding, the National Tax System will first be analyzed, discussing its formation and history, presenting the laws that originated this system. After the presentation of the formation of the National Tax System, the laws related to the criminalization of tax offenses will be presented, as well as the laws dealing with the extinction of punishment of the tax crimes committed. Continuing will be presented the jurisprudential decisions related to the extinction of punishment of tax crimes, in situations not provided for in the legislation in force. Afterwards, a comparison will be made between the penalty of tax offenses and the penalties of other branches of law. Finally, and following the presentation of the points listed above, the final considerations regarding the studies presented in this article will be presented

Keywords: Tax Law, Tax Debt, Extinguishment of Punibilidad

1. INTRODUÇÃO

As principais receitas públicas se originam da Tributação que o Estado impõe a sociedade. É notório que sem essas receitas o Estado não conseguiria se manter e nem estimular a economia da sociedade, além de não possuir condições de desenvolver a contrapartida para a sociedade investindo boa parte dos tributos nesta mesma sociedade.

Assim sendo, pode-se elencar duas questões que o Estado deve estar atento a fim de que as receitas originadas da Tributação, possam ser disponibilizadas e revertidas para o bem da Sociedade. A primeira é a de que a legislação vigente possa promover a repartição justa da obrigação de recolhimento de tributos entre os contribuintes. A segunda é de que esse recolhimento também ocorra de forma justa e participativa. Ou seja, de nada valeria uma legislação que determinasse de forma justa quanto cada contribuinte deve recolher de tributos, se o recolhimento não ocorrer de forma justa e participativa, sobretudo em decorrência da sonegação fiscal e da ocorrência de crimes tributários.

Partindo destas premissas, e utilizando o método de pesquisa dedutiva, através da revisão de literatura, de leis e das jurisprudências, será analisado no presente artigo o Sistema Tributário Nacional, sua formação e atual estágio de existência. Em seguida será analisado a criminalização dos ilícitos fiscais e a diferenciação entre inadimplemento fiscal e crime tributário. Após será verificado a possibilidade da extinção de punibilidade através do pagamento do débito tributário, além do posicionamento jurisprudencial sobre o assunto. Em seguida será realizado um comparativo entre a extinção de punibilidade no direito tributário em relação aos demais ramos de direito. Será analisado também o bem jurídico tutelado nos crimes tributários. Por fim será apresentado as considerações finais em relação ao tema.

2. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO E O POSICIONAMENTO JURISPRUDENCIAL

2.1 Sistema Tributário Nacional

O Direito Tributário da forma como conhecemos é de recente formação, porém desde o descobrimento do Brasil percebe-se a existência de cobrança de

tributos realizado pelo Estado. Conforme aponta Bernardo Moraes (2000, p. 621-622), "Nos primeiros anos de colonização, o principal objetivo de Portugal era a exploração do pau-brasil, realizado através das concessões da coroa portuguesa, sendo que os interessados deveriam pagar o quinto, primeiro imposto a ser cobrado na colônia". Ou seja, 20% (vinte por cento ou um quinto) de toda madeira produzida pelos concessionários eram destinados a Coroa Portuguesa como forma de tributação pela concessão existente.

A partir do ano de 1.808, com a vinda da Família Imperial para o Brasil, houve a necessidade de criação de novos tributos para custear as despesas da Família. Com a Proclamação da República em 1.889, muitos impostos foram aproveitados do Império, e com o passar do tempo novos impostos foram criados, tanto que no conceito de Fernando Jose Amed, (2.000, p. 283) "A tributação era ampla e com excesso de tributos, os quais baseavam-se em distinções meramente jurídicas, não refletindo uma situação econômica".

Pode-se verificar que o Sistema Tributário Nacional, da forma como conhecemos atualmente, começou a se formar através da Emenda Constitucional 18/65 que promulgou a Lei 5.172/66, regulamentando o Sistema Tributário Nacional, e estabelecendo Normas Gerais do Direito Tributário. Posteriormente a referida Lei sofreu algumas alterações como por exemplo através do Decreto Lei 82 de 1.966 e o Decreto 6.306 de 2.007.

