



**CENTRO UNIVERSITÁRIO FAMETRO
CURSO DE DIREITO**

LEONARDO JOSÉ CARLOS DE OLIVEIRA

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA PUNIBILIDADE
DOS CRIMES CONTRA O ERÁRIO**

FORTALEZA

2022

LEONARDO JOSÉ CARLOS DE OLIVEIRA

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA PUNIBILIDADE
DOS CRIMES CONTRA O ERÁRIO

Artigo TCC apresentado ao curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Fametro - Unifametro, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da prof.^a Marcella Mourão de Brito

FORTALEZA

2022

LEONARDO JOSÉ CARLOS DE OLIVEIRA

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA PUNIBILIDADE
DOS CRIMES CONTRA O ERÁRIO

Artigo TCC apresentado no dia 15 de junho de 2022 ao curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Fametro - Unifametro, como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel em Direito, tendo sido aprovado pela banca examinadora composta pelos professores abaixo:

BANCA EXAMINADORA

Prof.^a M.^a Marcella Mourão de Brito
Orientadora – Centro Universitário Fametro – Unifametro

Prof. M.e Adriano César Oliveira Nóbrega
Membro – Centro Universitário Fametro – Unifametro

Prof. M.e Carlos Francisco Lopes Melo
Membro – Centro Universitário Fametro – Unifametro

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA O ERÁRIO

Leonardo José Carlos de Oliveira¹

Marcella Mourão de Brito²

RESUMO

O presente artigo trouxe à baila a problemática da extinção da punibilidade na seara tributária, mediante o pagamento do tributo. No primeiro capítulo, conceituou-se o tributo e suas diferentes espécies tributárias. No segundo capítulo, abordou-se o instituto da denúncia voluntária e como tal instituto contribui para o fenômeno da extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Por fim, no terceiro capítulo, analisou-se o bem tutelado pelo Direito Penal Tributária, destacando a função social do tributo e expondo as principais decisões dos Tribunais Superiores sobre o tema. Foi feita uma análise comparativa entre o tratamento punitivo entre os crimes tributários e os crimes contra o patrimônio. Por fim, destacou-se a deficiência da proteção estatal em relação ao bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário. Para embasar a presente pesquisa, utilizou-se de material bibliográfico e jurisprudencial.

Palavras-chave: Crimes tributários. Pagamento. Tributo. Punibilidade. Patrimônio

¹ Graduando do curso de Direito pelo Centro Universitário Fametro – Unifametro.

² Prof.^a Orientadora do curso de Direito do Centro Universitário Fametro – Unifametro.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo tecer uma análise sobre a punibilidade no âmbito dos crimes contra a ordem tributária no Brasil, com foco na criminalização das infrações tributárias, nas quais o Direito Penal é utilizado como ferramenta de cobrança. Nesse diapasão, será possível observar que o sistema tributário brasileiro é tão complexo e arbitrário que se fez necessário criar mecanismos ficais “ultra burocráticos” para coagir o contribuinte a pagar suas dívidas.

O presente trabalho tem como escopo, investigar o fenômeno da renúncia estatal ao *jus puniendi*, isto é, quando o ente estatal abdica de punir o infrator mediante o pagamento do crédito tributário como condição para extinguir a punibilidade em face dos crime contra a ordem tributária.

Cumprê destacar que cada ramo do Direito possui uma importância relevante, ficando a cargo do Direito Tributário a regulamentação da arrecadação dos tributos do Estado, pois, é principalmente por meio da arrecadação dos tributos, que o Estado mantém em funcionamento os serviços públicos e financia suas obras de melhorias. Nesse contexto, é fundamental que existam leis que regulamentem os crimes contra a ordem tributária, prevendo sanções proporcionais ao grau de importância do bem jurídico tutelado.

No Brasil, atualmente, a matéria relacionada à ordem tributária é tratada nos artigos 145 a 169 da Constituição Federal de 1988 e, sobretudo, na Lei nº 8.137/90. Esta legislação extravagante elenca o rol dos crimes tributários nos artigos 1º ao 3º, além dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, que foram acrescentados pela Lei 9.983/2000, fixando as penas aplicadas a eles, além de dispor sobre os crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo. Nota-se aí, que o Estado não se mostrou eficiente na preservação da sua ordem econômica, e recorreu ao Direito Penal para que passasse a tutelar, também, bens supraindividuais, a exemplo da ordem tributária.

Cumprê destacar que a Lei nº 10.684/2003 dispõe sobre a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a Ordem Tributária. Tal extinção preceitua que, não deve ser punido penalmente o infrator tributário praticante dos delitos previstos na Lei nº8.137/90 e no Código Penal. Diante disso, surgem os seguintes questionamentos: Qual é a finalidade do tributo e quais suas diferentes espécies? Como o instituto da denúncia

espontânea influencia na impunibilidade contra os crimes tributários? O que diz a jurisprudência dos Tribunais Superiores sobre os crimes contra a ordem tributária?

A presente pesquisa está dividida em três capítulos. No primeiro capítulo, para um melhor entendimento do trabalho, recorreu-se a expor os conceitos e institutos inerentes ao Direito Penal Econômico, bem como conceituar juridicamente o tributo, assim como diferenciar as espécies tributárias existentes. Em seguida, no segundo capítulo analisou-se o instituto da denúncia espontânea e a persecução penal. Por fim, o terceiro e último capítulo abordará os entendimentos dos tribunais superiores acerca do tema ora em análise, ressaltando a necessidade de se aplicar punição mais severa àqueles que incorrerem em condutas delituosas de crime contra a ordem tributária.

