



OS CRIMES TRIBUTÁRIOS E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Danieli Thairiz De Mori Da Silva¹

RESUMO: O presente artigo visa verificar que os crimes tributários existem no nosso ordenamento, da mesma forma que existem formas de se impossibilitar e extinguir a punibilidade destes por intermédio de vários instrumentos, mas o principal é o pagamento, efetuado a qualquer momento, o qual é criticado por grande parte da doutrina, que considera injusta a possibilidade de se extinguir a punibilidade a qualquer momento.

Palavras-chave: Direito Tributário; extinção da punibilidade; pagamento.

ABSTRACT: This article wants verify how tax crimes exists in your legal order, in the same way that exists ways to prevent and extinguish punishability through of a lot of instruments, but the payment is the principal, done at any time, very criticized by the doctrinaire professors, that considers unfair the possibility of extinguishing punishment at any time.

Key words: Tax Law; extinguish punishability; payment.

INTRODUÇÃO

O que são crimes tributários, efetuado por particulares ou por servidores do fisco e sua tipificação no Direito brasileiro? Quais são as suas consequências penais, e as formas de se extinguir a punibilidade, ou seja, como o Estado perde a força de punir o indivíduo que infringiu o a legislação vigente, em especial pelo pagamento do montante

¹ Graduada em direito pelo Centro Universitário Toledo – Araçatuba, SP

integral da dívida tributária deste?

Sendo o pagamento uma forma de impossibilitar o Fisco de punir o sujeito que praticou o crime, independente do momento do pagamento, sendo anteriormente a denúncia, posteriormente a proposição da ação penal ou até mesmo no momento do trânsito em julgado de tal procedimento judicial.

O Parcelamento é uma forma de suspender o crédito que ao final, quando pago o valor total extingue o mesmo, extinguindo-se em consequência a punibilidade do agente por ser uma forma de pagamento.

E por fim uma explanação do que seria Denúncia Espontânea, e qual a diferença desta da extinção da punibilidade por intermédio do pagamento, em conjunto com uma crítica ao instituto do qual o artigo tem seu tema, por acabar com a segurança jurídica e afrouxar as rédeas no que tange a punição destes crimes.

1. DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A ordem tributária é um bem jurídico digno de especial proteção, prevista pelo legislador por conta de sua importante relevância social.

Conforme Lisbôa (2017):

Certamente que, lesar o Patrimônio Público, condiz com a necessidade da utilização do Direito Penal, já que afeta o direito socioeconômico e é o principal meio de financiamento das despesas públicas; inclusive, as de cunho social advêm por meio da constituição dos tributos.

E continua o mesmo autor:

Essa criminalização é primordial, pois a função do tributo não está engessada apenas na proteção do patrimônio público, já que transcendem o papel exclusivamente fiscal, mas, em sua função social, que é a intervenção do Estado no setor econômico e social, promovendo a dignidade da pessoa humana, com uma perspectiva extrafiscal, pois, a lesão ao bem jurídico discutido, afeta diretamente a sociedade pelo desvio de verbas que poderiam amenizar ou extinguir as desigualdades sócias e regionais, bem como proporcionar uma distribuição de renda mais justa.

Desta forma fica consubstanciado que os crimes previstos na lei 8.137/90 demonstram que os sujeitos passivos destes crimes são em si a própria sociedade, ou seja, o povo brasileiro. Sendo com isso a sociedade que tem o dever de cumprir atos de

prestação de contas civilizatórios do Estado.

No nosso ordenamento jurídico visualizamos tal proteção, conforme Ambrose (2017):

Em 1990, com o advento da Lei n. 8.137/90, restaram definidos os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, já tratados como crimes de sonegação fiscal pela Lei n. 4.729/1965. Observando-se referida normativa, é possível verificar que há uma divisão referente ao agente do ilícito tributário. Enquanto que os artigos 1º e 2º da lei supracitada referem-se aos crimes tributários praticados por particulares, no artigo 3º estão dispostos os crimes contra a ordem tributária praticados por funcionários públicos.

