



UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

GABRIELA RACTZ LIMA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
PREVISTOS NA LEI N. 8.137/90**

Florianópolis (SC)

2009

GABRIELA RACTZ LIMA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
PREVISTOS NA LEI N. 8.137/90**

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel.

Prof. Orientador: Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.

Florianópolis (SC)

2009

GABRIELA RACTZ LIMA

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO
PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
PREVISTOS NA LEI N. 8.137/90**

Esta Monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Florianópolis, 04 de dezembro de 2009.

Prof. e Orientador Tânia Maria Françosi Santhias, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Hercílio Emerich Lentz, Msc.
Universidade do Sul de Santa Catarina

Prof. Leandro do Amaral Pelletti.
Universidade do Sul de Santa Catarina

TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTOS NA LEI N. 8.137/90

Declaro, para todos os fins de direitos e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Coordenação do Curso de Direito, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca desta monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

Florianópolis, 04 de dezembro de 2009.

GABRIELA RACTZ LIMA

Dedico esta monografia aos meus pais, Tarcísio e Bernadete, meu exemplo de vida, os quais sempre me dedicaram todo amor, cuidado, carinho e confiança. A eles devo o meu amor incondicional, respeito e eterna gratidão.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS pela vida, saúde e pelas tantas bênçãos que me proporciona, entre elas à conclusão de mais uma etapa da vida que se consuma com este trabalho.

Agradeço sempre, e nunca em excesso, aos meus pais pela educação, amor, zelo, pela grandiosa diferença que fazem em minha vida. E ainda, que com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu chegasse até esta etapa de minha vida.

Aos meus irmãos, Débora, Fernando e Leonardo pelo companheirismo.

Ao meu namorado Rodger, pelo imenso carinho, e, sobretudo, pela paciência com que acolheu as minhas expectativas e anseios.

Aos professores do curso de direito por todo conhecimento transmitido ao longo desses anos de aprendizado.

Agradeço a minha orientadora professora Tânia Maria Françosi Santhias, por ter aceitado o desafio de conduzir-me, por toda competência, carinho, paciência e dedicação na conclusão deste trabalho.

Muito obrigada por existirem e fazerem parte da minha vida.

"De tanto ver triunfar as nulidades,
De tanto ver prosperar a desonra,
De tanto ver crescer a injustiça,
De tanto ver agigantarem-se os poderes
nas mãos dos maus, o homem chega a
desanimar da virtude, a rir-se da honra, a
ter vergonha de ser honesto..."

(Rui Barbosa)

RESUMO

O presente trabalho aborda algumas considerações sobre os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90, buscando demonstrar que a extinção da punibilidade devido ao pagamento do tributo ofende os princípios previstos na CRFB/88. Para tanto, analisou-se o sistema tributário nacional, a importância e a supremacia dos princípios constitucionais tributários pertinentes ao tema. Em seguida, descrevemos sobre a responsabilidade por infrações tributárias e suas naturezas (tributária e penal), bem como os crimes de sonegação fiscal, abordando os ilícitos tributários e os tipos da Lei n. 8.137/90. Por último, analisamos a constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90, passando pela evolução histórica da legislação, pelo conceito de extinção da punibilidade e as causas extintivas da punibilidade. Neste contexto é que se pretende concluir se a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, por meio do pagamento integral dos tributos devidos, atende os princípios estatuídos na Constituição da República Federativa do Brasil.

Palavras-chave: Constitucionalidade. Extinção da punibilidade. Crimes contra a ordem tributária. Princípio da isonomia.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 DO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE	12
2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	12
2.1.1 Características	14
2.1.2 Competência	15
2.2 A CRFB/88 E A SUPREMACIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	18
2.3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO	21
2.3.1 Princípio da Legalidade	22
2.3.2 Princípio da Segurança Jurídica	24
2.3.3 Princípio da Igualdade	25
2.3.4 Princípio da Capacidade Econômica	27
2.4 REQUISITOS DE CONSTITUCIONALIDADE	29
3 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	31
3.1 RESPONSABILIDADE DE NATUREZA TRIBUTÁRIA	33
3.2 RESPONSABILIDADE DE NATUREZA PENAL	35
3.3 DEFINIÇÃO DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL	37
3.3.1 Sonegação Fiscal	39
3.3.2 Fraude	40
3.3.3 Conluio	42
3.4 O TIPO PENAL ESPECIAL DA LEI N. 8.137/90	42
4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA DEFINIDOS NA LEI N. 8.137/90	46
4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA	46
4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE	52
4.2.1 Causas Extintivas da Punibilidade	54
4.3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS	58
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	65
REFERÊNCIAS	68

1 INTRODUÇÃO

A presente monografia tem como objeto o estudo da constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90.

O objetivo geral do trabalho é demonstrar que a extinção da punibilidade devido ao pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90 ofende a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - CRFB/88, ao deixar de atender o princípio da isonomia, assegurado constitucionalmente.

No que se refere aos objetivos específicos, tem-se a explicação com fundamento na doutrina e na lei, analisando o sistema tributário nacional e a importância e supremacia dos princípios tributários para a presente pesquisa. Descrever os crimes contra ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90 e as mudanças normativas decorrentes de alterações legais ocorridas, bem como suas implicações na extinção da punibilidade no âmbito específico dos crimes contra a ordem tributária. Apresentar o princípio da isonomia: sua relevância e aplicabilidade diante da situação jurídica da extinção da punibilidade prevista na Lei n. 10.684/03.

A Lei n. 10.684/03 disciplinou uma nova opção de pagamento dos tributos a fim de extinguir a punibilidade, o que originou repercussões na esfera penal.

Neste contexto, apresenta-se a hipótese da inconstitucionalidade na adoção da extinção da punibilidade quando ocorrer o pagamento do referido tributo frente a análise dos princípios constitucionais.

No que tange à Metodologia, o método de procedimento utilizado será o método indutivo, por meio do qual se buscou as categorias operacionais na doutrina e na jurisprudência para a análise do tema proposto.

Desta maneira, a presente monografia foi estruturada em 5 capítulos, sendo que a partir de então será feito um breve comentário acerca de cada um destes.

Inicia-se no capítulo 2, exibindo um breve estudo acerca do sistema tributário nacional, vez que trata de um sistema que se caracteriza pelo conjunto de normas que determinam condutas a serem seguidas. Por conseguinte, expõe-se as

características e competência, e uma análise dos princípios constitucionais tributários referentes a pesquisa.

No capítulo 3, trata-se da responsabilidade por infrações tributárias, distinguindo a responsabilidade de natureza tributária da responsabilidade de natureza penal, bem como define os crimes de sonegação fiscal, abordando os ilícitos tributários e os tipos da Lei n. 8.137/90.

No capítulo 4, discorre-se sobre a (in)constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90, passando pela evolução histórica da legislação, pelo conceito de extinção da punibilidade e as causas extintivas da punibilidade, para, então, adentrar na questão principal.

O presente trabalho encerra-se com as considerações finais, nas quais são apresentados pontos relevantes para se fazer uma reflexão a respeito da (in)constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90.

2 DO ORDENAMENTO JURÍDICO VIGENTE

Este capítulo tem por objetivo discorrer as questões básicas acerca do ordenamento jurídico vigente, relacionados ao tema desta pesquisa. Inicialmente, abordaremos algumas características do Sistema Tributário Brasileiro.

Buscaremos também elencar alguns dos princípios tributários constitucionalmente consagrados, os quais são considerados pilares estruturais para que se possa compreender qualquer assunto pertinente ao direito tributário.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) vigente encontra suas regras matrizes na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88), em seus artigos 145 a 162, no Capítulo I – DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL. A CRFB/88 dispõe sobre normas que contêm os elementos fundamentais da estrutura do sistema jurídico tributário brasileiro.

Como o próprio Capítulo expressa, tais normas compõem o STN, ou seja, produzirão efeitos junto à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pessoas jurídicas de direito público interno que integram a República Federativa do Brasil, nos termos do seu artigo 18¹.

¹ Art. 18. A organização político-administrativa da República Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, todos autônomos, nos termos desta Constituição.

§ 1º - Brasília é a Capital Federal.

§ 2º - Os Territórios Federais integram a União, e sua criação, transformação em Estado ou reintegração ao Estado de origem serão reguladas em lei complementar.

§ 3º - Os Estados podem incorporar-se entre si, subdividir-se ou desmembrar-se para se anexarem a outros, ou formarem novos Estados ou Territórios Federais, mediante aprovação da população diretamente interessada, através de plebiscito, e do Congresso Nacional, por lei complementar.

§ 4º - A criação, a incorporação, a fusão e o desmembramento de Municípios, far-se-ão por lei estadual, dentro do período determinado por Lei Complementar Federal, e dependerão de consulta prévia, mediante plebiscito, às populações dos Municípios envolvidos, após divulgação dos Estudos de Viabilidade Municipal, apresentados e publicados na forma da lei.

O art. 2º² do Código Tributário Nacional (CTN) assinala que o sistema tributário é regido pelas normas constitucionais contidas no capítulo “Do Sistema Tributário Nacional”, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e “nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”.

As leis tributárias federais, as estaduais, as distritais e as municipais deverão ser editadas conforme a CRFB/88, que é a norma que se encontra no topo do ordenamento jurídico. Portanto, quando cada ente federado exercer a sua competência legislativa em matéria tributária, deverá observar necessariamente os ditames que estão impostos na CRFB/88.

Conforme entendimento de Kiyoshi Harada³:

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

Dessa forma podemos concluir que existe um sistema parcial (sistema constitucional tributário) inserido em um sistema global (sistema constitucional).⁴

Enfrentando essa questão, Geraldo Ataliba⁵ nega a existência de um STN, pois estaria ferindo o princípio federativo e as autonomias dos Estados e dos Municípios que elaboram seus respectivos sistemas tributários, mesmo que com fundamento nos princípios constitucionais comuns. Aduz que o sistema tributário brasileiro não acumula as condições para ser considerado nacional, pois “seria necessário que o legislador que o plasma também se revestisse da mesma qualidade, o que não acontece. Pelo contrário, temos uma multiplicidade de legisladores a contribuir para a modelagem do Sistema Tributário”.

Kiyoshi Harada⁶ arremata essa questão enfatizando que cabe falar em STN, haja vista a existência de princípios tributários que limitam o exercício da

² Art. 2º O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

³ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 21.

⁴ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 21.

⁵ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 223-224.

⁶ HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007. p. 21.

competência impositiva. De qualquer forma, podemos denominar o conjunto de tributos federais, estaduais e municipais existentes de STN.

Esse raciocínio também é feito por Celso Ribeiro Bastos⁷:

Dá-se o nome de sistema tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro desse sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deverei isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar trabalhar com o sistema constitucional tributário, terei de isolar dentro da Constituição (que também é um sistema) as regras atinentes aos tributos.

Portanto, o sistema jurídico tributário consiste em um conjunto de normas jurídicas que tem como finalidade regular a relação Estado e contribuinte, ou seja, disciplinam condutas e consequências no que se refere à arrecadação compulsória de recursos financeiros pelo Estado, para atender aos gastos que este necessita realizar, no cumprimento de suas competências constitucionais.

2.1.1 Características

O sistema constitucional brasileiro é caracterizado pela rigidez, uma vez que para sua alteração é necessário o cumprimento de algumas exigências elencadas pela CRFB/88.

Ensina José Afonso da Silva⁸ que “nossa constituição é rígida e todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se estiverem conforme as normas da Constituição Federal”.

Tal sistema é interpretado como rígido, pois não confere ao legislador ordinário e derivado liberdade para estabelecer normas ou tratar de assuntos fora de sua competência, ou seja, os princípios gerais fixados na CRFB/88 estabelecem com exatidão as faculdades do poder tributante e as garantias e os direitos dos contribuintes.

⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 107.

⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. revista e atualizada nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 48.

Entretanto, o sistema poderá ser definido como flexível quando o legislador ordinário gozar de faculdades amplas para dispor sobre suas normas, podendo inclusive alterar a própria discriminação de rendas⁹. Ou seja, as constituições escritas podem sofrer alterações, desde que por processo legislativo específico, mais solene e dificultoso.¹⁰

Pode-se considerar que se trata também de um sistema tributário subjetivo, pois o Estado observa o princípio da capacidade contributiva do sujeito passivo da relação tributária, considerando a aptidão econômica para pagar tributos. Os sistemas objetivos são aqueles em que o Estado não leva em conta a capacidade contributiva do contribuinte ao exercer seu poder impositivo.

O STN é complexo devido a quantidade excessiva de princípios, regras e normas de caráter geral e específico, os quais necessitam e devem ser corretamente aplicados aos casos concretos.

2.1.2 Competência

Há muito são reconhecidas a rigidez e a exaustividade do sistema constitucional tributário brasileiro. A CRFB/88 define a competência tributária por intermédio de princípios e da delimitação dos instrumentos tributários, distribuindo-a entre os entes políticos, mediante conjugação de critérios materiais e territoriais.¹¹

A competência tributária é o poder indelegável atribuído pela CRFB/88 a um ente estatal dotado de poder legislativo, e é exercida mediante a edição de lei.¹²

Conforme Sacha Calmon Navarro Coêlho¹³, nos Estados politicamente organizados em repúblicas federativas, a Constituição não apenas institui o poder de tributar, como também deve reparti-lo entre as pessoas políticas que convivem na federação.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 272.

¹⁰ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 5.

¹¹ PITSICA, Diogo Nicolau. **Gestão dos orçamentos públicos à luz da imunidade tributária recíproca**. 2005. 168f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. p.26.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 30.

¹³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

A propósito, a CRFB/88 não cria tributos, e sim outorga competência tributária, ou seja, atribui aos entes políticos aptidão para criar tributos.¹⁴

Para Luciano Amaro¹⁵, a competência tributária é a aptidão para criar tributos, ou seja, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm o poder de criar tributos e definir seu alcance, mas devem observar os critérios de partilha e competência estabelecidos pela CRFB/88.

