

**UNIVERSIDADE REGIONAL INTEGRADA DO ALTO URUGUAI E DAS  
MISSÕES - CAMPUS DE ERECHIM  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**DANIELA TIBOLA**

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO  
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**ERECHIM/RS**

**2016**

**DANIELA TIBOLA**

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS  
NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Trabalho de conclusão de curso, apresentado ao Curso de Direito, Departamento de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Erechim, como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Hélio Milton Severo

**ERECHIM/RS**

**2016**

## RESUMO

O presente trabalho tem por objeto o estudo acerca da extinção da punibilidade nos crimes contra a Ordem Tributária. Para tanto, analisa-se primeiramente a evolução histórica, definição e espécies de tributos. Em seguida, verifica-se aspectos relevantes quanto aos objetivos do Estado brasileiro e sua tributação. Posteriormente, abordam-se os crimes tributários, expressamente definidos na Lei 8.137/99 remetendo a um breve comentário acerca da elisão, conluio, fraude e sonegação fiscal a fim dirimir controvérsias acerca dos termos. Fala-se também no prévio exaurimento do processo na via administrativa para após promover a devida ação penal. Feito isso, passa-se ao exame do principal objeto deste estudo, ou seja, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários. Neste sentido ressalta-se a evolução legislativa acerca do instituto da extinção, tal como, o instituto supramencionado à luz da dogmática do direito comparado e as divergências acentuadas acerca do pagamento como forma de extinção da punibilidade nos crimes tributários. O objetivo central do trabalho monográfico consiste em realizar breves reflexões críticas acerca do tema estudado, dado o caráter provido de utilitarismo dos tributos. Para tanto compreende a utilização de ampla pesquisa bibliográfica e documental, tal como, faz uma abordagem analítico-descritivo, mediante o método de inferência indutivo.

**Palavras-chave:** Tributos. Extinção. Punibilidade. Crimes Tributários. Pagamento.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to study the extinction of punishability in crimes against the Tax Order. To do so, we first analyze the historical evolution, definition and species of taxes. Next, there are important aspects regarding the objectives of the Brazilian State and its taxation. Subsequently, tax offenses are, expressly defined in Law 8.137 / 99, referring to a brief commentary about elision, collusion, fraud and tax evasion in order to settle disputes over the terms. There is also talk in the prior exhaustion of the process in the administrative route to after promoting the appropriate criminal action. Once this is done, it is examined the main object of this study, that is, the extinction of punishability by the payment of the tax in the tax crimes. In this sense the legislative evolution about the extinction institute, such as, the aforementioned institute in the light of the dogmatics of comparative law end sharp divergences about payment as a way to extinguish punishment in tax crimes. The central objective of the monographic work is to in making brief critical reflections about the subject studied, given the provided character of utilitarianism of taxes. To do so, it includes the use of extensive bibliographical and documentary research, such as, makes an analytic-descriptive approach, using the inductive inference method.

**Key words:** Taxes. Extinction. Punishability. Tax Crimes. Payment.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>4</b>
<b>2 EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS .....</b>	<b>7</b>
2.1 ESPÉCIES DE TRIBUTO .....	10
2.2 NOÇÕES SOBRE TRIBUTO.....	11
2.3 OBJETIVOS DO ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO .....	13
2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA .....	15
<b>3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>18</b>
3.1 ELISÃO, CONLUÍO, FRAUDE FISCAL E SONEGAÇÃO FISCAL .....	20
3.2 PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA .....	21
<b>4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>23</b>
4.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA.....	24
4.2 DIREITO COMPARADO .....	26
4.3 PRÓS E CONTRAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO .....	32
<b>5 CONCLUSÃO .....</b>	<b>37</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>40</b>

# 1 INTRODUÇÃO

No intuito de zelar pelo bem comum, o Estado necessita de recursos financeiros. Tais recursos, em sua maioria, se originam da arrecadação compulsória dos tributos. É essencial destacar que o tributo tem grande significado social visto que é o melhor e maior responsável pelos recursos públicos arrecadados. Para tornar efetivo o objetivo dos tributos é preciso velar para que todos contribuam de forma significativa e igualitária, conforme sua capacidade econômica, a fim de garantir serviços públicos dignos a toda sociedade.

O presente trabalho remete inicialmente ao estudo do surgimento do tributo, o qual foi evoluindo à medida do desenvolvimento da humanidade. Ao longo das décadas, o tributo assumiu diversas formas dado aos acontecimentos históricos perpassados e que foram de essencial contribuição para a noção do mesmo. Ao submeter sobre tal análise é possível perceber que o conceito dado ao tributo varia conforme a linha de pensamento de cada cidadão e para dirimir tais controvérsias a própria lei tratou de dar significado ao termo. Há de se mencionar que é o próprio Estado o provedor e garantidor de tal função social e para assegurar tal qualidade utiliza-se do poder que lhe é atribuído através da Constituição Federal e leis esparsas. Determinado poder deriva de uma obrigação tributária que o contribuinte sendo sujeito passivo tem para com o Estado.

Posteriormente, procurou-se esmiuçar os crimes tributários à luz da Lei 8.137/90, que define perfeitamente as ações ou omissões que configuram os crimes contra a ordem tributária. Dentro dessa mesma ideia, faz-se necessário estabelecer uma breve diferenciação quanto aos termos elisão, conluio, fraude e sonegação fiscal, que embora sejam tratados de forma semelhante, são distintos no significado e aplicação prática. Ainda, sobre esse viés, remete-se ao estudo a perspectiva de que o contribuinte na prática ilícita de qualquer ação ou omissão

poderá ter sua ação penal suspensa até o pleno esgotamento da via administrativa. É o que trata o segundo capítulo.

Quanto ao último capítulo, busca-se tratar especificamente da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a Ordem Tributária. Primeiramente sob o enfoque histórico, examina-se minuciosamente a legislação atinente ao instituto da extinção, aspecto importante haja vista a alteração frequente das normas relacionadas ao presente instituto. Em seguida promove-se uma importante confrontação à luz do direito comparado. E por fim, não menos importante, buscou-se estabelecer face aos diversos entendimentos jurídicos e doutrinários, os prós e contras ao pagamento do tributo como forma de extinção da punibilidade. Pode-se dizer que o presente estudo pretende, portanto, analisar de forma crítica o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a Ordem Tributária.

A efetivação do trabalho compreende a utilização de ampla pesquisa bibliográfica e documental, tal como, faz uma abordagem analítico-descritiva, mediante o método de inferência indutivo.

Tendo em vista a amplitude, a complexidade e a afinidade com o referido tema, o presente trabalho demonstra a extrema importância e relevância do assunto no âmbito jurídico e social.

## 2 EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS

Nos tempos mais remotos, o ser humano vivia sozinho ou reunido em família. Eram nômades, ou seja, deslocavam-se frequentemente em busca de meios para sobrevivência. Esse período era conhecido como pré-história.

Com o tempo o homem passou a cultivar a terra, domesticar e criar animais. Dessa forma surge a formação das primeiras aldeias, com objetivos comuns, atender aos interesses e necessidades básicas da coletividade, quais eram alimentação e proteção contra predadores e tribos inimigas (CORREIA, 2010).

A primeira causa da agregação de uns homens a outros é menos a sua debilidade do que certo instinto de sociabilidade em todos inatos; a espécie humana não nasceu para o isolamento e para a vida errante, mas com uma disposição que, mesmo na abundância de todos os bens, o leva a procurar o apoio comum (CÍCERO, apud CORREIA, 2012).

Esta união promoveu o surgimento dos primeiros líderes, geralmente os mais fortes, inteligentes e respeitados por todos. Estes líderes detinham a função de administração, solução dos conflitos e garantidores da paz social. Como forma de retribuição o povo se sentia no dever de recompensar de alguma forma tal esforço, e é através desta ideia de retribuir os líderes pelos favores prestados que surge o tributo (CORREIA, 2010).

Mas é com o surgimento das guerras que o caráter compulsório dos tributos fica mais nítido haja vista que os tributos passaram a servir como penalidade dos povos vencedores sobre os povos vencidos (MEDEIROS, 2013).

É importante elencar que foi a Grécia que instituiu o tributo com finalidade social. Em razão disso, faz-se necessário tecer os assentamentos de Godoy (1999, apud CORREIA, 2010, p.3), o qual afirma que aparentemente não há racionalidade no modelo tributário helênico, que não alcançou objetivamente patrimônio, renda, serviços. Verifica-se uma prática intuitiva. Não há gritantes problemas de aceitação

(exceto nas imposições de guerra, bem entendido), o que indica provável sintonia entre a arrecadação e a despesa, embora convenha lembrar que tratar-se de uma sociedade escravocrata. Mesmo na época dos tiranos (cujo conceito diverge do sentido moderno da expressão), não há claras referências à tributação excessiva. O equilíbrio contábil entre a entrada e a saída parece informar a essência do modelo tributário ateniense. E, se adotarmos uma posição ciceroniana (*historia magistra vita est*), esse equilíbrio faz às vezes de lição da história, um exemplo a ser seguido.