Aparentemente conforme o mencionado acima, podemos verificar que se ocorre um crime tributário, existe uma ilegalidade tributária caracterizada ao mesmo tempo uma ilegalidade penal.

Na Seção I, vemos os crimes que podem ser consumados por particulares:

Art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:
 I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
 II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
 III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
 IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
 V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;
 Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Na esfera do Direito tributário, os crimes elencados no artigo 1º, são apontados como crimes materiais, o que com isso deixa claro que para considera-lo consumado é necessário um resultado verídico, diante disso se o indivíduo praticar a supressão, e vier até mesmo a reduzir um tributo, ou acessório fica evidente denominado que foi praticado o crime de sonegação própria, como tem sido chamada. Valendo ressaltar que os sujeitos ativos do artigo 1º e o 2º são os contribuintes, mas podendo ser também contador, como exemplo, entre outros, o do artigo 3º é especificamente o funcionário público que comete

o ilícito, sendo por sua vez o sujeito passivo o Erário.

Já na Seção II percebemos os crimes praticados por Funcionários no exercício de sua Função:

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

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

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

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

Ficando assim bem delimitado o objeto de nosso estudo, onde ficam os sujeitos ativos destes suscetíveis a aplicação das penalidades e sua efetiva punibilidade.

2. DAS CAUSAS DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE

Ao cometer um delito, o indivíduo cria a relação jurídica-punitiva, ficando o mesmo sujeito a punição, sendo isso a punibilidade, conforme Santos (2017):

Punibilidade é a possibilidade jurídica de o Estado impor uma sanção ao autor de uma conduta típica, antijurídica e culpável. Impende mencionar que quando o sujeito comete um crime surge a relação jurídica punitiva, aparecendo de um lado o Estado com o jus puniendi, e de outro, o réu, com a obrigação de não obstaculizar o direito de o Estado impor a sanção penal. Com a prática do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica de o Estado impor sanção.

Sendo assim a punibilidade é a consequência da prática do ato criminoso.

No Direito Penal puro possuímos as Causas de extinção da punibilidade instituídas no Artigo 107 do Código penal Brasileiro:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

- IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
- V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

A punibilidade que segue a linha de raciocínio para se chegar a extinção da punibilidade do artigo 107, por sua vez, tem a ampla finalidade de tornar o réu responsável por um crime cometido, mas além do que se pode explicitar temos as extinções da punibilidade, o Estado que ao punir uma pessoa por seu crime tem a busca incessante de impor uma pena por um ilícito cometido, na extinção fica suprimido o direito do Estado de punir esse ato, o que foi disposto no artigo mencionado pelo código penal brasileiro, mais especificamente no artigo 107.

Continua Santos (2017):

Analizando o contexto de tudo que foi acima mencionado, observa-se que o poder de punir do Estado é absoluto, mas não é ilimitado. Isso porque somente o Estado tem o direito de punir, porém, o ordenamento jurídico traça regras para que esse direito seja exercido, as quais, uma vez não cumpridas, fazem com a pretensão punitiva desapareça.

Sendo assim existe a limitação do poder estatal no que tange a punição, ficando impossibilitada a aplicação da pena nos casos acima previstos.

2.1 Do pagamento como causa de extinção da punibilidade

No Direito Tributário visualizamos uma causa a mais que possibilita tal extinção?

Em 1990, com a publicação da Lei n. 8.137/90, restou consignado em seu art. 14 que: “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia” (AMBROS, 2017)

Porém com o advento da Lei 8.383/91, tal artigo fora revogado, impossibilitando tal extinção.

A partir de 1996, com o a vigência da Lei n. 9.249/95, a punibilidade dos crimes definidos nas Lei n. 8.137/90 e na Lei n. 4.729/65, seria extinta quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia, consoante o disposto no art. 34 de referida norma.

