



CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA¹

Denise Meireles Gausmann²
Eduardo Pazinato³

RESUMO:

O presente artigo trata dos crimes contra a ordem tributária. O objetivo é abordar a evolução legislativa desde a sua conceituação até o debate sobre a exclusão da punibilidade dessa ordem. A metodologia utilizada é a pesquisa bibliográfica e legislativa. O primeiro capítulo traz o progresso legislativo e doutrinário sobre os crimes de ordem econômica. No segundo capítulo busca-se maior debate sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. A hipótese abordada é a aparente seletividade do sistema penal em prol de uma classe. E, aliada a isso, a responsabilidade penal das pessoas jurídicas. Acrescenta-se ainda, o debate inexistente a interpretação mais adequada ao sistema penal.

Palavras chaves: crimes tributários, sonegação, sistema penal.

INTRODUÇÃO

O tema de direito positivo do qual se pretende aproximar, engloba as normas jurídicas que se tratam das hipóteses e das consequências pelo descumprimento do dever legal que de pagamento dos tributos. Por isso, o olhar será voltado aos crimes contra a ordem tributária.

Embora exista divergência em atribuir-se ao tema ao uso da expressão Direito Penal Tributário ou Direito Tributário Penal, não há diferença, além da ontológica; já que o fato que importa é a penalidade imposta pela conduta típica mediante o descumprimento de uma obrigação.

O Estado é, na verdade, um prestador de serviços. A Constituição Cidadã não nos deixa qualquer dúvida, ao assegurar direitos quanto ao acesso à educação, à saúde, à habitação, à segurança e à previdência social.

Para assegurar tais direitos, os recursos econômicos que financiam a máquina pública, ou seja, os recursos utilizados pelo Estado para acudir as despesas podem ser de diferentes

¹ O presente artigo foi elaborado para a semana acadêmica da Faculdade de Direito de Santa Maria – RS (FADISMA)

² A autora é acadêmica do curso de Direito da FADISMA. Endereço eletrônico: nisemeire@gmail.com

³ O orientador Msc em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Professor do curso de Direito da FADISMA. Orientador/Coordenador do Grupo de pesquisa Ação em Segurança Cidadã e Justiça Restaurativa. Endereço eletrônico: edupazinato@gmail.com



origens. Entretanto, não é segredo que predominantemente são referentes a valores arrecadados de forma compulsória junta à população, sob a forma de tributos.

Assim, a tributação atinge a liberdade e o patrimônio da pessoa humana. Dessa forma, o sujeito passivo, ou seja, o contribuinte cumpre o que está na norma jurídica ou submete-se à sanção estatal.

Por isso, cria-se grande tensão entre o Estado e o contribuinte; o primeiro, por suas próprias limitações em tributar, e o segundo, ao sentir sua intimidade patrimonial invadida por autoridades fiscais que verificam se de fato está cumprindo com suas obrigações tributárias.

Por outro lado, em uma sociedade capitalista que busca tão somente lucro e acumulação de riquezas, o que realmente importa é a permanência do *status quo* e não há relevo de importância quando se cuida de políticas públicas.

O interesse no tema proposto vem justamente da preocupação em compreender a relação do trinômio Estado, sociedade e sonegador.

Alguns dos principais dispositivos legais afetos à matéria dos crimes contra a ordem tributária encontram-se na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e na Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.

1.DOS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL A CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A conceituação dos crimes de sonegação fiscal encontra-se na Lei nº. 4.729, de 14 de julho de 1965, para a qual “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária.” A lei também definiu os tipos penais que configuram os crimes de sonegação, quais sejam: prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informações com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento dos tributos; inserir elementos inexatos ou omitir rendimentos com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos; alteração de quaisquer documentos com o intuito de fraudar a Fazenda Pública; fornecer, emitir ou alterar documentos buscando a redução de tributos e exigir, pagar ou receber qualquer parte sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto como incentivo fiscal. De certa maneira, as condutas aqui tipificadas já existem no



código penal, acrescenta-se o elemento subjetivo que é a intenção e a vontade, ou seja, o dolo, de causar dano à Fazenda Pública. (OLIVEIRA, 2007, p. 54)

Nesse sentido, o bem jurídico protegido é a ordem tributária (arts 1º, 2º e 3º da Lei nº. 8137/90). Para o Direito Penal Tributário, o objeto material do crime de sonegação fiscal é o valor que deveria ser pago, isto é, o valor devido, que em detrimento da supressão deixou de ser realizado de forma integral ou até realizado, entretanto de forma reduzida⁴.