No entanto, a soberania da Grécia teve fim após suas terras serem conquistadas por Roma. Apesar de tal conquista, Roma não foi capaz de impor sua cultura ao povo grego, aderindo à cobrança de tributos como forma de dominar a população. Tal imposição de tributos tornou-se tão exacerbada e de tal forma arbitrária que causou graves problemas a sua arrecadação (CORREIA, 2010).

Tal atividade expansionista do império romano veio a ocasionar gastos de tal magnitude que, ao serem repassados aos contribuintes tornavam a carga tributária excessiva e até certo ponto espoliativa, provocando significativa rejeição social e estimulando a sonegação, que passou a exigir mecanismos inibitórios. (CORREIA, 2010, p.4)

Tais práticas abusivas de cobrança tributos praticadas pelos governantes romanos acabaram por resultar na queda do império Romano.

Com a queda do império Romano, a Europa se esfacelou e o poder foi pulverizado entre centenas de senhores feudais. Perdeu-se completamente a noção de Estado na Europa medieval. Nessa época, decorrente da ausência do Estado centralizado, a circulação de moedas foi comprometida, razão pela qual os servos, normalmente, pagavam os tributos aos senhores feudais, com a entrega de parte da sua colheita. (MEDEIROS, 2013)

Além da sujeição da melhor parte de suas colheitas, tinham aqueles que em troca de segurança, prestavam serviços aos senhores feudais como forma de pagamento. Essa forma de tributo era chamada de corveia, e quem não pagava

podia ser colocado para fora do feudo ou até mesmo ser preso ou morto (CORREIA, 2010).

Após um grande período houve a retomada do comércio e em seguida o fortalecimento das cidades e da burguesia. A cobrança excessiva de impostos e a falta de participação nas decisões políticas levaram a diversos conflitos em busca de libertação. No caso da França, esse período resultou na Revolução Francesa com o consequente surgimento do Estado Liberal (MONTEIRO, 2014).

Já no Brasil, a tributação se iniciou a partir da colonização pelo reino português. No primeiro momento incidindo sobre a exploração do Pau Brasil e depois incidindo sobre o monopólio do comércio; do engenho; quinto dos metais e pedras preciosas; dízima; direito de passagem dos rios, entre outros. Sua cobrança era realizada e paga in natura, em face da inexistência da moeda. Somente, após a chegada da família real é que foi instituída a moeda nas relações negociais (CORREIA, 2010).

Importante enfatizar que no Brasil diversos conflitos e movimentos surgiram em decorrência da elevada exploração das riquezas e consequente cobrança de tributos. Ora, naquele período aquele que produzia ouro era obrigado a pagar um quinto para Portugal, sem qualquer contraprestação as colônias. Tais conflitos deram impulso a diversos movimentos sociais, entre eles, destaca-se a Inconfidência Mineira liderada por Tiradentes (MONTEIRO, 2014).

Em março de 1824 a primeira Constituição Brasileira foi outorgada, sob a denominação de Constituição Política do Império do Brasil, influenciada pela Constituição Francesa de 1791 e pela Espanhola de 1812, consagrava o império do Brasil, uma nação livre e independente, a forma de governo estabelecida era monárquica, hereditária, constitucional e representativa e o poder político era exercício por quatro unidades de poder: o poder Legislativo, Executivo, Judiciário e Moderador.

A proclamação República em 1889 trouxe como consequência imediata o rompimento das relações entre a Igreja e Estado, proporcionando significativa redução de despesas. A constituição de República, promulgada em 1891, consagrou o federalismo e no âmbito tributário fixou a competência fiscal da União e dos Estados, estabelecendo concorrência tributária entre União e Estado e a exclusão dos municípios da competência fiscal, sujeitando-os à competência do Estado. A Constituição de 1934 que aperfeiçoou a discriminação de tributos por competência, ampliando o elenco dos tributos da União e contemplando os Estados com impostos de vendas e consignações e os municípios com impostos privativos definidos, vedando a bitributação e a impossibilidade do exercício cumulativo de

competências. Seguiu-se a constituição de 1946, que transferiu para os municípios os impostos da Indústria e profissões antes de competência dos Estados, levando os municípios a participar da arrecadação de diversos tributos.

A Constituição de 1988 aperfeiçoou o sistema tributário evolutivo do Brasil, estabelecendo princípios gerais de tributação e ampliando as limitações do poder de tributar e de distribuição de competência tributária. (CORREIA, 2010, p.10-12)

Face ao exposto, é possível perceber que conforme se desenvolvia a história da humanidade, se desenvolvia a história dos tributos. É interessante, ao passo que, tanto as mudanças sociais, quanto políticas ou fiscais deram especial impulso ao desenvolvimento social e ao conseqüente aprimoramento da arrecadação do tributo.

## 2.1 ESPÉCIES DE TRIBUTO

Buscando sustentar as espécies tributárias, surgiram diversas teorias doutrinárias. Entre elas, podem-se destacar as mais utilizadas e defendidas.

A Teoria Tripartida classifica legalmente os tributos em três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal classificação está contida no Código Tributário Nacional e inclusive definida pela Constituição Federal Brasileira. Já a Teoria Pentapartida, por um longo período, foi objeto de grande disputa doutrinária e jurisprudencial e que restou resolvida após posição consolidada do Supremo Tribunal Federal que definiu os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Atualmente é quase que unânime a utilização da Teoria Pentapartida (DIFINI, 2003).

Ante o exposto, fazem-se necessário estabelecer uma pequena diferenciação entre os tributos acima mencionados:

- a) imposto: A principal característica é a inexistência da realização de qualquer atividade estatal dirigida ao contribuinte, ou seja, o imposto incide sobre uma conduta particular desatrelada de qualquer atividade estatal. São tributos não vinculados (BRASIL, 1966);

- b) **taxas:** As taxas são tributos vinculados à atuação estatal e têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a prestação de serviço público específico e divisível, postos à disposição do contribuinte (BRASIL, 1966);
- c) **contribuição de Melhoria:** É instituído quando ocorrer à valorização de uma propriedade imóvel em virtude de obra pública (DIFINI, 2003);
- d) **empréstimos Compulsórios:** Neste caso somente a união poderá instituir empréstimos compulsórios mediante lei complementar nos casos de guerra externa, ou sua iminência; calamidade pública ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, hipótese em que haverá a incidência do princípio da anterioridade (HARADA, 2014);
- e) **contribuições Sociais:** São aquelas de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social. As contribuições sociais só poderão ser instituídas pela União, exceto nos casos de criação de tributos dos Estados, Distrito Federal ou Municípios, para custeio de previdência ou assistência social de seus servidores (MACHADO, 2014).

Sendo assim, há de se concluir que, apesar de ainda existir divergência doutrinária e jurisprudencial, a maioria dos estudiosos segue o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que existem cinco tipos de tributos no ordenamento jurídico tributário brasileiro.

## 2.2 NOÇÕES SOBRE TRIBUTO

Como já dito, a arrecadação do tributo é extremamente importante face às despesas do Estado com saúde, educação, segurança. Desta forma, é necessário tecer algumas considerações acerca do tributo, a fim de proporcionar uma melhor compreensão e discernimento jurídico acerca do mesmo.

Becker (1989, apud DIFINI, 2003, p.18), entende que tributo é objeto de prestação que satisfaz o dever do sujeito passivo da relação jurídica tributária de efetuar uma pré-determinada prestação, atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, fornece um conceito jurídico de tributo, em seu artigo 3º (BRASIL, 1966), que estabelece sendo tributo 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.

Analisando tal artigo sob o enfoque exemplificativo, é possível destacar seus diversos elementos:

- a) é uma prestação pecuniária: Esse pagamento deve ser efetuado através da pecúnia (dinheiro), sendo vedado o cumprimento por meio de outros subsídios (prestações in natura ou in labore) (SOUSA, 2012);
- b) compulsória: É imposto coativamente pelo Estado através de uma lei que regulamente. Não há facultatividade no cumprimento da obrigação jurídica tributária, ou seja, a obrigação surge ex lege, independente da vontade ou da prática pelo sujeito passivo de qualquer atividade ilícita (DIFINI, 2003);
- c) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir: Tais expressões se fariam desnecessárias, afinal, considerando a primeira parte, a prestação pecuniária é exatamente aquela realizada em moeda corrente. Quanto à segunda parte “cujo valor nela se possa exprimir” recebe críticas ante a inutilidade da expressão (DIFINI, 2003);
- d) que não constitua sanção de ato ilícito: O pagamento do tributo deve ocorrer de um acontecimento de ordem lícita;

Não se conclua, por isto, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito. É importante, neste particular, a distinção entre hipótese de incidência, que é a descrição normativa da situação de fato, e fato gerador do tributo. (MACHADO, 2014, p.59)

- e) instituída em lei: O tributo só pode ser instaurado ou aumentado mediante lei que estabeleça (BRASIL, 1988);
- f) e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: Estas expressões defluíram exagero, uma vez que, o sujeito passivo pode efetuar o pagamento conforme sua vontade sem prévio exame administrativo plenamente vinculado conforme estabelecido no artigo 150 do Código Nacional Tributário (BRASIL, 1966).