(AMBROS, 2017)

Com o advento da Lei n. 10.684/2003, não restou consignado que o pagamento ou o parcelamento deveriam ser realizados antes do recebimento da denúncia nos crimes contra a ordem tributária. Referida norma disciplinou a questão do parcelamento da dívida, o qual suspenderia a pretensão punitiva do Estado. A partir desse momento, alguns juristas entenderam ser possível a declaração de extinção da punibilidade nos crimes tributários nos casos em que o pagamento fosse realizado a qualquer momento da persecução penal. (AMARO, 2013).

Conforme o Art. 9º da lei acima citada:

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

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

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

Destaca-se que o dispositivo legal acima mencionado não faz nenhuma menção ao recebimento da denúncia, silenciando, assim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequência extinção da punibilidade. (RODRIGUES, 2017)

Portanto, o pagamento poderá ser efetuado anteriormente ou posteriormente ao recebimento da denúncia ou até mesmo da instauração do procedimento administrativo, já que o texto legal não estipulou o momento para o pagamento.

Conforme Mateus (2017):

Ocorre que, com a promulgação da Lei n. 10.684/03, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária passou a ter novo regramento. O art. 9º, § 2º, do novo diploma, deixou de estipular um momento processual para o pagamento do débito, uma vez que seu texto previa que, quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuasse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, haveria a extinção da punibilidade. Logo, ficou claro que o agente, nos termos do mencionado dispositivo legal, poderia ter a punibilidade extinta, desde que realizasse o pagamento do tributo devido, independente do momento do pagamento.

Na jurisprudência temos entendimento no mesmo sentido:

ACÇÃO PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. TRIBUTO. PAGAMENTO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DECRETAÇÃO. HC CONCEDIDO DE OFÍCIO PARA TAL EFEITO. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

Sendo assim o Supremo Tribunal Federal entende que pode-se efetuar o pagamento para que não haja a punibilidade a qualquer momento, incluindo após o trânsito em julgado do processo judicial (MATEUS, 2017)

2.2 Da figura do parcelamento

O Parcelamento, elencado como causa de suspensão do crédito tributário, instituído pela Lei Complementar nº104/2001, no Artigo 151, VI do Código Tributário Nacional: “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: VI – o parcelamento”.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário em razão do parcelamento tem o condão de impedir o ajuizamento da execução fiscal caso ainda não tenha sido proposta, bem como impedir o prosseguimento da ação caso a mesma já tenha sido ajuizada, impedindo apenas a adoção de medidas de constrição do patrimônio do contribuinte, não tendo, contudo, o condão de desfazer penhoras realizadas antes deste. (SÃO PEDRO, 2011)

Sendo assim, a punibilidade não pode ser extinta, pois com o parcelamento o crédito tributário continua existente, ao contrário do pagamento do montante integral, que efetivamente extingue tal crédito.

Conforme Mateus (2017):

Cabe ressaltar que, pela inteligência dos arts. 67 e 68 da Lei n. 11.941/09, caso haja parcelamento da dívida, realizado antes do oferecimento da denúncia, o juiz não poderá recebê-la, salvo se houver inadimplência. Por outro lado, acontecendo o parcelamento, após instauração da ação penal, este terá o condão de suspender a pretensão punitiva do Estado, bem como a prescrição, até a quitação do débito ou eventual descumprimento da obrigação.

Lisbôa (2017) dispõe no mesmo sentido:

As divergências existentes nos Tribunais por conta do parcelamento extinguir ou não a punibilidade nos crimes tributários, da qual não iremos nos aprofundar, restou superada com a edição da Lei 9.964, de 10 de abril de 2000, Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), que, revogando os dispositivos anteriores, atribuiu ao parcelamento efeito suspensivo da pretensão punitiva, bem como suspendeu o prazo de prescrição.