Processual Penal – Habeas Corpus – Sonegação Fiscal. Tendo em vista que a sonegação fiscal não é infração formal mas material, sua consumação se verifica no momento da efetiva vantagem auferida ou prejuízo causado, nunca no instante em que se positivou a fraude. Inocorrência da prescrição da pretensão punitiva. Recurso provido. (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, RHC nº. 5912-PR, Min. Cid Fraquer Scartezinni, 1996)⁵

Considerando que a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, foi de grande avanço, visto que previu crime contra a arrecadação tributária, crime de descaminho bem como as providências a serem tomadas. Não obstante, previu aplicação de uma pena mais branda, tanto em relação ao tempo, quanto ao regimento de cumprimento dos crimes contra a fé a pública, quais sejam da moeda falsa, da falsidade de títulos e outros papéis públicos, da falsidade documental e de outras falsidades.

Dessa forma, os autores da conduta delitativa acabaram por serem beneficiados em face do princípio da especialidade.

De fato, todas as condutas elencadas pela Lei nº 4.729/65, podiam ser igualadas pelo Código Penal, parte especial que define os crimes de falsidade material. A Lei nº 4.729/65 cominou a pena de detenção de 06 meses a 02 anos. Enquanto o Código Penal a pena mínima cominada de 01 ano e a máxima de 06 anos de reclusão. Com o advento da Lei nº. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, sem revogar de forma expressa a Lei nº. 4.729/65, que define os crimes contra a ordem tributária. (MACHADO, 2008, p. 483)

Assim, qual a lei a ser aplicada? Deve-se aplicar a Lei nº. 8.137/90, porque, em princípio, a lei anterior estaria revogada. É desnecessário que essa revogação seja de forma expressa, pois a nova lei sempre revoga a anterior quando regula inteiramente a matéria.

Faz-se interessante comentar os conceitos de evasão e de elisão fiscal, trazidas pela Lei. 8.137/90. A norma geral antielisão é o instrumento que coíbe a prática fraudulenta de supressão ou redução do pagamento dos impostos, aumentando, assim, a arrecadação. Desse

⁴ Já para o Direito Penal, o objeto material do crime é a pessoa ou coisa que incide conduta tipificada

⁵ Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em 16 de maio de 2015.



modo, o conceito de elisão fiscal tem o objetivo de eliminar ou suprimir os impostos, incidindo assim em prática ilícita, já que o objetivo é eliminar ou suprimir a obrigação tributária já existente. Enquanto, que a evasão fiscal é a fuga fiscal, incidindo assim em prática lícita. Visto que, a fuga é a ação de evitar a contribuição tributária e por isso preventiva. (MACHADO, 2008, p.131)

De forma diferente, Pedro Roberto Decomain, conceitua a elisão fiscal como planejamento tributário, como práticas destinadas “a incidirem na menor tributação possível.” O contribuinte, seja pessoa física ou jurídica, mediante as normas da legislação, encontra caminhos tributários mais ou menos onerosos. O planejamento ocorre antes do nascimento da obrigação tributária. Já a evasão fiscal é uma conduta fraudulenta porque o fato gerador já ocorreu, ou seja, já incidiu a obrigação, entretanto, o intuito é omitir a obrigação do Fisco. (DECOMAIN, 2008, p. 40)

Assim é o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o tema:

AÇÃO PENAL. Tributo. Crimes contra a ordem tributária, ou crimes tributários. Art. 1º, I e III, da Lei nº 8.137/90. Delitos materiais ou de resultado, que é o de suprimir ou reduzir tributo (caput do art. 1º). Procedimento administrativo não encerrado. Lançamento não definitivo. Delitos ainda não tipificados. Extinção do processo quanto à imputação correspondente. HC concedido, em parte, para esse fim. Crime material contra a ordem tributária não se tipifica antes do lançamento definitivo de tributo devido. (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, HC 89739 /PB, Relator: Min. Cezar Peluzo, 2008)⁶

Faz-se interessante trazer à baila, a sonegação fiscal e supressão ou até mesmo redução de tributos, incidentes sobre rendimentos de origem ilícita. Quanto a esse tema, tanto o STJ quanto o STF, posicionam-se quanto à incidência de crime de sonegação fiscal ainda que o tributo sonegado, o imposto sobre a renda, o qual incidiu sobre os rendimentos de origem ilícita: (DECOMAIN, 2008, p. 121)

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: "non olet". Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética.



(BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, HC nº 77.530-4/RS, Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 1998)⁷

O princípio do “Pecunia non Olet” tem relação com o artigo 118 do Código Tributário Nacional. Esse artigo trata da interpretação quanto à definição legal do fato gerador. Uma pessoa auferir renda por meio de atividade ilícita é de menor importância ao Direito Tributário, porque não se considera a natureza do objeto. O que de fato aqui importa não são os aspectos lícitos e morais, mas sim, a capacidade de auferir renda, conforme a jurisprudência supracitada.

Nesse sentido, o Min. Dias Toffoli, assinalou que “a definição legal do fato gerador deveria ser interpretada com abstração da validade jurídica da atividade efetivamente praticada, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos”. Para o Min. Luiz Fux, há que se considerar o caráter *sui generis* da teoria do Direito Tributário na medida em que seria incoerente “o não-pagamento do imposto proveniente de ato ilegal, pois haveria locupletamento da própria torpeza em detrimento do interesse público.” (BRASÍLIA, Supremo Tribunal Federal, HC 94240/SP, Relator: Min. Dias Toffoli, 2011)

Recurso Especial. Penal. Peculato. Condenação Sonegação Fiscal de renda proveniente de atuação ilícita. Inexistência do “BIS IN IDEM”. Bens jurídicos tutelados nos tipos penais distintos. Punibilidade. São tributáveis, “ex vi” do art. 118, do Código Tributário Nacional, as operações ou atividades ilícitas ou imorais, posto a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos. - Não constitui “bis in idem” a instauração de ação penal para ambos os crimes, posto caracterizados peculato e sonegação fiscal, reduzindo-se, porém, a pena para o segundo crime à vista das circunstâncias judiciais. Recurso conhecido e provido. (BRASÍLIA, Superior Tribunal de Justiça, REsp 182.563-RJ, Min. José Arnaldo, 1998)⁸

E por falar em interesse público, o fato de comercializar, isto é, a prática de venda de mercadorias, ao emitir nota fiscal falsa, certamente implica em supressão ou redução do ICMS⁹, Cofins¹⁰, Imposto de Renda¹¹ e de CSL¹², e de forma concomitante, assim, por este

⁷Disponível

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28HC+77530+RS%29&base=baseAcor daos>. Acesso em 12 de maio de 2015.

⁸

Disponível

em:

https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800535560&dt_publicacao=23-11-1998&cod_tipo_documento=3. Acesso em 12 de maio de 2015 às 17:35:00 hs.

⁹ Imposto referente a circulação de mercadorias, de competência estadual.

¹⁰ Contribuição para o financiamento da seguridade social, de competência da União.

¹¹ Imposto por auferir renda, de competência da União.

¹² Contribuição Social sobre o lucro das empresas, de competência da União.



exemplo, simplesmente com uma única conduta, ou até numa única ação, podendo-se caracterizar uma condição de concursos de crimes. (PODVAL, 2001, p. 340)

Nessa perspectiva, cumpre relembrar que o bem jurídico tutelado é a ordem tributária. Assim, confirmando o interesse público, o valor conseqüente do pagamento de tributos serve para o financiamento da máquina pública, ou seja, no sentido de contraprestação por parte do Estado, serve a prestação de serviços em prol da sociedade. Nesse sentido, nas condutas tipificadas pela Lei 8.137/90, o Estado é o sujeito passivo, a quem a legislação confere a arrecadação tributária. (DECOMAIN, 2008, p. 178)

Isto posto, faz-se necessário um recorte no processo de seleção do sistema penal, em que determinadas condutas ilícitas de pessoas que possuem poder político-econômico recebem tratamento diferenciado. Enquanto classes menos favorecidas por não possuir “status” social, acabam por cometer ações transvias, muitas vezes devido à falta de políticas públicas financiadas pelo pagamento dos impostos. Concorre-se para criminalizar a pobreza. Por seu turno, os crimes contra ordem tributária, como fraudes contra o Poder Público, sonegação de tributos, fraude contra credores, retenção de valores devidos aos empregados, infrações à lei, acabam por atingir a sociedade. Entretanto quem é responsabilizado?