É possível visualizar que o conceito dado ao tributo pode ou não divergir dependendo do ponto de vista de cada sujeito. Isso não significa que tal pensamento esteja por si só errado, até mesmo porque no direito tudo dependerá da forma e do caso concreto em que será empregado.

### 2.3. OBJETIVOS DO ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO

Segundo a Constituição Federal, os objetivos do Estado Brasileiro consistem em construir uma sociedade livre, justa e solidária; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e preconceitos, para que ao fim se promova o bem social de todos dando causa a um melhor desenvolvimento nacional (BRASIL, 1988).

Para que estes objetivos sejam alcançados é imprescindível que haja recursos financeiros para suprir tais despesas.

Para tanto, o Estado possui duas formas para compor sua receita. A receita originária, também conhecida como não tributária, diz respeito à renda gerada pelo próprio setor público, ou seja, pelo patrimônio do próprio Estado; a receita derivada, ou tributária, é composta de uma parcela do patrimônio de particulares, que, por força de lei, são arrecadadas como tributos. A primeira, no entanto, é de menor peso no critério arrecadatório, enquanto as segundas abastecem os cofres públicos, propiciando estrutura para que os entes federados possam cumprir suas finalidades. (FABRA, 2010, p.5)

A tributação é sem dúvida um importante e efetivo instrumento para angariar fundos para o Estado. É através dele que o governo capitalista exerce seu poder de tributar. E esse poder de tributar não é ilimitado. É necessário que haja limites. Tais limites são impostos pela Constituição Federal e são consideradas cláusulas pétreas, ou seja, insuscetíveis de qualquer supressão ou excepcionalização. Importante lembrar que os limites não se restringem apenas aos citados na Constituição Federal, existindo legislações específicas que versam sobre o tema e também são garantidores de proteção aos cidadãos (MOURA, 2015).

Nesse contexto, de grande relevância jurídica é o entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal, na voz do Ministro Celso de Mello, Relator da ADI 712/DF (DJU 19-02-93), cuja transcrição segue abaixo, parcialmente produzida:

O exercício do poder tributário, pelo Estado, submete-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional que, de modo explícito ou implícito, institui em favor dos contribuintes decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes.

Os princípios constitucionais tributários, assim, sobre representarem importantes conquistas político-jurídicas dos contribuintes, constituem expressão fundamental dos direitos individuais outorgados aos particulares pelo ordenamento estatal. Desde que existem para impor limitações ao poder de tributar do Estado, esses postulados têm por destinatário exclusivo o poder estatal, que se submete à imperatividade de suas restrições. (BRASIL, STF, 1993)

É possível vislumbrar que tanto as imunidades como os princípios impõem limites ao poder de tributar e os mesmos na maioria das vezes já representam explicitações dos direitos e garantias fundamentais como: o princípio da legalidade; da anterioridade; da igualdade; da competência; da capacidade contributiva; da vedação do confisco; da liberdade de tráfego entre outros (MACHADO, 2014).

Embora o tributo seja indispensável frente às despesas públicas relacionadas com a saúde, educação, segurança entre outros, é fundamental que a carga tributária não se torne tão alta a ponto de influenciar negativamente a iniciativa privada.

É o que vem acontecendo com o Brasil, em que além de serem muitos, são calculados mediante alíquotas elevadas. É possível dizer que o Estado é perdulário. Gasta muito, e ao fazê-lo privilegia uns poucos, em detrimento da maioria, pois não investe nos serviços públicos essenciais dos qual esta carece, tais como educação, segurança e saúde [...]. A cada dia se eleva um tributo ou se cria um tributo novo e a arrecadação, assim, tem sucessivo recordes. Não obstante não há dinheiro para obras importantes [...]. O que parece é que os recursos arrecadados são utilizados apenas para o pagamento de juros, ou escorrem pelo ralo da corrupção. (MACHADO, 2014, p. 24-25)

Indaga-se que o problema não se resume apenas na quantidade de tributo imposta a sociedade, nem se resume apenas na alta carga tributária, embora, seja um grande fator para a ocorrência de crimes tributários. O problema encontra-se também no destino que lhe é dado. Tendo o tributo finalidade social, grande parte de sua arrecadação deveria ser destinada para a manutenção e investimentos públicos. Acontece que os valores arrecadados quase sempre não retornam à sociedade, ao contrário, são desviados e utilizados para abastecer cofres privados.

## 2.4. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária surge de uma relação entre o Estado (sujeito ativo) e as pessoas sujeitas ao pagamento do tributo (sujeito passivo).

Essa relação resulta em três elementos conceituais: (a) o vínculo jurídico, em que se esboça uma relação de Soberania do Estado á medida que é regulado por lei munida de sanção; (b) as partes dessa relação jurídica, representadas pelo sujeito ativo e pelo sujeito passivo, ou seja, pelo credor e pelo devedor, isto é, o primeiro tem a faculdade de constranger o segundo a fazer ou deixar de fazer alguma coisa; e (c) a prestação que é o objeto da obrigação, ou seja, o conteúdo da obrigação consistente em dar, fazer ou não fazer. (HARADA, 2014, p.538-439)

O Código Tributário Nacional estabelece duas formas de obrigação tributária a se dizer: Obrigação Principal e Acessória. A primeira surge com a ocorrência do fato gerador e tem caráter patrimonial, ou seja, é uma obrigação de dar uma quantia

em dinheiro. Já a segunda é sempre de natureza não patrimonial, ou seja, uma obrigação de fazer ou não fazer (BRASIL, 1966).

Por isso tudo é possível identificar que para a ocorrência da obrigação tributária é indispensável à previsão normativa do fato gerador, ou seja, a existência de uma lei que justifique tais prestações.

O estudo de fato gerador é de grande importância, mais não constitui sequer especificidade do direito tributário. Os direitos em geral têm seus fatos geradores. São os fatos jurídicos. O direito que um empregado tem de receber o seu salário nasce do fato da execução do respectivo contrato de trabalho, com a prestação de serviço ao empregador. Essa prestação de serviço, nos termos de um contrato de trabalho, é o fato gerador do direito ao salário. Do contrato de compra e venda nasce para o comprador o direito de receber a coisa comprada, e para o vendedor o direito de receber o preço respectivo. A compra e venda é o fato gerador desses direitos. E assim por diante. Não existe direito algum que não tenha o seu fato gerador. (MACHADO, 2014, p.129)

Ocorrendo o inadimplemento de uma obrigação tributária, o órgão público responsável pela determinação e arrecadação do tributo, tem o direito de exigir do contribuinte ou responsável o devido cumprimento do crédito tributário.

Portanto, o objeto do crédito tributário é a quantia que terá de ser paga a título de tributo (*quantum debeatur*). No instante que nasce a obrigação tributária, surge o crédito tributário. Quase sempre, porém, o crédito tributário nasce com característica de iliquidez, isto é, não se sabe quanto terá de ser pago, sendo necessário que esse crédito seja liquidado, ou seja, que se torne certo quanto à sua existência e determinado quanto ao seu objeto. (FABRA, 2010, p.12)

Deste modo, para promover a constituição do crédito tributário, é essencial que o tributo seja líquido pelo qual se permita a aferição do *quantum debeatur* (o quanto devido), certo quanto à existência e o objeto e exigível porque possibilita a cobrança pelo sujeito ativo. Dessa forma é necessário um mecanismo jurídico apto a fim de dirimir tais diligências. Surge então o lançamento.

Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966)

Levando-se em consideração esses aspectos, é possível concluir que o lançamento é medida de extrema importância para viabilizar uma eventual cobrança judicial. Não realizado o devido pagamento o crédito será inscrito em dívida ativa pela Fazenda Pública para que possa, por fim, promover atos de cobrança perante a Administração Pública e se for o caso aplicar a penalidade cabível aos crimes contra a ordem tributária.

### 3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Diante a preocupação dos crimes praticados contra as finanças do Estado, o legislador buscou normatizar os atos ilícitos a fim de dirimir eventuais práticas delitivas relativas aos crimes tributários. Foi aí que surgiu a Lei 4.729 (BRASIL, 1965), a qual definiu especificamente o crime de sonegação fiscal.

Com isto, as autoridades pretenderam intimidar os contribuintes que sonegavam tributos. Do ponto de vista jurídico, porém, os autores dos comportamentos na referida lei definidos foram favorecidos, em face do princípio da especialidade. Isso porque, todos aqueles comportamentos podiam ser capitulados no art.171, que define o estelionato ou nos arts. 297 298 ou 299 do CP, que define os crimes de falsidade material ou ideológica de documentos, onde, a pena mínima cominada seria de um ano a seis anos de reclusão. A Lei 4.729/1965, cominava pena de detenção de seis meses a dois anos. (MACHADO, 2014, p.500-501)

Na década de 90, institui-se a Lei 8.137 (BRASIL, 1990), que definiu os crimes contra a ordem tributária como sendo a supressão ou redução do tributo mediante as seguintes condutas:

Art. 1º [...].