A metodologia empregada no presente trabalho valeu-se de fontes bibliográficas, por meio de livros, leis, doutrinas e entendimentos dos tribunais superiores, tendo sido adotado o método indutivo, de forma a construir uma conexão a partir da junção de doutrina, jurisprudência e legislação, para, assim, consolidar um entendimento mais pragmático sobre o tema ora em análise. Para tanto, a pesquisa será embasada em obras de autores, como por exemplo Joseph Schumpeter, Aurélio Seixas, Aliomar Baleeiro, Sidney dos Santos e Gomes de Sousa, entre outros que são especialistas no assunto.

Por fim, baseado nos resultados coletados, se buscará identificar aspectos negativos na atual estrutura do tipo penal dos Crimes tributários, bem como apresentar proposições com o fito de aperfeiçoá-la. Ao término do presente trabalho, espera-se que, a análise apresentada possa contribuir com os estudos do Direito Penal Econômico, bem como gerar reflexões sobre a criminalização econômica ditada pelo Poder Público.

Espera-se que o resultado da presente pesquisa proporcionem uma reflexão sobre a necessidade de haver punição por parte do Estado contra os infratores que cometem crimes contra a ordem tributária.

1. CONCEITO DE TRIBUTO E SUA FINALIDADE PARA A MANUTENÇÃO DO ESTADO

No presente capítulo será abordado o conceito de tributo, bem como suas diferentes espécies. Em seguida, será abordada a finalidade do tributo para que o Estado consiga manter os funcionários públicos, implementar políticas públicas e sustentar a máquina estatal.

1.1 Conceito de tributo e as diferentes espécies tributárias

Antes de tecer uma análise acerca dos ilícitos no campo da Ordem Tributária, objeto da presente pesquisa, é de suma importância que se faça uma breve consideração sobre o que vem a ser um tributo. Segundo ensina Torres (2011, p.373), cabe à Constituição criar um conceito de tributo, não havendo espaço para interpretações, ampliações ou alterações conceituais pelo legislador.

Entretanto, o conceito de tributo inexistiu de forma expressa no texto constitucional brasileiro. Vale ressaltar que a conceituação não existe nas Constituições pretéritas. Diante disso, para se chegar a uma definição concreta, é necessário tecer uma análise das jurisprudências existentes, juntamente com as espécies tributárias, com o fito de delimitar os elementos essenciais para definir o tributo.

O Estado Político, de acordo com Thomas Hobbes (2004, p.61), é um acordo entre indivíduos de uma sociedade para serem governados por um agente político ou uma assembleia de políticos, de forma voluntária, com o escopo de serem protegidos contra ameaças externas que ocorriam no “Estado de Natureza”. Tal acordo ficou conhecido como contrato social. O referido contrato findou o período de conflito generalizado de todos contra todos, e o advento de um período de paz e segurança provida pelo Estado, representado pela figura do Leviatã (HOBBS, 1988, p.10-11)

Nesse sentido, Weffort (2004, p.87) aduz que cabe ao Estado garantir os direitos naturais dos indivíduos. Com o advento do chamado estado de bem-estar social, que é um tipo de organização política que coloca o Estado como provedor e regulamentador dos serviços essenciais das pessoas, tais como: saúde, educação e segurança (SCHUMPETER, 1908, p.210). A prestação dos serviços estatais demanda que recursos sejam arrecadados dos indivíduos, de forma a manter o pleno funcionamento da máquina pública.

Nesse sentido, Aliomar Baleeiro (1997, p.8) apregoa que os serviços públicos ofertados pelo Estado, constituem aparato em que pessoas desempenham funções e atribuições de suas respectivas competências. Tais serviços são custeados pelos tributos pagos pela sociedade. A partir disso, pode-se inferir que o poder de tributar é uma característica da soberania estatal, para adquirir recursos para sua subsistência.

De acordo com o artigo 145 da Carta Magna de 1988, os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. O Código Tributário Nacional (2007) em seu artigo 3º conceitua tributo como “toda e qualquer prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Ainda sobre tributo, Aurélio Seixas (1996, p.10) o define como um dever legal, que é imposto às pessoas para arcarem financeiramente com as despesas estatais. De acordo com entendimento firmado pelo STF, o tributo pode ser subdividido em cinco espécies, conforme a Teoria quinquipartite. Os cinco tipos de tributos existentes, de acordo com a referida teoria, são: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Sobre a supracitada teoria, Sidney dos Reis (2016, online) destaca que a mesma é adotada pelo Supremo Tribunal Federal, que segundo sua jurisprudência, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais são espécies tributárias autônomas, e que possuem natureza jurídica própria, que as difere dos impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Para um melhor entendimento sobre a teoria quinquipartite, faz-se necessária uma breve definição sobre cada um dos tipos de tributos. Para tanto, a definição pode ser tanto jurídica, quanto doutrinária. Do ponto de vista jurídico, os tributos são conceituados pelo artigo 145 da Constituição Federal.