Competência tributária é, então, o poder conferido pela CRFB/88 para que as pessoas políticas institua tributos¹⁶ por meio de lei. É assim uma competência legislativa que deve ser exercida dentro dos exatos limites estabelecidos na CRFB/88.

Nesse sentido se manifesta Roque Antônio Carrazza¹⁷:

Competência tributária é a possibilidade de criar, in abstracto, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, exercitar competência tributária é dar nascimento a tributos, no plano abstrato.

É preciso considerar que existem várias espécies de competências discriminadas constitucionalmente, tais como, por exemplo, a competência legislativa, a competência jurisdicional e a competência tributária.

A competência tributária, portanto, é matéria constitucional. Compreende o poder de legislar, e, conseqüentemente, o poder de arrecadar e fiscalizar, conforme disposto no art. 6º do CTN:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 99.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 93.

¹⁶ A definição de tributo se encontra normatizada no art. 3º do CTN, como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Assim, o tributo representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas que necessita para poder atender aos seus fins.

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 248.

A competência tributária é o poder de estabelecer determinado tributo, ou seja, significa uma atribuição legislativa já que a instituição de qualquer tributo demanda de lei que a veicule. Nesse sentido, só possui competência tributária a pessoa que detém autonomia política para a produção de leis para o seu autogoverno – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – devendo ser observadas e respeitadas as limitações estabelecidas na CRFB/88, nas Constituições dos Estados, bem como nas respectivas Leis Orgânicas.

Nos termos do art. 7º¹⁸ do CTN a competência tributária é indelegável. A pessoa jurídica que tem competência para instituir determinado tributo não pode renunciá-la em favor de terceiros.

Tal competência, porém, pode ser delegada por um ente jurídico a outro no que diz respeito à capacidade tributária ou capacidade para ser sujeito ativo da obrigação tributária, que abrange as funções de arrecadar ou fiscalizar tributos ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.¹⁹

Observando sempre as limitações constitucionais ao poder de tributar, os entes da federação receberam competências constitucionais para instituir os tributos, e fazem através do instrumento jurídico que se materializa pela edição de lei tributária. É esta norma que vai regular as relações jurídicas tributárias²⁰ entre o fisco e o contribuinte, disciplinando os momentos distintos da arrecadação, a qual tem por objeto auferir receita, de modo compulsório, para atender o objetivo maior do Estado Democrático de Direito que é o bem comum.

¹⁸ Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 30.

²⁰ Hugo de Brito Machado ensina que “A relação jurídica tributária se verifica entre o *fisco* – denominação dada ao Estado enquanto desenvolve atividade de tributação – e aquele que está diretamente obrigado ao pagamento do tributo. Entretanto, muita vez envolve pessoas estranhas, em princípio, a essa relação, de sorte que não é exato dizer-se que o Direito Tributário regula apenas a relação *fisco-contribuinte*; a não ser que se entenda o termo *contribuinte* em sentido amplo, abrangendo qualquer pessoa obrigada a uma prestação tributária, de qualquer espécie”. (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 50.)

Assim, em nosso STN, o constituinte optou por indicar as espécies tributárias de maior relevância; sendo elas, impostos, taxas e contribuições de melhorias.

Nesse momento abordaremos alguns dos princípios constitucionais elencados na CRFB/88 e norteadores do STN.

2.2 A CRFB/88 E A SUPREMACIA DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

A atual CRFB/88 é o meio através do qual uma sociedade se organiza e limita atos ou ordena prestações estatais, seja estabelecendo direitos, deveres e garantias, seja conferindo o fundamento de validade de todas as leis e atos normativos.

Nesse sentido, leciona José Afonso da Silva²¹:

A constituição é algo que tem, como forma, um complexo de normas (escritas ou costumeiras); como conteúdo, a conduta humana motivada pelas relações sociais (econômicas, políticas religiosas, etc.); como fim, a realização dos valores que apontam para o existir da comunidade; e; finalmente, como causa criadora e recriadora, o poder que emana do povo.

A CRFB/88 estatui que o Estado, apesar de soberano, deve subordinar-se aos princípios norteadores nela elencados quando se tratar de matéria tributária, bem como de outras áreas.

De Plácido e Silva²² ensina que o termo princípio deriva do latim *principium* (origem, começo). “No sentido jurídico, notadamente no plural, quer significar as *normas elementares* ou *preceitos*, que se fixaram para servir de *norma* a toda espécie de ação jurídica, traçando, assim, a *conduta* a ser tida em qualquer *operação jurídica*”.

Voltando ao sentido jurídico, Roque Antônio Carazza²³ diz que:

²¹ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. revista e atualizada nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 41.

²² SILVA, De Plácido e. Princípios. In: **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. v. 3. p. 1220.

²³ CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 2001, p. 33.

Princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

É na CRFB/88 que se encontram definidos alguns dos princípios que norteiam todo nosso ordenamento jurídico. Os princípios fundamentais existentes na CRFB/88 possuem uma função ordenadora e funcionam como critério de interpretação, pois são eles que dão integração ao sistema.²⁴

Para Michel Temer²⁵ “[...] a interpretação de uma norma constitucional levará em conta todo o sistema, tal qual como positivado, dando-se ênfase, porém, para os princípios que foram valorizados pelo constituinte”.

Para uma adequada interpretação da CRFB/88, deve sempre ser levada em consideração a supremacia das normas constitucionais no ordenamento jurídico e a presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos editados pelo poder público competente. Cabe ao Poder Judiciário declarar a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo incompatível com a CRFB/88.²⁶

Destaca-se que nem todas as normas constitucionais possuem a mesma relevância, já que algumas veiculam apenas regras, enquanto outras norteiam o sistema, ou seja, dão as diretrizes para todo o ordenamento jurídico, as quais se constituem nos princípios constitucionais.²⁷

Analisando-se o conceito de Ruy Samuel Espíndola²⁸ sobre os princípios constitucionais, entende-se que são postulados de direitos nos quais se fundamenta e se direciona o ordenamento jurídico de um Estado.

Pode-se dizer, ainda, que os princípios, enquanto normas, desempenham a função de dar fundamento material e formal aos subprincípios e demais regras integrantes da sistemática normativa.²⁹

Já Celso Antônio Bandeira de Mello³⁰, define princípio como:

²⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. revista e atualizada nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 100.

²⁵ TEMER, Michel. **Elementos do direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 23.

²⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 36.

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 29.

²⁸ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 73.

²⁹ ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 73.

³⁰ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 1. ed. p. 230, citado por Alcides Wilhelm, in “A inconstitucionalidade da exclusão do Simples Nacional das empresas

Mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para sua exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento dos princípios que preside a inteligência das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.

Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho³¹, “os princípios são caracterizados pelo fato de não estabelecerem um comportamento específico, mas uma meta, um padrão”. Ensina ainda este autor que eles “servem como pauta para interpretação das leis, a elas se sobrepondo”.

Assim, verifica-se que os princípios exercem importante função, pois orientam e condicionam a interpretação das normas jurídicas, sendo denominados por Roque Antonio Carraza³² de alicerces jurídicos ou pedras angulares do sistema, pois facilitam a compreensão ou a demonstração de algo.

Exemplifica Paulo de Barros Carvalho³³ que “[...] assim como existe uma hierarquia sintática, podemos falar numa distribuição hierárquica dos valores jurídicos, dispostos também de maneira escalonada. Os princípios estariam ocupando posições privilegiadas nos patamares do ordenamento [...]”.

Arremata ainda o autor que a interpretação dos princípios deve considerar todo o universo das regras jurídicas, pois como uma proposição prescritiva do direito, não poderia ser analisada separadamente do sistema a que pertence.³⁴

Com base nos conceitos apresentados e mais especificamente, nas lições de Celso Antônio Bandeira de Mello³⁵, violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma, pois o não atendimento a um princípio implica ofensa a todo um sistema de comandos. Afirmo ainda este mesmo autor que violar um princípio é a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade porque, “ao ofendê-lo,

devedoras de tributos”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 65. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12569>>. Acesso em: 10 set. 2009.

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 89.

³² CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 29.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2002.

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 1. ed., p. 230, citado por Ricardo Mariz de Oliveira, in “Cooperativas - o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 65. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12569>>. Acesso em: 10 set. 2009.

abatem-se as vigas que os sustentam e alui-se toda a estrutura neles esforçada”.³⁶

Como se viu anteriormente, os princípios constitucionais são as pedras angulares, o esteio, a segurança e o momento jurídico e institucional, portanto, todos são de suma importância.

No entanto, para fins didáticos, esta pesquisa se limitou ao estudo dos princípios jurídicos da tributação que se encontram mais estritamente relacionados com o tema escolhido, aos quais abordaremos a seguir.

2.3 OS PRINCÍPIOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO

O Direito Tributário desponta como disciplina jurídica dotada de princípios e institutos conferindo em suas relações jurídicas características próprias. Os princípios, segundo Paulo de Barros Carvalho³⁷, aparecem como linhas diretas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.

A CRFB/88, dentro do seu texto, elenca de forma difusa as garantias individuais e coletivas, as quais, de ordinário, traçam princípios de uma forma geral. Tome-se, por exemplo, o art. 5º e toda sua fragmentação dos 77 incisos.

Cabe ressaltar que o constituinte originário quando tratou do sistema constitucional tributário cuidou de deixar expressos os princípios constitucionais específicos relativos a garantia do contribuinte, detalhando as limitações impostas na tarefa de instituir e cobrar tributos.

Aduz José Afonso da Silva³⁸ que o “sistema tributário nacional subordina-se a vários princípios, que configuram garantias constitucionais dos contribuintes, conforme reconhece o art. 150, sem prejuízo de outras e, em contrapartida, constituem limitações ao poder de tributar”.

Os princípios tributários previstos na CRFB/88, funcionam como mecanismos de defesa do contribuinte frente a voracidade do Estado no campo

³⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 1ª ed., p. 230, citado por Ricardo Mariz de Oliveira, in “Cooperativas - o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras”, Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 65. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12569>>. Acesso em: 10 set. 2009.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 2002.

³⁸ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 1994. p. 594.

tributário. Para Hugo de Brito Machado³⁹: “Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte”.

Tanto é assim que o texto constitucional dispõe sobre a limitação do poder de tributar na Seção II, do Capítulo I, do Título VI, da CRFB/88. Delimitou a tributação no Brasil dos entes políticos por competência tributária, dessa forma inibindo a vontade do fisco em investir sobre o patrimônio do contribuinte.

A seguir serão abordados alguns dos princípios constitucionais tributários relacionados ao tema desta pesquisa.

2.3.1 Princípio da Legalidade

A CRFB/88 estabelece no artigo 150, inciso I⁴⁰, que a instituição e a majoração de tributo só podem ser estabelecidas mediante lei.

Este princípio tributário é consequência do princípio constitucional geral de que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo, senão em virtude de lei, de que trata o inciso II⁴¹ do art. 5º da CRFB/88.

O princípio da legalidade tributária é elemento fundamental do Estado de Direito, garantindo que o tributo só pode ser instituído, exigido, aumentado e cobrado, mediante prévia disposição legal, limitando assim, o poder tributante em favor da justiça e da segurança dos contribuintes.

A lei instituidora do tributo deve conter a descrição do fato tributável, o critério de identificação dos sujeitos ativos e passivos da obrigação tributária, os elementos caracterizadores de sua ocorrência, a definição da base de cálculo e da alíquota ou o seu valor.

Paulo de Barros Carvalho⁴² ensina:

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 33.

⁴⁰ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

⁴¹ Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei advéncia traga em seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza *tipicidade tributária*, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.

A doutrina nacional considera que o princípio da legalidade tributária pode ser visto sob dois aspectos que são o da legalidade formal e material. No campo da legalidade formal, tem-se que a regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo aos devidos trâmites instituídos para sua criação. Quanto a legalidade material, tratado pela doutrina como princípio da tipicidade tributária, impõe que a lei traga literalmente descrito o fato jurídico e os elementos que integram a relação obrigacional.

Misabel Abreu Machado Derzi, na atualização que realizou na obra de Baleeiro⁴³, procedeu com clareza esta distinção:

Ora, os arts. 150, I e 5º, II, da Constituição vigente, referem-se à legalidade, como princípio necessário à instituição e majoração de tributos, tanto do ponto de vista formal – ato próprio, emanado do poder legislativo – como do ponto de vista material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributária, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Dessa forma, o princípio da legalidade deve especificar o conteúdo da lei tributária, pois o direito tributário não se satisfaz com os chamados conceitos jurídicos indeterminados, ou seja, com a previsão legal aberta ou em branco. A estrita legalidade é garantida ao contribuinte. Logo, a existência destas normas sem o respeito à tipicidade se revela pura imitação provinda do órgão legislador.

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva. 2002. p. 154-155.

⁴³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

2.3.2 Princípio da Segurança Jurídica

O postulado da segurança jurídica decorre do art. 5º da CRFB/88, o qual garante a todos os brasileiros e estrangeiros residentes no país, dentre outros direitos e garantias fundamentais, a prioridade da segurança.

O subsistema constitucional tributário tem como objetivo “atingir o valor supremo da certeza, pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre a administração e os administrados”⁴⁴. Nesse sentido, o princípio da segurança jurídica estabelece normas importantíssimas dentro do sistema constitucional tributário, com o objetivo de proteger o contribuinte de eventuais abusos que o Fisco possa cometer em sua ânsia pela arrecadação de receitas tributárias.

Através da segurança jurídica é que se objetiva proteger as relações jurídicas formuladas em vista do ordenamento tributário vigente, resguardando-se todas as situações jurídicas já estabilizadas pelos contribuintes que, de boa-fé, acreditaram no que a lei ordenava e, com base nela, consolidaram suas relações de direito.