Vale destacar, que além da Lei 5.172/66, temos ainda a Constituição Federal, que segundo Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 3-4), "é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação".

O que se tem por entendimento geral é de que o pagamento de tributos é indispensável para sustentar as atividades do Estado, porém que existe uma excessiva carga tributária no Brasil sem a devida contrapartida do Estado, o que proporciona uma alta taxa de sonegação fiscal. Vale destacar que a sonegação ocorre desde a própria criação tributária, conforme ensina Alberto Nogueira (1997, p 117) ao lembrar que "na antiguidade o tributo era desprezado pelos cidadãos que o considerava oneroso, servil e com caráter de dependência entre os países vencedores e derrotados durante as guerras".

2.2 Criminalização de Ilícitos Fiscais

O que se observa é que o Brasil possui um Sistema Tributário iniciado de forma precária e com deficitária contrapartida por parte do Estado, sendo que na medida que os gastos foram aumentando, também aumentaram as cobranças de tributos, ocasionando muitas vezes sonegações fiscais e conseqüentemente novas cobranças de tributos para suprir as sonegações verificadas.

Conforme afirmado por Antônio Ruiz Filho e por Carlos Kauffmann, (2.012, p. 24) "até 1965, os crimes contra a ordem tributária não possuíam tipificação específica no Código Penal (CP) ou em alguma outra legislação esparsa". Na verdade, foi a Lei 4.729 de 1.965 em seu artigo 1º que passou a definir o crime de sonegação fiscal. Posteriormente a Lei 8.137/90 definiu os crimes contra a ordem tributária e econômica, e a Lei 9.983/2000 alterou o Código Penal acrescentando ao mesmo o crime de apropriação indébita previdenciária.

Diante disso é preciso compreender que nem todas os inadimplementos fiscais são crimes. Inadimplemento fiscal é a situação em que existe um atraso no pagamento de impostos pela incapacidade financeira de quitação destes débitos, e os crimes fiscais ocorrem quando são verificadas as condições impostas em lei. Partindo deste princípio, o artigo 1º da Lei 8.137/90 define que "constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório". Adiante, em suas alíneas o artigo apresenta as condutas relacionadas a este crime como a fraude, a sonegação, o conluio, a omissão, a falsificação, entre outros. Em nenhum momento o artigo menciona a falta de pagamento de tributo, como uma das condutas que determinam a prática de crime tributário

Apesar do exposto, não se pode determinar que a falta de recolhimento de tributos nunca será considerada crime tributário. Verificando o artigo 2º, II da lei 8.137/90, também será considerado crime tributário, "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". Note-se, que essa falta de recolhimento de tributos não é em relação aos tributos próprios do agente, e sim em relação aos tributos que deveriam ser recolhidos na qualidade de substituto tributário. Ou seja, o substituto tributário

recolheu o tributo do agente ativo e depois deixou de repassar aos cofres públicos. Igualmente o artigo 168-A do Código Penal prevê que o crime tributário pode ocorrer pelo não recolhimento de tributos, ao afirmar que será considerado crime tributário "deixar de repassar a previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional".

Além disso no § 1º e incisos, está estabelecido que também será considerado crime tributário, "deixar de recolher a previdência social, as importâncias e contribuições que tenham sido descontados de pagamentos efetuados a segurados, terceiros ou arrecadados do público, ou ainda na condição de substituto tributário".

Note-se que o artigo 168 – A, além de reafirmar que a falta de recolhimento na condição de substituto tributário é crime, também estabelece que a apropriação indébita será considerada crime tributário. Ou seja, o agente que recolher as contribuições e importâncias previdenciárias do contribuinte, e depois deixar de repassar esse recolhimento a previdência social, incorrerá em crime.

Em suma, a simples falta de recolhimento de tributos originará apenas a inadimplência fiscal, porém a falta de recolhimento na qualidade de substituto tributário ou na ocorrência de apropriação indébita ensejará em crime. Da mesma forma constituirá crime tributário a fraude, a sonegação, o conluio, a falsificação, além de outras condutas previstas em lei.