O imposto pode ser definido juridicamente como um tributo que, apesar de ser instituído e cobrado, mas a sua destinação não precisa ser específica, isto é, entra nos cofres públicos e o ente arrecadante pode destiná-lo conforme o interesse público. Nesse sentido, o doutrinador Geraldo Ataliba (2009, p.137) conceitua o imposto como uma espécie de tributo não vinculado que, em suma, não tem um vínculo a nenhuma ação estatal. A independência do tributo também encontra fulcro legal no art.116 do CTN: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (CTN,2020, online)

A segunda espécie é a taxa, cujo fato gerador, é o exercício do poder de polícia que, de acordo com Di Pietro (2007, p.102), é a atividade do Estado que limita o exercício dos direitos individuais em prol do interesse público. Nesse sentido, Baleeiro (1997, p.241) afirma que, taxa consiste em um tributo cobrado de outrem que se vale do serviço público especial e divisível. O que distingue imposto de taxa é que, naquele existe vinculação entre a arrecadação e a prestação estatal, enquanto nesse, a cobrança implica que algum serviço público está sendo prestado para os cidadãos utilizarem a qualquer momento.

A terceira espécie é a contribuição de melhoria, que pode ser definida legalmente como um tributo, cujo fato gerador é o acréscimo do valor dos imóveis situados nas áreas valorizadas em decorrência de obras públicas. Brito Machado (2000, p.90) define contribuição de melhoria como “um tributo, cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrentes de obra pública.”

O empréstimo compulsório, na definição de Gomes de Sousa (1975, p.160), é um imposto com aplicação determinada, sendo que esta aplicação se estende por toda uma circulação do dinheiro representado pelo produto do empréstimo, até um ponto final desta circulação, que seria a reversão deste dinheiro a quem originalmente contribuiu. Cumpre destacar que, a cobrança do empréstimo compulsório poderá ser instituída para custear um investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, nos moldes do artigo 148, inciso II, da Constituição. É válido frisar que o referido empréstimo só pode ser instituído pela União. Superadas as causas que ensejaram a autorização do empréstimo, os recursos deverão ser devolvidos aos contribuintes.

A última espécie, de acordo com Brito Machado (p.2007, p.93), são as contribuições especiais, que consiste nas quais a União pode instituir com base nos artigos 149 e 195 da Carta Magna. Em suma, a contribuição especial consiste em uma modalidade de tributo prevista na Carta Magna de 1988, cujo critério de identificação é baseado na finalidade de criação do tributo. A contribuição especial só pode ser criada por lei ordinária pela União.

Uma vez conceituado o tributo, é imperioso apontar a finalidade do mesmo, e analisar como o tributo pode ser utilizado para que o Estado alcance a sua finalidade. Cumpre destacar que o tributo possui duas finalidades, quais sejam a fiscal e a extrafiscal. Tais finalidades serão abordadas no próximo tópico.

1.2. Finalidade fiscal do tributo

Para que o Estado consiga manter e custear sua estrutura, pagar funcionários públicos e implementar políticas públicas, ele necessita de recursos financeiros. O funcionamento dos três poderes demanda material humano, obras, materiais de consumo, dentre outros tipos de serviços que demandam custos. Essa finalidade tributária se denomina fiscal que, segundo Paulo de Barros Carvalho (1999, p.61), tem o intuito de abastecer os cofres públicos

César Luiz Pasold (2003, p.43) aduz que o Estado moderno possui uma função social, que consiste na busca pelo bem comum, e o mesmo é responsável por prover a prosperidade material e moral dos indivíduos que pertencem à sua jurisdição, soma-se a isso a responsabilidade de prover o bem-estar social, motivo pelo qual arrecada o tributo, pois é através do qual consegue sustentar uma sociedade organizada e da máquina pública.

Ribeiro e Vinha (2010, online) leciona que os tributos devem ser um meio de sanar as desigualdades sociais, por meio da sua taxação evolutiva, almejando inibir a concentração de

riquezas em uma pequena parcela da população. Os governantes devem utilizar a receita da arrecadação tributária para regular a produção, como meio para atingir contribuições sociais, de forma a preservar a livre concorrência, visando assim garantir a livre iniciativa.

Nessa toada, Schoueri (2005, p.10) apregoa que o Estado moderno tem como função, ser a fonte de financiamento de origem predominantemente tributária, especialmente decorrente de impostos, mencionando a expressão “Estado de imposto”.

A partir das informações apresentadas neste tópico, pode-se inferir que o tributo não deve ser apenas um instrumento para financiar as despesas inerentes ao Estado, mas também deve contribuir para que haja uma justa distribuição de riquezas, a implementação de políticas públicas, o custeio de programas sociais, dentre outros serviços destinados a promover o bem comum. Só assim haverá o estabelecimento de um efetivo estado de bem-estar social e o fortalecimento do Estado Democrático de Direito.

1.3. Finalidade extrafiscal do tributo

De início, cumpre destacar que a extrafiscalidade é caracterizada pelo fato de a finalidade do tributo ser diversa da finalidade arrecadatória. O objetivo almejado por essa finalidade tributária não é financiar gastos estatais, mas sim gerar um efeito social ou político por meio da aplicação de uma lei.