Considerando que o homem necessita de segurança para conduzir, projetar e planejar a sua vida de maneira responsável, desde cedo esse princípio foi considerado um dos elementos constitutivos mais importantes do Estado Democrático de Direito.⁴⁵

Para Diogo Nicolau Pítsica⁴⁶, os elementos que dão efetividade à segurança jurídica advêm dos seguintes princípios:

irretroatividade da lei; coisa julgada; respeito aos direitos adquiridos; respeito ao ato jurídico perfeito; outorga de ampla defesa e do contraditório aos acusados em geral; ficção do conhecimento obrigatório da lei; prévia lei para a configuração de crimes e transgressões e cominação de penas; declarações de direitos e garantias individuais; justiça social; devido processo legal; independência do Poder Judiciário; vedação de tribunais de exceção e vedação de julgamentos parciais.

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. Revista de Direito Tributário. n. 69. São Paulo, 1996. p.89.

⁴⁵ PITSICA, Diogo Nicolau. **Gestão dos orçamentos públicos à luz da imunidade tributária recíproca**. 2005. 168f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. p.43.

⁴⁶ PITSICA, Diogo Nicolau. **Gestão dos orçamentos públicos à luz da imunidade tributária recíproca**. 2005. 168f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. p.45.

O princípio da segurança jurídica exige que os cidadãos possam calcular antecipadamente os seus encargos fiscais.⁴⁷

2.3.3 Princípio da Igualdade

A CRFB/88 adotou o princípio da igualdade de direitos, ou seja, todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei, em consonância com os critérios acolhidos pelo ordenamento jurídico.⁴⁸

O princípio da igualdade é decorrência da cláusula geral prevista no artigo 5º, *caput*, da CRFB/88, que determina que “todos são iguais perante a lei”.

Para que o Estado possa promover a igualdade, não se pode pensar em tratamento absolutamente igualitário, eis que, assim, estaríamos abonando inegáveis desigualdades já existentes. É da essência do Estado moderno manter uma posição ativa e não passiva frente às desigualdades.

Falar em igualdade ou isonomia significa impedir que se trate de forma diferente aqueles que se mostrem iguais, e permitir que se trate de forma desigual aqueles que são diferentes.

A CRFB/88, no artigo 150, inciso II⁴⁹, estipula o princípio da isonomia tributária de forma irreparável, dizendo que é proibido aos entes tributantes “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Alexandre de Moraes⁵⁰ esclarece, ainda, que o que se veda são as diferenciações arbitrárias, as discriminações absurdas, pois, o tratamento desigual dos casos desiguais, na medida em que se desigualam, é exigência tradicional do próprio conceito de Justiça, pois o que realmente protege são certas finalidades, somente se tendo por lesado o princípio constitucional, quando o elemento

⁴⁷ PITSICA, Diogo Nicolau. **Gestão dos orçamentos públicos à luz da imunidade tributária recíproca**. 2005. 168f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005. p.45.

⁴⁸ AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 310.

⁴⁹ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁵⁰ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 31.

discriminador não se encontra a serviço de uma finalidade acolhida pelo direito.

Fábio Konder Comparato⁵¹ discorre que as chamadas liberdades materiais têm por objetivo a igualdade de condições sociais, meta a ser alcançada, não só por meio de leis, mas também pela aplicação de políticas ou programas de ação estatal.

O princípio da igualdade, consagrado constitucionalmente, opera em dois planos distintos. Em um primeiro plano opera frente ao legislador e ao próprio executivo, na edição de leis, de atos normativos e de medidas provisórias, impedindo a criação de tratamentos diferenciados a pessoas que se encontram em situações idênticas. E em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete de aplicar a lei e os atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social.⁵²

Sobre o tema, discorre Alexandre de Moraes⁵³:

Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e a finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Os tratamentos normativos diferenciados são compatíveis com a CRFB/88 quando verificada a existência de uma finalidade razoavelmente proporcional ao fim visado.⁵⁴

Conforme o ensinamento de Roque Antônio Carrazza⁵⁵ o princípio da igualdade tributária é consequência do princípio republicano, pelo qual é exigido o tratamento isonômico dos cidadãos em todas as searas jurídicas, inclusive em sede de direito tributário. Afirma o autor que “o princípio republicano foi confirmado com a abolição dos privilégios fiscais dos nobres (que desapareceram com a Proclamação

⁵¹ COMPARATO, Fábio Konder. **Direito público**: estudos e pareceres. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 59.

⁵² MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 32.

⁵³ MORAES, Alexandre. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 32.

⁵⁴ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Princípio da isonomia**: desequiparações proibidas e permitidas. Revista Trimestral de Direito Público, n. 1. p. 79.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. São Paulo: Malheiros. p. 61-62.

da República), dos eclesiásticos e dos exercentes de determinadas funções públicas”. Ressalta, ainda, que tal princípio vale também para as isenções tributárias, pois é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc.

Cabe ressaltar que o princípio da igualdade tributária é dirigido ao legislador e ao aplicador da lei (Poder Executivo e Judiciário). A este, impedindo-o de, no caso concreto, adotar tratamento tributário diferenciado relativamente a sujeitos passivos que se encontrem em situação equivalente (igualdade *perante* a lei), e àquele impondo-lhe limites que o impossibilite de instituir, de forma geral e abstrata, tratamento desigual entre pessoas que estejam na mesma situação (igualdade *na* lei).

Este princípio é a projeção do princípio geral da isonomia jurídica, que estabelece que todos são iguais perante a lei tributária. Nesse sentido, apresenta-se como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos estão em condições iguais⁵⁶. Ou, ainda como ensina Amaro⁵⁷, “segundo a lição clássica de que a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”.

Por este dispositivo normativo tem-se que todos os contribuintes, quer de tributos federais, estaduais ou municipais, deverão ter tratamento idênticos em todo território nacional, observando-se o preenchimento de todas as condições legais para sua exigência.

2.3.4 Princípio da Capacidade Econômica

A capacidade contributiva é o princípio no qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que o ônus tributário deve ser repartido de forma proporcional entre os cidadãos, na medida de sua capacidade de suportar o encargo fiscal.

⁵⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 2009. p. 38-39.

⁵⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 2008. p. 135.

Tal princípio está consagrado no art. 145⁵⁸, §1º da CRFB/88. Por definição, seria a medida da possibilidade econômica de pagar tributos.

Em atenção ao dispositivo constitucional, observa-se que sempre que possível os impostos deverão ter caráter pessoal, sendo graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes de contribuir para com o Estado.⁵⁹

A capacidade econômica se manifesta diante de fatos ou situações que revelam as condições objetivas da parte, de quem os realiza ou nelas se encontra, para suportar a carga econômica do imposto. Dizemos que a capacidade contributiva é objetiva, pois não se refere às condições reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riquezas.

Sacha Calmon Navarro Coêlho⁶⁰ entende que capacidade contributiva é:

[...] a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos 'signos presuntivos de capacidade contributiva'.

Roque Antônio Carrazza⁶¹ discorda de Sacha Calmon Navarro Coêlho, pois entende que a capacidade contributiva, tal qual descrita na CRFB/88, tem caráter objetivo “[...] porque se refere, não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte etc.)”.

Não há como opormos que a ordem jurídico-tributária assimilou o critério objetivo. Com efeito, a lei instituidora do tributo considera a aptidão abstrata para suportar a carga tributária. Não se admite, por exemplo, a ação judicial para afastar a tributação pela efetiva incapacidade de pagá-la. Dessa forma, um operário com rendimento mensal inferior a dois salários-mínimos e proprietário de um apartamento

⁵⁸ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

⁵⁹ SOARES, Carlos David de Oliveira. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Meta. 1995. p. 25.

⁶⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 2002. p.79.

⁶¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2001. p. 77.

luxuoso, não pode se esquivar do pagamento do Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU.

Por outro lado, a cláusula constitucional "sempre que possível", em tese, pode se referir ao caráter pessoal dos tributos ou a observância do princípio em comento. Existe uma nítida inclinação doutrinária pela primeira hipótese. Afinal, sempre é possível, pelos mais diversos meios, a observância do princípio da capacidade contributiva.

2.4 REQUISITOS DE CONSTITUCIONALIDADE

A CRFB/88 é rígida, ocupando grau máximo na relação hierárquica. De forma genérica, a inconstitucionalidade “verificar-se-á em caso de afronta à Constituição”.⁶²

Michel Temer⁶³ assevera que:

De fato, é nas Constituições rígidas que se verifica a superioridade da norma magna em relação àquela produzida pelo órgão constituído. O fundamento do controle, nestas, é o de que nenhum ato normativo – que necessariamente dela decorre – pode modificá-la.

Conclui ainda o autor que: “Da rigidez constitucional ‘resulta a superioridade da lei constitucional, obra do poder constituinte, sobre a lei ordinária, simples ato do poder constituído, um poder inferior, de competência limitada pela Constituição mesma’.”⁶⁴

Nos dizeres de José Afonso da Silva⁶⁵, a CRFB/88 está posicionada no vértice do sistema jurídico do país e todos os poderes estatais são legítimos na medida em que ela os reconheça e na proporção por ela distribuídos. Ou seja, é a lei suprema, que contém a estruturação e a organização dos órgãos do Estado; é nela que se encontram as normas fundamentais, o que a torna superior as demais normas jurídicas.

⁶² LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2006. p. 99.

⁶³ TEMER, Michel. **Elementos do direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.

⁶⁴ TEMER, Michel. **Elementos do direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 41.

⁶⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. revista e atualizada nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999. pp. 47 e 49.

De todo este contexto depreende-se que, no conjunto das normas hierárquicas, as normas inferiores buscam validade nas normas que lhes são superiores, devendo necessariamente ocorrer harmonização para terem validade no ordenamento jurídico. Portanto, as normas constitucionais devem ser incondicionalmente observadas, como aponta Roque Antônio Carrazza⁶⁶:

[...] o descompasso entre uma norma inferior (lei, decreto, portaria, ato administrativo etc.) e a Constituição tem nome técnico de inconstitucionalidade, que, como predica a melhor doutrina, pode ser material (intrínseca) ou formal (extrínseca). Material, quando o conteúdo da norma inferior é incompatível com a regra ou princípio constitucional (a invalidade terna o próprio mérito da norma inferior). E formal, quando a norma inferior é editada por autoridade, órgão ou pessoa incompetente ou sem observância dos procedimentos adequados (nos termos, é claro, da própria Constituição).

A inconstitucionalidade advém do princípio da supremacia da CRFB/88, o qual requer que todas as situações jurídicas estejam em conformidade com os seus princípios e preceitos basilares.

Conforme José Afonso da Silva⁶⁷:

[...] Essa conformidade com os ditames constitucionais, agora, não se satisfaz apenas com a atuação positiva de acordo com a Constituição. Exige mais, pois omitir a aplicação de normas constitucionais, quando a Constituição assim determina, também constitui conduta inconstitucional.

Alexandre de Moraes⁶⁸, sobre o controle da constitucionalidade acrescenta que: “Controlar a constitucionalidade significa verificar a adequação (compatibilidade) de uma lei ou de ato normativo com a Constituição, verificando seus requisitos formais e materiais.”

Dessa forma, a verificação dos requisitos de constitucionalidade consiste em comparar se a norma legal é compatível com os preceitos constitucionais.

Assim, após um breve estudo sobre o sistema tributário nacional, bem como de algumas características da CRFB/88 e de alguns princípios tributários previstos na CRFB/88, passamos ao segundo capítulo, o qual versará sobre o crime contra a ordem tributária e suas peculiaridades.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 29.

⁶⁷ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 46.

⁶⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 579.

3 RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação pecuniária – tributo ou penalidade – ou a prestação não pecuniária positiva ou negativa. Encontra-se incumbido do dever jurídico de pagar o tributo ou realizar prestações de fazer ou de não fazer, ambas de origem tributária.

O vocábulo responsabilidade, do latim *respondere*, exprime a qualidade ou condição de responsável.

De acordo com De Plácido e Silva⁶⁹, a responsabilidade, em ampla significação:

[...] revela o dever jurídico, em que se coloca a pessoa, seja em virtude de contrato, seja em face de fato ou omissão, que lhe seja imputado, para satisfazer a prestação convencionada ou para suportar as sanções legais, que lhe são impostas. Assim, a palavra pode ser empregada em todo pensamento ou idéia, em que se queira determinar a obrigação, o encargo, o dever, a imposição de ser feita ou cumprida alguma coisa.

Segundo o CTN, precisamente no artigo 121⁷⁰, existem dois tipos de sujeito passivo da obrigação tributária principal: o contribuinte, que está diretamente ligado ao fato gerador⁷¹, e o responsável, que mantém uma relação indireta com o fato gerador, porém se beneficia do mesmo.

Sobre a responsabilidade tributária o artigo 128⁷² do CTN estabelece que a lei pode eleger um terceiro como responsável pelo crédito tributário e, para que isso seja possível, é necessário que esse terceiro esteja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, mas não de forma pessoal e direta.

⁶⁹ SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. 11ª ed., Rio de Janeiro, Editora Florense, 1991. p. 124/125.

⁷⁰ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁷¹ CTN - Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁷² Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

A responsabilidade tributária por infrações é, em regra, objetiva, tendo em vista que o CTN dispõe, em seu artigo 136, que: “Salvo disposição da lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Considera-se infração fiscal ou tributária qualquer ação ou omissão, voluntária ou involuntária, praticada pelo sujeito passivo contra a legislação tributária. Como regra geral no Direito, a ignorância do agente em relação à lei não o exime da responsabilidade pela violação de suas normas. Tal regra não poderia ser diferente, pois caso assim não fosse, todo infrator teria agido por desconhecimento da lei.

