



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO APÓS O TRÂNSITO EM
JULGADO DE SENTENÇA CONDENATÓRIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA**

GABRIEL CARDOSO RHEE

Florianópolis
2018

GABRIEL CARDOSO RHEE

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO APÓS O TRÂNSITO EM
JULGADO DE SENTENÇA CONDENATÓRIA NOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao
Curso Graduação em Direito, da Universidade
Federal de Santa Catarina, como requisito
parcial para obtenção do título de Bacharel.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Florianópolis

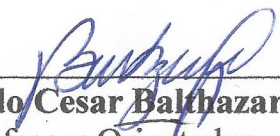
2018

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

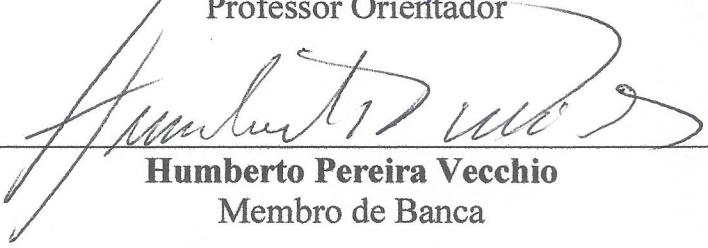
TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**A extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado de sentença condenatória nos crimes contra a ordem tributária**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) “**Gabriel Cardoso Rhee**”, defendido em **04/07/2018** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 9,0 (nove), cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.


Florianópolis, 04 de julho de 2018.



Ubaldo Cesar Balthazar
Professor Orientador



Humberto Pereira Vecchio
Membro de Banca



José Guilherme de Bem Gouvêa
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Gabriel Cardoso Rhee

RG: 5.623.155

CPF: 048.161.729-98

Matrícula: 13203721

Título do TCC: A extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado de sentença condenatória nos crimes contra a ordem tributária

Orientador(a): Ubaldo Cesar Balthazar

Eu, Gabriel Cardoso Rhee, acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 04 de julho de 2018.

Gabriel Cardoso Rhee

GABRIEL CARDOSO RHEE

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, a Deus, pela vida e por ter me dado forças para chegar até a este momento tão aguardado.

Aos meus pais, Ana Cláudia Cardoso e Eduardo Miranda Rhee e irmãos, Bernardo Cardoso Rhee e Davi Cardoso Rhee, por sempre estarem presentes e por toda ajuda, amor e carinho em toda a minha vida.

Aos meus avós, Osni Cardoso, Denise Régis Cardoso e Rhee Eung Yong, que zelam por mim mesmo após suas partidas e minha avó Áurea Miranda Rhee, que ainda permanece comigo.

Ao meu tio e padrinho, Osni Cardoso Filho, por todo carinho e pelo exemplo de pessoa e profissional.

Ao meu irmão peludo, Bingo, pela presença praticamente em toda a elaboração do presente trabalho.

À minha amiga e namorada, Carolina Lanzini Scatolin, pelo amor, carinho, compreensão e principalmente o apoio durante essa fase da faculdade.

À Prof. Fernanda Mambrini Rudolfo, pelo estímulo em fases de desânimo e por sua atenção, mesmo em períodos tumultuosos.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Reitor Ubaldo Cesar Balthazar, minha admiração e agradecimento pela contribuição e apoio na elaboração desta pesquisa.

À turma de direito 18.1, turma José Sérgio da Silva Cristóvam, pela amizade e principalmente pela união em todos os momentos, fossem eles em horas conturbadas ou de alegria.

Por fim, à Universidade Federal de Santa Catarina por proporcionar os melhores momentos e a melhor fase de minha vida.

“Felicidade pode ser encontrada mesmo nas horas mais sombrias, basta se lembrar de procurar pela luz” (J. K. Rowling)

RESUMO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso trata sobre o reconhecimento pelo Superior Tribunal de Justiça sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo após o trânsito em julgado de sentença condenatória. Para isso, primeiramente, traz-se a evolução, ao longo do tempo, do conceito de tributo, seu nascimento e sua extinção. No segundo momento, demonstra-se a definição de crime, em suas mais variadas interpretações, bem como a extinção da punibilidade no Código Penal. Por fim, apresenta-se a evolução legislativa e jurisprudencial até os dias atuais e o efeito da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema.

Palavras chave: Extinção da Punibilidade. Pagamento de tributo. Trânsito em julgado. Direito Penal Tributário.

LISTA DE ABREVIATURAS

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CPC – Código de Processo Civil

CP – Código Penal

art. – Artigo

inc. – Inciso

IR – Imposto de Renda

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	11
1.1. Breve histórico do Direito Tributário no mundo e no Brasil	11
1.2. Conceito de Tributo – Art. 3º do Código Tributário Nacional.....	16
1.3. Classificação do Tributo quanto a sua função	18
1.4. Fato gerador, hipótese de incidência e fato imponível	19
1.5. Obrigação e crédito tributário	21
1.6. Lançamento tributário	22
1.7. Extinção do Crédito Tributário – Art. 156 do Código Tributário Nacional	25
2. CONCEITOS DE DIREITO PENAL	29
2.1. Conceito de crime	30
2.1.1. Fato típico	31
2.1.1.1 Conduta	31
2.1.1.2. Resultado	33
2.1.1.3. Nexo causal	33
2.1.1.4. Tipicidade.....	35
2.1.2 Antijuricidade.....	35
2.1.3. Culpabilidade	37
2.1.3.1. Imputabilidade.....	37
2.1.3.2. Potencial consciência sobre a ilicitude do fato	38
2.1.3.3 Exigibilidade de conduta diversa.....	39
2.2. Extinção da punibilidade no Código Penal	40
2.2.1. Prescrição	42
2.3. Direito penal tributário x Direito tributário penal	43
2.4. Crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90)	43
3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	48
3.1. Histórico legislativo	48
3.2. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária	54
3.2.1. Evolução jurisprudencial	54
3.3. Violação da coisa julgada e insegurança jurídica.....	58

3.4. Tempo médio de um processo judicial.....	61
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS.....	66

INTRODUÇÃO

O presente trabalho versa sobre os crimes contra a ordem tributária, e é intitulado como “A extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado de sentença condenatória nos crimes contra a ordem tributária”.

Indaga-se sobre a possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento de crime contra a ordem tributária mesmo após o trânsito em julgado e, caso possível, os efeitos em que tal entendimento implicaria.

Dessa maneira, a pesquisa emprega o método de desenvolvimento monográfico, a abordagem dedutiva e a técnica de pesquisa bibliográfica, e possui como objetivo geral analisar, a partir do ordenamento jurídico vigente, bem como da doutrina e jurisprudência, os efeitos que a aplicação do entendimento proferido pelo STJ podem resultar.

Destaca-se que atualmente a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo, sem, contudo, que haja o devido retorno à sociedade. Por esse motivo, aliado à presente crise financeira a qual o país se encontra, a sonegação fiscal tem se mostrado cada vez mais recorrente.

Com o intuito de coibir a sonegação fiscal, editou-se, entre outras, a Lei nº 8.137/90, popularmente conhecida como a Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária.

A referida lei trazia, em seu texto, a previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento desde que efetuado antes do recebimento da denúncia, o qual foi revogado posteriormente.

Passou-se, então, por um período de instabilidade legislativa e, assim, elaboraram-se diversas leis a fim de regular o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Diversificado foi o entendimento da doutrina e dos tribunais superiores até que, recentemente, o Superior Tribunal Justiça proferiu decisão que admite a extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado de sentença condenatória, de modo que o assunto está pacificado.

Dessa maneira, o presente estudo demonstra, em um primeiro momento, a evolução histórica do tributo, com os seus mais variados fins, desenvolvendo-se até

entrar na história brasileira, passando pelos períodos do Brasil colônia, império e república, chegando, assim, à atualidade.

Analisa-se, de início, o conceito de tributo nos dias atuais, algumas de suas classificações, bem como o seu nascimento e sua extinção, conforme o Código Tributário Nacional.

Em um segundo momento, estuda-se o direito penal a fim de se entender o conceito de crime, em suas mais variadas correntes e classificações, assim como a previsão da extinção da punibilidade no Código Penal. Passa-se, então, ao estudo do Direito Penal Tributário, diferenciando-o do Direito Tributário Penal, e da Lei nº 8.137/90.