No rol de tributos extrafiscais, têm-se os diversos tipos de contribuição. Encontram-se também os empréstimos compulsórios, que de acordo com o art.148, parágrafo único, da Constituição, têm sua arrecadação direcionada à finalidade que os justificou.

A finalidade tributária, ora em análise, ocorre quando há alteração de alíquotas ou quando há concessão de isenção, incentivos e benefícios fiscais, assim como são vários os tributos utilizados com essa finalidade, dentre os quais destaca-se os impostos, nos quais há a maior incidência da extrafiscalidade, uma vez que são tributos não vinculados.

Ainda sobre o conceito de extrafiscalidade, segundo Carvalho (2010, p.287), “a forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade”.

Da mesma forma, Carraza (2008, p.109) leciona que a finalidade tributária em comento se configura quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e a base de cálculo dos tributos, visando induzir os contribuintes a fazer

ou a deixar de fazer algo. Pode-se citar como exemplo, segundo o autor, a majoração da tributação sobre o consumo de cigarros.

2. UMA ANÁLISE SOBRE A DENÚNCIA ESPONTÂNEA PERSECUÇÃO PENAL NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No presente capítulo, analisar-se-á a natureza jurídica, pressupostos, efeitos e aplicação dos institutos da denúncia espontânea e da persecução penal no âmbito do Direito Tributário brasileiro.

2.1. Conceito da denúncia espontânea

O instituto da denúncia espontânea pode ser conceituado como a confissão do contribuinte, em face da autoridade fiscal, de que incorreu em infração tributária, seja acessória ou principal, com o fito de se esvair da responsabilidade por tal infração. O supracitado instituto encontra base legal no artigo 138 do CTN.³

Conforme os ensinamentos de Castro (2007, p.201), a denúncia espontânea pode ser definida como uma modalidade do procedimento administrativo preventivo, no qual o fisco toma conhecimento de uma infração tributária do contribuinte, através da denúncia do próprio contribuinte, com o fito de excluir a responsabilidade tributária.

Nesse sentido, Carvalho (2002, p.60) define a denúncia espontânea como uma maneira de se livrar da responsabilidade por infringir à legislação tributária. Outrossim, Maia Filho (2008, p.70) aduz que, o instituto da denúncia espontânea significa o ato de vontade por meio do qual, voluntariamente, comunica à Autoridade Fiscal a existência de fatos desconhecidos pelo Órgão competente.

Baleeiro (2001, p.87) afirma que, a denúncia espontânea se dá de forma concomitante com a confissão e desistência do proveito da infração, igualdando-se ao instituto do arrependimento eficaz. Por fim, Amaro (2006, p.47) compreende de igual maneira, apenas acrescentando que o que motiva a denúncia espontânea são irrelevantes para o resultado.

³ Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Pode-se aduzir então que, a denúncia espontânea é, sobretudo, um procedimento administrativo preventivo, no qual o contribuinte se antecipa à autoridade fiscal e confessa a prática da infração, esvaindo-se, portanto, de qualquer responsabilidade tributária.

Uma vez conceituado o instituto da denúncia espontânea, é possível compreender a natureza jurídica dele, que se trata de natureza fiscal, em face da esfera estatal, com base legal no CTN. Nesse diapasão, Tavares (2022, P.58) apregoa que a natureza jurídica desse direito, emerge clara e limpidamente do artigo 138 do CTN, ao tutelar que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração.

Os pressupostos legais da denúncia espontânea são a ocorrência da infração cometida, o aspecto referente à tempestividade do pagamento do tributo antes da ação da autoridade fiscal. O instituto ora em análise possui duas funções primordiais, quais sejam: exonerar o fisco de seu exercício de fiscalizar e excluir a multa, beneficiando o contribuinte infrator que voluntariamente confessou sua infração.

2.2. A denúncia espontânea e os efeitos sobre a responsabilidade criminal

Para alguns doutrinadores, como João Thiago Fillus e Maia Filho, a denúncia espontânea pode ser equiparada com o arrependimento eficaz ou coma desistência voluntária, no âmbito do direito penal. Tal comparação encontra fulcro no argumento de que o contribuinte que incorreu em erro perante o fisco, será perdoado e declarado livre da infração, extinguindo-se, dessa forma, a possibilidade da aplicação da lei penal.

Nesse sentido, Amaro (1998, p.57) assevera que o instituto da denúncia espontânea impossibilita todas as formas de punição, tendo em vista que seria inaceitável que o Estado punisse o contribuinte que, por meio desse instituto, agiu com o intuito de regularizar a situação. Outrossim, Tavares (2002, p.180) aduz que se o contribuinte fosse preso, estaria configurada uma armadilha fiscal, por meio da qual o Estado estimularia o contribuinte a confessar sua infração e, aproveitando-se disso, aplicar-lhe sanções pela prática do delito tributário.

Outra vertente de doutrinadores entende que a denúncia espontânea versa apenas sobre a responsabilidade tributária e não sobre a responsabilidade penal. Nesse sentido, Franco e Stoco (2001, p.500) leciona que a denúncia espontânea da infração tributária e o subsequente pagamento do tributo, exclui apenas a responsabilidade tributária do agente.

Apresentados os efeitos da denúncia espontânea sobre a responsabilidade criminal, passar-se-á a uma análise jurisprudencial do Supremo Tribunal de Justiça acerca do instituto ora em análise.