A infração fiscal difere da sanção penal, pois no direito penal, a penalidade poderá ser ajustada de acordo com a intenção do agente, distinguindo-se os crimes culposos, dos crimes dolosos.⁷³

No direito tributário, via de regra, a responsabilidade por infrações à legislação fiscal existirá tenha ou não o sujeito passivo a intenção de prejudicar o Fisco, ou de ter este sofrido prejuízos pela infringência da norma tributária. Optou o CTN, em princípio, pela teoria da objetividade da infração fiscal, não importando, para a punição do infrator, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato.

Também não importa pesquisar se o ato ilícito praticado gerou efeitos, por exemplo, se afetou o montante do tributo a ser recolhido, nem interessa saber qual a natureza do ato ou a extensão de seus efeitos.

A penalidade a ser aplicada no campo tributário, portanto, independe das circunstâncias ou dos efeitos das infrações, bastando, para sua aplicação, que se caracterize o fato ocorrido como desobediência à lei tributária.

Tal responsabilidade alcança apenas as infrações de natureza administrativa, culminando na aplicação de sanções fiscais (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias. Convém ressaltar que, em casos excepcionais, é possível o cancelamento da multa, nas ocasiões em que reste configurada a boa-fé do contribuinte.

⁷³ Código Penal, Art. 18. Diz-se crime: I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; II – culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Aliomar Baleeiro já alertava, em 1972, para a situação de que a responsabilidade por infrações fiscais é objetiva, mas que tal circunstância, em casos especiais, não pode afastar a aplicação da equidade na interpretação do dispositivo.⁷⁴

3.1 RESPONSABILIDADE DE NATUREZA TRIBUTÁRIA

No que tange à responsabilidade tributária, ao CTN é indiferente a intenção do agente salvo quando disposição legal determine o contrário.

A Seção IV, do Capítulo V, do Título II do CTN, refere-se à responsabilidade específica pela prática de infrações de natureza apenas tributária. Tal responsabilidade é objetiva, tendo em vista que não se faz necessário a presença do elemento subjetivo – dolo ou culpa.

No caso das infrações objetivas não é necessário apurar-se a vontade do infrator. Ou seja, havendo a conduta prevista em lei configura-se o ilícito, independentemente da intenção do agente.⁷⁵

O artigo 136 do CTN fala da objetividade do ilícito fiscal, além de responsabilizar o autor pelo pagamento das multas. O artigo referido afirma o princípio de que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável, e pretende evitar que o acusado justifique que ignorava a lei, ou até mesmo que desconhecia a exata qualificação jurídica dos fatos, motivo pelo qual teria praticado a infração de boa-fé, ou seja, sem a intenção de lesar o interesse do Fisco.⁷⁶

O artigo 137⁷⁷ do CTN, porém, trata de um tipo diverso de responsabilidade, a qual dá especial relevo à intenção do agente, traduzindo,

⁷⁴ BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1972. p. 436.

⁷⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 504.

⁷⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 444-445.

⁷⁷ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

nitidamente, casos de responsabilidade subjetiva que constituem, desta forma, exceções à regra geral previamente exposta.

O inciso I aborda infrações penais, fazendo menção ao exercício regular que “está relacionado com o elemento subjetivo e com a consciência de antijuridicidade do ato”⁷⁸. Importa ressaltar que tal inciso dá especial atenção a responsabilidade pessoal do agente que praticou o ato nos casos dos crimes e contravenções, mensurando a sua própria intenção.

Esse caráter subjetivo fica ainda mais evidente nos incisos II e III do referido artigo, pois referem-se aos casos em que o agente intencionalmente quis infringir a legislação, visando a um fim especial, definido expressamente na lei, que aludem ao dolo específico – afastando, desta forma, o princípio geral contido no artigo 136 do CTN.

Ainda na temática da responsabilidade por infrações, cumpre discorrer acerca da denúncia espontânea, que está prevista no artigo 138 do CTN:

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.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

O artigo referido pretendeu afastar a aplicação de qualquer sanção como medida de estímulo aos bons contribuintes, que regularizavam infrações sem qualquer ato de coerção do poder público.

Trata-se, assim, de situação em que o próprio sujeito passivo decide reconhecer e confessar a infração por ele cometida. Esta confissão, como estabelece o artigo, deve ser espontânea e, evidentemente, anterior ao início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização nesse sentido.

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

⁷⁸ MATTOS, Eloá Alves Ferreira de; MATTOS, Fernando César Baptista de. Os sujeitos da obrigação tributária. In: GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1. p. 415.

O infrator que confessar espontaneamente será beneficiado com a exclusão das multas administrativas, devendo, porém, pagar o tributo devido acrescido de juros e correção monetária.

3.2 RESPONSABILIDADE DE NATUREZA PENAL

No sistema brasileiro a responsabilidade penal é considerada subjetiva, pois trata de uma conduta humana, na qual é levado em consideração o comportamento e a vontade pessoal do agente, bem como as conseqüências de sua conduta.

Desta forma, a responsabilidade é considerada subjetiva na medida em que o autor pratica um fato reprovável, agindo com dolo ou culpa para o cometimento do delito.

Andreas Eisele⁷⁹ esclarece que o sujeito responderá apenas por sua culpabilidade nos atos praticados, sendo esta considerada no sentido amplo o qual abrange não apenas a imputabilidade - potencial consciência de ilicitude e inexigibilidade de conduta diversa - como elemento subjetivo da conduta consistente na culpa ou dolo.

O ilícito penal é aquele que, violando norma posta, descumpre a legislação tributária, e, também, aquele que viola a legislação tributária, como, por exemplo, ao descumprir a obrigação principal ou acessória.

Nesse sentido, são os ensinamentos de Sérgio Pinto Martins⁸⁰, ao esclarecer que:

A infração tributária é decorrente da inobservância da legislação tributária, como ocorre com o pagamento incorreto do tributo. A infração tributária e penal irá ocorrer quando o contribuinte vem a burlar a legislação com o objetivo de não pagar o tributo. O fisco irá apurar o tributo e aplicar a penalidade cabível, mas também haverá crime, como, por exemplo, de sonegação fiscal. Haverá apenas infração penal quando o fato praticado implicar apenas violação à lei penal, como do fiscal que exige tributo que sabe indevido (§ 1º do art. 316 do Código Penal).

⁷⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 54.

⁸⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 226.

O dolo e culpa são elementos indispensáveis para configurar a responsabilidade criminal. No caso dos crimes contra a ordem tributária, a apuração do dolo é considerada regra norteadora fundamental.⁸¹

De acordo com Hugo de Brito Machado⁸², apurar a responsabilidade penal nos crimes contra a ordem tributária no curso da ação penal é admitir não apenas a responsabilidade objetiva, bem como a responsabilidade pelo fato de outrem. Ou seja, nos casos em que o fato ocorre no âmbito de uma empresa, a responsabilidade deve ser apurada de forma pessoal, estando presentes na denúncia a descrição da conduta de cada denunciado.

Neste sentido, o Relator Desembargador Nilton Macedo Machado:

AÇÃO PENAL – SONEGAÇÃO FISCAL – DENÚNCIA – CONCURSO DE AGENTES – DESCRIÇÃO GENÉRICA – INADMISSIBILIDADE – VIOLAÇÃO À CLÁUSULA CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO LEGAL – DIREITO À ACUSAÇÃO PORMENORIZADA – INÉPCIA DA EXORDIAL DECRETADA – HABEAS CORPUS CONCEDIDO – No sistema de garantias constitucionais e convencionais, mesmo em crimes societários, de autoria coletiva ou plurissubjetivos, não mais se admite denúncia com acusação genérica, em que tal peça deve descrever as condutas imputadas a cada agente de forma clara, precisa e individualizada, pois o fato, com todas as suas circunstâncias, é que constitui o objeto ou causa material do processo penal. Viola a cláusula garantista do devido processo legal da qual o contraditório, a ampla defesa, a publicidade, a motivação das decisões e o juiz natural constituem aspectos complementares, a denúncia que, de forma genérica e contrariando o comando do art. 41 do CPP, não contém exposição detalhada do fato criminoso com todas as suas circunstâncias que deve ser imputado individualmente a cada um dos agentes. (TJSC – HC 00.024119-9 – C.Fér. – Rel. p/o Ac. Des. Nilton Macedo Machado – J. 17.01.2001)

Porém, há entendimentos divergentes nos Tribunais de Justiça, conforme decisão do Relator Sólon d' Eça Neves na seguinte ementa:

Crime sonegação fiscal. Alegada inépcia da denúncia por não individualizar a participação dos sócios da empresa – Denúncia não é inepta, uma vez que a jurisprudência de há muito se fixou no sentido de que, nos crimes societários, não se faz indispensável a individualização da conduta de cada indicado, discriminação essa que será objeto da prova a ser feita na ação penal. Ordem denegada. (BRASIL, Santa Catarina/Joinville. Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* n. 11956).

⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2004. p.760.

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo, Malheiros, 2009. p. 498.

Paulo Roberto Coimbra Silva⁸³ aduz que a repressão ao ilícito fiscal pode ter natureza tanto penal quanto tributária:

O ilícito fiscal, necessária e previamente descrito na legislação tributária, terá natureza delituosa quando sua prática, considerada pelo legislador federal entre as condutas mais reprováveis e dotadas de maior potencial ofensivo, passam a ser tipificadas, em normas penais, como crime, sendo-lhes atribuídos efeitos jurídicos suficientemente graves e severos para inibir e punir a sua prática. Nessa ordem de idéias, observa-se que o injusto erigido pela legislação tributária é, por vezes, tipificado pela legislação criminal. Destarte, os ilícitos fiscais, na proporção de seu desvalor, podem merecer a tutela penal ou meramente aquela prevista na própria legislação tributária.

O elemento subjetivo do tipo penal está presente na própria conduta do agente e não na sua culpabilidade. Sendo assim, a conduta é o principal fator a ser analisado para a comprovação do fato típico, o qual, por sua vez, é o principal componente do conceito formal de crime.

3.3 DEFINIÇÃO DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL

O crime de sonegação fiscal está previsto nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27-12-90. Define-se tal delito pela ação de *suprimir ou reduzir tributo* por meio de variados comportamentos, tais quais: omitir informação, fraudar a fiscalização, elaborar documento falso, etc.

Para Bernardo Ribeiro de Moraes⁸⁴:

Se o contribuinte agiu antes de ocorrer o fato gerador, a obrigação tributária específica ainda não tinha surgido e o direito do fisco ao tributo ainda se encontrava na sua fase abstrata, não concretizando nem individualizando em relação a um fato e a um contribuinte; por conseguinte o fisco nada poderá objetar se um determinado contribuinte consegue, por meios lícitos, evitar a ocorrência do fato gerador, ou fazer com que essa ocorrência se dê na forma, na medida ou no tempo que lhe sejam mais favoráveis. Ao contrário, se o contribuinte agiu e depois da ocorrência do fato gerador, já tendo portanto surgido a obrigação tributária específica, qualquer atividade desenvolvida pelo contribuinte.

⁸³ 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. p. 251.

⁸⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 618.

Andreas Eisele⁸⁵ explica que a elisão é a atividade de escolha de comportamento, dentre as opções permitidas por lei, para a redução de carga tributária, esclarecendo, ainda, que:

A denominada elisão tributária se caracteriza pelo comportamento lícito do agente que planeja e estrutura sua atividade de modo a diminuir a carga econômica das obrigações financeiras a que está sujeito, utilizando-se, para tanto, das hipóteses de atuação legalmente previstas.

Vittorio Cassone e Maria Eugênia Teixeira Cassone⁸⁶ explicam que:

Elidir é evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento do tributo por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo anteriores a ocorrência do fato gerador.

Evadir é evitar o pagamento do tributo devido, reduzindo-lhe o montante, ou postergar o momento em que se torne exigível, por atos ou omissões do sujeito passivo, posteriores à ocorrência do fato gerador.

Para Ricardo Lobo Torres⁸⁷, a evasão e a elisão precedem a ocorrência do fato gerador no mundo fenomênico e, por isso, são quase sempre lícitas, entretanto, a sonegação e a fraude dão-se após a ocorrência do fato gerador e sempre são ilícitas.

Segundo o autor:

Evasão (*tax saving* em inglês; *steuervermeidung* em alemão) é a economia de imposto obtida ao se evitar a prática de ato ou o surgimento do fato jurídico ou da situação de direito suficientes à ocorrência do fato gerador tributário [...].

Elisão (*tax avoidance* em inglês, *steuerumgehung* em alemão; *elusione* em italiano) é a economia de imposto obtida pela prática de um ato revestido de forma jurídica que não se subsume na descrição abstrata da lei [...].

A sonegação é sempre ilícita. Dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte [...].

A fraude ocorre também posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar a importância inferior à devida [...].⁸⁸

⁸⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 21.

⁸⁶ CASSONE, Vittorio. CASSONE, Maria Eugênia Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000. p. 323.

⁸⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 244.

Cumpra-se verificar que a maioria dos doutrinadores aponta a evasão com o sentido de sonegação de ilícito fiscal.

3.3.1 Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal, segundo Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio, é a ocultação dolosa, mediante fraude, astúcia ou habilidade, do recolhimento de tributo devido ao Poder Público.⁸⁹

A Lei n. 4.502/64, relativa ao imposto sobre o produto industrializado - IPI, discorre em seu artigo 71 sobre o que vem a ser sonegação:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II – das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Ocorre a sonegação quando o contribuinte visa impedir ou retardar, através de ação ou omissão dolosa, que a autoridade administrativa tome conhecimento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou das condições pessoais do contribuinte, capazes de comprometer o *quantum* da obrigação tributária. “A sonegação desse conhecimento à autoridade fazendária se dá num momento posterior à concretização do fato gerador da respectiva obrigação.”⁹⁰

Nesse vértice, vale ressaltar que, muitas vezes, a sonegação possui o mesmo sentido da evasão fiscal, porém não se pode confundir com a elisão fiscal.