Embora a legislação apresente as condutas que são consideradas crimes tributários, essa mesma legislação apresenta as circunstâncias que provocam a extinção de punibilidade destes atos praticados, conforme exposto a seguir:

2.3 Extinção da Punibilidade

Em relação a extinção da punibilidade tributária, é possível citar algumas legislações que preveem essas possibilidades. A Lei 9.249/95, em seu artigo 34, estabelece que "extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137, de dezembro de 1.990 e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1.965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia". O artigo 15 da Lei 9.964/2000, prevê que "é suspensa

a pretensão punitiva do estado, referente aos crimes previstos nos artigos 1 e 2 da Lei 8.137/90 e artigo 95 da Lei 8.212/91, durante o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no refis tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia”.

Existe também a Lei 10.684/2003, em seu artigo 9º que apresenta que “torna-se suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos art. 1 e 2 da Lei 8.137/90 e nos art. 168-A e 337-A do Decreto Lei 2.848/1940, durante o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no regime de parcelamento”. O mesmo artigo em seu § 2º, estabelece que “extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

O próprio Código Penal - CP estabelece a possibilidade de extinção de punibilidade em seu artigo 168 – A, § 2, se o agente “espontaneamente, declara confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta informações devidas á previdência social, na forma definida em lei ou regulamente, antes do início da ação fiscal”

O que se percebe-se, é a existência de várias legislações que suspendem o crime tributário através do parcelamento da dívida, ou até extinguem esse crime no caso de pagamento do tributo. Porém o que se observa é que essas suspensões e extinções ocorrem somente quando o agente parcela ou quita integralmente o débito tributário antes do recebimento da denúncia e no caso do Código Penal, antes do início da ação fiscal.

A questão que permanece é em relação a possível suspensão ou extinção do crime tributário após o recebimento da denúncia criminal ou do início da ação fiscal. A resposta para essa questão não está na legislação vigente e sim nas jurisprudências existentes sobre o assunto.

2.4 Posicionamentos Jurisprudenciais

Considerando que as legislações que tratam da extinção de punibilidade sobre os crimes tributários, estabelecem que o pagamento dos tributos deve ocorrer

REVISTA CIENTÍFICA ELETRÔNICA DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT. maio, 2019.

antes do recebimento da denúncia criminal ou do início da ação fiscal, o Poder Judiciário acabou sendo demandado para intervir em relação aos pagamentos de tributos que ocorressem após essas circunstâncias legais. Como exemplo temos o Habeas Corpus HC 81929 RJ, julgado pelo Supremo Tribunal Federal – STF, conforme ementa a seguir:

AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9^a da Lei Federal nº 10.684/03, cc. Art. 5^o, 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.

Outro exemplo é o Habeas Corpus 362.478 do Superior Tribunal de Justiça – STJ:

HABEAS CORPUS. 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 CARCTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO

Neste Habeas Corpus, o entendimento foi de que “o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado”.

Existe também o RCH 128.245 / SP, do STF, conforme a seguir:

Recurso ordinário em habeas corpus. Apropriação indébita previdenciária (art. 168 – A, § 1º, I, CP). Condenação. Transitado em julgado. Pagamento do débito tributário. Extinção da punibilidade do agente. Admissibilidade. Inteligência do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Precedentes. Ausência de comprovação cabal do pagamento. 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.

Em tal decisão foi afirmado o entendimento de que “o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado da condenação, é causa de extinção da punibilidade do agente”.

Conforme observa-se, o entendimento jurisprudencial dos tribunais superiores, é de que independente do momento em que se pratique a quitação do débito tributário, (mesmo que seja após o trânsito em julgado), essa quitação extinguirá a punibilidade do crime tributário praticado.

2.5 Comparativo entre a Extinção de Punibilidade no Direito Tributário com os demais ramos de Direito

Uma forma eficiente de compreender o alcance da extinção de punibilidade do direito tributário é compará-lo com os demais ramos do direito conforme verifica-se a seguir:

2.5.1 Comparativo do Direito Tributário com o Direito Constitucional

Observa-se, no artigo 5º, LXVII da Constituição Federal, que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável da obrigação alimentícia e a do depositário infiel”.