2.3. A denúncia espontânea e o entendimento jurisprudencial do STJ

Observando o artigo 138 do CTN, este abre a possibilidade de aplicação do instituto da denúncia espontânea em caso de cumprimento intempestivo das obrigações acessórias, ao dispor em seu caput a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros.

Não obstante, o Superior Tribunal de Justiça não acata a aplicabilidade da denúncia espontânea às obrigações acessórias. O entendimento firmado pelo colendo STJ é de que, o benefício trazido pelo artigo 138 do CTN, seria cabível somente quanto à obrigação principal.

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

Nesse mesmo sentido, no Resp 246.295, o Ministro Relator José Delgado, adotou o seguinte posicionamento:

Penso que a configuração da "denúncia espontânea", como consagrada no art. 138, do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade na entrega da declaração do imposto de renda é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento. (REsp 246.295/RS, STJ, Primeira Seção, Relator Min. José Delgado, julgamento 18/06/2001, publicação 20/08/2001, pág.344)

Diante do exposto, o colendo Superior Tribunal de Justiça adotou o entendimento de que o descumprimento da obrigação tributária acessória, não detém caráter de infração tributária, mas somente de infração formal. Dessa forma, a denúncia espontânea teria aplicabilidade apenas quanto às infrações tributárias.

Entretanto, o entendimento adotado não coincide com o posicionamento de alguns doutrinadores, tendo em vista que as obrigações tributárias acessórias são relacionadas com as obrigações tributárias principais.

Nesse sentido, Rubens de Souza (1975, p.83) apregoa que a obrigação acessória tem como sentido existencial o cumprimento da obrigação principal. É uma norma que visa evitar que o legislador imponha obrigações acessórias, sem nenhum motivo específico.

No tocante ao parcelamento de tributos, o STJ, até 2004, considerava o parcelamento como caracterizador da denúncia espontânea. Entretanto, com o julgamento do Resp 378.795/GO⁴, o egrégio Tribunal passou a entender no sentido da impossibilidade de aplicação da denúncia espontânea nos casos de confissão de débito pelo contribuinte, culminado com a solicitação de parcelamento.

O Relator, Min. Franciulli Neto, se manifestou no seguinte sentido:

A matéria é de discussão antiga. Já o Tribunal Federal de Recursos havia cristalizado entendimento no verbete sumular de n. 208, o qual afastava o parcelamento de dívida do âmbito da denúncia espontânea, verbis: “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”. (REsp 378795/GO, STJ, Primeira Seção, Relator Min. Franciulli Netto, julgamento 27/10/2004, publicação DJ)

Portanto, de acordo com o entendimento jurisprudencial vigente, o contribuinte só poderá se valer do benefício da denúncia espontânea, se o mesmo confessar a dívida e pagar integralmente o tributo devido. Apresentadas e analisadas as principais jurisprudências sobre o instituto da denúncia espontânea, passar-se-á a uma análise comparativa entre o tratamento penal entre os crimes tributários e os crimes contra o patrimônio.

3. UMA ANÁLISE COMPARATIVA SOBRE A REPARAÇÃO DO DANO NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS E NOS CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO

O ordenamento jurídico pátrio, em regra, atenua a sanção quando há a reparação do dano. A redução da sanção se dá com o arrependimento posterior, que está previsto no artigo 16 do Código Penal, entretanto, incide, tão somente, nos crimes em que não há violência ou grave ameaça, nos casos em que o agente, voluntariamente, repara o dano ou restitui a coisa. Cumpre destacar que os artigos 23, 24 e 25 do Código Penal preveem a exclusão de ilicitude

⁴ REsp 378795/GO, STJ, Primeira Seção, Relator Min. Franciulli Netto, julgamento 27/10/2004, publicação DJ

dos crimes em estado de necessidade, legítima defesa e em estrito cumprimento do dever legal.

Outro fator que é passível de reflexão, é a aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, mas uma grande parcela dos crimes contra a ordem tributária possuem valores exorbitantes, alguns na casa dos milhões, conforme processos julgados durante a pesquisa. Ora, como se falar em insignificância para valores tão elevados?

Flávio Barros (2006, p.440) leciona que a pena possui uma finalidade tríplice: prevenção geral, prevenção especial e caráter reeducativo. A prevenção geral tem como finalidade conscientizar a coletividade do valor que o direito atribui ao bem jurídico tutelado. A prevenção especial e o caráter retributivo atuam durante a imposição e execução da pena e, por fim, o caráter reeducativo, atua exclusivamente na execução, com o intuito de ressocializar o condenado e reeducá-lo para ser reinserido na sociedade.

Todavia, no que se refere aos crimes tributários, a reparação do dano culmina na extinção de punibilidade. Existe um tratamento diverso dos crimes tributários em relação aos outros crimes que, por sua vez, ofendem o patrimônio de indivíduos particulares e até mesmo o público. Tal diferenciação é alvo de controvérsias jurisprudenciais, e o presente capítulo buscará compreender o motivo do legislador e, para tanto, se faz necessário compreender o objetivo do Direito Tributário.