Conforme esclarece Ricardo Lobo Torres⁹¹:

A sonegação é sempre ilícita. Dá-se após a ocorrência do fato gerador e consiste na sua ocultação com o objetivo de não pagar o tributo devido de

⁸⁹ MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 95.

⁹⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

⁹¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 245.

acordo com a lei, sem que haja qualquer modificação na estrutura da obrigação ou na responsabilidade do contribuinte. A palavra evasão, com sentido de sonegação e de ilícito fiscal, largamente empregada nos países de língua inglesa, entrou no Brasil pela obra de Sampaio Dória (Elisão e Evasão).

Adilson Rodrigues Pires⁹² esclarece, ainda, a diferença da sonegação da fraude fiscal:

Sonegação – toda ação ou omissão dolosa, que busca tentar impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência de fato gerador de tributo.

Fraude Fiscal – a ação ou omissão dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou excluir suas características, buscando restringir o montante do imposto devido, evitando ou diminuindo seu pagamento.

Ao direito penal, sobretudo para a configuração de crime contra a ordem tributária não importa o *quantum* sonegado, mas, sim, a existência da sonegação, pura e simples. Importa a evasão e não o seu valor.

3.3.2 Fraude

Conforme explica Bernardo Ribeiro de Moraes⁹³, primeiramente, cumpre esclarecer que o vocábulo fraude indica engano, inexatidão consciente ou abuso de confiança que origina dano ou prejudica interesses.

A Lei n. 4.502/64 dispõe em seu artigo 72 o conceito de fraude:

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento.

Esclarece Vellegas, citado por Andreas Eisele⁹⁴, que a fraude fiscal “requer, para configurar-se, subjetivamente, a intenção declarada de lesar o Fisco e

⁹² PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 85.

⁹³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

⁹⁴ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 23.

objetivando a realização de expedientes enganosos, cujo propósito está em induzi-lo em erro, para subtrair, no todo ou em parte, a obrigação de pagar tributos”.

Sérgio Pinto Martins⁹⁵ destaca que a fraude nada mais é que um artifício empregado pelo contribuinte a fim de prejudicar o direito ou interesse de terceiros, visto que ele falsifica dados ou insere elementos incorretos nos livros fiscais visando, tão-só, o não-pagamento do tributo ou apenas o pagamento inferior ao devido.

Bernardo Ribeiro de Moraes⁹⁶ conceitua a fraude como:

toda a ação ou omissão destinada a evitar, a reduzir ou a retardar a obrigação fiscal. Sua finalidade tanto pode ser evitar ou retardar o pagamento de um tributo, como pagar um tributo menor que o devido. Pela Lei n. 4.502, de 30.11.64, fraude “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”. Quem vende mercadoria por certo preço e emite fatura por preço menor (subfaturamento) comete fraude fiscal, com o fim de reduzir o montante do imposto devido [...].

Nesse sentido é a lição de Ricardo Lobo Torres⁹⁷:

A fraude ocorre também posteriormente ao fato gerador e consiste na falsificação de documentos fiscais, na prestação de informações falsas ou na inserção de elementos inexatos nos livros fiscais, com o objetivo de não pagar o tributo ou de pagar importância inferior que a devida.

Como visto anteriormente, o conceito de fraude é bastante amplo, mas sempre exige o dolo, um ânimo de fraudar.

Nesse aspecto, Bernardo Ribeiro de Moraes⁹⁸ preleciona os elementos característicos da fraude fiscal:

- a) comportamento intencional, específico, de causar dano à Fazenda Pública. O intuito de fraudar deve estar presente;
- b) através de ação ou omissão do devedor, realizada com violação da lei fiscal. O contribuinte deixa de pagar o imposto com omissão, na escrita, dos lançamentos correspondentes; duplicidade de escrita; firmas destinadas apenas a fornecer notas fiscais; falsificação de guias de recolhimento de impostos; desvios de mercadorias das fábricas; simulação de operações financeiras e jurídicas. Podemos dizer ser a fraude fiscal uma elisão fiscal

⁹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 231.

⁹⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 614.

⁹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 244.

⁹⁸ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 615.

ilícita, pois, para se concretizar a fraude fiscal o contribuinte deve ter estado dentro da relação jurídica tributária (o fato gerador da obrigação tributária é concretizado).

Na fraude, então, o contribuinte falsifica dados ou insere elementos incorretos nos documentos fiscais, visando não pagar o tributo devido ou efetuar um pagamento inferior ao montante apurado no período.

3.3.3 Conluio

Da lição de Alécio Adão Lovatto⁹⁹, diversas são as vezes que surge o conluio entre as pessoas, na busca da perpetração da fraude, estando, inclusive, previsto no artigo 73 da Lei n. 4.502/64. Segundo a norma “conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando aos efeitos da sonegação ou da fraude”.

Sérgio Pinto Martins¹⁰⁰ exemplifica o conluio, classicamente, na vontade de duas ou mais pessoas de não indicarem renda em um negócio jurídico, a fim de que não ocorra a respectiva tributação.

3.4 O TIPO PENAL ESPECIAL DA LEI N. 8.137/90

À medida em que o cidadão não cumpre seu dever legal de contribuir, mediante o recolhimento dos tributos devidos, estará ofendendo à Administração Pública, que se torna incapaz de concretizar o bem comum, devido à omissão contributiva individual.

Segundo Alexandre de Moraes e Gianpaolo Poggio Smanio¹⁰¹, a lei não nomeou as condutas descritas, adotando outro critério de identificação, ao considerar delitos contra a ordem tributária a supressão ou redução de tributo ou

⁹⁹ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 155.

¹⁰⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003. p. 231.

¹⁰¹ MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 95.

contribuição social ou acessório, e depois enumerando, taxativamente, quais as modalidades de conduta podem levar a tal supressão ou redução.

A Lei n. 8.137/90 tutela outras condutas ilícitas praticadas por particulares, contra a ordem tributária, no artigo primeiro tem-se a supressão ou redução de tributo, nos seguintes termos:

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 relativo à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação;

Pena – reclusão, de 2 a 5 anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 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 inc. V.

Para a tipificação do crime de sonegação fiscal não basta, tão-somente, que o agente pratique ou tente praticar qualquer das condutas descritas nos incisos I a V do art. 1º da Lei n. 8.137/90, tornando-se absolutamente necessário que sua conduta efetiva e intencional suprima ou reduza tributo ou contribuição social e qualquer acessório. Caso isso não ocorra, sua conduta será atípica em relação aos delitos de sonegação fiscal, podendo configurar outra infração penal prevista na legislação ou, ainda, mero ilícito administrativo.¹⁰²

Nesse sentido, Alexandre de Moraes¹⁰³, aduz que a Lei n. 8.137/90 não pune a simples recusa no pagamento total ou parcial do tributo por parte do contribuinte que, amparado em entendimento doutrinário e jurisprudencial contrário ao entendimento do Fisco, discute administrativa ou judicialmente o acerto do tributo.

¹⁰² MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 101.

¹⁰³ MORAES, Alexandre de; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 101.

Hugo de Brito Machado¹⁰⁴ esclarece que o delito de supressão ou redução de tributo estampado no artigo supra referido distingue-se do antigo crime de sonegação fiscal, essencialmente, por constituir um crime material ou de resultado, tendo a consumação no momento em que houver a supressão ou a redução do tributo.

Dessa forma, a descrição do crime material inclui a produção de um determinado resultado, devendo o efeito lesivo se concretizar em uma manifestação da ação.

Elucidando a distinção de crimes formais e materiais, Damásio de Jesus¹⁰⁵ esclarece que:

São delitos materiais, aqueles que para a consumação a lei reclama a verificação do resultado desejado pelo agente, que consiste na lesão de fato do bem.

São delitos formais aqueles que, não obstante reclame a lei que a vontade do agente se dirija à produção de um resultado que constituiria uma lesão do bem, não exigem para a consumação que esse resultado se verifique.

Nos termos do art. 2º da Lei n. 8.137/90, constitui crime da mesma natureza, isto é, crime contra a ordem tributária:

I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de impostos liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena – detenção, de 6 meses a 2 anos, e multa.

Conforme preleciona Hugo de Brito Machado¹⁰⁶, os crimes definidos nesse art. 2º são denominados de “formais” ou de “mera conduta”, ou seja, restam

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 491.

¹⁰⁵ JESUS, Damásio E. de, **Direito penal parte geral**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 189.

¹⁰⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 491.

consumados independentemente do resultado. Porém, isso não quer dizer que o elemento subjetivo seja irrelevante, pois esses crimes somente se configuram com a presença do dolo específico que é elementar do tipo.

Cláudio Costa¹⁰⁷ ensina que:

Crime formal ou de mera conduta: a lesão ao bem jurídico se dá com a conduta do agente, não se exigindo para a sua consumação a verificação do dano, ainda que constante no tipo. A impaciência do legislador fê-lo antecipar o momento consumativo do crime, dispensando a verificação do resultado, contentando-se apenas com a prática da conduta descrita no tipo penal. Crime material: consuma-se com a verificação do dano ou resultado, descrito no tipo penal. Destaca-se a conduta de resultado. E é só com a verificação deste que se aperfeiçoa o crime.

Diante disso, constata-se que os crimes do art. 2º da Lei n. 8.137/90 tipificam condutas menos gravosas do que aquelas descritas no art. 1º, pois se afasta a vinculação da conduta com a vontade de reduzir ou suprimir tributo, predominando os crimes formais.

¹⁰⁷ COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Renan, 2003.

4 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA DEFINIDOS NA LEI N. 8.137/90

O presente capítulo tem como objetivo analisar a constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária definidos na Lei n. 8.137/90, passando por um breve histórico da legislação, para abordar a extinção da punibilidade assim como as suas causas extintivas, quando, então, será abordada a questão principal.

4.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A reparação do dano, nos crimes contra a ordem tributária, é um instituto antigo no âmbito do direito penal tributário e que continua sofrendo constantes alterações devido aos jogos de interesses econômicos.¹⁰⁸

Conforme explica Andreas Eisele, o primeiro diploma legal que trouxe a possibilidade de “elidir o processo criminal”, no caso de pagamento do total devido no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data da lavratura da infração, foi o Decreto n. 48.959-A, de 19 de setembro de 1960.¹⁰⁹

O referido texto legislativo possuía deficiência, considerando-se que se referia à empresa e não à pessoa natural, a qual é o sujeito passivo no direito penal.¹¹⁰

Posteriormente, foi sancionada a Lei n. 4.357/64, que criou a figura da apropriação indébita de tributos por assimilação, à medida que tipificou a conduta consistente na retenção dos valores retidos na fonte pagadora e não carreados à Fazenda Pública, sendo, assim, a primeira a inserir de forma expressa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.¹¹¹

Após, com a edição da Lei n. 4.729/65, que tratava da sonegação fiscal,

¹⁰⁸ COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

¹⁰⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 108.

¹¹⁰ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 108.

¹¹¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

considerada por Edmar Oliveira Andrade Filho como a representação da etapa mais significativa da evolução legislativa sobre os crimes contra a ordem tributária, definiu-se quatro tipos penais, bem como, no corpo do texto do art. 2º, estabeleceu-se que, se o pagamento do tributo fosse feito antes do procedimento de fiscalização para a respectiva ação fiscal, seria extinta a punibilidade.¹¹²

Luciano Amaro¹¹³ esclarece que:

Na Lei n. 4.729, inseria-se, como elemento dos tipos penais, a intenção de eximir-se do pagamento de tributos, ou o propósito de fraudar a Fazenda Pública, ou o objetivo de obter deduções de tributos. A consumação do crime não dependia do efetivo resultado, mas apenas da prática de qualquer das condutas arroladas matizadas subjetivamente pelo desejo de atingir o resultado evasivo. Tratava-se de crimes de consumação antecipada, onde a efetividade do evento lesivo não integra o tipo.

No Decreto n. 58.400/66 estendeu-se a regra em relação a crimes semelhantes ao de apropriação indébita, repetindo o inteiro teor do art. 11 da Lei n. 4.357/64.¹¹⁴

Logo após, o Decreto-Lei n. 94, de dezembro de 1966, alargou as disposições do rol do art. 2º da Lei n. 4.729/65, estabelecendo que, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente que promovesse, até 31 de janeiro do ano seguinte (1967), o recolhimento dos tributos e das multas ou, não estando julgado o respectivo processo, depositasse em dinheiro ou em obrigações do tesouro a importância devida, teria extinta a sua punibilidade.¹¹⁵

Paralelamente, o Decreto-Lei n. 157/67, que regulava o Imposto de Renda, também previa a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, sempre que o recolhimento ocorresse logo após o início da ação fiscal.¹¹⁶

Conforme estabelece o art. 18, § 2º, do Decreto-Lei n. 157/67:

Extingui-se a punibilidade quando a imputação penal de natureza diversa da Lei n. 4.729/35, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento do tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal, se o montante do tributo e multas foi pago ou depositado na forma deste artigo.

¹¹² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

¹¹³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 450.

¹¹⁴ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 109.

¹¹⁵ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 109.

¹¹⁶ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

O Decreto-Lei n. 157/67, pode ser visto, inclusive, como um marco no cenário jurídico, tendo em vista que deu origem à Súmula 560¹¹⁷ do Supremo Tribunal Federal, que adotou, expressamente, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, no crime de contrabando ou descaminho.