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

Ao analisarmos tal norma, é possível identificar que se trata de um crime material, ou seja, é necessário que haja a supressão ou a redução do tributo para ser caracterizado o resultado.

Ainda quanto a lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), constitui crime da mesma natureza:

Art. 2º [...]

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 de 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 imposto 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 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa. (BRASIL, 1990)

Nesse caso os crimes são formais ou de mera conduta, ou seja, restam-se consumados independentemente do resultado adquirido.

Convém citar também os crimes funcionais dispostos no artigo 3º desta mesma lei, abaixo aduzidas:

Art.3º[...]

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

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

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público. Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa. (BRASIL, 1966)

Quanto ao exposto, é possível identificar que no artigo 1º e 2º o sujeito é ativo, ou seja, aquele que pratica crime é o contribuinte, já no artigo 3º o sujeito ativo é funcionário público. Em ambos os casos o sujeito passivo é o Erário Público.

### 3.1 ELISÃO, CONLUIO, FRAUDE FISCAL E SONEGAÇÃO FISCAL

Em apertada síntese, se faz necessário formar um comparativo esclarecedor entre elisão e os crimes tributários denominados como conluio, fraude e sonegação fiscal.

A elisão se equivale da utilização de meios lícitos permitidos em lei ou da própria lacuna da lei, como meio para a redução da carga tributária. Pode se dar através do planejamento tributário e visa a economia tributária (ABRAHÃO, 2011).

Por outro lado o conluio é um ajuste de forma dolosa entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando tanto a sonegação quanto a fraude (BRASIL, 1964).

A fraude consiste na ação ou omissão dolosa em que o contribuinte visa frustrar o pagamento do tributo ou dar causa a sua diminuição. Essa prática pode-se dar através da falsificação ou inserção de dados incorretos nos documentos fiscais ou da omissão de informações ao fisco (BRASIL, 1964).

Na sonegação fiscal, mediante ação ou omissão dolosa, o agente busca ocultar o fato gerador ou as condições pessoais como contribuinte, com o objetivo de não pagar ou pagar parcialmente o tributo devido ao Estado. Constitui dessa forma, um crime contra a ordem tributária (BRASIL, 1964).

A venda de mercadorias sem nota é um exemplo de sonegação fiscal, pois existe o fato gerador, mas que não é conhecido pela autoridade fiscal em virtude da não emissão de documento fiscal comprobatório da venda. Além do risco da interceptação das mercadorias em trânsito, surge o problema do produto do recebimento das vendas nestas condições. Depósitos efetuados em conta corrente da empresa, do sócio ou pessoa ligada são facilmente encontradas pelo fisco através da quebra legal do sigilo bancário. A constatação de “furo” nos estoques, através de levantamento físico,

evidencia a prática da sonegação fiscal. O conceito de planejamento tributário não se aplica no caso da venda de mercadorias sem nota, pelo contrário. A economia tributária gerada pelo não pagamento na venda de mercadorias sem nota é um crime previsto em lei. O estudo feito anteriormente para que não aconteça o fato gerador se denomina planejamento tributário. Ocorre que no caso da não emissão da nota fiscal existe a ocorrência do fato gerador (venda), mas que não é documentada pela empresa para evitar o pagamento do imposto. (ABRAHÃO, 2011, p. 23)

Desta forma, é possível perceber que a elisão decorre de uma conduta lícita decorrente de um efetivo planejamento tributário, ao contrário, do conluio, fraude e a sonegação fiscal que são classificados como crimes tributários e tem por escopo causar prejuízos econômicos ao Erário Público.

### 3.2 PRÉVIO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA

Antes de adentrar no assunto é necessário fazer menção à denúncia espontânea. Tal figura consiste quando o contribuinte após cometer um ilícito tributário, arrepende-se e faz uma autodenúncia acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, antes de qualquer procedimento administrativo-penal. Configurada a denúncia espontânea afasta a responsabilidade do contribuinte (BRASIL, 1966).

Não promovendo a denúncia espontânea, o contribuinte poderá, mediante a fiscalização do Estado, sofrer um processo administrativo e conseqüente processo penal.

De grande interesse em matéria tributária consiste em saber se o Ministério Público pode promover ação penal antes de encerrado o processo administrativo nos crimes contra a Ordem Tributária.

Conforme leciona Machado (2014, p. 515):

Para que sejam preservados os direitos constitucionais do contribuinte, entre os quais o de pagar apenas os tributos devidos, e de utilizar-se, para

esse fim, do direito ao contraditório e à ampla defesa, inclusive no processo administrativo, não se pode admitir denúncia sem o prévio exaurimento da via administrativa. (MACHADO, 2014, p. 515)

A matéria está decidida pela Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal aduzindo que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo (BRASIL, STF, 2009).

Sendo assim, é possível afirmar que, nos crimes contra a ordem tributária, a ação penal só poderá ser proposta mediante esgotamento do processo na esfera administrativa.

No entanto elucida Machado (2014, p. 517):

Quando não tenha iniciada ação fiscal e o Ministério Público tenha, por outros meios, notícia do crime, deve este oficial à autoridade administrativa para que instaure a ação fiscal. Somente nas hipóteses em que disponha de suficientes indícios de corrupção passiva, prevaricação ou outro crime cometido pela autoridade administrativa, no âmbito dos fatos relacionados com o ilícito penal imputável ao contribuinte, poderá desde logo oferecer denúncia contra este, e, em tais hipóteses, há de denunciar também a autoridade administrativa. (MACHADO, 2014, p. 517)

Em vista dos argumentos apresentados, é possível indagar que o Ministério Público, salvo exceções, não poderá ingressar com ação penal antes do prévio exaurimento da via administrativa conforme jurisprudência já fixada pelo Supremo Tribunal Federal. Caso o agente não cumpra com suas obrigações administrativamente, será submetido a uma sanção penal, promovida pelo Ministério Público. Entretanto, são diversas as controvérsias acerca deste último ponto haja vista que ora se exclui a punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários, ora não. Tal divergência será tratada no próximo capítulo.

## **4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Nota-se, que, nos últimos anos, diversas normas jurídicas com evidente fulcro econômico têm tratado sobre a extinção da punibilidade através do pagamento nos crimes contra a Ordem Tributária. Esse capítulo visa tecer noções acerca da evolução histórica referente a esta extinção, bem como, analisar as perspectivas externas à luz do direito comparado, bem como, os prós e contras a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

Antes de adentrar no mérito da questão, faz-se necessário indagar que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária não ocorre apenas em decorrência do pagamento.

A extinção da punibilidade poderá ocorrer através da compensação, da transação, da remissão, da prescrição e decadência, da conversão do depósito em renda, da homologação do lançamento respectivo, da consignação em pagamento, da decisão administrativa irreformável e da decisão judicial com trânsito em julgado que tenham afirmado a improcedência da cobrança do tributo, da dação em pagamento e, ainda, de outras causas não enumeradas no art. 156 do Código Tributário Nacional, tais como a novação e a confusão. Extinto o crédito tributário, estará extinta a punibilidade relativamente ao crime concernente ao mesmo crédito. (MACHADO, 2014, p. 513-514)

Ainda, de grande importância em matéria de atualidade, em 2016, é a repatriação de ativos, instituída através da Lei 13.254/2016, que trata do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos – RERCT cuja finalidade consiste na anistia de crimes através da repatriação de ativos irregulares no exterior. Através desta lei serão regularizados os recursos, bens e direitos de origem lícita, que não foram declarados ou incorretamente declarados, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados (BRASIL, 2016).

Segundo o artigo 5º § 1º da Lei 13.254 (BRASIL, 2016), a extinção da punibilidade ocorrerá somente se o cumprimento ocorrer antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória, referente aos crimes previstos na Lei 7.492/86, assim como o delito de lavagem de dinheiro previsto na Lei 9.613/1998, crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/1990; sonegação fiscal disposta na Lei 4.729/1965; falsificação de documento público, falsificação de documento particular, falsidade ideológica, descaminho e sonegação de contribuição previdenciária, todos previstos no Código Penal.

É importante frisar que a extinção da punibilidade não ocorre apenas mediante o pagamento, há diversas outras formas que implicam na extinção da punibilidade, tal como a repatriação de ativos. Porém, o presente estudo pelo seu propósito, se restringirá apenas a análise do pagamento como causa de extinção da punibilidade.