A punibilidade, após o parcelamento do crédito, somente suspende o viés punitivo, ficando a pretensão do Estado em “espera”, até que o crédito seja integralmente pago, quando extingue-se a possibilidade de punir do Estado em face ao devedor, sujeito passivo da obrigação tributária.

3. DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Ao vislumbrar a possibilidade de exclusão da punibilidade na área penal, se verifica a existência de uma ferramenta exclusivamente tributária, a denúncia espontânea, a qual se exclui a responsabilidade pelas infrações tributárias. Conforme Minardi (2017, p. 396):

Consoante teor do artigo 138 do CTN, a responsabilidade por infrações será excluída quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento administrativo, promover a Denúncia Espontânea de forma a pagar o tributo acompanhado de juros e correção somente. Assim no caso de Denúncia Espontânea, o sujeito passivo não terá a obrigação de pagar as multas tributárias.

Sendo assim, há a possibilidade da exclusão da responsabilidade das infrações por meio do pagamento, juntamente dos valores de juros e da correção.

Difere-se da extinção da punibilidade pois esta se refere ao cometimento de crimes tributários, consumados, já a denúncia espontânea se refere a infrações tributárias contidas no Código Tributário Nacional, excluindo-se a responsabilização e o pagamento de multas.

Uma peculiaridade é que o Artigo 138, do CTN em seu parágrafo único nos informa que não poderá ser aplicada a denúncia espontânea no caso do procedimento

administrativo ter sido já iniciado, sendo nesses casos passíveis da aplicação da multa.

Também é entendimento que não cabe o parcelamento, sendo passível de aplicação apenas no caso de pagamento a vista, conforme Minardi, 2017, p. 398:

Como se vê, embora o legislador tenha concedido o benefício da Denúncia Espontânea, o contribuinte ou responsável deverá observar as condições de inexistência de procedimento administrativo – imposta pelo artigo 138 do CTN – bem como as do pagamento à vista (nos termos do que entende o STJ).

Sendo este um importante instrumento para possibilitar a arrecadação em casos de infrações, ou atrasos do pagamento do tributo, devendo ser observada.

4. UMA CRÍTICA AO INSTITUTO DO PAGAMENTO COMO UMA FORMA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

A figura da extinção da punibilidade é uma importante ferramenta que assegura os direitos fundamentais dos indivíduos.

Porém, ao possibilitar o pagamento após o trânsito em julgado, com efeito de extinção da punibilidade, se abre precedentes para que não haja segurança jurídica, podendo que após a efetiva condenação do indivíduo o mesmo não seja mais penalizado, conforme Lisbôa (2017):

No atual quadro brasileiro, a extinção da punibilidade pelo pagamento não presta para o fim que fora criado. Isto se dá, pois, da maneira como é aplicada aos agentes sonegadores de tributos, só incentiva o crescimento da sonegação, carecendo, portanto, de urgente reforma legislativa deste instituto.

Afrouxando o que deveria ser uma punição pela prática de um crime, efetivamente tipificado na lei.

A ausência de coerência em nosso ordenamento jurídico, em relação à extinção da punibilidade, também é fator de reprovação social e ética, isto porque, o meio como está regulamentado beneficia apenas determinados infratores, os criminosos tributários ou econômicos, enquanto que, aos agentes de crimes comuns, o poder-dever é cumprido de forma severa e desproporcional, o que demonstra às claras, a pouca ou nenhuma importância na coerência de valores na confecção das normas em um Estado democrático que prega igualdade a todos. (Lisbôa, 2017)

Tal instituto deveria ser limitado, da mesma forma que é com a denúncia espontânea, a solução eficaz, que estabilizaria e criaria uma grande segurança jurídica, seria a possibilidade da extinção da punibilidade apenas até o recebimento da denúncia pelo magistrado competente, em âmbito judicial.

Sendo assim seria o instituto realmente justo, não prejudicando o fisco e punindo aqueles que efetivamente agiram de má fé contra os cofres públicos e toda a sociedade, pois tais valores em regra são convertidos em melhorias a toda a sociedade, no território nacional.