Nessa mesma esfera, deliberada a política estatal no sentido de incentivar o ressarcimento aos cofres públicos, o Decreto-Lei n. 326/67, ao dispor sobre o IPI, determinou que o não-recolhimento do aludido imposto ao fisco, passava a constituir crime de apropriação indébita, cuja punibilidade estaria extinta, caso quitado o débito espontaneamente ou instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.¹¹⁸

A redação desse dispositivo foi integralmente reproduzida no Decreto-Lei n. 61.514/67, que regulamentou o IPI, apenas com a modificação de que a regra se aplicaria, também, aos casos em que a empresa, antes da decisão administrativa de primeira instância, requeresse e efetuasse o pagamento parcelado do débito, anulando-se os seus efeitos no momento em que, em consequência do atraso de pagamento das prestações, fosse proferida aquela decisão.¹¹⁹

Posteriormente, o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.060/69, dispôs que ao crime que estava definido no art. 1º da Lei n. 4.729/65, aplicava-se às normas reguladoras da extinção da punibilidade dos crimes previstos no art. 11 da Lei n. 4.357/64 e no art. 2º do Decreto-Lei n. 326/67, ou seja, a extinção da punibilidade ocorreria se o pagamento do tributo devido se desse antes da decisão administrativa de primeira instância, sendo excluídos os casos em que o infrator fosse reincidente.¹²⁰

O Decreto-Lei n. 85.450/80, que aprovava o regulamento do Imposto de Renda, estabelecia que o agente poderia promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal, ou, até mesmo se já instaurado os procedimentos fiscais, antes da decisão administrativa de primeira instância, ou, ainda, quando o infrator, na data da apuração da falta, fosse credor perante a fazenda nacional, suas autarquias e sociedades de economia mista, de importância igual ou superior ao tributo não recolhido, excetuada a restituição da

¹¹⁷ Súmula 560. A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do decreto-lei 157/1967.

¹¹⁸ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 109.

¹¹⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 109.

¹²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

receita requerida na forma de lei.¹²¹

A Lei n. 8.137/90, atualmente vigente, em seu art. 14¹²², trouxe a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que feito antes do recebimento da denúncia.

Entretanto, apenas um ano depois, o art. 98 da Lei n. 8.383/91 revogou o art. 14 da Lei n. 8.137/90, §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei n. 4.357/90, o art. 2º da Lei n. 4.729/65 e o art. 5º do Decreto-Lei n. 1.060/69.

Andreas Eisele¹²³ explica com peculiar clareza:

Alguns diplomas que tratavam da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária não foram expressamente revogados pela Lei n. 8.383/91. Porém, o STJ manifestou-se sobre a matéria à luz do Decreto-Lei n. 157/67, asseverando que a “extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta à ação penal, à invocação do disposto no art. 18 do Dec-Lei n. 157/67, não tem mais apoio, uma vez que o art. 98 da Lei n. 8.383/91 revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema” (HC n. 4.363-6/SP, Rel. Min. Jesus Costa Lima, STJ, 5ª T, DJU de 10.4.95, p. 9.279).

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho, o legislador acabou causando alguns desatinos no trato de questões criminais relacionadas com a evasão tributária, pois não é possível, num mesmo diploma, revogar disposições sobre a extinção da punibilidade, em detrimento de somente alguns tributos e não fazê-lo para outros.¹²⁴

Em 1995, pelo dispositivo inserto no art. 34 da Lei n. 9.249/95, voltou a ser expressa a causa de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, se efetuado antes do recebimento da denúncia:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹²¹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 110.

¹²² Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

¹²³ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 110.

¹²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

A principiante disposição trouxe à tona o princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica, de modo que todos os agentes que cometerem crimes previstos nas leis já mencionadas foram beneficiados.

Sobre o assunto, conclui Sylvia Steiner, citada por Heloisa Estellita Salomão¹²⁵:

Portanto, para os crimes previstos na Lei 8.137/90, permanece íntegra a causa de extinção da punibilidade prevista em seu art. 14, para os crimes cometidos em sua vigência, ou a causa extintiva prevista no art. 34 da Lei n. 9.249/95, para os crimes cometidos após a revogação do art. 14 antes citado, desde que os tributos sejam recolhidos antes do recebimento da denúncia.

Conforme esclarece Alécio Adão Lovatto¹²⁶:

O Código Penal não deixa dúvida quanto à aplicabilidade retroativa da Lei n. 9.249/95 ao determinar que “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”. Logo, se o pagamento do tributo antes da denúncia passou a ser causa extintiva da punibilidade, todos aqueles que pagarem o tributo antes da denúncia dever ter extinta a sua punibilidade, trancando-se a ação penal existente, de ofício ou por meio de *habeas corpus*, ou por meio de revisão criminal, caso tenha havido sentença condenatória transitada em julgado.

Com a edição da Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000, instituidora do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), introduz-se no ordenamento jurídico pátrio o instituto da suspensão da pretensão punitiva.

Essa lei apresenta mais uma possibilidade de que pode dispor o contribuinte inadimplente para regularizar os créditos da União, decorrentes de débitos das pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administradas pela Receita Federal e pelo INSS, com vencimento até 29 de dezembro de 2000, bem como se esquivar de suas responsabilidades penais.¹²⁷

É o teor do art. 15 da Lei n. 9.964/00:

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a

¹²⁵ SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 297.

¹²⁶ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 166.

¹²⁷ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 166.

pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

[...]

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relaciona com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes da denúncia criminal.

Conforme visto, o contribuinte que estiver inserido no Refis I, agrega o direito de parcelar seu débito, suspendendo a pretensão punitiva estatal até realizar o pagamento integral do débito, sendo, deste modo, agraciado com a extinção da punibilidade.

Andreas Eisele esclarece que, mesmo sendo a lei de cunho arrecadatório, o legislador ainda se mantém fiel ao conceito de somente extinguir a punibilidade ou suspender a pretensão punitiva, quando parcelado ou pago integralmente o débito fiscal antes do recebimento da denúncia.¹²⁸

Em face da modificação do CTN pela Lei Complementar n. 104/01 que, ao acrescentar um novo artigo ao art. 155 do CTN, *in verbis*: “O parcelamento será concedido na forma e condições estabelecidas em lei específica”, encerrou-se a discussão que havia sobre ser o parcelamento, espécie de denúncia espontânea, dispensando o devedor do pagamento da multa moratória. Logo, para fins penais, o pagamento espontâneo há de ser integral, antes do início da ação fiscal, para operar como causa extintiva da punibilidade.¹²⁹

Diferentemente da Lei n. 9.964/00 (Refis), que restringiu o favor legal da extinção da punibilidade antes do recebimento da denúncia, a Lei n. 10.684/03 (Refis II) não registrou se a extinção da punibilidade ocorrerá antes ou depois da denúncia.

A nova Lei (Refis II) repercutiu na esfera penal, ditando, em seu art. 9º, que:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1990 – 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.

¹²⁸ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 119.

¹²⁹ SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

§ 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.

Nota-se que o *caput* do artigo supracitado trata, precisamente, da suspensão da pretensão punitiva do estado, com relação aos crimes contra a ordem tributária previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90, e aos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária descritos nos artigos 168-A e art. 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

Logo, realizada a opção pelo novo sistema, não há cogitar em inquérito policial ou oferecimento de peça acusatória, e, menos ainda, seu recebimento, não só por estar afastada temporariamente a exigibilidade do crédito tributário nos termos do art. 151 do CTN, mas, sobretudo, por estar suspensa a pretensão punitiva estatal.¹³⁰

Efetivado o parcelamento no curso da instrução criminal, ou antes do trânsito em julgado de eventual sentença condenatória, suspende-se o processo e a prescrição até o pagamento integral do débito. Cumprido o acordo, extingue-se a punibilidade. Caso contrário, prossegue-se com a ação penal.

4.2 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Causas de extinção da punibilidade são os atos ou fatos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu poder/dever de punir os infratores da lei. René Ariel Dotti conceitua as causas extintivas da punibilidade como “atos ou fatos que impedem a aplicação da sanção penal”.¹³¹

Cezar Roberto Bitencourt¹³² dispõe que:

¹³⁰ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Crime contra a ordem tributária**. Lei n. 10.684/03. Eliminação da Exigência do ingresso no programa antes do recebimento da denúncia. Boletim IBCCrim, ano 11, n. 131, outubro de 2003.

¹³¹ DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal**: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 671.

¹³² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: Parte geral. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 1. p. 761.

[...] não é a ação que se extingue, mas o *ius puniendi* do Estado [...] De observar-se que o crime, como fato, isto é, como ilícito penal, permanece gerando todos os demais efeitos civis e criminais, pois, uma causa posterior não pode apagar o que já se realizou no tempo e no espaço.

Muitas são as justificativas para a existência das causas de extinção da punibilidade na Legislação Penal, dentre elas, menciona-se os dizeres de Romeu Falconi¹³³:

Não teria sentido o convívio social em um Estado onde não se reconhecesse o esquecimento, ainda que esse olvido viesse incidir sobre um fator grave e relevante. A extinção da punibilidade se insere entre os institutos mais salutares para a tentativa de convivência harmoniosa entre os membros de determinado grupo social.

Não se confundem as causas de extinção da punibilidade com as causas da exclusão da antijuridicidade (não há crime), nem de exclusão da culpabilidade (há crime, mas o agente é isento de pena), porque a culpabilidade é o fato posterior ao crime, não sendo dele elemento ou circunstância antecedente, conforme leciona Guilherme de Souza Nucci¹³⁴:

Não se deve confundir extinção da punibilidade com condição objetiva de punibilidade, escusa absolutória ou condição de procedibilidade. Condição objetiva de punibilidade, que não possui expressa disposição legal a respeito, é o elemento, via de regra, fora do tipo penal e do elemento subjetivo do agente, que se torna uma condição para punir. É causa extrínseca ao fato delituoso, não coberto pelo dolo do agente. Escusa absolutória é uma circunstância pessoal do agente ou um comportamento posterior que elide a imposição de pena. Tem efeito idêntico ao da condição objetiva de punibilidade. Condição de procedibilidade é ligada à ação penal: para o ajuizamento desta, necessita-se daquela.

Importa, também, observar os ensinamentos de Damásio acerca do momento da ocorrência das causas de extinção da punibilidade, pois, em regra, as causas extintivas da punibilidade podem ocorrer antes da sentença final ou depois da sentença condenatória irrecorrível, e os efeitos da extinção da punibilidade serão distintos, conforme o momento da sua ocorrência.¹³⁵

As causas de extinção da punibilidade são mencionadas no art. 107 do Código Penal e, segundo defende Fernando Capez, esse rol legal não é taxativo,

¹³³ FALCONI, Romeu. **Lineamentos de direito penal**. 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Ícone, 2002. p. 357.

¹³⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 357.

¹³⁵ JESUS, Damásio E. de. **Código penal anotado**. 13. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 327.

pois existem outras causas no Código Penal e na legislação especial.¹³⁶

4.2.1 Causas Extintivas da Punibilidade

O art. 107 do Código Penal traz as causas da extinção da punibilidade, quais sejam: a morte do agente, a anistia, graça ou indulto, a retroatividade da lei que não mais considera o fato como criminoso, a prescrição, decadência ou perempção, a renúncia ao direito de queixa ou o perdão aceito, nos crimes de ação privada, a retratação do agente e o perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Todavia, como já foi dito, as causas de extinção da punibilidade, também, podem estar na legislação especial, como é o caso da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária, a qual passamos a analisar nesse momento.

Além da constante alternância, o ponto interessante do estudo da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária está na construção pela jurisprudência brasileira de uma corrente que amplia a incidência de tal causa de extinção ao parcelamento tributário.

Para uma corrente, pagamento e parcelamento se equivalem para fins penais, daí a incidência da causa de extinção da punibilidade¹³⁷, enquanto outra corrente entende que o parcelamento afasta o dolo¹³⁸.

Ao ser editada a Lei n. 8.137/90, o privilégio da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, anteriormente previsto, foi mantido. Posteriormente, o art. 98 da Lei n. 8.393/91 revogou o art. 14 da Lei n. 8.137/90 – o qual tratava da extinção da punibilidade.

¹³⁶ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**: Parte geral. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1. p. 494.

¹³⁷ “A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de distender a aplicação do art. 34 da Lei n. 9.249/95 às hipóteses de parcelamento integral do tributo. Precedentes do STJ. Se as expressões parcelamento integral e pagamento integral, para fins penais, se equivalem, então o reconhecimento da extinção da punibilidade não está condicionado ao adimplemento da integralidade das parcelas. A inadimplência do parcelamento constitui ilícito civil, não sendo passível de reprovação criminal” (TRF da 4ª Região, Recurso em Sentido Estrito n. 98.04.03991-5/RS, Rel Juiz João Pedro Gebran Neto. DJ de 23.8.2000, p. 131).

¹³⁸ “O parcelamento do débito, antes do oferecimento da denúncia, evidencia que os apelantes não agiram com a intenção de apropriarem-se dos valores descontados” (TRF da 5ª Região, Apelação Criminal n. 1.519-AL, DJ de 23.6.1999, p. 307).

Com a edição da Lei n. 9.249/95, vigora a extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137/90 e na Lei n. 4.729/65, quando o agente promove o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Na lição de Alécio Adão Lovatto¹³⁹, após o novo texto legal, surgiram dúvidas quanto à aplicabilidade retroativa de tal preceito e quanto ao parcelamento da dívida tributária.

O Código Penal, todavia, não deixa dúvida quanto à aplicabilidade retroativa da Lei n. 9.249/95, ao determinar que “a lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado”.

Assim, se o pagamento do tributo antes da denúncia passou a ser causa extintiva da punibilidade, todos aqueles que pagarem o tributo antes da denúncia devem ter a sua punibilidade extinta, trancando-se a ação penal existente.¹⁴⁰

O texto do art. 34 da Lei n. 9.249/95 é preciso quanto a necessidade de o pagamento ser anterior ao recebimento da denúncia, como bem esclarece Andreas Eisele¹⁴¹:

Quanto ao momento do pagamento, deve ocorrer antes do recebimento e não do oferecimento.