Por fim, examina-se o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, através de seu histórico legislativo, bem como a evolução do entendimento jurisprudencial em relação ao assunto, em especial após o trânsito em julgado de sentença condenatória.

No entanto, em que pese o entendimento dos tribunais superiores, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo após o trânsito em julgado de sentença condenatória, apesar de seu viés arrecadatório, não se mostra compatível com o ordenamento jurídico vigente.

Ressalta-se a isenção da banca, bem como da instituição, quanto às ideias expostas na presente monografia.

1. CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário, enquanto disciplina jurídica, é ramo recente do direito público brasileiro, quando comparado a outros institutos. Dessa maneira, necessário se faz um breve retrospecto quanto ao nascimento e a evolução deste importante ramo do Direito Financeiro.

1.1. Breve histórico do Direito Tributário no mundo e no Brasil¹

Historicamente, pode-se afirmar o início da atividade tributária desde os primórdios da humanidade. No entanto, por falta de documentos, não há como se determinar exatamente o início das normas tributárias. É possível afirmar, apenas, que com a sedentarização das tribos nômades, o homem necessitou angariar fundos de todos os membros da comunidade a fim de atender às necessidades coletivas.

Ubaldo Cesar Balthazar afirma que “na Antiguidade os Estados obtinham seus recursos muito mais por meio de guerras, exigindo dos Estados vencidos reparações patrimoniais, objetivando cobrir as despesas havidas com o litígio”.²

Em Israel, o tributo surge com a necessidade de se custearem as guerras realizadas pelo Estado. Por não estar positivado, em um momento posterior, o tributo chega a ser considerado, inclusive, à ideia de sacrifício para agradar à Deus.

Na Idade Média, os tributos eram pagos na pessoa do senhor feudal, e não a um Estado. Com a crise do feudalismo, o rei, aliado à burguesia, centraliza o poder estatal, dando fim ao modelo feudal.

Surgem-se, então, os Estados Nacionais. Nessa época, os tributos eram arrecadados conforme os interesses do rei e não do Estado. Há de se destacar, contudo, que não havia diferenciação entre as suas próprias riquezas e as do erário público.

¹ Este histórico funda-se na obra de Ubaldo Cesar Balthazar, **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013.

² *Idem*. p.19

Assim, somente após a Revolução Francesa é que há uma separação dos patrimônios reais e estatais, dando origem à ideia de tributo e, principalmente do imposto, como se conhece atualmente.

Na realidade, cita-se o Código Tributário alemão, organizado por Eno Becker, em 1919, como base do primeiro sistema tributário.

No Brasil, antes da independência, enquanto colônia, pode-se afirmar que o direito positivo aplicado era o direito português, estabelecido conforme as cortes de Lisboa. No entanto, ainda não havia a sistematização do direito tributário, mas tão somente a sua legislação.

O primeiro tributo cobrado pela coroa portuguesa, no período pré-colonial, foi o quinto do pau-brasil. Em virtude da ausência da moeda portuguesa circulando pelo Brasil nessa época, o tributo era recolhido, geralmente, em espécie.

Em seguida, com a decadência do comércio indiano e a fim de se manter a posse no território brasileiro, utilizou-se das Capitânicas Hereditárias, com o cultivo da cana-de-açúcar. Durante esse período, diversos tributos previstos na legislação lusitana eram, como o dízimo, por exemplo, devidos pelos colonizadores ao Rei, ao Capitão-Mor e ao governador. “O pagamento era feito em um sistema desorganizado de arrecadação, realizado por representantes da Coroa”.³

Entretanto, em face de forte sonegação fiscal já naquela época, evidenciou-se a falha do sistema de Capitânicas Hereditárias, de modo que a coroa portuguesa instituiu uma administração centralizada na colônia, instalou o Governo-Geral. Criou-se então, o cargo de Provedor-Mor, com, entre outras atribuições, a de fiscalizar a produção de açúcar nos engenhos juntamente com o Governador-Geral.

Nesse período, mantiveram-se os impostos já existentes e novas espécies foram criadas. No entanto, devido aos abusos cometidos pelo Provedor-Mor, muitas vezes violentos, aliado à opressão fiscal, forte era a sonegação fiscal, e, por conseguinte, dando espaço aos comércios ilegais e ao contrabando.

Com a morte do rei luso sem deixar sucessores, em 1578, a coroa portuguesa unificou-se à coroa espanhola, de modo que o Brasil passou a ser controlado pelo império espanhol.

Com a finalidade de proteger o território de invasões das outras nações europeias, Felipe II, rei espanhol, instituiu novos impostos extraordinários,

tributando, inclusive, a Igreja. Entretanto, a carga tributária era demasiadamente grande, de modo que, muitas vezes, extrapolava a capacidade contributiva dos colonos, o que acarretou na eclosão de diversas rebeliões, inclusive em Portugal.

Dessa maneira, dissolveu-se a União Ibérica, com a retomada de controle de Portugal sobre a colônia brasileira. Como Portugal estava quebrado, fez do Brasil a sua fonte de riqueza.

Nesse período, expulsaram-se os holandeses do nordeste brasileiro, os quais exigiram indenização. Sendo assim, a fim de se restabelecer a atividade comercial entre ambos, firmou-se um tratado, o que acarretou na criação de uma taxa especial a ser paga por todos os colonos brasileiros, o que, obviamente, não foi bem aceito. Além disso, em virtude da exorbitante dívida dos colonos, necessário se fez a extensão do prazo para saldar a dívida tributária.

Com a decadência da produção açucareira, estimulou-se a mineração, de modo que somente no final do Século XVII que metais e pedras preciosas foram descobertas, dando início a um novo período econômico brasileiro.

Com a notícia da descoberta de metais, inúmeras pessoas se dirigiram à região mineradora, levando a uma expansão sem controle, provocando um aumento do preço dos alimentos e, inclusive, a fome. A carga tributária sobre o ouro era pesada. Cobrava-se o dízimo, o quinto, os direitos de passagens, entre outros.

Várias maneiras foram utilizadas a fim de se burlar a contribuição, como o uso do santo de pau oco, por exemplo. Devido à sonegação fiscal, a política tributária endureceu, tornando-se cada vez mais opressiva e violenta e, por consequência, rebeliões eclodiram, a principal dela a inconfidência mineira.

Em 1808 a família real portuguesa chegou ao Brasil, fugindo das tropas de Napoleão Bonaparte. Começa, então, o período do Brasil Imperial.

Com o estabelecimento da família real, aumentaram-se as despesas referentes a esta, e, por conseguinte, majoraram-se os tributos e outros foram instituídos, tendo como finalidade unicamente a sustentação da coroa, nada sendo revertido ao povo. Ressalta-se que muitos destes tributos são embriões dos que possuímos atualmente.

³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013. p. 32

Além disso, durante esse período, o comércio brasileiro estava extremamente ligado à Inglaterra, a qual teve importante papel na abolição da escravatura e na independência brasileira.

A independência brasileira, liderada de D. Pedro I, regente, ocorreu em 1822, um ano após o retorno do rei a Portugal. No entanto, em razão de não haver uma legislação própria, continuou a vigor a portuguesa.

Em 1824 foi outorgada a Constituição Imperial, baseada inteiramente nos interesses do imperador, sendo-lhe atribuído o Poder Moderador. Contudo, a nova constituição não reformulou completamente as leis tributárias, permanecendo estas reguladas através de leis orçamentárias de competência da Câmara dos deputados.

Com o retorno de D. Pedro I à Portugal, em 1831, dá-se início ao período da Regência, período marcado por diversas manifestações populares.

Entre 1830 e 1832 houve uma reformulação completa da Fazenda Pública. Tentou-se organizar a tributação, bem como houve uma descentralização fiscal. Extinguiu-se o Tesouro Nacional, o Conselho da Fazenda e as juntas provinciais, entretanto, criou-se o Tribunal Nacional do Tesouro a fim de dirigir e fiscalizar as rendas e despesas.

Inicia-se, em 1840, após o golpe da maioria, o segundo reinado, com a assunção de D. Pedro II. A principal receita orçamentária do país continuava a ser os impostos alfandegários. No entanto, em virtude da Guerra do Paraguai, houve a criação de novos tributos e a majoração dos já existentes. Ao fim da guerra, houve uma revisão da sistemática tributária, com a abolição de diversos tributos.