2.EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

A ideia da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo não é recente, como também repleta de divergências. Desde a Lei nº 4.729/65, que definiu o crime de sonegação fiscal, já certificava a possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo devido, “quando o agente promovesse o recolhimento do tributo, antes de ter início, na esfera administrativa.” Para tanto, o limite era o início da ação fiscal, o termo inicial da fiscalização. Entretanto, caso o pagamento ocorresse depois desse momento, já não era mais possível a extinção da punibilidade. Por certo, a conduta deverá estar embasada de dolo, ou seja, a vontade consciente e deliberada de realizar a conduta de acordo com a norma vigente. Desse modo, com a ausência da vontade consciente, não há dolo e, por conseguinte não há como suceder a incidência da norma penal. Ainda que a conduta seja típica, faz-se necessária a presença do dolo para caracterizar o crime.



Além disso, nos crimes contra a ordem tributária não há de se falar em culpa e, sim, em dolo, o aval não pode ser presumido, embora se tenha discutido outrora sobre a insuficiência de recursos financeiros do contribuinte para configurar a exclusão de ilicitude nos crimes de sonegação. Tal alegação é baseada no art. 23 do Código Penal que prevê que não ocorrerá incidência de crime quando “o agente pratica o fato” em decorrência de “estado de necessidade; em legítima defesa; em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito, eis que a suposição de dificuldade de ordem financeira não se enquadra nas hipóteses de exclusão de ilicitude, entretanto pode se pleitear uma potencial redução de pena. (OLIVEIRA, 2007, p.70)

Além do mais, a relutância em aceitar a extinção de punibilidade dos crimes de sonegação, por aqueles que em dificuldades financeira não pagaram o tributo devido, consiste na própria conduta eivada de vontade consciente e deliberada de realizar o fato delituoso. Isto é, possui em sua essência a vontade deliberada de suprimir ou reduzir a atenção do Estado – sujeito ativo -, os fatos que levaram a incidência da tributação, configurando assim, o dolo.

Já o Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, cujo objetivo era conceder estímulos fiscais à capitalização das empresas, reforçar os incentivos à compra de ações e, facilitar o pagamento de débitos fiscais, acabou por ampliar a abrangência das causas extintivas da punibilidade. Se com a Lei nº 4.729/65 já era possível com o pagamento do tributo devido quando o agente promovesse o recolhimento do tributo, antes de ter início, na esfera administrativa, com o advento do Decreto-Lei nº. 157/67 se extingue a punibilidade dos crimes, mesmo já iniciada a ação fiscal, caso o contribuinte promova o recolhimento dos tributos e multas devidos. Se o respectivo processo ainda não tiver sido julgado, o contribuinte poderá depositar na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro¹³, as importâncias nele consideradas devidas para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

Contudo, a expressão “iniciada a ação penal” causou dúvidas se antes de ser oferecida a denúncia, ou antes de ser recebida a denúncia. Todavia, o STF editou a Súmula 560 que estabelecia: “A extinção da 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.”

¹³ Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) era uma modalidade de título público federal que foi emitida entre 1964 e 1986 pelo Tesouro Nacional com a característica de pagar uma remuneração corrigida pelos índices inflacionários calculados por órgão governamental.



De forma diversa, o Decreto- Lei nº. 1.650 de 19 de dezembro de 1978, exclui expressamente a extinção da punibilidade nos crimes de contrabando e descaminho. Entretanto, esse dispositivo foi considerado inconstitucional.

Posteriormente, a Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980, restringiu a extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo devido. E em seu art. 2º revogou de forma expressa o Decreto-Lei n.º 1.650/78.

Mais adiante, a Lei nº. 8.137/90, nos arts 1º e 3º considera extinta a punibilidade desde que seja efetuado o pagamento do imposto devido, antes do recebimento da denúncia. Todavia, a partir da Lei nº. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, as referidas disposições foram revogadas. A intenção do legislador à época era suprimir a extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. O propósito era tão claro, que também revogou o art. 2º da Lei 4.729/65.(DECOMAIN, 2008, p. 619)

No entanto, a Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que altera a legislação do Imposto de Renda das pessoas jurídicas, bem como da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, voltou a assegurar a extinção da punibilidade se o agente efetuar o pagamento do tributo devido antes do recebimento da denúncia. Em termos mais apropriados, houve a repriminção dos mandamentos dos referidos artigos da Lei nº. 8.137/90.

Passados dez anos, a Lei nº. 9.964, de 10 de abril de 2000, vem a instituir o Programa de Recuperação Fiscal – Refis, a fim de promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, (administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS), créditos estes que podem ser constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos. Assim, mais uma vez, ratifica a extinção da punibilidade, bem como autoriza a pessoa jurídica o parcelamento do imposto devido.