O recebimento inicial ocorre com o despacho do juiz, e não se confunde com o protocolo, distribuição ou conclusão da denúncia.

A regra é aplicável, inclusive, a processos em trâmite, que preencham a hipótese fática, qual seja, que tenha se operado o ressarcimento do dano anteriormente ao recebimento da inicial.

Esse artigo da Lei gerou intensos debates com vistas a definir se a Lei exigia o pagamento integral do tributo não recolhido ou se admitia, também, o parcelamento como causa extintiva da punibilidade.

A Lei n. 10.684/03, entre outros assuntos, dispôs sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda

¹³⁹ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 166.

¹⁴⁰ LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 166.

¹⁴¹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 99.

Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, conforme se verifica no art. 1º¹⁴² da referida Lei.

Essa lei trouxe, também, repercussões na esfera penal, ditando, em seu art. 9º, que:

Art. 9º. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei n. 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.

As Leis n. 9.964/00 e 10.684/03, que ficaram conhecidas como Refis e Paes, respectivamente, tiveram o objetivo de promover a arrecadação de créditos abertos, incentivando os devedores a recolher valores pendentes, inclusive de forma parcelada, favorecendo-os com a extinção da punibilidade dos crimes, desde que integralmente recolhido o débito, inclusive acessório, com a ressalva de que fica suspensa a pretensão punitiva e de que não corre a prescrição, enquanto perdurar o parcelamento.¹⁴³

Destaca-se que, diferentemente das outras leis, que expressamente ressalvam os efeitos penais, ora do pagamento, ora do parcelamento, feitos antes do recebimento da denúncia, a Lei n. 10.684/03 não fez nenhuma distinção acerca do momento da opção pelo pagamento e nem restringiu a aplicação desse dispositivo ao parcelamento regulado especificamente por esse Diploma.

De acordo com o entendimento jurisprudencial, as decisões proferidas sobre os crimes contra a ordem tributária, enfatizam que mesmo após a denúncia, há a possibilidade da extinção da punibilidade. Senão vejamos:

“EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extingção 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.” (HC 81929 / RJ - RIO DE

¹⁴² Art. 1º Os débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, poderão ser parcelados em até cento e oitenta prestações mensais e sucessivas.

¹⁴³ CAIS, Cleide Previtali. **O processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)

No mesmo sentido, decidiu o Tribunal Regional Federal da 2ª Região:

“DÉBITO – EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE – ART. 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/2003 – LEI MAIS BENÉFICA.

I - Com o advento da Lei nº 10.684/2003, que não fez qualquer ressalva quanto ao momento em que ocorre o pagamento integral – se antes ou depois do recebimento da peça acusatória -, a extinção da punibilidade se dará ainda que o pagamento integral tenha ocorrido após o recebimento da denúncia.

II - Trata-se de lei nova, que beneficiou os Apelados, devendo, dessa forma, retroagir.

III – Recurso improvido, para declarar extinta a punibilidade dos Réus.”

(TRF2, ACR 19985106705897, Rel. Des. Fed. REIS FRIEDE, DJU DATA:29/11/2004)”

Vale lembrar que, embora existam decisões favoráveis, há uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIN) sob o n.º 3002-7, em trâmite, protocolada no Supremo Tribunal Federal no dia 24/09/2003, pela Procuradoria Geral da República, cujo objeto é justamente questionar a constitucionalidade do artigo 9º, da Lei n.º 10.684/2003. Entretanto, até a presente data, não há decisão nos autos da referida ADIN.

Diante de uma interpretação sistemática da Lei n. 10.684/03, o art. 9º somente terá incidência para os parcelamentos por ela regidos.

Sobre a matéria, considera Sylvia Steiner, citada por Heloisa Estellita Salomão¹⁴⁴, em estudo publicado quando do advento do Refis, em lições que permanecem válidas à luz das normas objeto do Paes, que:

Assim, são editadas normas penais não mais de caráter abstrata e geral, mas sim particularizado, antecipando uma esfera de tutela que, de ultima ratio passa ser prima ratio. Muitos autores vêem nas diversas hipóteses de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, mediante o pagamento de débitos antes da instauração da ação penal, a prova de que o direito penal tornou-se um veículo espúrio de cobrança de tributos. Já os saudosos Heleno Fragoso e Manoel Pedro Pimentel criticavam não só a sanha legislativa, mas essa função desviada do direito penal. O direito penal, como veículo de tutela dos mais relevantes valores sociais, não deveria ser utilizado como instrumento de arrecadação do Estado.

¹⁴⁴ SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 291.

Contudo, o estudo da extinção da punibilidade pelo parcelamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária não é o objeto da presente pesquisa, motivo pelo qual, passa-se a discorrer acerca da questão principal.

4.3 A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

O direito penal deve interferir o mínimo possível na vida em sociedade, somente devendo ser utilizado quando os demais ramos do Direito, comprovadamente, não forem capazes de proteger aqueles bens considerados caros pela sociedade.

O direito penal deve ser a *ultima ratio*, como bem leciona Rogério Greco¹⁴⁵:

Ao Direito Penal se comete a função de preservar a existência mesma da sociedade, indispensável à realização do homem como pessoa, seu valor supremo. Há de ser mínimo e subsidiário. (STJ, Resp. 402419/RO, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, 6ª T. DJ 15.12.2003, p. 413).

Outrossim, cumpre verificar que a função do direito penal é a de prevenção e repressão, devendo preocupar-se somente com os bens de maior relevo e necessários à vida em sociedade. Dessa forma, se a ordem tributária é considerada pela sociedade como uma questão importante, deve, portanto, permanecer sob a tutela do direito penal.

Todavia, verifica-se que o legislador tem usado diversas formas para incentivar a satisfação dos tributos devidos, mediante promessas de extinção da punibilidade e de perdão dos acusados, constituindo-se, em verdade, um abrandamento, tendo em vista que despenaliza a conduta daqueles que cometem crimes contra a ordem tributária, ao passo que aqueles que cometem outras condutas típicas, ao repararem o dano, no máximo, têm suas penas reduzidas,

¹⁴⁵ GRECO, Rogério. **Código penal comentado**. Rio de Janeiro: Impetus, 2008. p. 5.

conforme estabelece o art. 16¹⁴⁶ do Código Penal, e nunca têm extinta a punibilidade, assim como ocorre com os contribuintes inadimplentes inseridos em programas de recuperação fiscal.

Nos casos de crime contra a ordem tributária, o pagamento do tributo (reparação do dano) implica extinção da punibilidade (§ 2º art. 9º da Lei n. 10.684/03), enquanto nos demais crimes, a reparação do dano acarreta, tão-só, o reconhecimento de uma circunstância atenuante (art. 65, III, “b”, do Código Penal) ou uma causa de diminuição de pena (art. 16 do Código Penal).

Analisando abstratamente os dispositivos legais, verifica-se que os mesmos ferem o princípio da igualdade (art. 5º, *caput*, da CRFB/88).

No tocante ao assunto em estudo, importante comentar o *habeas corpus* (HC) n. 81.611 do Supremo Tribunal Federal, objetivando o trancamento da ação penal concernente a crime contra a ordem tributária, pois a impugnação ao lançamento ainda estava pendente de apreciação na esfera administrativa. A ordem foi concedida sob o argumento de que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal e, no caso em análise, a impugnação ao lançamento ainda estava pendente de apreciação na esfera administrativa.¹⁴⁷

Existe, todavia, uma grande contradição na decisão do Supremo Tribunal Federal, que afirma não poder atuar como legislador positivo para estender benefícios tributários a contribuintes discriminados injustamente e legislar positivamente para beneficiar os sonegadores, promovendo a impunidade, a frustração dos bons pagadores de tributos e, acima de tudo, o sentimento social de que apenas os excluídos da sociedade são sancionados penalmente.¹⁴⁸

Da análise do voto do Ministro Sepúlveda Pertence verifica-se que foi considerada a eficácia preclusiva da decisão final administrativa, conquanto não constitua um elemento essencial do tipo, “ilidiria o juízo positivo de tipicidade”, no caso de ser favorável ao contribuinte, afirmando a existência da condição de

¹⁴⁶ Art. 16. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

¹⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre. n. 20. Out. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm Acesso em: 18 out. 2009.

¹⁴⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre. n. 20. Out. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm Acesso em: 18 out. 2009.

procedibilidade da ação penal, no caso dos crimes contra a ordem tributária. Ou seja, é necessário aguardar a decisão administrativa, que vincularia os magistrados, que não podem emitir juízo diverso daquele adotado pelas autoridades administrativas.

O Ministro Sepúlveda Pertence considerou, ainda, que, enquanto não findo o processo administrativo, existiria uma “incerteza objetiva sobre a incerteza e o conteúdo da obrigação”, que impediria o ajuizamento da ação penal.

No que se refere ao pagamento voltado à extinção da punibilidade, o argumento empregado pelo Ministro Sepúlveda Pertence é relevante, tendo em vista que o contribuinte-infrator pode obter administrativamente a redução do *quantum* devido e, dessa forma, extinguir a punibilidade pagando um valor inferior ao inicialmente apurado. Contudo, conforme ensina Andrei Pitten Velloso, isso não basta para justificar que se deve sempre aguardar a conclusão do processo administrativo para instaurar-se a ação penal.¹⁴⁹

De acordo com o mesmo autor, poder-se-ia ter adotado uma interpretação no sentido de que o pagamento posterior ao recebimento da denúncia produziria os mesmos efeitos que aquele efetuado anteriormente, contanto que tenha havido uma redução do montante devido na esfera administrativa, dessa forma, inovar-se-ia muito menos no ordenamento jurídico, adotando-se uma solução mais adequada – solução que já havia sido consagrada legalmente quando do julgamento do HC n. 81.611, por meio da Lei n. 10.684/2003, conforme ressalta o Ministro Joaquim Barbosa sem seu voto (folha 17).¹⁵⁰

Ainda, na lição do autor, somente foi possível formular esse argumento em razão de o Supremo Tribunal Federal ter, de forma equivocada, cancelado dispositivos que consagravam a possibilidade de extinguir-se a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento dos tributos devidos. Por esse motivo existe a “coação consubstanciada na ameaça da ação penal” para que o pagamento do débito seja efetivado.

¹⁴⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre. n. 20. Out. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm Acesso em: 18 out. 2009.

¹⁵⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre. n. 20. Out. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm Acesso em: 18 out. 2009.

Ocorre que essa sistemática malferre o princípio da igualdade, que é basilar ao estado democrático de direito, pois trata distintamente criminosos pobres e ricos, ao permitir que sejam concedidos privilégios para os crimes de “colarinho branco” e sejam rejeitados para os demais crimes, cometidos pelos socialmente desfavorecidos.

Não se constata quais as razões de se permitir a extinção da punibilidade mediante o pagamento para estelionatários contra o poder público e negá-los aos praticados contra os particulares, pois se o particular obtém, mediante falsidade, uma pequena vantagem econômica, será processado criminalmente, sem que exista qualquer condição objetiva de procedibilidade ou possibilidade de extinção da punibilidade mediante a restituição do valor devido. Todavia, se um grande empresário obtém vultosa vantagem financeira por meio de múltiplas falsidades contra o Fisco, poderá aguardar tranquilamente o desenrolar do processo administrativo, protelando-o a sua vontade e, ao final, pagar o valor devido, eximindo-se de qualquer sanção na esfera penal.

Dessa forma, o contribuinte sempre fica à espera de um benefício¹⁵¹ por ele estar em atraso. São inúmeros os mecanismos que possibilitam o agente a remir ou atenuar a pena, ocorrendo assim, na lei, privilégios e não mais atuando como regulador da vida social que necessita tratar de forma justa e igualitária todos os cidadãos, resultando em uma “irresponsabilidade social por parte do Estado” ao deixar de punir o contribuinte.¹⁵²

A extinção da punibilidade no presente caso funciona como estratégia de política criminal adotada pela legislação pátria, que prioriza o pagamento dos débitos tributários em detrimento da punição penal dos sonegadores fiscais.¹⁵³

Inicialmente, essa não parece ser a melhor solução para o combate deste tipo de criminalidade, pois o devedor, sabendo que o pagamento da dívida extingue

¹⁵¹ Exemplo: No caso de parcelamento do tributo ou algum desconto concedido pelos Municípios, no caso de parcelamento parcial do débito antes do recebimento da denúncia, no caso do programa de recuperação fiscal.

¹⁵² BAINHA, Adriana. **Os efeitos da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal para o Estado e sua responsabilidade social**. 2005. 133f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, 2005. p.74.

¹⁵³ PILATI, Rachel Cardoso. A extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária pelo pagamento integral da dívida. **Webartigos**, 03 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/8343/1/a-extincao-da-punibilidade-nos-crimes-contra-ordem-tributaria-pelo-pagamento-integral-da-divida/pagina1.html>>. Acesso em: 21 out. 2009.

a punibilidade, está livre para sonegar seus impostos, sendo que, caso seja descoberto, tem a alternativa de pagar e se eximir da responsabilidade penal.¹⁵⁴

A ofensa ao princípio da isonomia está evidente, todavia, o Supremo Tribunal Federal jamais reconheceu, muito pelo contrário, acaba agravando-a por meio de decisões, como aquela proferida no HC 81.611, nas quais busca garantir direitos fundamentais dentro de uma sistemática que é atentatória aos direitos fundamentais mais básicos: a igualdade e a proporcionalidade.

A propósito, a igualdade material é afrontada ainda mais gravemente, porquanto, apesar de os crimes contra a ordem tributária contarem com maior reprovabilidade social, vêm recebendo inexplicável benevolência do legislador.