Com o fim do tráfico negreiro, com a Lei Eusébio de Queirós, o país passou a receber grande número de estrangeiros em virtude da necessidade de mão-de-obra nos cafezais, atividade em expansão na época. Durante esse período, houve uma melhora no sistema fiscal em virtude da redução das espécies tributárias.

Todavia, haja vista as lutas civis e externas, criou-se novos gravames e aumentou-se a carga tributária, dando espaço a novas revoluções no país.

O segundo império, assim como o primeiro, apresentou falhas que provocavam déficits orçamentários. O império teve fim após a edição do Decreto de maio/88, com a abolição da escravatura e a proclamação da república em 1889.

Com a promulgação da Constituição da República Federativa dos Estados Unidos do Brasil, em 1891, fixou-se a competência da União e dos Estados por meio de um sistema de discriminação rígida de rendas tributárias. No entanto, percebeu-

se uma verdadeira disputa tributária entre a União e os Estados, bem como o esquecimento dos tributos de competência dos Municípios, os quais ficavam a critério do Estado.

Ubaldo Balthazar afirma:

“A Constituição Republicana de 1891, em seu devido contexto histórico, peneirou e aprimorou, de certa forma, as leis fiscais até então vigentes. Houve uma discriminação mais rígida, clara e precisa das rendas tributárias, sobretudo, no que tange às competências fiscais, com os tributos da União e tributos dos Estados-membros.”⁴

Apesar do progresso em relação ao sistema tributário, ainda havia problemas, como a dependência municipal dos Estados, bem como na presente bitributação em virtude de tributos criados pela União e pelos Estados.

Com a queda do preço café em virtude da Primeira Guerra mundial, e a quebra da bolsa de Nova York, em 1929, deu-se fim à aliança entre São Paulo e Minas Gerais, o que, por pressões políticas, obrigou o Governo central a convocar uma Assembleia Nacional constituinte. Elaborou-se, então, a Constituição de 1934.

A nova Constituição inovou e aperfeiçoou a discriminação de tributos por competências, concedeu aos Municípios autonomia política, administrativa e financeira, bem como firmou princípios tributários que antes eram ausentes, como o da imunidade recíproca dos impostos.

Contudo, a vigência desta constituição foi breve, uma vez ter sido logo substituída em 1937. No entanto, pouca coisa foi alterada na área fiscal.

Por sua vez, em 1946, nova Constituição é elaborada, alterando sensivelmente a discriminação de rendas. Destaca-se que não houve uma sistematização completa do Direito Tributário brasileiro

Em verdade, pode-se afirmar que a verdadeira sistematização do direito tributário brasileiro ocorreu somente durante o período da Ditadura Militar, com a reforma tributária efetuada pela Emenda Constitucional nº 18, em 1965.

A política vigente nessa época era a do *milagre brasileiro*, investindo-se fortemente na área social e estimulando-se a esfera econômica. Buscava-se reduzir o déficit do tesouro pela receita tributária.

Por fim, sancionou-se a Lei Ordinária nº 5.172/66, a qual não fazia qualquer referência ao Código tributário Nacional. Somente com a outorga da Constituição de 1967 é que se passou a exigir que as normas gerais de direito tributário fossem

veiculadas através de leis complementares. Dessa maneira, atribui-se o caráter de lei complementar à Lei nº 5.172/66, o qual vige até hoje como o Código Tributário Nacional.

1.2. Conceito de Tributo – Art. 3º do Código Tributário Nacional

Inicialmente, antes de adentrar sobre a função do tributo, necessário se faz um breve apontamento sobre o que é o tributo.

O Código Tributário Nacional define o tributo, em seu art. 3º, como sendo "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."

A fim de melhor se compreender o conceito, cabe desmembrá-lo em seus vários elementos:

Por **prestação pecuniária** se entende que é a prestação que assegura ao Estado os meios financeiros necessários para atingir seus objetivos.

Redunda, no entanto, o CTN, uma vez que já previu a prestação como sendo pecuniária, ao dispor que a esta se dará **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**, haja vista ser evidente que se a prestação é pecuniária, por óbvio que será em moeda.

No entanto, apesar da redundância existente, o que parece que se quis deixar explícito é que o Direito Tributário Brasileiro não admite que a prestação tributária seja *in natura* e *in labore*.

Por prestação *in natura* se entende aquela sem qualquer referência à moeda, através de bens, como, por exemplo, um imposto que determinasse a entrega de um percentual de um produto agrícola.

A prestação *in labore* seria aquela instituída, também sem qualquer referência à moeda, mas referente à um serviço, como, por exemplo, um imposto que instituisse um dia por mês de trabalho obrigatório em instituição beneficente.

⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013. p. 77

Há de se destacar que, conforme Luciano Amaro afirma, “O dispositivo legal não cuida, pois, dos modos de ‘extinção da obrigação tributária’; pretendeu tratar, isto sim, dos modos de ‘expressão da prestação’ tributária, e fê-lo de modo canhestro.”⁵

Ainda conforme o art. 3º, a prestação tributária é **compulsória**, pois o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do contribuinte, sem qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação. E essa é a principal diferença das demais obrigações jurídicas, que apesar de serem, em regra, compulsórias, nascem de uma autonomia de vontades, o que não ocorre na tributação.

Além disso, a norma prevê **que não constituía sanção de ato ilícito**. O tributo se distingue da multa/penalidade exatamente porque esta tem como fato gerador um ato ilícito, enquanto aquele possui fato gerador sobre algo lícito.

Contudo, isto não quer dizer que o rendimento advindo de ato ilícito não esteja sujeito à tributação. Isto em virtude do Princípio da pecúnia *non olet*, previsto no art. 118, do CTN.

Na verdade, o que o art. 3º, do CTN, estabelece é que a lei não pode incluir na **hipótese de incidência** tributária o elemento ilicitude, pois, acaso o faça, estar-se-ia instituindo uma sanção penal, e não um tributo propriamente dito.

É o que ocorre, por exemplo, nos casos de jogos de azar, que, apesar de serem ilícitos, incorrem na hipótese de incidência prevista para o imposto de renda ao auferir renda, o jogador, e, portanto, plenamente tributável.

Vale destacar que, de acordo com o princípio constitucional da legalidade tributária, disposto no art. 150, inc. I, da CFRB, toda prestação tributária deve ser **instituída em lei**.

A lei instituidora é, normalmente, lei ordinária. Entretanto, há casos previstos na Constituição em que há a exigência de lei complementar para esse fim.

Por fim, o tributo é prestação cobrada **mediante atividade administrativa plenamente vinculada**.

O Direito Administrativo fixa os três modos que a atividade Administrativa pode ser exercida: *arbitrária*, *discricionária* e *vinculada*.

A *atividade arbitrária* é aquela em que a liberdade é absoluta, sem o dever de obediência a qualquer regra jurídica.

⁵ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 43

Já a *atividade discricionária* é aquela em que a autoridade administrativa dispõe de certa liberdade sobre conveniência, oportunidade, bem como sobre como agir. Ou seja, é estabelecido um fim a ser alcançado, a forma a ser observada e a competência da autoridade para agir.

Por sua vez, a *atividade vinculada* é aquela em que a autoridade administrativa não goza de liberdade para apreciar a conveniência e nem a liberdade de agir. Vale dizer, a apreciação da autoridade fica completamente vinculada ao comando legal.

Isto posto, ao dispor, o art. 3º, do CTN, que o tributo deve ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, significa dizer que a autoridade administrativa carece de liberdade para emitir juízo pessoal, subjetivo, que deve buscar realizar em cada caso a finalidade da lei, ainda que omissa. Neste caso, deve ser a indeterminação sanada através de atos normativos, de modo que a atividade administrativa permanece plenamente vinculada.

Luciano Amaro, por não concordar com a definição trazida pelo CTN, sugere nova definição: “Tributo é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou à entidades não estatais de fins de interesse público.”⁶

O professor, ao propor novo conceito, acaba com a redundância existente, acrescenta o sujeito ativo da obrigação e omite a referência à cobrança mediante atividade administrativa vinculada. No entanto, a essência do dispositivo previsto no art. 3º, do CTN, permanece, praticamente, a mesma.