#### 4.1 ASPECTOS HISTÓRICOS DA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Harada, em uma breve contextualização histórica no tocante aos crimes tributários, aduz que:

[...] Inicialmente, esses crimes tributários eram apenas aqueles definidos no CP como, por exemplo, a falsificação de papéis públicos (art. 293), o contrabando ou descaminho (art. 334), o excesso de exação (art.316, 1º), etc. Posteriormente, outras figuras criminais definidas no CP foram transplantadas para o campo do Direito Tributário. (HARADA, 2014, p. 677)

Já Scholz (1996, apud ALBURQUERQUE, 1998, p. 138), afirmam que:

Precedentemente ao advento da Lei 4.729, de 14.07.65, “a sonegação fiscal era punida apenas por via do processo administrativo”; equivale a dizer, não corporificava, pois, ilícito penal algum, sujeitando-se apenas à aplicação de sanções civis e administrativas. Coube, portanto, ao supracitado diploma legal introduzi-la nos domínios de incidência do direito penal brasileiro. E o

fez proclamando, em seu art. 1.º, constituírem “crime de sonegação fiscal” os fatos descritos pelos quatro incisos subsequentes. (SCHOLZ, 1996 apud ALBURQUERQUE, 1998, p.138)

Desta forma, o primeiro diploma legal estatuidando especificamente o crime tributário e a extinção da punibilidade surgiu na década de 1965, previsto no artigo 2º da Lei 4.729 (BRASIL, 1965), aduzindo que “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

Posteriormente surgiu a Lei nº 8.137 (BRASIL, 1990), que definiu os crimes contra a ordem tributária. Não utilizou mais o termo “sonegação fiscal”, mas manteve o privilégio da extinção da punibilidade pelo pagamento disciplinada em seu artigo 14, afirmando que “extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessório, antes do recebimento da denúncia”.

Tal dispositivo foi revogado um ano seguinte à vigência da Lei 8.137 (BRASIL, 1990), dando lugar a Lei 8.383 (BRASIL, 1991), que pôs fim ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento.

Mais tarde, a norma que previa a extinção da punibilidade pelo pagamento foi reintroduzida no sistema jurídico através da Lei 9.249 (BRASIL, 1995), que determinou a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo ou contribuição social, antes do recebimento da denúncia.

É de se notar ao analisar tais dispositivos supracitados que o pagamento devia ocorrer antes do recebimento da denúncia. Ocorre que, com a promulgação da Lei nº 10.684 (BRASIL, 2003), que trata do Refis (Programa de Recuperação Fiscal), a extinção da punibilidade pelo pagamento passou a ter um novo regulamento, qual foi estabelecido pelo artigo 9º da mencionada lei, abaixo disposto:

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

§ 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. (BRASIL, 2003)

Aufere-se que a referida norma não menciona o momento processual em que deveria ocorrer o pagamento para a extinção da punibilidade, muito pelo contrário, permanece escuso quanto á matéria. Isso leva a crer que nos termos do novo regramento, o agente pode ter sua punibilidade extinta a qualquer momento, antes ou após a denúncia. Nesse diapasão, impende destacar o entendimento do ínclito Supremo Tribunal Federal:

TJ-PR - Apelação Crime ACR 3262417 PR 0326241-7 (TJ-PR). Data de publicação: 03/08/2006. Ementa: APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISOS II E IV, DA LEI N 8.137 /90. INSERÇÃO DE ELEMENTOS INEXATOS EM DOCUMENTO EXIGIDO PELA LEI FISCAL E UTILIZAÇÃO DE NOTAS FISCAIS FALSAS, PARA CREDITAMENTO E REDUÇÃO DO ICMS DEVIDO. PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/03. RECURSO CONHECIDO E NÃO PROVIDO, COM DECLARAÇÃO, DE OFÍCIO, DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. "O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário". (BRASIL, STF, 2003)

Sendo assim, insta afirmar que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento se mostrou instável desde sua criação. Ora admitia a extinção, ora não. Atualmente, conforme entendimento jurisprudencial consolidado, o agente pode promover o pagamento e ter sua punibilidade extinta a qualquer momento.

#### 4.2 DIREITO COMPARADO

Não basta vislumbrar a extinção da punibilidade pelo pagamento somente no âmbito interno do Brasil, é necessário também tecer comparações do instituto em relação a outras legislações. A importância desse ponto se revela ao momento que é

possível verificar a forma como é vista e tratada a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos demais países.

Muito bem explana Arruda (2007, p. 57), no tocante a legislação italiana:

Na Itália, através da Lei 205/1999, o Parlamento delegou ao governo poderes que giravam em torno da descriminalização de crimes mais brandos e a conseqüente modificação do sistema penal e tributário. A mudança na disciplina quanto às sanções por violações às leis financeiras e tributárias deveria se inspirar nas seguintes diretrizes: a) substituição por penas administrativas proporcionais ao montante do tributo alvo da evasão, considerando a reiteração de conduta e a gravidade das sanções penais já previstas; b) agregar sanções acessórias; c) abolir o princípio da ultra-atividade em matéria tributária; d) estabelecer nova configuração dos crimes atinentes ao Imposto de Renda e seu valor agregado, prevendo um restrito rol de tipos (*jattispecie*), circunscritos às agressões economicamente significativas; e) previsão de mecanismos a premiar a reparação do dano operada pelo agente; j) estabelecer somente a aplicação da disposição especial, quando o mesmo fato for punido no plano penal e administrativo. Os Decretos Legislativos 507, de 30/ 12/1999, e 74, de 10/03/2000, oriundos de liberação do Conselho de Ministros, depois de ouvida a respectiva comissão da Câmara dos Deputados e do Senado da República, trataram de despenalizar o contrabando aduaneiro, de estabelecer novos tipos tributários e de atribuir ao pagamento integral do débito tributário o efeito de reduzir a pena até metade (excluídas as penas acessórias), se efetuado logo em seguida ao procedimento especial de conciliação ou de adesão previsto na legislação fiscal. (ARRUDA, 2007, p.57)

Alencar (2008, p.156), complementa o assunto expondo que:

De particular interesse é a situação da Itália. Lá não se admite mais a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Atualmente, o Decreto Legislativo que trata dos crimes tributários (DLGS 74/2000), prevê em seu artigo 13 a possibilidade de aplicação de uma mera circunstância atenuante, redutora da pena á metade, desde que o infrator proceda ao pagamento do tributo devido, ainda que não integralmente (já que pode parcelar a dívida), antes de iniciada qualquer ação administrativa ou penal contra o mesmo. As razões para mudança, segundo LANZI E ALDROVANDI, foram expostas pelo próprio legislador, alegando que a utilização do mecanismo de extinção da punibilidade estava frustrando a função da pena, atribuindo um efeito criminógeno á situação. (ALENCAR, 2008, p. 156)

Portanto, na Itália não se admite a extinção da punibilidade nos crimes tributários. Pode haver uma redução na pena até a metade caso o agente infrator

realize o pagamento do tributo logo em seguida ao processo de conciliação, ou antes, de qualquer ação movida administrativa ou penalmente.

Já em Portugal, as infrações tributárias referem disciplina apartada (Lei 15, de 05/06/2001). Bifurcam-se em crimes e contra-ordenações: àqueles, aplica-se pena de prisão de até 8 (oito) anos ou multa de 10 a 600 dias, além de seguirem o procedimento traçado no Código de Processo Penal; as derradeiras - infrações colocadas à margem do Direito Penal - se subdividem em simples (coima não excedente a 3.750 euros) e graves (coima superior a 3.750 euros ou expressamente declaradas como tais na lei), sob o procedimento específico do ilícito de mera ordenação social. A modulação da sanção do crime atende, sempre que possível, ao gravame causado pelo agente. A pena privativa de liberdade de até 3 (três) anos pode ser "dispensada" se, concorrentemente, a gravidade do fato e a culpabilidade do agente não forem acentuados, houver se operado o adimplemento total da prestação tributária (com os acréscimos) e não objetarem razões de prevenção. Impossível a dispensa da pena, a reposição da verdade fiscal e o pagamento integral da exação, até a final decisão, impõem sua atenuação especial. (ARRUDA, 2007, p. 57-58)

Arruda (2007, p. 57-58) infirma ainda sobre o assunto que:

Ainda quanto aos crimes, a pena de prisão é susceptível de suspensão, sob condição de adimplemento total da prestação tributária, no prazo de até cinco anos da condenação, além do eventual pagamento - se assim o pronunciar o juiz - do limite máximo estabelecido para multa. Ausente o adimplemento no interstício delimitado, ou se exigem garantias, ou se prorroga o período de suspensão até a metade, sem exceder o máximo tolerado de 5 (cinco) anos, ou se revoga a suspensão da pena privativa de liberdade. Prevê-se a imposição cumulativa de penas acessórias, de duração não excedente a 3 (três) anos e relacionadas às condutas tipificadas: a) interdição temporária ao exercício de atividades e profissões; b) vedação ao recebimento de subvenções/subsídios públicos, suspensão de qualquer benefício/franquia tributário e inibição do direito de obtê-los; c) proibição à participação de licitações públicas; d) encerramento do estabelecimento, dissolução da pessoa coletiva a que se relacione o agente; e) cassação de licenças/concessões e suspensão de autorizações; f) publicação da sentença condenatória, às expensas do condenado. (ARRUDA, 2007, p. 57-58)

O que se pode analisar na legislação portuguesa, é que as infrações tributárias se dividem em crimes e contra-ordenações, levando em consideração a gravidade do delito praticado pelo infrator. Nesta última, trata-se apenas das infrações leves cometidas em que é fixada uma pena pecuniária. No tocante aos

crimes não é extinta a punibilidade através do pagamento, o que ocorre, é que no caso de preenchimento de uma série de requisitos fixados pela lei, o infrator pode ter um abrandamento em sua pena como a suspensão da pena de prisão. Ainda dependendo do delito praticado o infrator pode sofrer penas acessórias que impedem de exercer normalmente suas atividades.