3.1. O bem jurídico tutelado pelo direito penal tributário

O enigma da diferenciação e tratamento de ambos os crimes, pode ser explicado pela enorme imprecisão em definir o bem jurídico tutelado nos crimes tributários. Nesse sentido, Edson Luis Baldan (2008, p.65) apregoa que, os crimes econômicos possuem como escopo proteger bens jurídicos concernentes à ordem econômica vivenciada naquele momento, necessitando para isso, averiguar o ordenamento jurídico daquele sistema em concreto, razão pela qual, torna-se muito complexo conceituar e precisar, de maneira genérica, o bem jurídico nos crimes contra a ordem econômica.

Outrossim, Luiz Regis Prado (2010, p.600) assevera que, o bem jurídico tutelado das normas penais é um valor fundamentado na Constituição, sendo dotado de valor social material ou imaterial, classificado como essencial para o desenvolvimento do indivíduo. Segundo o referido autor, essa é a razão da proteção jurídica desse bem.

Eugênio Raul Zaffaroni (2006, p.132) ensina que o direito penal econômico ou tributário, é a parte do direito penal cujo bem jurídico afetado são as relações controladas ou

reguladas pelo Estado. Nesse sentido, Édson Luis Baldan (2008, p.65) apregoa que o escopo de todos os crimes econômicos, é proteger os bens jurídicos pertencentes à ordem econômica.

A doutrina é bastante dividida no que diz respeito ao estudo do bem jurídico protegido nos crimes fiscais. As duas correntes majoritárias são: os que adotam concepções materialistas, isto é, os que defendem que o bem jurídico tutelado é o erário público, e os que adotam concepções funcionalistas, que adotam critérios diversas da ordem patrimonialista, tais como: saúde pública, educação, segurança e outros serviços públicos em geral. (RODRIGUES, 2013, p.149)

Em que pese a grande divergência doutrinária existente, a corrente majoritária advoga que o bem jurídico protegido é o erário público. Tal concepção de bem jurídico patrimonial, abrange também a ideia do caráter privado da relação jurídica tributária. Não obstante, independentemente de ser erário público ou privado, na condição de bem jurídico, para configurar um delito tributário, basta para sua concretização, a supressão ou redução do tributo.

Cumprido destacar que, a impunibilidade dos crimes contra o erário, culmina na não arrecadação tributária do Estado, ou seja, diversos serviços públicos que poderiam ser otimizados, não o são, devido à fragilidade da punição. Tal fragilidade pode ser encarada como uma espécie de incentivo ao cometimento destes delitos, motivo pelo qual essa questão deveria ser revista pelo legislador.

Para que os indivíduos possam subsistir na sociedade e ter uma existência digna, aplica-se o princípio do mínimo existencial no âmbito tributário, ou seja, o Estado de bem-estar social, à medida que oferece aos indivíduos os recursos públicos necessários para arcar com os serviços ofertados pelo Estado, faz-se necessário que esses mesmos indivíduos contribuam, mediante o pagamento de tributos, para que a máquina pública continue a funcionar.

O princípio da função social do tributo, encontra fulcro legal no artigo 3º da Carta Magna de 1988. A aplicação de tal princípio, garante que uma sociedade se pautem em um sistema democrático, baixa desigualdade social e na realização material dos indivíduos. A igualdade tributária possui uma intimidade com o princípio da dignidade da pessoa humana, pois as pessoas menos favorecidas devem ter acesso a serviços, cuja capacidade econômica, não seria capaz de custear.

Ante o exposto, é inegável que os crimes tributários causam um dano social enorme, imensamente maior que nos crimes patrimoniais, tendo em vista que o bem juridicamente tutelado é coletivo, isto é, pertence à sociedade, e não apenas ao particular. Conforme

mencionado anteriormente, há uma diferenciação no tratamento dos crimes, há um tratamento mais benevolente em relação aos crimes tributários, que causam danos em toda a coletividade, ao passo que os crimes que incidem apenas na esfera privada dos indivíduos, têm um tratamento mais severo.

Nesse sentido, Afonso (2012, p.140) qualifica como iníquo o fato de a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo sonegado, tendo em vista que tal medida não é empregada em crimes menos graves e semelhantes. Segundo o autor, há uma grande incoerência, pois as pessoas que incorrem em crimes menos graves, não são favorecidas deste benefício legal, tendo direito apenas à redução da pena.

Por fim, resta claro que o ordenamento jurídico atual é benevolente com aqueles que cometem crimes tributários. Tal condescendência não se verifica somente aos efeitos da reparação do dano, mas também na aplicação do princípio da insignificância, onde a doutrina e a jurisprudência oferecem um tratamento mais brando para esses criminosos.

3.2. Análise crítica

Os crimes tributários, no Brasil, dificilmente são analisados pelos tribunais, e quando são analisados pelo Poder Judiciário, são julgados com excesso de benevolência e morosidade, evidenciando a indisposição estatal para punir tais criminosos e estimulando a continuidade da prática.

Conforme já mencionado anteriormente na presente pesquisa, a escala do dano gerado pelos crimes tributários é muito maior, tendo em vista que é em âmbito social. Sendo assim, é injustificável o tratamento mais ameno com os criminosos contra a ordem tributária.

Para que haja uma equiparação no tratamento entre os crimes comuns e tributários, é imperioso que se haja uma observância ao princípio da isonomia, deveria ser oferecido um tratamento igualitário entre os que cometem crimes contra o patrimônio particular e os que cometem crimes contra a ordem tributária. Outra tese a ser debatida para a observância do princípio da isonomia, seria ampliar aos criminosos comuns, o benefício concedido aos criminosos tributários, que é a extinção de punibilidade em decorrência do reparo do dano.