De qualquer maneira, ultrapassada a definição de tributo, passa-se a dispor sobre a sua finalidade.

1.3. Classificação do Tributo quanto a sua função

Historicamente, a função do tributo sempre foi a de angariar recursos a fim de manter em funcionamento o Estado e todas as suas funções. No entanto, no mundo moderno, diversas são as suas atribuições, podendo, inclusive, ser utilizado com o

⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 47

objetivo de interferir na economia privada, ao estimular atividades, setores econômicos, certas regiões e, até mesmo, desestimulando consumo de determinados bens e, dessa maneira, produzindo diversos efeitos na economia de um país.

É o que ocorre atualmente. Dificilmente um tributo é utilizado somente com a finalidade arrecadatória, que, por mais que seja seu objetivo primordial, não é o único.

Além dessa função, o tributo também é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em tese, não são próprias do Estado, mas que acaba as exercendo, através de determinadas instituições.

Dessa maneira, os tributos, quanto a sua função, podem ser classificados como **fiscais**, **extrafiscais** e **parafiscais**.

Por tributos **fiscais**, entende-se aqueles que têm como primordial objetivo a arrecadação de recursos para o Estado.

Por sua vez, os **extrafiscais** possuem como finalidade a interferência no domínio econômico, visando além do mero angariamento de fundos.

Finalmente, os **parafiscais**, que são aqueles cuja essência é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em tese, não integram as funções próprias do Estado, mas que este acaba as desenvolvendo através de entidades específicas.

Entretanto, independentemente de sua classificação quanto à finalidade, o tributo é, em sua essência, instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado.

1.4. Fato gerador, hipótese de incidência e fato imponible

Conforme exposto anteriormente, o conceito de tributo está disposto no art. 3º do CTN. Dessa maneira, tem-se que tributo é a expressão que designa a obrigação decorrente de lei, posta a cargo de certas pessoas, que tem por finalidade principal levar dinheiro aos cofres públicos.

Esta relação jurídica surge com a realização de um fato concreto, em determinado momento, previsto em lei e que dela tenha recebido a força jurídica para dar surgimento a esta obrigação.

A realização do fato concreto previsto em lei é designado por juristas e doutrinadores brasileiros como fato gerador. No entanto, importante diferenciação é feita por Geraldo Ataliba quanto a nomenclatura.

O autor, a fim de dar maior rigor técnico, separa o termo *fato gerador* em duas outras expressões: *hipótese de incidência* e *fato imponible*.

Por hipótese de incidência, entende-se como “a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é o seu desenho).”⁷

Por sua vez, “fato imponible é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.”⁸

Dessa maneira, conclui-se que a hipótese de incidência prevê a ocorrência, no plano abstrato, de uma situação que, ao se concretizar, dá origem à obrigação tributária.

A fim de se melhor visualizar a diferença entre as categorias, Geraldo Ataliba elaborou a seguinte tabela:

Tabela 1. Diferença entre hipótese de incidência e fato imponible

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	FATO IMPONÍVEL
- descrição genérica e hipotética de um fato;	- fato concretamente ocorrido no mundo fenomênico, empiricamente verificável (<i>hic et nunc</i>);
- conceito legal (universo do direito);	- fato jurígeno (esfera tangível dos fatos);
- designação do sujeito ativo;	- sujeito ativo já determinado;
- critério genérico de identificação do sujeito passivo	- sujeito passivo: Tício;
- critério de fixação do momento de configuração;	- ocorrência – dia e hora determinados;;

⁷ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 58

⁸ *Idem*.

- eventual previsão genérica de circunstâncias de modo e lugar;	- modo determinado e objetivo, local determinado;
- critério genérico de mensuração (base impositiva ou base de cálculo).	- medida (dimensão determinada (base calculada)).

Fonte: Geraldo Ataliba⁹

Contudo, apesar da importante diferenciação demonstrada, o termo *fato impositivo* é pouco empregado pelos operadores do direito brasileiro, que se utilizam, corriqueiramente, da expressão *fato gerador*. Em contrapartida, a expressão *hipótese de incidência* teve boa recepção.

Sendo assim, utiliza-se a expressão fato gerador para designar o fato impositivo.

1.5. Obrigação e crédito tributário

Conforme preceitua o art. 113, § 1º, do CTN, com a ocorrência do fato gerador surge uma nova obrigação tributária, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Destaca-se que cada fato gerador, condição necessária e suficiente para o nascimento da obrigação tributária (art. 114 do CTN), é único e incidível. Não há dois fatos geradores iguais, de modo que concretizada a hipótese de incidência, dá-se nascimento à obrigação tributária. A título de exemplo, cita-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o qual prevê como hipótese de incidência a circulação de mercadorias com a troca de titularidade, de maneira que cada ato de venda é um fato gerador.

Ainda, importante ressaltar que o crédito tributário difere da obrigação tributária. Isto porque aquele é decorrente desta e ambos possuem a mesma natureza, conforme preceitua o art. 139 do CTN.

Inicialmente, a lei prevê a hipótese de incidência de um tributo. Concretizada a situação hipotética em seus aspectos (pessoal, material, temporal e espacial)

⁹ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2016. p. 74

prevista pela lei, tem-se o fato gerador e, por consequência, a obrigação tributária, ou seja, “o vínculo jurídico por força do qual o particular sujeita-se a ter contra ele feito um lançamento tributário.”¹⁰

Entretanto, em que pese haver uma obrigação tributária, o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo, pois ainda não houve a constituição do crédito a seu favor, o que acontecerá apenas após o lançamento tributário. Somente então é que a dívida passa a ser exigível.

Dessa maneira, o crédito tributário é o “vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”¹¹

Uma vez regularmente constituído, o crédito tributário somente irá se modificar, se extinguir, ter sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, de modo que, em virtude do princípio da indisponibilidade do interesse público e em razão da atividade administrativa plenamente vinculada, a autoridade administrativa não pode dispensar seu pagamento, nem suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional.

1.6. Lançamento tributário

Conforme preconiza o art. 142 do CTN, a competência para constituir o crédito tributário é *privativa da autoridade administrativa*. Vale dizer, só esta poderá fazer o lançamento, inclusive nos tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150 do CTN). Sem a homologação, não haverá, juridicamente, o lançamento, e, por conseguinte, não estará o crédito constituído.

Dessa maneira, o significado de lançamento está contido no art. 142 do CTN, o qual pode ser “entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 180

¹¹ *Idem*. p. 181

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

No entanto, breve ressalva se deve fazer quanto à expressão *calcular o montante do tributo devido*. É importante lembrar que existem tributos em que não há qualquer cálculo a ser elaborado, são os denominados tributos fixos. Ainda, somam-se, ao crédito, as penalidades pecuniárias.

Outra necessária observação diz respeito às palavras *propor a aplicação da penalidade cabível*. Em relação às penalidades, ressalta-se que a autoridade administrativa *aplica* a penalidade, e não *propõe*, de maneira que somente assim se faz possível definir a quantia devida no crédito tributário, uma vez que a penalidade pecuniária integra aquele.

Dessa maneira, Hugo de Brito Machado propõe, em atenção aos comentários efetuados, conceito levemente diferente:

“Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.”¹²
grifou-se

Isto posto, salienta-se que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, quer dizer, a autoridade administrativa tem que necessariamente de proceder ao lançamento tributária, também sob pena de responsabilidade funcional, como discorre o art. 142, parágrafo único, do CTN.

Além disso, a legislação aplicável pela autoridade administrativa, ainda que tenha sido posteriormente modificada ou, inclusive, revogada, é a vigente na data de ocorrência do fato gerador da obrigação pertinente (art. 144 do CTN).

Por sua vez, o art. 144, § 1º dispõe:

“Art. 144. [...] § 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.”¹³

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. p. 182.

¹³ BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 03 de junho de 2018.

Quer dizer, desde que não interfira com o valor da obrigação e nem com a definição do contribuinte, o dispositivo citado reconhece a aplicação de novas normas procedimentais, garantias ou privilégios, com exceção de responsabilidade atribuída a terceiros em virtude de lei posterior.

Quanto às penalidades, prevalece o princípio do Direito penal da retroatividade da lei mais benéfica, conforme art. 106 do CTN.