Quanto ao depositário infiel, o STF já declarou sua ilicitude através da Súmula Vinculante nº 25, conforme segue: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito”. O entendimento dos ministros foi o fato de que a própria Constituição Federal no artigo 5º, LXXVIII, § 2º, dispõem que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”; e nesse sentido o Pacto de São José da Costa Rica, tratado assinado pelo Brasil em 1992, proíbe a prisão de depositários infielis. Desta forma, a única prisão por dívida possível no Brasil ocorre no caso de inadimplemento de obrigação alimentícia.

Mais se a única prisão por dívida prevista na Constituição Federal, e não declarada ilícita pelo STF, é em relação ao inadimplemento alimentício, a questão que permanece é em relação a possibilidade de prisão por questões fiscais.

Considerando que a prisão por inadimplemento da obrigação alimentícia é uma prisão civil, necessitamos comparar esse direito com o direito tributário para entendermos essa questão.

2.5.2 Comparativo do Direito Tributário com o Direito Civil

Conforme informado no tópico anterior, a única prisão por dívida prevista na Constituição Federal, e não declarada ilícita pelo STF, é em relação ao inadimplemento alimentício. Neste aspecto, o artigo 528, § 3º, do Código de Processo Civil – CPC, estabelece que “se o executado não pagar ou se a justificativa apresentada não for aceita, o juiz, além de mandar protestar o pronunciamento judicial na forma do § 1º, decretar-lhe-á a prisão pelo prazo de 1 (um) a 3 (três) meses”. Vale ressaltar que o objetivo da prisão pelo inadimplemento alimentar não possui o caráter punitivo, e que o cumprimento da pena não extingue a dívida alimentar conforme previsto no artigo 528, § 5º do CPC. O objetivo desta prisão é ser um meio processual para estimular o devedor a saldar sua dívida.

REVISTA CIENTÍFICA ELETRÔNICA DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT. maio, 2019.

Todavia, verifica-se uma semelhança da prisão civil alimentícia, com a prisão fiscal tributária. Conforme já exposto, a legislação e jurisprudência tributária admitem e garantem a extinção de punibilidade tributária quando a inadimplência inicial for regularizada, Da mesma forma, o CPC estabelece em seu artigo 528, § 6º que “paga a prestação alimentícia, o juiz suspenderá o cumprimento da ordem de prisão”

Porém torna-se necessário apresentar a diferenciação destes institutos. A prisão alimentícia será decretada se o agente além de não quitar o inadimplemento, não justificar a impossibilidade de efetuar tal quitação. Exemplificando, se o agente estiver desempregado, e essa condição estiver lhe impedindo de realizar o pagamento, mesmo permanecendo a inadimplência a prisão não será decretada. Ou seja, estamos tratando neste caso de uma inadimplência civil, sem o cometimento de um crime. Por outro lado, a prisão tributária é determinada por um crime que tenha ocorrido (e não pela impossibilidade financeira de pagar o tributo), como por exemplo a falta de repasse na condição de substituto tributário, a apropriação indébita previdenciária, a fraude, sonegação, conluio, falsificação fiscal entre outras condutas previstas em lei (conforme já explanado neste artigo).

Diante disto, torna-se necessário comparar a penalização do Direito Tributário, com o Direito Penal.

2.5.3 Comparativo do Direito Tributário com o Direito Penal

Considerando que as penalizações tributárias são penalizações de condutas ilícitas, nada melhor do que comparar o Direito Tributário ao Direito Penal. Para tanto torna-se necessário comparar os ilícitos tributários aos crimes patrimoniais. Tal comparação se faz necessário uma vez que ao se cometer o crime tributário de apropriação indébita previdenciária ou mesmo a falta de repasse na condição de substituto tributário, o agente infrator estaria se apropriando de um patrimônio financeiro de propriedade do Estado.