Cumprido destacar, por fim, que a ordem tributária possui fulcro constitucional, e ocupa um papel fundamental na garantia dos direitos sociais previstos pela Carta Maior, tendo em vista que tais direitos são custeados pelos tributos arrecadados, por meio da prestação de serviços públicos. É inaceitável que um bem jurídico deveras fundamental para a manutenção e funcionamento de um Estado Social, não disponha da proteção jurídica adequada.

O direito penal tributário, no tocante aos crimes tributários, só é empregado como instrumento de coerção, para que os particulares paguem seus tributos, almejando, exclusivamente à arrecadação. Ao ser empregado dessa maneira, o direito penal tributário se desvia do seu fim constitucional de proteção ao bem jurídico tutelado, ou seja, o erário público.

Cumprido destacar que, a extinção de punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento, não tem relação com a Constituição Federal, haja vista que a conduta do criminoso ultrapassou o mero inadimplemento e entrou no âmbito penal, gerando para o Estado a incumbência de proteger os indivíduos que se atentam a Lei.

O direito penal deve atuar com uma interferência mínima na sociedade, para que não haja acúmulo de demanda e morosidade nos processos. Rogério Greco (2008, p.50) assevera que, o direito penal deve ser a *última ratio*, ou seja, deve intervir em situações relevantes e necessárias para a vida em sociedade. A ordem tributária, por sua vez, é considerada extremamente relevante para que a sociedade possa subsistir, razão pela qual deve permanecer sob a responsabilidade do direito penal.

Entretanto, nota-se que o poder legislativo vem seu valendo de diversas formas para incentivar a prática de crimes tributários, por meio da extinção de punibilidade e o conseqüente perdão dos acusados, verificando-se um abrandamento exacerbado, haja vista que não pune a conduta daqueles que atentam contra a ordem tributário cometendo crimes, ao passo que aqueles que praticam crimes comuns, ao repararem o dano, têm apenas suas penas atenuadas.

Sobre a impunibilidade nos crimes tributários, Afonso (2012, p.190) assevera que a extinção da punibilidade mediante o pagamento do valor sonegado permite que o infrator escape da sanção penal, tendo em vista que basta que ele pague o que deve para escapar da pena.

Diante do exposto, a partir desta análise, verifica-se que o direito penal, ao visar somente a arrecadação, se desvia totalmente de seu propósito constitucional, que é punir as práticas mais gravosas da sociedade. Portanto, a extinção da punibilidade em decorrência do pagamento do tributo escancara a proteção precária do Estado em relação à coletividade e aos bens jurídicos tutelados pelo Direito Penal Tributário.

3.3. Jurisprudências dos Tribunais Superiores

Tanto o Supremo Tribunal Federal, como o colendo Superior Tribunal de Justiça, se posicionam a favor da extinção da punibilidade nos delitos tributários mediante o pagamento do tributo, mesmo depois do recebimento da denúncia.

O *Habeas Corpus* 116828/SP, do STJ, cuja relatoria foi do Ministro Dias Toffoli, assevera que:

Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência. 2. Não se conhece do habeas corpus. 3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente. (STF, HC 116828/SP. Rel. Min. Dias Toffoli. J. 13/08/2013).

Nesse mesmo sentido, o Resp 950648/PR, do STJ, cuja relatoria foi da Ministra Laurita Vaz, apregoa que:

RECURSO ESPECIAL. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. APLICAÇÃO DO ART. 9.º, § 2.º, DA LEI N.º 10.684/2003. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. 1. O pagamento integral dos débitos oriundos da falta de recolhimento dos tributos extingue a punibilidade do crime tipificado no art. 168-A do Código Penal, por força do art. 9.º, § 2.º, da Lei n.º 10.684/03, de eficácia retroativa por força do art. 5.º, inciso XL, da Constituição Federal. (STJ, 5ª Turma, REsp 950648/PR, Rel. Min. Laurita Vaz, J. 12-02-2008, DJ, 03-03-2008. pág. 01).

O ex-ministro do Supremo Tribunal Federal, Sepúlveda Pertence, foi o pioneiro a julgar a matéria com relação entre quitação do débito tributário e extinção da punibilidade, nesse sentido decidiu o ministro:

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).

A partir das jurisprudências apresentadas, pode-se inferir que, os Poderes Legislativo e Judiciário, unem forças para fortalecer a impunidade dos crimes tributários mediante o pagamento dos tributos, evidenciando mais ainda, a falha total do Estado em reverter essa situação, no sentido de proteger o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

O Estado vem editando leis na tentativa de inibir a prática de crimes contra a ordem tributária, almejando tão somente recuperar os créditos tributários, não se preocupando com a punição dos criminosos, tampouco com a prevenção de eventuais delitos futuros, permitindo que a punibilidade seja afastada em casos de reparação pelo pagamento do tributo. Cumpre destacar que tal tratamento distinto para os crimes tributários, ofende o princípio da isonomia previsto na Constituição.