Procedido o lançamento, notifica-se o sujeito passivo da obrigação tributária. Caso tenha sido regularmente notificado, o lançamento só poderá ser alterado, consoante determina o art. 145 do CTN, em caso de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, ou iniciativa própria da autoridade administrativa, nas hipóteses elencadas pelo art. 149. Ressalta-se que o crédito somente se constituirá definitivamente no momento em que não couber mais alterações na via administrativa.

Por fim, com a finalidade de se evitarem surpresas, o art. 146 determina:

“Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.”¹⁴

Frise-se que a mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato e nem com erro de direito. Este último é o caso de lançamento efetuado ilegalmente em razão de ignorância ou equivocada compreensão da lei. Por mudança do critério jurídico entende-se a substituição de uma interpretação por outra, sem que se possa distinguir qual esteja verdadeiramente correta. Ainda, Hugo de Brito Machado aponta outra hipótese de mudança de critério jurídico:

“Também há a mudança do critério jurídico quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei, na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um crédito tributário em valor diverso, geralmente mais elevado.”¹⁵

¹⁴ BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 03 de junho de 2018

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010. P. 185

Nesse sentido, a Súmula 227 do Tribunal Federal de Recursos dispõe que “a mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento.”¹⁶

Sendo assim, devidamente analisado passa-se a análise da extinção do crédito tributário.

1.7. Extinção do Crédito Tributário – Art. 156 do Código Tributário Nacional

Primeiramente, cabe fazer breve apontamento acerca da natureza das causas extintivas do Crédito Tributário elencadas no artigo 156, do CTN.

Grande parte dos autores considera a matéria exposta no art. 156 como taxativa, e não meramente exemplificativa. Ou seja, em regra, conforme expõe Eduardo Sabbag: “apenas as modalidades expressamente nela elencadas podem dar ensejo à válida e legítima extinção do crédito tributário, e qualquer acréscimo de outras hipóteses à lista requer lei complementar da União sobre normas gerais tributárias.”¹⁷

No entanto, parte da doutrina entende que o rol do art. 156 não é taxativo. Nesse sentido, Luciano Amaro afirma:

“O rol do art. 156 não é taxativo. Se a lei pode o mais (que vai até o perdão da dívida tributária) pode também o menos, que é regular outros modos de extinção do dever de pagar tributo. A ‘dação em pagamento’, por exemplo, não figurava naquele rol até ser acrescentada pela Lei Complementar n. 104/2001; como essa lei só se refere à dação de ‘imóveis’, a dação de ‘outros bens’ continua não listada, mas nem por isso se deve considerar banida. Outro exemplo, que nem sequer necessita de disciplina específica na legislação tributária, é a ‘confusão’, que extingue a obrigação se, na mesma pessoa, se confundem a qualidade de credor e a de devedor (CC/2002, art. 381). Há, ainda, a ‘novação’ (CC/2002, art. 360).”¹⁸

Dessa maneira, independentemente da divergência doutrinária sobre o assunto, as causas de extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN. São elas:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

¹⁶ BRASIL. Tribunal Federal de Recursos. Súmula nº 227. A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão de lançamento. DJ de 24/11/1986. Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/75/TFR/227.htm>>. Acesso em 03 de junho de 2018

¹⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012. p. 865

¹⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 416-417.

- I - o pagamento;*
 - II - a compensação;*
 - III - a transação;*
 - IV - remissão;*
 - V - a prescrição e a decadência;*
 - VI - a conversão de depósito em renda;*
 - VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;*
 - VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;*
 - IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;*
 - X - a decisão judicial passada em julgado.*
 - XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (Vide Lei nº 13.259, de 2016)*
- Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.”¹⁹*

Das causas elencadas pelo referido artigo, a mais relevante para o presente estudo é a prevista no inciso I, qual seja, o pagamento.

O pagamento, modo natural da extinção da obrigação tributária, está disciplinado nos artigos 157 a 163 e 165 a 169 do CTN.

Inicialmente, vale destacar que o art. 157, do CTN, dispõe que “*a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.*” Isso quer dizer que a imposição de penalidade não dispensa o pagamento integral do tributo devido, ou seja, a penalidade é meramente punitiva da infração à lei, ela se acresce a ele, e não o substitui.

Por sua vez, o art. 158, do CTN disciplina, a fim de se extinguir qualquer dúvida, a presunção de pagamento do crédito tributário.

Diferentemente do que acontece no Direito Civil, o adimplemento parcial de um crédito tributário “*não importa em presunção de pagamento das prestações em que ele se decompõe*” (art. 158, I). A título de exemplo, caso um contribuinte demonstre o pagamento da última parcela de seu imposto de renda (IR), não se presume que tenha adimplido as demais prestações. Da mesma forma, o pagamento total de um crédito tributário não resulta na presunção de pagamento “*de outros créditos, referentes ao mesmo ou outro tributo*” (art. 158, II). Ou seja, caso um

¹⁹ BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 26 de abril de 2018.

contribuinte efetue o pagamento do IR, não se pressupõe que tenha adimplido seu dever em relação ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), por exemplo.

Além disso, o art. 159 discorre que *“quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.”*

Quanto ao tempo de pagamento, a regra trazida pelo art. 160 é de que *“quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.”* No entanto, esse dispositivo é aplicado supletivamente, uma vez que o prazo para pagamento, em regra, é definido pela legislação de cada tributo.

Em virtude do parágrafo único do art. 160, é lícita a concessão de desconto pela antecipação do pagamento, desde que nas condições estabelecidas na legislação tributária.

Em caso de não adimplemento integral do crédito no vencimento, o art. 161 afirma que, independentemente da motivação, salvo em pendência de consulta formulada pelo devedor (§ 2º), o débito será acrescido de juros de mora de 1%, caso não haja previsão diversa (§ 1º), sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias. Quer dizer, a caracterização da mora é automática.

Via de regra, o pagamento deve ser feito em dinheiro. Entretanto, o art. 162 do CTN prevê o pagamento por meios diversos, tais como *cheque, dinheiro e vale-postal* (inciso I), e *estampilha, papel selado ou processo mecânico*. (inciso II)”

Em caso de pagamento em cheque ou vale postal, a legislação pode exigir garantias, desde que não torne o pagamento impossível ou mais oneroso (§ 1º). Quanto ao cheque, a obrigação só será extinta com o resgate pelo sacado (§ 2º).

O pagamento em estampilha se considera extinto com a inutilização regular daquela (§ 3º). Frise-se que o pagamento do tributo corresponde a inutilização da estampilha, e não a sua simples aquisição. Há de se destacar que, caso a inutilização seja efetuada pelo sujeito passivo da obrigação, corresponde a um pagamento antecipado, de modo que o lançamento respectivo depende de homologação.

Salienta-se que o pagamento em papel selado ou por processo mecânico (carimbo em um documento, por exemplo) se equipara ao pagamento em estampilha (§ 5º).

Ainda, na hipótese de perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, só terá direito a restituição nos casos expressamente previstos em lei ou em que o erro seja imputável à autoridade administrativa (§ 4º).

O art. 163 dispõe sobre a regra a ser seguida em caso de um contribuinte efetuar o pagamento insuficiente referente a várias obrigações. Nesse caso, deve ser seguida a seguinte ordem de imputações:

- “I - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;*
- II - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e por fim aos impostos;*
- III - na ordem crescente dos prazos de prescrição;*
- IV - na ordem decrescente dos montantes.”*

Em que pese a previsão da ordem de imputação, a norma tende ao desuso, haja vista o recolhimento de tributos e eventuais encargos se dar, usualmente, através de guias, pelas quais se indica expressamente a obrigação que é quitada.

Dessa maneira, devidamente analisada a definição de tributo, bem como o nascimento e suas formas de extinção, a fim de se melhor compreender a criminalização dos crimes contra a ordem tributária, importante destacar, também, as noções de direito penal, de modo que o estuda no próximo capítulo.

2. CONCEITOS DE DIREITO PENAL

Historicamente, o ser humano, em busca de ver realizados seus desejos e suas ambições, sempre violou as regras de convivência, fazendo valer sua vontade sobre os demais, ainda que lesando o próximo ou, até mesmo, a comunidade em que vive de modo geral. Dessa maneira, mostrou-se necessário a aplicação da pena como medida para coibir e punir infratores.