Na França, o Código Geral de Impostos, em caso de sonegação ou manobra fraudulenta análoga, a título de sanções penais, prevê multas substanciais (37.500 a 75.000 euros; 100.000 euros, em caso de reincidência), prisão de até cinco anos e privação automática, em caso de condenação, dos direitos cívicos, civis e familiares. Impõe, ainda, a expensas do condenado, a publicação, integral ou por extrato, do teor do julgamento, em jornal oficial da República Francesa (art. 1.741). Pronuncia, por igual a responsabilidade solidária de todos os agentes ao ressarcimento do imposto sonegado (art. 1.745). O incitador à sonegação é passível de sanção penal autônoma: multa de 3.750 euros e prisão de até seis meses (art. 1.747). Em tema de impostos diretos, é possível a fixação de penas complementares, de duração não excedente a dois anos: ao agente, direta ou indiretamente, veda-se o exercício de toda profissão industrial comercial ou liberal; suspensão do direito de conduzir veículo automotor (art. 1.750). O pagamento do imposto, total ou parcialmente, não enseja mitigação especial de pena. (ARRUDA, 2007, p. 57)

Em relação ao sistema jurídico da França é possível verificar a severidade com que é tratado o crime de sonegação fiscal/crime tributário. O infrator sofrerá uma considerável pena de multa, terá seus direitos e sua liberdade privados caso haja condenação, além de outras penalidades a depender do caso concreto. Frisa-se na legislação francesa que o pagamento do tributo mediante sonegação fiscal não acarretará qualquer atenuante da pena.

Na Alemanha, a retificação das informações prestadas ao Fisco, anteriormente ao início das atividades de fiscalização que possam ter por objeto a averiguação do fato, ou antes, da comunicação (ao autor do fato) do início do processo penal respectivo, isenta o sujeito da pena correspondente ao crime formal que possa ter praticado. Mas, caso o resultado decorrente da evasão tenha ocorrido (crime material), o afastamento da pena só ocorrerá com o pagamento do tributo objeto da evasão. Assim, para o crime formal é suficiente a retificação das informações e para o crime material, deve haver o pagamento, em ambos os casos afastando a punibilidade. Destaque-se que a necessidade da espontaneidade fica bem caracterizada pelo fato de que a regularização, seja pela retificação das informações ao Fisco, seja pelo pagamento, deva

ocorrer antes da atividade estatal decorrente do conhecimento do fato (início do processo penal), ou que possa levar a esse conhecimento (realização de atos de fiscalização, ou diligências de investigação criminal). (AIRES, 2006.p. 33)

Muito bem acrescenta Arruda (2007, p. 59) sobre o assunto:

A lei geral tributária alemã de 1977 (abgabenordnung - AO1977), nos §§ 369 a 376, tipifica os crimes tributários. A sonegação de cunho profissional e relativa a bens roubados (§§ 373 e 374) é passível de configurar crime de lavagem de dinheiro ou ocultação de bens havidos ilicitamente (CP Alemão, § 261). Se o crime se implementar a partir de dados incompletos ou incorretos, é possível a dispensa na aplicação da pena, contanto que o agente suplemente ou recupere os dados omitidos, antes de qualquer atuação da autoridade fiscal. (ARRUDA, 2007, p. 58-59)

Notadamente, a legislação alemã se caracteriza por apresentar alguns institutos similares à legislação brasileira. No caso de dados incoerentes ou incompletos o infrator poderá retificá-los, mas caso a evasão tenha se consolidado, a pena será afastada com o pagamento do tributo, ambas as situações devem ser feitas espontaneamente antes que seja feita qualquer averiguação estatal.

Por fim, Arruda (2007, p. 58), retrata em sua nobre pesquisa a legislação espanhola:

Na Espanha, o Código Penal de 1995, alterado em 2003, na disciplina dos crimes contra a Fazenda Pública e a Seguridade Social, atrela a tipicidade a um montante mínimo de sonegação tributária ou de indevida apropriação: 120.000 (cento e vinte mil) euros. Na determinação da quantia, em se tratando de tributos, retenções, ingressos à conta de devoluções, períodos ou de declarações periódicas, observa-se cada período impositivo ou de declaração; se os interregnos forem inferiores a doze meses, o montante deverá se referir ao ano natural. A pena é tabulada em 1 (um) a 4 (quatro anos) de prisão e a multa equivale à quantia sonegada/apropriada, a última passível de aumento até o seu sêxtuplo. A reprimenda comporta exacerbação, até a metade, quando se evidenciar o escopo de acobertar o verdadeiro responsável tributário, mediante utilização de interpostas pessoas e quando se verificar a especial transcendência e a gravidade da defraudação à luz do montante sonegado e da existência de estrutura organizada com poder de afetar uma pluralidade de obrigados tributários. Ao condenado, automaticamente, sob a rubrica de pena acessória, aplica-se a vedação à obtenção de subvenções, ajudas públicas e ao direito prazo

de gozar de incentivos fiscais e de seguridade social, num interstício de 3 (três) a 6 (seis) anos. A sonegação contra a Fazenda da União Europeia, se o objeto material for igual ou superior a 50.000 (cinquenta mil) euros, é igualmente passível de censura penal. Há isenção de responsabilidade se a situação tributária do agente é regularizada antes de ser notificado pela administração tributária a respeito do início das atuações tendentes à determinação das dívidas tributárias ou, quando inexisterem atuações, antes de poder público interpor querela/denúncia, ou antes, de o Ministério Fiscal ou o juiz de instrução realizar atuações permitindo o conhecimento formal da iniciação das diligências: é dizer, a regularização fiscal deve preceder à formal atuação das agências públicas. (ARRUDA, 2007, p.58)

Nota-se que a legislação espanhola, apesar de mais severa, possui a mesma característica de espontaneidade da legislação alemã. Será isenta da punibilidade caso o infrator promova a reparação do dano, seja com o pagamento ou com a retificação dos dados, antes da ciência ou providências do Fisco.

É impossível adentrar nesse assunto sem mencionar acontecimentos ligados à sonegação fiscal que perdura na mídia global.

Pode-se destacar o envolvimento do jogador Lionel Messi e seu pai nos crimes de sonegação fiscal para burlar a receita espanhola. Os dois foram acusados de sonegar em torno de 4,1 milhões de euros em impostos, mediante a utilização de empresas de “fachada” entre os anos de 2007 a 2009. A condenação na Espanha restou em 21 meses de prisão, além do pagamento da multa. No entanto a condenação de ambos não deve implicar em prisão, haja vista, que a lei espanhola prevê liberdade condicional e multa nos casos de prisão menor de dois anos e sem antecedentes criminais. A multa de ambos equivale a 3,5 milhões, ou seja, Messi deverá desembolsar dois milhões e seu pai 1,5 milhão de euros (ESTEVEZ, 2016).

Não obstante, outro caso, é o do jogador Neymar. O atleta é acusado de sonegar o equivalente a 63,6 milhões entre os anos de 2012 e 2013, mediante a utilização de empresas com intuito de disfarçar rendimentos recebidos de contratos com o Santos e o Barcelona. O objetivo seria receber através dessas empresas os valores dos contratos e assim pagar menos impostos como pessoa física. Como garantia de pagamento foram bloqueados 188,8 milhões do jogador, sendo grande parte referente a bens móveis e imóveis do jogador (ARRUDA, 2016).

### 4.3 PRÓS E CONTRAS DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Ante o exposto anteriormente, é válido listar alguns argumentos favoráveis e contrários, na admissão ou não da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

De um lado, os que defendem o caráter utilitário da cobrança dos tributos, ou seja, o único objetivo se resume em constranger o contribuinte ao pagamento do tributo. Alcançado o objetivo, ou seja, realizado o pagamento, não há porque permanecer a cominação da sanção penal.

É o que entende Machado (2014, p. 513), ao afirmar que:

[...] o STF já consagrou o entendimento segundo o qual, em face da lei 10.684/03, o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, mesmo depois do recebimento da denúncia. E, a nosso ver, mesmo depois da sentença condenatória, mesmo com trânsito em julgado. (MACHADO, 2014, p. 513)

Do mesmo modo, cita Martins (1996, apud HARADA, 2014, p. 677-678):

[...]as sanções tributárias, mesmo aquelas que importem em penas privativas de liberdade, objetivariam o cumprimento de uma pena menor, que é o tributo, desestimulando a sonegação, a fraude e o conluio. Por isso, satisfeito, o Estado com o pagamento do tributo, não mais haveria razão para deixar de extinguir a punibilidade, nos casos de crimes tributários, pois é, também, finalidade do Estado a preservação da fonte produtora de sua receita. Diferentemente, as sanções no campo do Direito Penal visam ao cumprimento das normas de convivência comum, cujas violações acarretam distorções sociais graves, que não seriam elididas pelo simples ressarcimento. (MARTINS 1996 apud HARADA, 2014, p. 677-678)

De outro, encontram-se os que aspiram a ideia de um direito penal desprovido de utilitarismo. Significa dizer que só o fato de admitir a extinção da

punibilidade pelo pagamento implicaria no favorecimento das classes mais altas em detrimento das classes mais baixas, haja vista, o poder econômico de cada um.