Há, sem dúvida, um aumento da distância entre os “desiguais” em contrariedade aos ditames do princípio da igualdade material, segundo o qual haveria que se tratar de “maneira desigual os desiguais”, justamente para procurar equipará-los, e não para aumentar, como dito anteriormente, a distância entre eles.

Ademais, não se pode perder de vista que, nos crimes contra a ordem tributária, a reparação do dano não se opera de maneira integral, uma vez que, apesar de o prejuízo pecuniário do Estado restar satisfeito, o dano social resultante da fraude fica sem resposta.

Sendo assim, acredita-se que não se pode cogitar da figura do perdão judicial, mas do benefício outorgado ao devedor que causa práticas criminosas, a fim de assegurar a arrecadação, concedendo-lhe, para tanto, diante do recolhimento do tributo, o benefício de não se ver processado criminalmente.

Sylvia Steiner, citada por Heloisa Estellita Salomão¹⁵⁵, elucida que “opera-se o perdão judicial quando o juiz, reconhecendo procedente a ação penal, deixa de aplicar a pena, ou aplica somente a pena de multa”.

Para Cleide Previtalli Cais¹⁵⁶ esses dispositivos que extinguem a punibilidade configuram-se como causas de impunidade dos crimes, afirmando que:

¹⁵⁴ PILATI, Rachel Cardoso. A extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária pelo pagamento integral da dívida. **Webartigos**, 03 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/8343/1/a-extincao-da-punibilidade-nos-crimes-contra-ordem-tributaria-pelo-pagamento-integral-da-divida/pagina1.html>>. Acesso em: 21 out. 2009.

¹⁵⁵ SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 298.

¹⁵⁶ CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004. p. 710.

O afrouxamento da legislação penal tributária e da repressão dos crimes fiscais em geral, delitos estes tipicamente praticados por integrantes da elite social e econômica, vem na contra-mão do discurso que preconiza a adoção de medidas drásticas de ajuste fiscal. Em vez de se buscar desestimular a sonegação, [...] seria necessário acabar com a convicção generalizada de impunidade existente, melhor aparelhando a Receita Federal e extirpando da legislação os dispositivos que tornam inócua (particularmente o art. 34 da Lei n. 9.249/95 e o art. 83 da Lei 9.430/96).

Na verdade ocorre uma incoerência legislativa, em editar leis que tratam de cunho penal e tributário, correto seria não editar esses tipos de lei, como bem sustente Steiner:

E não é apenas com essa função desviada do direito penal que temos que conviver. Esse desvio tem levado o legislador a editar uma sucessão de dispositivos de caráter penal, muitas vezes no corpo de leis que regulam as mais diversas atividades da administração, provocando o constante confronto de normas, traduzindo conflitos reais ou aparentes entre elas, a exigir cada vez maior esforço na interpretação das leis. A falta de técnica legislativa, ainda mais tendo em vista a especificidade das normas penais, coroa este triste panorama.

Sem dúvida que o legislador não poderia ficar impassível, fazer vista grossa a essa prática costumeira e danosa, por duas razões. Uma, porque, via de regra, envolve o emprego de manobras que por si só constituem crime, tais como a falsidade material, ideológica ou o uso de documento falso, o que denota a maior gravidade das condutas.¹⁵⁷

Outra, porque, como dissemos, tal prática constitui grave atentado à manutenção do Estado e, por conseguinte, da própria sociedade. Com efeito, na medida em que a Administração deixa de arrecadar tributos, seca a sua fonte de recursos e, por conseguinte, deixa de ter numerário para fazer frente às despesas públicas. Sem dinheiro, o Estado permanece inerte, e quem mais sofre é a sociedade, a qual se vê privada da prestação de serviços públicos e, mais, se vê obrigada a arcar com o aumento dos tributos para compensar as evasões fiscais promovidas por um segmento da sociedade. Não nos esqueçamos que muitas vezes a omissão do Estado na devida prestação do serviço público, por ausência de receitas, acarreta a mortalidade de um número indeterminado de pessoas.¹⁵⁸

A justiça criminal tornou-se mera cobradora de tributos, tendo em vista que o pagamento do imposto, durante qualquer fase do processo, extingue a punibilidade do agente, conforme reiteradas decisões de nossos tribunais superiores, interpretando a norma prevista no art. 9º da Lei n. 10.684/03. Ou seja,

¹⁵⁷ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**: legislação penal especial. v. 4. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 602.

¹⁵⁸ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal**: legislação penal especial. v. 4. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 602.

isso quer dizer que um crime de proporções que podem chegar ao absurdo, como a falta de dinheiro para a construção de escolas ou para comprar medicamentos para pessoas doentes, ficará sem qualquer punição.¹⁵⁹

¹⁵⁹ LOPES, Carlos Côrtes Vieira. O problema social decorrente da sonegação fiscal . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1345, 8 mar. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9572>>. Acesso em: 23 out. 2009.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho monográfico promoveu uma pesquisa acerca da constitucionalidade da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/90, a fim de demonstrar que tal previsão legal ofende a CRFB/88, ao deixar de atender o princípio da isonomia, assegurado constitucionalmente.

No âmbito da CRFB/88, verificou-se a existência de capítulo especial que trata das questões tributárias, intitulado de Sistema Tributário Nacional. Este se subsume aos princípios constitucionais, tais como; o da legalidade, da igualdade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, impõe competências e limitações ao poder tributante, de forma a dar as garantias constitucionais aos contribuintes, pois os “princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder”.

Neste sentido mostrou-se a relevância do princípio da legalidade (art.5º, II c/c art. 150, I da CRFB/88) como instrumento de justiça e segurança ao contribuinte.

Mas o princípio de maior repercussão e aplicação ao tema proposto é o da igualdade ou isonomia, estampado no *caput* do art. 5º da CRFB/88, o qual dispõe que todos os cidadãos são iguais perante a lei.

Se os princípios, por unanimidade da doutrina, se sobrepõem as normas, o afronto legislativo presente é produto de norma inconstitucional a que estabeleceu tal privilégio aos contribuintes, pois se trata de norma infraconstitucional.

Deste modo, identificado e comprovado o débito tributário pela Administração Pública Tributária – crédito a seu favor –, respeitados os direitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa, emerge para o Estado a pretensão punitiva do infrator, qual seja, de impor uma pena abstratamente prevista em lei ao autor do delito.

A Lei nº 8.137/90, a qual refere-se aos crimes contra a ordem tributária, é hoje o elemento normativo que tipifica os crimes tributários e, quando de sua origem, estabelecia em seu art. 14, a extinção da punibilidade se o débito tributário fosse acertado antes do recebimento da denúncia, contrariando o espírito punitivo e inibitório aos infratores.

A Lei nº 8.383/91, em seu art. 98, veio a revogar tal benefício aos infratores, fazendo valer o tratamento isonômico aos contribuintes, ou seja, a

igualdade de tratamento entre os contribuintes. Mas, não demorou, o interesse dos prejudicados pela falta de tais privilégios, repercutindo na edição de nova norma instituindo o benefício. E, através da Lei nº 9.249/95, em seu art. 34, novamente foi admitida a extinção da punibilidade no caso do pagamento antes da denúncia.

Se não bastasse tal afronta e transgressão normativa, em 2003 sobrevém novo regramento ampliando os privilégios. É o art. 9º da Lei nº 10.684/2003 que suspende a pretensão punitiva independente de prazo temporal do pagamento, pela omissão legislativa em não estabelecer um prazo, ou seja, o pagamento pode se dar a qualquer momento, ressalvados os casos que não tenha ocorrido o trânsito em julgado da ação penal condenatória.

Aqui um flagrante desrespeito aos contribuintes que sempre honraram com os seus compromissos. Demonstração clara da falta de sintonia com o princípio da isonomia em relação a todo cidadão contribuinte. Um incentivo normatizando a tentativa de sonegação. Ora, correr o risco de ser descoberto como sonegador ou aguardar a prescrição do débito, não faz diferença, pois se descoberto, poderá realizar o pagamento sem que isso traga qualquer punição mais grave.

É diante dessa dicotomia de regramentos que se questiona a validade de uma norma infraconstitucional afrontar um princípio. A igualdade de tratamento ao cidadão, não pode se furtar a interesses obscuros de grupos políticos e econômicos que dão sustentação a aqueles.

Há doutrinadores que afirmam que o Direito Penal, pelo seu caráter coercitivo, está sendo utilizado com a finalidade de arrecadar tributos, pois ocorrendo o pagamento, a punibilidade se extingue, não existindo mais conduta típica a ser punida.

Com o presente estudo foi possível visualizar que em vez dos infratores serem punidos com mais rigor, acabam sendo premiados por desmesurados benefícios trazidos pela legislação, que servem, tão-só, para abrandar a situação dos sonegadores de tributos, pois, com o benefício da extinção da punibilidade, será questão de tempo e de exemplo a aqueles que cumprem adequadamente as suas obrigações tributárias, deixarem de fazê-lo corretamente.

Essa situação, além de levar à impunidade, afronta os princípios da isonomia e da proporcionalidade, pois promove uma odiosa desigualdade jurídico-penal entre cidadãos que integram as distintas camadas sócio-econômicas brasileiras, sendo medida de extrema desproporcionalidade.

O Estado brasileiro tem editado leis para coibir os crimes contra a ordem tributária visando unicamente recuperar créditos tributários, deixando de se preocupar com a repreensão dos atuais infratores, bem como com a prevenção de futuros delitos, permitindo a utilização da extinção da punibilidade no caso de reparação do crime pelo pagamento do tributo. Deve-se considerar, entretanto, que admitir esse tratamento diferenciado para os crimes contra a ordem tributária implica ofensa à isonomia, prevista constitucionalmente.

Quem frauda o patrimônio público acarreta danos aos interesses difusos da coletividade, por conseguinte atinge a vida de todos os cidadãos, já que o Estado deixa de arrecadar recursos para empregá-los na sociedade, sendo assim, os privilégios concedidos aos sonegadores ofendem ao princípio constitucional da isonomia, merecendo uma reformulação legislativa urgente.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

AVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BAINHA, Adriana. **Os efeitos da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal para o Estado e sua responsabilidade social**. 2005. 133f. Dissertação (Mestrado em Administração)-Universidade do Estado de Santa Catarina, 2005.

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

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: Parte geral**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. v. 1.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Institui o Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1940. **Institui o Código Penal**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

BRASIL. **Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

BRASIL. **Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 20 set. 2009.

CAIS, Cleide Previtalli. **O processo tributário**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 16. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. Enunciados, normas e valores jurídicos tributários. **Revista de Direito Tributário**. n. 69. São Paulo, 1996.

CASSONE, Vittorio. CASSONE, Maria Eugênci Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: Parte geral**. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v. 1.

_____. **Curso de direito penal: legislação penal especial.** São Paulo: Saraiva, 2006. v. 4.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direito público: estudos e pareceres.** São Paulo: Saraiva, 1996.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Renan, 2003.

DOTTI, René Ariel. **Curso de direito penal: parte geral .** Rio de Janeiro: Forense, 2002.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária.** 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

ESPÍNDOLA, Ruy Samuel. **Conceito de princípios constitucionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FALCONI, Romeu. **Lineamentos de direito penal.** 3. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Ícone, 2002.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro. **Curso de direito tributário brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1.

GRECO, Rogério. **Código penal comentado.** Rio de Janeiro: Impetus, 2008.

JESUS, Damásio E. de. **Código penal anotado.** 13. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

_____. **Direito penal parte geral.** 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Método, 2006.

LOVATTO, Alécio Adão. **Crimes tributários**: Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

LOPES, Carlos Côrtes Vieira. O problema social decorrente da sonegação fiscal . **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1345, 8 mar. 2007. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=9572>>. Acesso em: 23 out. 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Crime contra a ordem tributária**. Lei n. 10.684/03. Eliminação da Exigência do ingresso no programa antes do recebimento da denúncia. Boletim IBCCrim, ano 11, n. 131, outubro de 2003.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de direito administrativo**. 1. ed., p. 230, citado por Ricardo Mariz de Oliveira, in “Cooperativas - o Certo e o Errado a Respeito da Tributação de suas Aplicações Financeiras” , Revista Dialética de Direito Tributário n. 12, p. 65.

_____. **Princípio da isonomia**: desequiparações proibidas e permitidas. Revista Trimestral de Direito Público, n. 1.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____; SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código penal comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PILATI, Rachel Cardoso. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento integral da dívida. **Webartigos**, 03 ago. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/8343/1/a-extincao-da-punibilidade-nos-crimes-contra-ordem-tributaria-pelo-pagamento-integral-da-divida/pagina1.html>>. Acesso em: 21 out. 2009.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de direito tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

PITSICA, Diogo Nicolau. **Gestão dos orçamentos públicos à luz da imunidade tributária recíproca**. 2005. 168f. Dissertação (Mestrado em Administração)- Universidade do Estado de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

SALOMÃO, Heloisa Estellita (Coord.). **Direito penal empresarial**. São Paulo: Dialética, 2001.

SILVA, De Plácido e. Princípios. In: **Vocabulário Jurídico**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. v. 3.

_____. **Vocabulário Jurídico**. 11ª ed., Rio de Janeiro, Editora Florense, 1991.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 1994.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 16. ed. revista e atualizada nos termos da reforma constitucional. São Paulo: Malheiros, 1999.

_____. **Curso de direito constitucional positivo**. 20. ed. revista e atualizada nos termos da Reforma Constitucional. São Paulo: Malheiros, 2002.

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.

SOARES, Carlos David de Oliveira. **Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Meta. 1995.

TEMER, Michel. **Elementos do direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. A pregiudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre. n. 20. Out. 2007. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/Andrei_Velloso.htm Acesso em: 18 out. 2009.