As sociedades primitivas acreditavam em forças sobrenaturais, como diversos deuses para fenômenos da natureza. Dessa maneira, a fim de se acalmarem os deuses, aplicava-se uma punição para aqueles que transgrediam, de alguma forma, algo considerado sagrado ou misterioso.

Em um momento subsequente, surge a vingança privada, ou seja, a justiça pelas próprias mãos como forma de reação da comunidade contra o infrator. No entanto, este método não obteve sucesso, haja vista gerar um ciclo vicioso que tendia a levar comunidades inteiras ao seu colapso.

Dessa maneira, interveio, então, o chefe da tribo, assumindo, portanto, a tarefa punitiva. Nessa época, aplicou-se o critério de Talião (olho por olho, dente por dente).

A evolução da aplicação das penas, passa, então, pelo Direito Romano, em que o chefe de família possuía, inicialmente, antes do período clássico, o poder absoluto para aplicar sanções ao seu grupo familiar como achasse conveniente, até o Direito Canônico, o qual visava à regeneração do criminoso, predominante na Idade Média.

Em virtude das torturas e dos excessos cometidos pela Santa Inquisição, surge a denominada Escola Clássica, a qual possuía um viés mais humanitário.

Assim, o Iluminismo dá início ao processo de modernização do Direito Penal, com o combate do arbítrio judiciário e a preocupação com a racionalização na aplicação das penas.

Nesse sentido, a partir do Século XVII, nascem as penas privativas de liberdade, com a criação da prisão em suas mais variadas formas e estilos.

Origina-se, então, a Escola Positiva, fundada por Lombroso, a qual defendia que o ser humano já nascia criminoso, com características que impediam a sua adaptação à sociedade.

Então, originam-se diversas escolas e correntes, as quais foram se aperfeiçoando e deram molde ao Direito Penal como conhecemos hoje no Direito Brasileiro.²⁰

2.1. Conceito de crime

O atual Código Penal não traz, em si, o conceito de crime. Entretanto, sua Lei de Introdução (Decreto-Lei nº 3.914, de 9 de dezembro de 1941), afirma, em seu art. 1º, que “*considera-se crime a infração penal que a lei comina pena de reclusão ou de detenção, quer isoladamente, quer alternativa ou cumulativamente com a pena de multa; ...*”

Assim, tem-se que o conceito de crime passou a ser basicamente doutrinário, a qual o conceitua sob três aspectos diferentes, quais sejam: *formal, material e analítico*.

Sob o *aspecto material*, possui-se uma visão externa ao crime. Busca-se compreender porque se realizou a infração, de modo que o Estado, a fim de proteger o bem coletivo e a ordem, mediante as leis penais, tenta prever os fatos e impedi-los.

Sendo assim, Fernando Capez define o aspecto material “*como todo fato humano que, propositada ou descuidadamente, lesa ou expõe a perigo bens jurídicos considerados fundamentais para a existência da coletividade e da paz social.*”²¹

Por sua vez, o *aspecto formal* define crime como tudo aquilo que for contrário à lei, independentemente de seu conteúdo.

Nucci afirma que “*É a concepção do direito aceca do delito, constituindo a conduta proibida por lei, sob ameaça da aplicação de pena, numa visão legislativa*

²⁰ Este histórico funda-se principalmente na obra de NUCCI, Guilheme de Souza. **Manual de direito penal**. 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 124.

*do fenômeno. Cuida-se, na realidade, de fruto do conceito material, devidamente formalizado.*²²

No entanto, em virtude de ambos os aspectos não fornecerem uma definição precisa, elaborou-se uma terceira linha de raciocínio. Surge, dessa maneira, o conceito *analítico*.

Em relação a este, variados são os entendimentos da doutrina. Parte dos autores alega que, do ponto de vista analítico, crime é um *fato típico e antijurídico*; um segundo entendimento sustenta ser um *fato típico, antijurídico, culpável e punível*; há aqueles que defendem ser um *fato típico, antijurídico e punível*; e, por fim, aqueles que afirmam ser um *fato típico, antijurídico e culpável*.

Apesar de tamanha controvérsia quanto ao assunto, a corrente predominante é a última, a qual entende que o crime é um *fato típico, antijurídico e culpável*. Dessa maneira, adotando-se a teoria finalista, tem-se que crime é o **fato típico, antijurídico (ou ilícito) e culpável**.

2.1.1. Fato típico

O *fato típico*, concretização de um fato previsto na lei penal, pode ser dividido em 4 elementos, quais sejam: conduta, resultado, nexo de causalidade entre a conduta e o resultado, e tipicidade.

Dessa maneira, passa-se a análise dos elementos.

2.1.1.1 Conduta

Não há crime sem ação. No entanto, uma vez que o termo ação tem sentido amplo, nova divergência aparece, dando origem às teorias *causalista*, *finalista* e *social da ação*.

²¹ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 130.

²² NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 124.

A *teoria causalista* considera a conduta como um “*comportamento humano voluntário no mundo exterior, que consiste em fazer ou não fazer.*”²³ Para os adeptos desta teoria, a conduta deve ser dissociada de qualquer valoração, de modo que a finalidade com que o agente atuou é irrelevante, bastando, para caracterizar uma ação típica, somente que o agente tenha atuado voluntariamente.

Por sua vez, a teoria *finalista* prega a necessidade de ser levada em consideração a conduta, uma vez que toda atividade humana possui uma finalidade, definindo-a como “*ação ou omissão humana consciente e dirigida a determinada finalidade.*”²⁴

Por fim, a *teoria social da ação* surge como uma ideia intermediária entre as duas teorias anteriores. Para os defensores dessa corrente, “*a ação é a conduta socialmente relevante, dominada ou dominável pela vontade humana.*”²⁵ Dessa maneira, só haverá fato típico se o agente houver praticado uma conduta socialmente danosa e tenha afetado a relação do indivíduo para com seu meio.

Dessa maneira, adotando-se a teoria finalista, tem-se que a conduta é toda “***ação ou omissão humana consciente e dirigida a determinada finalidade.***”

Destaca-se, no entanto, que a fim de se caracterizar conduta é necessária uma repercussão externa da vontade do agente, ou seja, não haverá conduta enquanto esta estiver no plano das ideias.

Ainda, a vontade engloba as condutas dolosa ou culposa. Enquanto nesta a voluntariedade só vai até a causa do resultado, naquela o resultado pretendido é alcançado. Sendo assim, Francisco de Assis Toledo afirma que a conduta é “*o comportamento humano, dominado ou dominável pela vontade, dirigido para a lesão ou para a exposição a perigo de lesão de um bem jurídico, ou, ainda, para a causação de uma possível lesão a um bem jurídico.*”²⁶

Por fim, ressalta-se que não há voluntariedade nos atos praticados por coação física irresistível ou força maior irresistível, nos movimentos reflexos, sob efeito de hipnose.

²³ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP.** / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016. p. 86.

²⁴ JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal.** 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 1, p. 211.

²⁵ WESSELS, Johannes. **Direito penal: parte geral.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976. p. 22

²⁶ TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal.** 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986. p. 119.

2.1.1.2. Resultado

O segundo elemento do fato típico é o resultado. Não basta que tenha havido a conduta, mas se mostra necessário, também, um resultado decorrente desta.

Em relação ao resultado, existem duas vertentes: a *naturalística* e a *jurídica ou normativa*.

Segundo o conceito naturalístico, o resultado é a “*modificação do mundo exterior provocado pelo comportamento humano voluntário.*”²⁷ Ou seja, é a consequência natural da ação praticada por um agente em um crime, como, por exemplo, a morte da vítima no crime de homicídio.

No entanto, salienta-se que nem todo crime possui um resultado naturalístico. É o que acontece nos crimes de mera conduta, como a desobediência (art. 330 do Código Penal), por exemplo.

No viés *jurídico ou normativo*, resultado “*é a modificação gerada no mundo jurídico, seja na forma de dano efetivo ou na de dano potencial, ferindo interesse protegido pela norma penal.*”²⁸

Dessa maneira, uma vez presente a conduta e o resultado, necessário se demonstrar, ainda, o nexo de causalidade.

2.1.1.3. Nexo causal

Para que se tenha o fato típico, não basta que tenha ocorrido a conduta e o resultado, mas se faz indispensável que se comprove o nexo causal.