Por fim, a Lei nº. 10. 684, de 30 de maio de 2003, alterou a legislação tributária, e dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Já em seu art. 1º, permite o parcelamento em 180 meses dos débitos junto à Secretaria da Receita Federal ou à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Além do mais, em seu art. 9º, voltou a assegurar a suspensão da pretensão punitiva do Estado.



O Código Tributário Nacional traz em seu art. 138 o instituto da denúncia espontânea, que oportuniza aos contribuintes que tenham cometido algum tipo de infração a legislação tributária, eximir-se do pagamento de multas decorrentes de sua omissão.

De fato, a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária é repleta de divergências. Se por um lado, o braço coercitivo do Estado, pelo Direito Penal, sustenta que consentir a extinção da punibilidade pelo pagamento acarretaria em beneficiar os mais abastados, que poderão evitar a sanção penal, tão somente pelo pagamento do valor sonegado. De forma diversa, há quem sustente a tese de que a criminalização do ilícito tributário seria carente em sua natureza ética, pois o agente deveria ser premiado pelo pagamento do tributo devido, uma vez que buscou sanar o ilícito e, por conseguinte, deveria ser dispensado da sanção penal. (MACHADO-c, 2008, p. 495)

Decerto, na legislação atual, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária atua em virtude de qualquer das causas de extinção do crédito tributário. Não somente, em virtude do pagamento, mas também em virtude da compensação, da transação, da remissão, da prescrição e da decadência. Interessante hipótese de exclusão de punibilidade prevista no art. 212 do CTN, Lei nº Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966:

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

Assim, de acordo com entendimento majoritário na doutrina, a norma funciona como diretriz, entretanto vem desacompanhada de qualquer sanção. Ainda, de acordo com Hugo de Brito Machado (2008), não há dúvida de que a criminalização do ilícito tributário possui, na verdade, cunho utilitarista, ou seja, a utilidade é um princípio da moral, por impor ao contribuinte ao pagamento do tributo. Por isso, não há conteúdo ético, até mesmo porque não tratamento igualitário entre as partes, pois as autoridades fazendárias sequer respeitar os princípios éticos no tratamento com o sujeito passivo. E tão somente, visam obter, “a qualquer custo, recursos financeiros para um Estado que se revela cada vez menos eficiente na prestação dos serviços públicos.”

Corroborando com a temática, Dílio Procópio de Alvarenga (1992) expressa:

Eis porque dissemos que o legislador deu prevalência ao interesse mediatamente tutelado (crédito tutelado), minimizando o imediatamente protegido, (fé pública e



administração pública). Eis porque, também, dissemos que o direito penal foi transformado em mero cobrador de tributos. Parece-nos pouco moralizadora essa causa de extinção da punibilidade, haja vista que, afinal, só o remisso incorrerá na sanção. Quem paga livra-se da pena; quem não paga sofre a imposição da pena. Não seria, então, uma prisão por dívida, incidente, portanto, na vedação constitucional (art. 153, par. 17 da CF)?

Também se posiciona sobre o tema Pedro Roberto Decomain (2008), explicando que o motivo da existência da causa extintiva da punibilidade é devido ao estímulo dado ao criminoso, para que pague o imposto sonegado, ou seja, pague pelo crime cometido. Fica claro, o mecanismo utilizado pelo legislador para ampliar a receita tributária, oferecendo ao sonegador a inimputabilidade, desde que efetue o pagamento do tributo devido, e dolosamente foi suprimido ou reduzido. “Sem embargo da discutível moralidade dessa benesse, que não leva em conta o aspecto fraudulento e, portanto, intrinsecamente reprovável, inerente às condutas delituosas contra a ordem tributária.”

Destarte, faz-se necessária uma reflexão do tema, pois essa regra de extinção da punibilidade oferece proteção eficaz ao crédito tributário, considerando o interesse público? Afinal, a prática de sonegação não sofre qualquer limitação no tempo. Tal benefício não é concedido, inclusive, para aquele que foi surpreendido pela primeira vez na prática ilícita, sendo possível a prática reiterada.

O legislador permite que o sonegador possa se arriscar na prática reiterada e, se não for descoberto, garantirá o ganho patrimonial. Caso seja descoberto, poderá pagar o tributo e ainda de forma parcelada, em até 180 meses, livrando-se assim de qualquer sanção penal.