Conforme Lisbôa (2017):

Por deter o Estado o monopólio da sanção penal, ao aplicá-la ao indivíduo transgressor, deverá garantir que esta reprimenda, juntamente com os princípios do Direito Penal, impeça ou iniba novas infrações econômicas. A penalidade penal, corretamente aplicada, além de prevenir novos crimes e retribuir ao agente delituoso um comedido sofrimento, legitima o Estado em seu poder-dever perante a sociedade.

Somente o equilíbrio de suas penalidades, pode inibir eventuais novas infrações, sendo estas de extrema infortuna ao indivíduo, aplicando-se efetivamente a lei.

CONCLUSÃO

Concluimos que os crimes tributários ocorrem, porém podem ficar sem punição, sendo o conhecimento da extinção da punibilidade de tais crimes por meio do pagamento uma importante ferramenta para advogados atuantes na área tributária.

Podendo os crimes serem praticados por particulares ou funcionários, sempre que o ilícito restar configurado, pode-se tal pessoa se eximir das penalidades e sanções por meio do pagamento.

Ou até mesmo por meio do parcelamento, com o qual ficará suspensa a punibilidade até que haja todo o pagamento sido efetuado, onde se extinguirá a punibilidade totalmente, ficando o indivíduo eximido de qualquer penalidade também.

A denúncia espontânea é um instituto a ser vislumbrado, por sua importância e harmonia, onde só se pode ser aplicado até a instauração do procedimento administrativo, caso posterior pagamento com juros e correção se torna inválido, sendo devidas também

as multas e eventuais penalidades no tocante a responsabilização.

A extinção da punibilidade por meio do pagamento é um instrumento importante, que contém falhas a segurança jurídica dos indivíduos, podendo o mesmo ser utilizado para enfraquecer o braço que pune do estado, ficando impunes aqueles que pagam mesmo após sua condenação por transito em julgado.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

AMBROS, Fernanda. Crimes contra a Ordem Tributária e a extinção da punibilidade segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,crimes-contra-a-ordem-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade-segundo-entendimento-do-supremo-tribunal-federal,51988.html>> Acesso em 04/10/2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. STF - HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Min. Cezar Peluso. Julgamento: 16.12.2003. Publicação: 27.02.2004. DJ 27-02-2004 PP-00027. EMENT VOL-02141-04 PP-00780.

FABRA, Susana Beatriz Alvarez. A extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo nos crimes contra a ordem tributária: um estudo crítico. Porto Alegre, 2010, 48p. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27330/000764510.pdf?..>> Acesso em: 05/10/2017.

LISBÔA, Flavio. Análise crítica da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes fiscais em contraposição com o "jus puniendi" estatal. 2017. Disponível em: <<https://flaviosslisboa.jusbrasil.com.br/artigos/418140284/analise-critica-da-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-fiscais-em-contraposicao-com-o-jus-puniendi-estatal>> Acesso em: 05/10/2017.

MATEUS, Sérgio. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos delitos contra a ordem tributária. Disponível em: <http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/a_extincao_da_punibilidade_pelo_pagamento_nos_delitos_contra_a_ordem_tributaria_serjio_mateus.pdf> Acesso em: 05/10/2017.

RODRIGUS, Raphael Silva. Breves Comentários acerca dos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3654/Breves-comentarios-acerca-dos-crimes-contra-a-ordem-tributaria>> Acesso em: 04/10/2017

SANTOS, Fernando de Almeida. Das causas extintivas de Punibilidade, Disponível em: <<http://imepac.edu.br/oPatriarca/v3/arquivos/trabalhos/ARTIGO03FERNANDO.pdf>>. Acesso em: 04/10/2017.

SÃO PEDRO, Bruno da Conceição. O parcelamento do crédito tributário, 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20391/o-parcelamento-do-credito-tributario-como-hipotese-de-renuncia-a-prescricao>> Acesso em: 05/11/2017.