Conforme já mencionado na presente pesquisa, a fraude contra o erário público culmina em danos consideráveis aos interesses difusos da sociedade e, conseqüentemente, causa efeitos negativos nas vidas dos cidadãos, tendo em vista que o Estado deixa de arrecadar recursos para investir em serviços públicos, sendo assim, os benefícios concedidos aos infratores fiscais afrontam o princípio da isonomia. Diante desse cenário, urge uma profunda reformulação legislativa.

4. CONCLUSÃO

O presente artigo buscou trazer à baila, o fenômeno da problemática da extinção de punibilidade, mediante o pagamento do tributo, nos crimes contra a ordem tributária elencados na Lei nº 8.137/1990, com o intuito de demonstrar que a referida extinção, ofende a Constituição Federal de 1988, ao não observar o princípio da isonomia previsto na Carta Maior.

Para embasar a análise, conceituou-se o tributo, bem como as suas variadas espécies, buscando deixar claro a importância do tributo para o funcionamento da máquina pública e destacando a função social do Tributo, tendo em vista que o Estado se vale dos tributos para custear os serviços públicos para a população. Abordou-se os efeitos negativos da extinção de punibilidade, sob a tese de que tal extinção é um incentivo à reincidência dos crimes tributários.

Outrossim, o artigo analisou a diferença de tratamento punitivo entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes comuns, sendo que os infratores tributários têm sua pena extinta ao reparar o dano com o pagamento do tributo e os demais criminosos têm, no máximo, sua pena reduzida.

Foi abordado também que o mero objetivo arrecadatório do Estado, ao criar leis inibitórias contra os crimes tributários, distorce o real objetivo do Direito Penal, que é proteger o bem jurídico tutelado e prevenir os futuros crimes. Por fim, analisou-se as jurisprudências dos Tribunais Superiores e concluiu-se que os poderes legislativo e judiciário, compactuam com essa falha punitiva do Estado ao endossarem a extinção de punibilidade.

Diante do exposto, concluiu-se que há que se haver uma equiparação entre o tratamento punitivo entre os crimes tributários e os crimes penais comuns, para que haja uma real observância ao princípio da isonomia prevista na Constituição Federal de 1988.

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARROYO ZAPATERO, Luiz. **Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones**. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987.

ATALIBA, Geraldo, “**Hipótese de Incidência Tributária**”, 6ª Ed, São Paulo, Mahleiros, 2009, p.137.

AYALA GÓMEZ, I. **El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal**. Madrid: Civitas, 1988.

BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Delitos contra la hacienda pública**. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2000.

BALCARCE, Fabián (director). **Derecho penal económico: parte general: Tomo 1**. Córdoba: Mediterránea, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

BAZA DE LAFUENTE, María Lourdes. **El delito fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal**. 1997. 553 p. Tesis doctoral – Universidad Complutense de Madrid, Madrid.

- BERNARDES, Flávio Couto. **Direito Tributário moçambicano**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2007, p. 44.
- BUSTOS RAMIREZ, J.; BOIX REIG, J. Los delitos contra la Hacienda Pública. Madrid: Tecnos, 1987
- CARDIERI, Luís Fernando Diegues. **Política criminal no direito penal econômico**. In: VELOSO, Ricardo Ribeiro (Coord.). **Crimes tributários e econômicos**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 287.
- CTNSRF, Secretaria da Receita Federal. . **Código Tributário Nacional (2007)**. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/CodTributNaci/ctn.htm> (Acesso em 08/01/2008).
- DIAS, Jorge de Figueiredo. **Problemática Geral das Infrações contra a Economia Nacional**. PODVAL, Roberto (Coord.). Temas de direito penal econômico. São Paulo:
- DOS REIS, Sidney. **A Relevância da Teoria Pentapartida Para a Classificação Jurídica das Contribuições Especiais no Âmbito do Direito Tributário**. 2016. Disponível em facsao paulo.edu.br. Acesso em 09 maio. 2022.
- GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. **O tributo: análise ontológica à luz do direito natural e do direito positivo**. São Paulo: Editora Max Limonad, 1983.
- MALMESBURY, Thomas Hobbes de. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. São Paulo: Nova Cultural, 2004.
- PASOLD, Cesar Luiz. **Função Social do Estado Contemporâneo**. Florianópolis: OAB/SC, 2003
- RIBEIRO, M. D. F.; VINHA, T. D. **Efeitos sócio-econômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais**. Derecho y Cambio Social, 2010.
- Disponível em: <http://www.derechocambiosocial.com/revista002/tributos.htm>. Acesso em: 20 maio. 2022.
- São Paulo: Max Limonad, 1983. [SCHUMPETER, Joseph E. On the Concept of Social Value. in Quarterly Journal of Economics, volume 23, 1908-9. Pp. 213-232»](#)
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **A responsabilidade pelas infrações tributárias**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, n. 47, jul.-dez. 2005.
- SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 82.
- SOARES, Carlos David de Oliveira. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Meta. 1995.
- SOUSA, Rubens Gomes de. ATALIBA, Geraldo. CARVALHO, Paulo de Barros.
- TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica**

WEFFORT, Francisco C.. **Os Clássicos da Política**. São Paulo: Ed. Ática, 2004. vol. 1.
Leia mais: <https://www.sabedorapolitica.com.br/products/teoricos-sobre-a-criacao-do-estado/>