Pois bem, independente do crime patrimonial praticado (excluindo o ilícito patrimonial tributário), inexistente previsão legal específica que promova a extinção de punibilidade caso o agente infrator repare o dano provocado. Todavia, se de forma específica o Código Penal não apresenta disposição que promova a extinção de punibilidade caso o agente infrator repare o dano patrimonial praticado, de forma genérica, o Código Penal trata do assunto conforme a seguir:

REVISTA CIENTÍFICA ELETRÔNICA DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT. maio, 2019.

Art. 16 – Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça á pessoa, reparando 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

Art. 65 – São circunstâncias que sempre atenuam a pena:

..... III – ter o agente ...

..... b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano

Ou seja, analisando todo o Direito Penal (com exceção dos crimes tributários), a reparação do dano ou restituição da coisa até o recebimento da denúncia ou queixa (nos crimes sem violência ou grave ameaça) apenas reduz a pena, e após o recebimento da denúncia ou queixa, porém antes do julgamento, apenas atenua a pena. Em nenhuma hipótese (com exceção dos crimes tributários), existe a extinção da punibilidade se o agente infrator reparar o dano ou restituir a coisa (que em se tratando de crime tributário pode ocorrer até mesmo após o trânsito em julgado de sentença penal condenatória conforme jurisprudências vigentes)

Importante entender a motivação do legislador para essa diferenciação de tratamento de penalização dos ilícitos em questão, e para isso precisamos entender qual seria o bem tutelado nos crimes tributários

2.5.3.1 Bem Jurídico Tutelado nos Crimes contra a Ordem Tributária

Primeiramente torna-se necessário considerar que bem jurídico nada mais é do que o valor a que a lei protege em virtude da importância que ele possui. Mais afinal, qual é bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária? A doutrina atual mostra-se divergente sobre esse tema conforme verifica-se a seguir:

Savio Guimarães Rodrigues (2013, p. 148) ao mencionar a corrente doutrinária patrimonialista, nos lembra que para os defensores desta corrente, o bem jurídico tutelado é o do "interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação". Ou seja, a corrente patrimonialista entende que o bem tutelado é a defesa dos interesses do Estado em arrecadar seus tributos.

Thadeu José Piragibe Afonso (2012, p 95), por sua vez, ao apresentar a corrente funcionalista, afirma que os defensores desta corrente entendem que o bem

jurídico tributário estaria vinculado a função que ele possui, ou seja, que a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito". Considerando esse entendimento, pode-se dizer que o bem jurídico neste caso seria a defesa do interesse público pela efetivação das normas tributárias, como por exemplo o custeio e financiamento das atividades estatais além das prestações sociais do Estado. Ou seja, a função que o tributo possui para realização do interesse público.

Existe ainda uma terceira corrente que defende que o bem jurídico tributário seria a união destas duas correntes anteriormente mencionadas. Conforme apresenta Hugo de Brito Machado (2011, p 22), os defensores desta terceira corrente entendem que "existe um bem jurídico imaterial mediato que estaria integrado pela função tributária além de um bem jurídico específico imediato, consistente no patrimônio do Estado". Em resumo os defensores desta corrente, chamada de corrente eclética, defendem que existem dois bens jurídicos tributários tutelados que seriam, a defesa do Estado em arrecadar tributo e a defesa da função que esse tributo possui.

Por fim, apesar da doutrina atual ainda não estar totalmente pacificada sobre o assunto, é importante considerar que os crimes tributários estão inseridos no Código Penal no Capítulo referente aos crimes contra o patrimônio, ou seja, o próprio legislador inseriu aos crimes tributários o bem jurídico patrimonial.

2.5.4 Resumo da Comparação entre os Diversos Ramos de Direito

No Direito Constitucional a comparação foi realizada considerando instituto vinculado ao Direito Civil (inadimplência no pagamento de alimentos), e ao comparar esses dois ramos do Direito com o Direito Tributário, temos que nos primeiros existe uma inadimplência financeira justificada (normalmente ocasionadas pela hipossuficiência financeira para quitar o inadimplemento) enquanto no Direito Tributário decorre de um crime praticado pelo infrator, seja através de fraudes, sonegação, apropriação indébita, além de outras práticas.