Tal posição se justifica no artigo 107 do Código Penal (BRASIL, 1940), que indica as causas de extinção de punibilidade nos crimes comuns. Acontece que nelas não há alusão a causas extintivas de punibilidade tendo como origem a reparação do dano, exceto nos casos de arrependimento posterior (BRASIL, 1940).

Tal artigo estabelece como benefício para o autor tão-somente a redução da pena de um para dois terços. Aplicando-se tal hipótese legal aos delitos patrimoniais de um modo geral. Já nos crimes contra a ordem tributária, de caráter patrimonial também, a lei confere á reparação do dano o poder de afastar a punibilidade do agente, o que se dá com o pagamento do tributo, frise-se, a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia. (FABRA, 2010, p. 38)

Indaga-se ante tal pensamento que decorre uma seletividade entre crimes comuns contra o patrimônio e crimes contra a ordem tributária. Tal seletividade gera a quebra do princípio da igualdade, uma vez que crimes contra a ordem tributária geralmente praticada pelas classes econômicas mais favorecidas tem tratamento diferenciado em contraprestação aos crimes comuns praticados por classes mais abastadas.

Ora na sonegação fiscal o interesse é público em jogo é muito maior do que um simples furto. Enquanto que este está envolvido o patrimônio particular, naquele outro caso tem-se um dano ao Erário que, em ultima análise, é patrimônio de todos. Não faz o menor sentido contemplar o ladrão que investe contra o patrimônio de uma única pessoa com uma mera causa especial de redução da pena, ao passo que o sonegador que investe contra o patrimônio público se assegura a extinção da punibilidade, ainda que ele não tenha pagado todo o tributo sonegado de uma só vez e, sim, parceladamente. Isto sem falar que, não raras vezes, furta-se um bem de determinado valor, não necessariamente alto e, devolvendo-se, obtém-se apenas a redução da pena; ao passo que se sonegam milhões de reais e, ajustado com o Fisco o parcelamento, assegura-se a extinção da punibilidade. (BASTOS, 2007, p. 3-4)

Arruda (2011, p. 59-60), por sua vez entende que:

[...] Nenhuma disciplina perfilha a irrestrita "benevolência" da legislação brasileira, onde o pagamento do tributo sonegado ou da contribuição apropriada, independentemente de quando efetuado, ostenta aptidão à extinção de punibilidade (Lei 10.684/2003, art. 9º, § 2º). Entre nós, hoje, é indisfarçável o escopo meramente arrecadador da incriminação. O bem da verdade, quando o caso aporta em juízo, tem-se genuína "ação penal de cobrança". É dizer, à "execução fiscal", em curso no cível, agrega-se a "execução criminal". Daí, liminarmente, aflui pelo menos três questões, cujo enfrentamento tem se proposto no foro criminal: 1) haveria maltrato a garantia do ne bis in idem, na medida em que um único fato gerador (inadimplemento: critério meramente econômico) estaria lastreando duas frentes de persecução, resolvíveis por um remédio comum: o integral pagamento?; 2) nos demais crimes patrimoniais, igualmente perpetrados sem violência ou ameaça à pessoa (furto simples, estelionato, apropriação indébita comum, etc.), não seria lícito se pugnar, à base de analogia in bonam partem, pelo direito à fruição de idêntica benesse?; 3) ao Judiciário, não seria outorgada a tarefa de servir de anteparo ao abuso estatal na incriminação, quando a fórmula proibida se ressentida de legitimidade, por divorciada da preservação do mínimo ético, por maltratar a isonomia e por se confrontar com normas sociais aniquilando - deslegitimando - a atuação de normas penais?

São reflexões, entre tantas outras, que se impõem ao operador do Direito. Talvez, fosse curial se deslocar o eixo da discussão: ao invés de se buscar a "solução" do problema da sonegação exclusivamente com o Direito Penal, forma suprema de coação estatal, urge se colocar em pauta, concorrentemente, a crônica ineficácia das políticas públicas no seu combate e o completo desguarnecimento das agências executivas vocacionadas à cobrança da dívida pública. (ARRUDA, 2011, p. 59-60)

Talvez por causa dessa contenção, que a lei tenha sofrido assíduas oscilações. Ora admitia, ora não admitia a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo.

Segundo Ferreira (2002 apud FABRA, 2010, p.36-37), as causas para impunidade de fato nos crimes contra a ordem tributária podem ser assim alinhadas:

- a) a complexidade das leis que regulam estes fatos, as quais podem ser manipuladas por hábeis assessores legais e contábeis;
- b) a complexidade dos meios utilizados para a perpetração dos crimes contra a ordem tributária;
- c) a cumplicidade das autoridades;

- d) a falta de uma atuação conjunta entre os diversos órgãos do Estado, voltada para a apuração e punição das condutas típicas e ilícitas que atentem contra a ordem tributária;
- e) ao despreparo dos órgãos encarregados na persecução penal na apuração de tais crimes e dos tribunais para o julgamento dos crimes tributários;
- f) ao forte poder econômico e social dos autores;
- g) o público percebe mal o caráter delituoso desses fatos;
- h) a organização dos autores desses crimes;
- i) a uma certa inadequação da legislação processual e material, para a apuração e punição dos crimes tributários.

Machado (2014), por sua vez, contribui trazendo uma síntese das lições buscadas na doutrina, com alguns argumentos contrários e favoráveis sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a Ordem Tributária:

**Argumentos contrários:**

- a) estimula a sonegação, haja vista, a garantia que tem o sonegador, que, se for pego, poderá pagar o tributo e assim livrar-se-á da pena;
- b) implica tratamento desigual, ou seja, favorecer os mais abastados em detrimento dos menos abastados, haja vista, o poder econômico de cada um. Para alguns, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que o crime seja ofertado ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade;
- c) torna o direito penal extremamente utilitarista.

**Argumentos favoráveis:**

- a) as normas sejam criminais ou não, tem objetivos utilitaristas, ou seja, presta-se apenas como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento, Satisfeito o pagamento, não existe razão para aplicação da cominação penal;

- b) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não havendo justificativas plausíveis para onerá-lo;
- c) se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará ameaçado a ter sua liberdade restrita, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento.

Sendo assim, é possível visualizar após pequena amostra do acirrado debate que cada autor defende seus argumentos seja baseado em preceitos políticos-fiscais seja em jurídico-penais. Tais controvérsias trazem a vista perspectivas diferentes, bem como, justificativas conforme cada entendimento. No entanto, é exequível mencionar baseado no presente estudo, que a legislação brasileira proporciona benesses nos crimes tributários, comparado a determinados países. Tal favorecimento se justifica ante o caráter meramente arrecadatório do país, em que se limita tão-somente a imposição do pagamento do tributo. Partindo dessa premissa o direito penal perde sua essência social e passa a ser um mero mecanismo de coação ao pagamento do tributo.

Embora o Supremo Tribunal Federal já tenha fixado posicionamento a favor da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários, ainda, há diversas discussões acerca do tema, haja vista, a brandura com que a legislação penal tributária trata tais crimes comparados a outros países e comparados aos delitos patrimoniais comuns determinados no Código Penal.

Tendo em vista a amplitude, a complexidade e a relevância do tema abordado neste trabalho, buscou-se demonstrar a extrema importância do assunto no âmbito jurídico e social, haja vista, os diversos casos de crimes tributários praticados perante a sociedade.

## 5 CONCLUSÃO

Em virtude dos fatos ora tratados é possível afirmar que o tributo é a melhor e maior fonte arrecadatória de recursos financeiros do Estado. É através dessa arrecadação que o Estado promove suas políticas fiscais e sociais consistidas em ações governamentais que devem proporcionar uma eficiente administração dos recursos angariados, de modo a assegurar não só a normalidade do setor econômico, mas também a garantia de direitos e o bem-estar da população em geral. Para tornar efetiva tal arrecadação é preciso zelar para que todos contribuam de forma significativa e igualitária a fim de garantir serviços públicos dignos a todos os cidadãos.

Observou-se em um primeiro momento a evolução histórica dos tributos, em que pese se desenvolvia á medida da evolução da humanidade. O tributo passou por diversas contendas, no entanto, foram extremamente necessárias para atingir forma face as necessidades básicas da sociedade. Convém lembrar que é através do poder de tributar que o Estado exerce sua soberania. Determinado poder deriva da obrigação tributária que o contribuinte tem para com Estado.

Explicita-se em seguida, os aspectos legislativos dos crimes tributários á luz da Lei 8.137/90, que define claramente as ações ou omissões que configuram a prática de crimes contra a Ordem Tributária. Posteriormente, remete-se a uma breve conceituação acerca dos crimes tributários definidos como conluio, fraude e sonegação fiscal. Importante mencionar que o contribuinte na prática de qualquer ilícito tributário seja mediante ação ou omissão será julgado primeiramente na via administrativa. Após o encerramento administrativo poderá o Ministério Público promover a ação penal.