Nexo causal, segundo Fernando Capez, “*é o elo de ligação concreto, físico, material e natural que se estabelece entre a conduta do agente e o resultado*

²⁷ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP.** / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016. p. 94

²⁸ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal.** 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 162.

*naturalístico, por meio do qual é possível dizer se aquela deu ou não causa a este.*²⁹

Por causa, entende-se que como toda ação ou omissão que sem esta não teria ocorrido o resultado concreto. Assim, a fim de se verificar se um fato foi a *causa* de um crime, deve-se excluir um determinado fato e, caso o resultado seja o mesmo, o fato não foi causa do resultado. Esta técnica é conhecida como *juízo hipotético de eliminação*.

Isto posto, ressalta-se que atualmente existem duas posições doutrinárias predominantes sobre onexo causal: a *teoria da equivalência dos antecedentes* e a *teoria da causalidade adequada*.

Para a *teoria da equivalência dos antecedentes*, também conhecida como a teoria do *sine qua non*, todo e qualquer fato que tiver concorrido, ainda que em mínima proporção, deve ser considerado causa deste, uma vez que a sua exclusão acarretaria na inoccorrência do fato.

Esta teoria sofre críticas, pois a responsabilização pelo crime tenderia ao infinito. Nesse sentido, Magalhaes Noronha afirma:

“Claro é que a teoria da equivalência dos antecedentes se situa exclusivamente no terreno do elemento físico ou material do delito e, por isso mesmo, por si só, não pode satisfazer à punibilidade. É mister a consideração da causalidade subjetiva; é necessária a presença da culpa (em sentido amplo), caso contrário haveria o que se denomina ‘regressus ad infinitum’: seriam responsáveis pelo resultado todos quantos houvessem física ou materialmente concorrido para o evento; no homicídio, v.g., seriam responsabilizados também o comerciante que vendeu a arma, o industrial que a fabricou, o mineiro que extraiu o minério etc.”³⁰

Por sua vez, a *teoria da equivalência da causalidade adequada* afirma que só será considerada como causa a condição apta e idônea à produção do resultado. A crítica em relação a essa teoria é a de que a causalidade se assemelha à culpabilidade, de modo a deixar o juiz em uma posição especial de análise do nexocausal.

Por fim, destaca-se que o Código Penal brasileiro adotou a primeira das teorias citadas. No entanto, a fim de se evitar o regresso ao infinito, é necessário, para a validade do fato típico, o dolo ou a culpa.

²⁹ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 174.

³⁰ MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito penal**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, p.118

2.1.1.4. Tipicidade

Realizada uma conduta, a qual obteve um resultado e demonstrado o nexo causal, ainda assim, a fim de se considerar um fato típico, mister que haja um último elemento, a tipicidade.

A tipicidade, conforme Julio Mirabete, “*é a correspondência exata, a adequação perfeita entre o fato natural, concreto, e a descrição contida na lei.*”³¹

Vale ressaltar que cabe à lei penal descrever detalhadamente os delitos, a fim de se delimitar o que o ordenamento jurídico entende por fato criminoso.

Dessa maneira, uma das funções da tipicidade é a de garantia, uma vez que sustenta o princípio da legalidade do crime. Outra função seria a de indicar a antijuricidade do fato. A tipicidade é o indício da antijuricidade do fato. Não sendo o fato antijurídico, não haverá crime.

Contudo, salienta-se que existem fatos que apesar de serem contrários ao ordenamento jurídico, ou seja, antijurídicos, não serão típicos. É o que ocorre em uma fuga de prisão, por exemplo.

Sendo assim, caso não haja tipicidade em um fato, será ele considerado um fato atípico.

Dessa maneira, tem-se que praticada uma conduta, em que se tenha obtido um resultado, demonstrado o nexo causal entre o agente causador e o resultado, bem como o ato praticado encaixe perfeitamente na lei penal, ou seja, apresentar tipicidade, estar-se-á perante um fato típico.

2.1.2 Antijuricidade

Conforme visto anteriormente, o crime é um fato típico, **antijurídico** e culpável.

³¹ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP.** / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016. p. 98

Dessa maneira, a *antijuricidade*, também chamada de *ilicitude* por alguns autores, pode ser conceituada como afronta ao ordenamento jurídico estabelecido pela conduta do agente, a qual causou uma efetiva lesão a um bem jurídico protegido.

Como exposto anteriormente, todo fato antijurídico será necessariamente um fato típico. Entretanto, a relação inversa não é verdadeira. Isso porque existem fatos que são típicos, mas não são antijurídicos. É o que ocorre em casos em que haja uma excludente de ilicitude, como um homicídio em que se tenha verificado a legítima defesa, por exemplo.

As causas de excludente de ilicitude estão previstas no art. 23 do Código Penal, a saber:

*“Art. 23 - Não há crime quando o agente pratica o fato:
I - em estado de necessidade;
II - em legítima defesa;
III - em estrito cumprimento de dever legal ou no exercício regular de direito.”*³²

O art. 24 do CP define como em estado de necessidade aquele que *“pratica o fato para salvar de perigo atual, que não provocou por sua vontade, nem podia de outro modo evitar, direito próprio ou alheio, cujo sacrifício, nas circunstâncias, não era razoável exigir-se.”*

Por sua vez, o art. 25 do CP determina que *“entende-se em legítima defesa quem, usando moderadamente dos meios necessários, repele injusta agressão, atual ou iminente, a direito seu ou de outrem.”*

Em relação às duas últimas hipóteses de excludentes de ilicitude, o Código Penal não trouxe uma definição exata, de modo que a tarefa restou à doutrina.

Por estrito cumprimento do dever legal entende-se na realização de um fato típico, por força do desempenho de uma obrigação imposta por lei. É o caso de um policial que, em razão de uma ordem judicial, priva um fugitivo de sua liberdade, por exemplo.

E, por exercício regular de direito, compreende-se como *“o desempenho de uma atividade ou a prática de uma conduta autorizada por lei, que torna lícito um fato típico.”*³³

³² BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 14 de junho de 2018.

³³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 247.

Além disso, a Parte Especial do Código Penal enumera causas excludentes de ilicitude válidas apenas para alguns delitos, como o aborto necessário (art. 1.210, § 1º, do CP), por exemplo.

E, por fim, há as hipóteses de exclusão de ilicitude *supralegais* (não previstas em lei), merecendo destaque o consentimento do ofendido.

Dessa maneira, devidamente analisada a *antijuricidade*, passa-se ao último critério, qual seja, a culpabilidade.

2.1.3. Culpabilidade

Consoante exposto anteriormente, o crime é um fato típico, antijurídico e **culpável**.

A *culpabilidade*, nas palavras de Rogério Greco, “é o juízo de reprovação pessoal que se realiza sobre a conduta típica e ilícita praticada pelo agente.”³⁴

Dentre as diversas teorias acerca dos requisitos para responsabilização do agente, o Código Penal brasileiro adotou a teoria limitada da culpabilidade, a qual fraciona a culpabilidade em 3 elementos, quais sejam: imputabilidade, potencial consciência sobre a ilicitude do fato, e exigibilidade de conduta diversa.

2.1.3.1. Imputabilidade

Para que o agente de um fato típico e ilícito possa ser penalmente responsabilizado é necessário que ele seja imputável.

Fernando Capez define a imputabilidade como:

*“a capacidade de entender o caráter ilícito do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento. O agente deve ter condições físicas, psicológicas, morais e mentais de saber que está realizando um ilícito penal. Mas não é só. Além dessa capacidade plena de entendimento, deve ter totais condições de controle sobre sua vontade.”*³⁵

³⁴ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 18ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 481.

³⁵ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 326.

Dessa maneira, um agente só será responsabilizado por seus atos se possuir capacidade de entendimento e a faculdade de controlar e comandar a própria vontade.

O Código Penal prevê em seu art. 26, possibilidades de exclusão da imputabilidade:

“Art. 26 - É isento de pena o agente que, por doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado, era, ao tempo da ação ou da omissão, inteiramente incapaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Redução de pena

Parágrafo único - A pena pode ser reduzida de um a dois terços, se o agente, em virtude de perturbação de saúde mental ou por desenvolvimento mental incompleto ou retardado não era inteiramente capaz de entender o caráter ilícito do fato ou de determinar-se de acordo com esse entendimento.”³⁶

Depreende-se do artigo citado que para ser considerado inimputável, o agente deve ter doença mental ou desenvolvimento mental incompleto ou retardado que o incapacite de entender a ilicitude de seus atos. Diferentemente, caso o agente possua certo grau de discernimento, o parágrafo único prevê a redução da pena.