Desta forma, a maneira mais justa e adequada é a de comparar os crimes tributários aos crimes constantes no Código Penal, além do fato de que as tipologias dos crimes tributários se encontrarem dispostas no próprio Código Penal.

E é nessa comparação com o Direito Penal que se observa a diferenciação de tratamento dos crimes tributários com os demais crimes constantes do Direito Penal.

Enquanto a regra do Direito Penal é de que a reparação do dano ou devolução da coisa apenas abranda a sanção, seja pela diminuição da pena prevista pelo artigo 16 ou pela atenuação da pena prevista no artigo 65, para os crimes tributários a reparação do dano ou devolução da coisa provoca a extinção da punibilidade, ou seja, ao reparar o dano do crime tributário o Estado perde o direito de punir o agente infrator.

Neste aspecto, Fernanda Amorim Almeida Oliveira (2016, p. 115) tece a seguinte crítica em referência a esta diferenciação:

O fato inegável é que nos delitos tributários o dano social é imensamente maior que nos crimes patrimoniais (de cunho monetário), pois o bem juridicamente protegido pertence à coletividade (erário, arrecadação tributário ou a própria ordem tributária), e não apenas o indivíduo. Deste modo, há falta de isonomia no tratamento dispensado aos dois casos. Há um evidente tratamento mais benéfico para os crimes tributários, cujos efeitos repercutem em toda sociedade, em comparação aos crimes que atingem apenas interesses privados de um (ou alguns) indivíduos

Considerando a crítica de Fernanda Amorim, verifica-se que objetivo da penalização do crime tributário aproxima-se muito do objetivo da penalização do ilícito civil analisado neste artigo (inadimplência do pagamento de alimentos), uma vez ambas as penalizações não possuem o objetivo principal de punir o agente infrator e sim na estimulação de que o mesmo venha reparar o dano que realizou.

Em suma, ao igualar a penalização do Crime Tributário ao do Ilícito Civil, o Estado demonstra que sua preocupação tributária é a de aumentar a arrecadação fiscal, não se importando com eventuais crimes que possam ter ocorrido, contanto que os valores devidos sejam efetivamente entregues ao Estado.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto torna-se evidente a importância do estudo em questão. Conforme se pode verificar, apesar do Direito Tributário possuir uma formação recente, a existência de cobrança de tributos no Brasil ocorre desde o descobrimento do país. Percebe-se também que o Sistema Tributário Nacional

REVISTA CIENTÍFICA ELETRÔNICA DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT. maio, 2019.

iniciou de forma precária e com deficitária contrapartida por parte do Estado, e que na medida que os gastos foram aumentando, também foram aumentando as cobranças de tributos, ocasionando muitas vezes questionamentos, reclamações e consequente sonegações fiscais que uma vez existente ocasionam novas cobranças de tributos para suprir tais faltas de pagamentos de tributos.

Atualmente a legislação vigente além de tipificar o crime tributário, também estabelece as condicionantes que possibilitam a extinção de punibilidade destes mesmos crimes. De forma resumida, os crimes tributários ocorrem pela falta de recolhimento de tributos na condição de substituto tributário e na ocasião de apropriação indébita de tributos. Além disto, incorre-se também em crime tributário, a fraude, a sonegação, o conluio, a falsificação, entre outras condutas previstas em lei. E de forma resumida a extinção da punibilidade ocorre quando da regularização da escrita fiscal e consequente recolhimento dos tributos devidos, desde que isso ocorra antes do recebimento da denúncia penal ou do início da ação criminal.

Apesar da legislação prever que a extinção da punibilidade ocorra se as suas condicionantes forem cumpridas antes da denúncia penal ou do início da ação criminal, o posicionamento jurisprudencial atual está consolidado no entendimento de que "o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado". (2017, HC 362.478)

Ao comparar o Direito Tributário com os outros ramos de Direito, verifica-se que existe uma grande diferenciação entre a penalização dos crimes tributários em relação aos demais crimes do Código Penal. O que poderá ser caracterizado com um desvirtuamento de penalização em relação ao tema tributário que está sendo utilizado exclusivamente para cobrança de dívidas tributárias e não na função de proteger o bem jurídico em questão.