Feito isso, no último capítulo abarcou-se o estudo acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários, bem como, seus reveses legislativos. É importante destacar que houve na história uma constante alteração nas normas relacionadas ao instituto da extinção, ora se admitia a extinção da punibilidade pelo pagamento, ora não.

Embora consolidado posicionamento pelo Supremo Tribunal Federal acerca da extinção da punibilidade nos delitos contra a ordem tributária pelo pagamento, há de se questionar presente posicionamento haja vista o caráter meramente arrecadatário do tributo. Para fazer frente a tal questionamento, busca-se demonstrar á luz do Direito Comparado, a forma como outros países tratam determinada situação. Ainda procurou-se estabelecer face ao diversos entendimentos jurídicos ou doutrinários, os prós e contras ao pagamento do tributo como forma de extinção da punibilidade.

Conclui-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes tributários garante não somente benesses ao agente que comete o crime, mas também gera sentimento de impunidade, uma vez que, o agente promovendo o pagamento integral do crédito poderá normalmente retornar a sua atividade sem qualquer reparação penal ao dano causado e ter sua punibilidade extinta a qualquer momento, antes ou até mesmo após a denúncia do Ministério Público.

Os autores dos crimes tributários estão tão bem preparados que é quase impossível puni-los, quanto menos chegar a uma condenação. O legislador ao criar a hipótese de simples pagamento como extinção da punibilidade nos crimes tributários contribui significativamente para a ocorrência de tal. Além disso, frisa-se ser uma das cargas tributárias mais altas no mundo, e que quase nada tem de retorno a sociedade.

Além disso, comparado aos delitos patrimoniais comuns, os crimes tributários tem amplo tratamento diferenciado. Seria injusto penalizar de forma mais severa crimes comuns contra o patrimônio enquanto os agentes criminosos que sonegam milhões são privilegiados pela extinção da punibilidade pelo simples pagamento do tributo sonegado. Indaga-se, portanto, que decorre uma seletividade entre crimes comuns contra o patrimônio e crimes contra a ordem tributária, bem como, a consequente quebra do princípio da igualdade.

Tal favorecimento com fulcro somente arrecadatário gera efeitos secundários que se resume a altos índices de crimes contra a Ordem Tributária, haja vista, a certeza de que caso descobertos terão sua punibilidade extinta. Talvez, a solução seria a adoção pelo Estado de uma efetiva política fiscal no combate aos delitos tributários desprovidas de garantias e benesses legislativas. Tal adoção

resultaria em um menor número de criminosos tributários, bem como, em uma melhor e efetiva arrecadação de tributos.

Longe de pretender haver esgotado o assunto proposto na presente monografia, tendo em vista a complexidade e amplitude do tema, o presente trabalho tratou de tão somente abordar a matéria em alguns aspectos escolhidos, sem deixar de reconhecer diversas outras possibilidades de avaliação do assunto.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, J. B. Torres de. **Prática e Jurisprudência da Execução Fiscal e do Crime de Sonegação Fiscal**. 9 ed. São Paulo: Rumo Gráfica Editora, 1998.

ABRAHÃO, Marcelo Alcântara. **A elisão fiscal como ferramenta para o planejamento tributário**. Florianópolis: UFSC, 2011. Disponível em: <<http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295994.pdf>>. Acesso em: 4 set.2016.

AIRES, Leandro Antonio. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária**. Curitiba: UFP, 2006. Disponível em: <<http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/30780/747.pdf?sequence=1>>. Acesso em 10 set. 2016.

ARRUDA, Andrey Stephano Silva de. **Caso Neymar: Crime de Sonegação Fiscal. Estado de Direito, 2016**. Disponível em: <<http://estadodedireito.com.br/caso-neymar-e-sonegacao-fiscal1/>>. Acesso em: 07 set. 2016.

ARRUDA, Élcio. **Crime Tributário: perspectivas na Europa e eficácia do pagamento**. BDJur, Brasília, 2011. Disponível em: <[http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/20769/crime\\_tributario\\_perspectivas\\_europa.pdf](http://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/20769/crime_tributario_perspectivas_europa.pdf)>. Acesso em 10 set. 2016.

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a Ordem Tributária: legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. São Paulo: Impactus, 2008.

BARBOSA, Adolfo Fabiano. **Os crimes contra a ordem tributária: a consumação, pelo substituído, do crime previsto no art. 2º II, da Lei nº 8.137/90, no regime de substituição tributária**. Itajaí: UNIVALI, 2009. Disponível em: <<http://siaibib01.univali.br/pdf/Adolfo%20Fabiano%20Barbosa.pdf>>. Acesso em 4 set.2016.

BASTOS, Marcelo Lessa. **Arrependimento Posterior e Extinção da Punibilidade**. Rio de Janeiro, set. 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/13278-13279-1-PB.pdf>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF. Casa Civil, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 02 nov.2015.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/De12848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o Imposto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1964. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4502.htm)>. Acesso em: 02 set. 2016.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1990. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

Brasília, DF: Congresso Nacional, 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BRASIL. **Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. BRASÍLIA, DF: Congresso Nacional, 2016. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/l13254.htm). Acesso em: 01 set. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 712. **Jusbrasil**, Brasília, DF, 19 fev.1993. Disponível em: < <http://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14708572/medida-cautelar-na-acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-712-df>>. Acesso em: 17 set. 2016.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante>>. Acesso em 7 set.2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 13. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

CORREIA, Emanuelle Araujo. **Evolução histórica do tributo: limitação do poder de tributar**. Diritto & Diritti, 2010. Disponível em: <file:///D:/Dados%20PC/Downloads/doc\_28896.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2016.

CORREIA, Kelen. **O Estado e o Poder de Tributar**. Distrito Federal: Conteúdo Jurídico, 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-estado-e-o-poder-de-tributar,37471.html>>. Acesso em: 28 ago.2016.

CURITIBA. 2º Vara Criminal. Crime Contra a Ordem Tributária. Art. 1º, incisos II e IV, da lei nº 8.137/90. Inserção de elementos inexatos em documento exigido pela lei fiscal e utilização de notas fiscais falsas, para creditamento e redução do ICMS devido. Pagamento do crédito tributário após o recebimento da denúncia. Aplicação do art. 9º § 2º, da lei nº 10.684/03. Recurso conhecido e não provido, com declaração, de ofício, da extinção da punibilidade. Apelação Criminal nº 326.241-7. Apelante: Alvarado de Sena. Apelado: Ministério Público. Relator: Noeval de Quadros. Curitiba, 03 de agosto de 2006. **Jusbrasil**. Disponível em: <http://tj-pr.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/6310527/apelacao-crime-acr-3262417-pr-0326241-7/inteiro-teor-12433521>. Acesso em: 07 set. 2016.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. Ex.3.São Paulo: Saraiva, 2003.

ESTEVEZ, Alberto. Messi é condenado a 21 meses de prisão por fraude fiscal. **Uol**. São Paulo, jul.2016. Disponível em: <<http://esporte.uol.com.br/futebol/ultimas-noticias/2016/07/06/messi-e-condenado-a-21-meses-de-prisao-por-fraude-fiscal-diz-jornal.htm>>. Acesso em 07 set. 2016.

FABRA, Suzana Beatriz Alvarez. **A extinção da punibilidade pelo pagamento de tributos nos crimes contra a ordem tributária: um estudo crítico**. Porto Alegre: UFRGS, 2010. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27330/000764510.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 30 out. 2015.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23.ed.São Paulo: Atlas, 2014.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais.**

Ex.1. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35.ed. São Paulo:

Malheiros, 2014.

MEDEIROS, Saulo. **Breve histórico dos tributos.** Juristas, 2013. Disponível

em: <<http://www.juristas.com.br/informacao/artigos/breve-historico-dos-tributos/1656/>>. Acesso em: 28 ago.2016.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A relação da História da Humanidade e os**

**Tributos.** Portal Tributário, 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/relacao-da-historia-humanidade-e-tributos.htm>>. Acesso em: 28 ago. 2016

MOURA. **O poder de tributação e suas limitações constitucionais.** Goiânia:

Jusbrasil, 2015. Disponível em: <<http://douglasduartemoura.jusbrasil.com.br/artigos/189445593/o-poder-de-tributacao-e-suas-limitacoes-constitucionais>>.

Acesso em: 30 ago. 2016.

REIS, Maysa Pinheiro dos; SILVA, Roberto Fernandes da. **Limitações ao poder de tributar: Princípios da legalidade, anterioridade, isonomia, e irretroatividade.**

Webartigos, 2011. <<http://www.webartigos.com/artigos/limitacoes-ao-poder-de-tributar-principios-da-legalidade-anterioridade-isonomia-e-irretroatividade/119840/>>.

Acesso em: 30 ago. 2016.

SOUSA, Danilo de Albuquerque. **Conceito de tributo, art. 3º, CTN.** Acervo

Tributário, 2012. Disponível em: <<http://acervotributario.blogspot.com.br/2012/04/conceito-de-tributo-art-3-ctn.html>>.

Acesso em: 03 set. 2016.