No meio acadêmico há várias discussões sobre essa temática. Existe uma proposta para o anteprojeto da Parte Especial do Código Penal que merece especial atenção, no qual o juiz poderá deixar de aplicar a pena, se o agente, sem que tenha sido perdoado anteriormente, pague o tributo, empréstimo compulsório ou contribuição social acrescido de todos os encargos legais conseqüentes do inadimplemento e da infração fiscal cometida, até a data do interrogatório. (JUNIOR, 1995, p.183)

Dessa forma, o magistrado teria certa margem de discricionariedade, observando os pequenos sonegadores, no qual poderia até conceder a extinção de punibilidade, desde que fosse a primeira vez a receber o benefício. Acredita-se que o ideal seja a revogação da causa de extintiva da punibilidade. (DECOMAIN, 2008, p.626)



No entanto, percebe-se, que com pacotes de ajustes fiscais, muito utilizados pelos governos para conter gastos em momentos de recessão, para melhorar as contas públicas do país, paradoxalmente, ocorre maior sonegação. Afinal, o país em crise, com menos recursos financeiros e maior concentração em aumento de impostos, muitos vêm no ato ilícito uma razão para continuar no mercado.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Busca-se, destarte, que o braço coercitivo do Estado, materializado pelo Direito Penal, defenda a dignidade de todos os homens, sem qualquer discriminação e seleção e que esteja inserido em uma sociedade cujos interesses coletivos em detrimento dos individuais.

O estudo do crime de sonegação fiscal, seja porque o contribuinte não pagou o tributo devido ou pagou de forma reduzida com o viés de supressão ou redução de tributos, é de extrema importância para o conhecimento sobre as circunstâncias da figura típica da norma penal incriminadora.

Dessa forma, o Estado possui legitimidade para a construção dessas formas, sendo alcançados os agentes protegidos pelas normas vigentes, por meio de mecanismos institucionais que priorizem o interesse público.

Há de considerar-se que todas as mudanças legislativas que ocorreram, buscando extinguir ou não a punibilidade dos crimes de ordem tributária denotam grande interesse em proteger determinadas classes. Crimes cometidos sem ser necessário empunhar uma arma, acredita-se assim não prejudicar ninguém.

Por outro lado, a demasiada carga tributária que o Brasil possui acaba por restringir o crescimento de muitas empresas que geram renda e empregos para a sociedade. Ainda sim, crime é crime, não existe meio crime na legislação e a sanção não deve ser dada em função da cor do colarinho do agente.

REFERÊNCIAS:

BRASIL. Decreto - Lei nº.2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Brasília, DF,2000.



_____. **Decreto-Lei nº.157, de 10 de fevereiro de 1967.** Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Brasília, DF, 2000.

_____. **Lei nº Decreto- Lei nº. 1.650 de 19 de dezembro de 1978.** Restringe a aplicação do artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e do artigo 18, parágrafo único, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Brasília, DF, 2000.

_____. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF, 2000.

_____. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, 2000.

_____. **Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980.** Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº.4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Brasília, DF, 2000.

_____. **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, 2000.

_____. **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, 2000.

_____. **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, 2000.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária.** 4ª ed. Belo Horizonte:Forúm, 2008.

JUNIOR, João Marcello de Araújo. **Dos crimes contra a Ordem Econômica.** São Paulo:RT,1995.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

OLIVEIRA, Edmar Andrade Filho. **Direito Penal Tributário.** 5ª ed. São Paulo:Atlas, 2007.

PODVAL, Roberto. **Temas de Direito Penal Econômico.** São Paulo:RT, 2000.



STOCO, Rui. **Sonegação Fiscal e Crimes contra a ordem tributária**. São: RT, 1992.

STF. **HC nº 77.530-4/RS** Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2889739%2ENUME%2E+OU+89739%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pvm6ck6>
. Acesso em 16 de maio de 2015.

HC 89739 /PB. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2889739%2ENUME%2E+OU+89739%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/pvm6ck6>
. Acesso em 16 de maio de 2015.

HC 94240/SP. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2894240%2ENUME%2E+OU+94240%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/qx2oe44>
. Acesso em 16 de maio de 2015.

STJ. **REsp nº. 182.563/RJ** Disponível em:

<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>. Acesso em 16 de maio de 2015 às 21:19:00 hs.

VENTURA, Deisy. **Monografia Jurídica: uma visão prática**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.