O principal risco em utilizar o Direito Penal Tributário com o objetivo principal de arrecadação fiscal, com a ameaça de prisão, é de que o infrator ao avaliar o custo-benefício de seu ato, sentir-se-á encorajado a praticar o crime, considerando que se o ato não for percebido pelo Estado, o infrator teria alcançado seu objetivo "furtando" toda a sociedade e lucrado com esse furto. Por outro lado, se o Estado perceber o ato criminoso, restaria ao infrator apenas recolher os valores devidos (ou simplesmente parcelar esses débitos), mesmo após o trânsito em julgado da

sentença penal condenatória, para que as consequências penais destes crimes sejam automaticamente extintas.

Por fim, ao desvirtuar o Direito Penal transformando-o em apenas um instrumento de arrecadação com ameaça de prisão, o Estado produz uma proteção deficiente a sociedade em relação ao bem jurídico tributário, ao permitir que o infrator realize o crime com a certeza de que sua punibilidade será extinta com o simples reparo do dano provocado

4. REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio J. L. C. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Nobel, 2000.

BRASIL, **Constituição Federal**, 1.988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 21/09/2019

BRASIL, Decreto – Lei 2.848/1940 – **Código Penal**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm > . Acesso em 21/09/2019

BRASIL, Lei 8.137/1.990 – **Crimes contra a ordem tributária**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm >. Acesso em 21/09/2019.

BRASIL, Lei 9.249/1.995 – **Alteração da legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm >. Acesso em 21/09/2019.

BRASIL, Lei 9.964/2.000 – **Instituição do Programa de Recuperação Fiscal – Refis**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm >. Acesso em 21/09/2019.

BRASIL, Lei 10.684/2.003 – **Alteração da legislação tributária**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm >. Acesso em 21/09/2019

BRASIL, Lei 13.105/2.015 – **Código de Processo Civil**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm >. Acesso em 21/09/2019

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. **Hábeas-Corpus n. 362.478**. Impetrante: Rodrigo Sitrangulo da Silva. Rel. Min. Jorge Mussi. Brasília, DF, 27 de junho de 2016. Diário da Justiça, Brasília-DF, 18 de outubro de 2017. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&termo=HC%20362478> >. Acesso em: 26 de maio de 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus – HC 81929 RJ**. Impetrante: Leomar Passos, Eduardo de Vilhena e outro. Impetrado: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Sepúlveda Pertence. Disponível em: < <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769646/habeas-corpus-hc-81929-rj> >. Acessado em 26 de maio de 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Hábeas-Corpus n. 128.245**. Relator: Min. Dias Toffoli. Recte: José Carlos Zamprogno. Recdo: Ministério Público Federal. Proc: Procurador – Geral da República. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938> >. Acessado em 26 de maio de 2019

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 25**. 2009. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1268> >. Acesso em 21/09/2019

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**. Rio de Janeiro; Forense, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2011

MORAES, Bernardo R. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. Ed. Rio de Janeiro; Forense, 2.000

NOGUEIRA, Alberto. **A reconstrução dos direitos humanos da tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1.997

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida Oliveira. **Críticas á extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo**. Brasília DF. 2016. Disponível em < escola.mpu.mp.br/publicações/boletim-cientifico/edições-do-boletim/boletim-cientifico-n-48-julho-dezembro-2016/criticas-a-extincao-da-punibilidade-dos-crimes-tributarios-em-razao-do-pagamento-do-tributo >. Acessado em 30/08/2019

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem Jurídico-Penal Tributário: A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013

RUIZ FILHO, Antônio; KAUFFMANN, Carlos. **Considerações sobre os crimes tributários. Aspectos atinentes á defesa**. Revista do Advogado. Temas atuais de Direito Tributário. Dezembro de 2.012. Ano XXXII. Edição nº 118. AASP. São Paulo. **REVISTA CIENTÍFICA ELETRÔNICA DE CIÊNCIAS APLICADAS DA FAIT. maio, 2019.**