Ainda, segundo o art. 27 do CP, *“os menores de 18 anos são penalmente inimputáveis, ficando sujeitos às normas estabelecidas na legislação especial.”* Evidencia-se aqui a presunção de desenvolvimento mental incompleto, de modo que se pressupõe que o menor de 18 anos não possui plena capacidade de compreensão que lhes permita imputar a prática de um fato típico e ilícito.

E o último caso de inimputabilidade previsto no Código Penal, conforme art. 28, §1º, é na hipótese de embriaguez completa proveniente de caso fortuito ou força maior.

2.1.3.2. Potencial consciência sobre a ilicitude do fato

Inicialmente, não pode o agente alegar o desconhecimento da lei, de acordo com o art. 21 do CP, como forma a excluir sua responsabilidade pelo delito praticado. Denomina-se tal possibilidade de *erro de direito*.

No entanto, em que pese não exclua a culpabilidade, o desconhecimento da lei é circunstância de atenuante genérica, consoante art. 65, II, do CP.

Nos casos de *erro de proibição*, o agente pratica um ato sabidamente ilícito, mas que em sua concepção, devidos às circunstâncias e ao meio em que vive, interpreta que o ato realizado era verdadeiramente lícito. Nessa modalidade, não se admite a eliminação da culpabilidade.

Por sua vez, no *erro de tipo* o agente possui uma visão distorcida da realidade, não enxergando na situação em que se encontra a ocorrência de fatos descritos no tipo como elementares ou circunstâncias. Para estes tipos de erro, exclui-se o dolo.

2.1.3.3 Exigibilidade de conduta diversa

Para que se possa considerar o agente de uma infração penal como culpado, mostra-se fundamental que a prática tenha se dado em condições e circunstância normais.

Dessa maneira, Cury Urzúa define a exigibilidade de conduta diversa como “*possibilidade, determinada pelo ordenamento jurídico, de atuar de uma forma distinta e melhor do que aquela a que o sujeito se decidiu.*”³⁷

Atualmente, o Código Penal brasileiro aceita duas hipóteses de exclusão da culpabilidade por inexigibilidade de outra conduta. São elas: a *coação irresistível* e a *obediência hierárquica*, ambas previstas no art. 22 do CP.

Entende-se por *coação irresistível* aquela efetuada moralmente com o emprego de grave ameaça. Nessa hipótese, a infração cometida não é imputável ao agente.

A segunda previsão legal diz respeito à *obediência hierárquica*. A qual pode ser conceituada como “*a obediência a ordem não manifestadamente ilegal de*

³⁶ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 14 de junho de 2018.

³⁷ CURY URZÚA, Enrique. **Derecho penal – Parte general**. Santiago: Jurídica de Chile, 1992. p. 76.

*superior hierárquico, tornando viciada a vontade do subordinado e afastando a exigência de conduta diversa.*³⁸

Caso o agente cumpra ordens hierarquicamente superiores não manifestadamente ilegais, não poderá vir a ser responsabilizado desde que não extrapole os limites impostos.

Concluindo-se, caso o infrator seja penalmente imputável, não tenha incorrido em nenhum erro e não se pudesse exigir uma conduta diversa, será ele **culpável** pelo crime cometido.

2.2. Extinção da punibilidade no Código Penal

Conforme exposto anteriormente, a fim de se caracterizar crime, é necessário haver a ocorrência de um fato típico, ilícito e culpável. Note-se que a punibilidade não é requisito de crime, mas a sua consequência jurídica.

Praticado um fato definido em lei como crime, abre-se a possibilidade de o Estado aplicar o seu direito de punir (*jus puniendi*).

Nesse sentido, Julio F. Mirabete afirma:

*“A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. Não é a punibilidade elemento ou requisito do crime, mas sua consequência jurídica, devendo ser aplicada a sanção quando se verificar que houve o crime e a conduta do agente foi culpável. Com a prática do crime, o direito de punir do Estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica de impor a sanção.”*³⁹

Dessa maneira, conclui-se que a punibilidade é a consequência jurídica e natural, em virtude de fato típico, ilícito e culpável, em que o Estado pode fazer valer o seu direito de punir ao aplicar uma sanção penal.

Contudo, em situações específicas, mesmo que tenha ocorrido uma infração penal, o Estado pode não exercer do seu direito de punir ou, ainda, perdê-lo.

Isto posto, o Código Penal traz, em seu art. 107, as causas de extinção da punibilidade, ou seja, a extinção da pretensão punitiva no Estado:

³⁸ CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 348.

³⁹ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP**. / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016. p. 375.

“Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

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

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.”⁴⁰

O rol legal não é taxativo, haja vista existirem diversas outras causas de extinção da punibilidade previstas em leis esparsas, bem como no próprio Código Penal, como, por exemplo, o art. 312, § 3º, que trata da reparação do dano, anterior à sentença irrecorrível, no crime de peculato culposo.

Destaca-se que tendo ocorrido uma causa prevista como extinção da punibilidade, extingue-se tão somente a possibilidade do Estado de punir, remanescendo, portanto, o delito praticado. No entanto, existem duas exceções: a anistia, que é a declaração do Poder Público de que certos fatos deixam de ser puníveis, e a *abolitio criminis*, a qual ocorre no caso de uma lei ou norma complementar posterior deixar de considerar o ato praticado como criminoso.

Ainda, é importante salientar que o art. 61 do CP destaca que *“Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício.”*

Pela redação do artigo supracitado, percebe-se que a extinção da punibilidade somente poderá ocorrer após o início da ação penal, ou seja, momento em que já se puder falar em processo.

Quanto aos efeitos da extinção da punibilidade, Julio Mirabete leciona:

“As causas extintivas da punibilidade podem ocorrer antes do trânsito em julgado da sentença e, nessa hipótese, regra geral, atinge-se o próprio ‘jus puniendi’, não persistindo qualquer efeito do processo ou mesmo da sentença condenatória. São exemplos a prescrição da pretensão punitiva, a decadência, a renúncia etc. Eventualmente, porém, podem restar alguns efeitos da condenação, como nas hipóteses de perdão judicial e do indulto.

As causas extintivas podem ocorrer, também, depois do trânsito em julgado da sentença condenatória e, nessa hipótese, extingue-se, regra geral, apenas o título penal executório ou apenas alguns de seus efeitos, como a pena. São exemplos a prescrição da pretensão executória, o indulto etc. Há casos, porém, em que se extinguem todos os efeitos da sentença condenatória e o próprio delito não mais

⁴⁰ BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 05 de junho de 2018.

*poderá ser considerado. São as hipóteses da anistia e da 'abolitio criminis', que excluem qualquer efeito penal decorrente do crime.*⁴¹

Percebe-se que a prescrição da pretensão executória é causa de extinção da punibilidade mesmo após o trânsito em julgado de sentença condenatória.

Dessa maneira, passa-se a análise da prescrição.

2.2.1. Prescrição

O Estado detém com exclusividade o direito de punir. Assim, quando um crime é praticado, esse direito, que é abstrato e impessoal, se concretiza e passa a valer especificamente contra o agente infrator. Nesse momento, o direito se torna uma pretensão. Essa pretensão, individual e concreta, chama-se punibilidade. A fim de cumpri-la, o Estado deve exercer a pretensão punitiva dentro de um determinado prazo e, ainda, executar a punição imposta dentro de outro prazo específico. Não ocorrendo alguma das situações dentro do prazo, opera-se a prescrição.

Prescrição nada mais é do que *“o instituto jurídico mediante o qual o Estado, por não ter tido capacidade de fazer valer o seu direito de punir em determinado espaço de tempo previsto pela lei, faz com que ocorra a extinção da punibilidade.”*⁴²

A prescrição, conforme exposto anteriormente, é uma das causas de extinção da punibilidade prevista no art. 107, IV, do CP.

No entanto, existem duas espécies de prescrição: a *prescrição da pretensão punitiva* e a *prescrição da pretensão executória*.

A primeira se opera somente antes do trânsito em julgado de sentença condenatória, e pode ser reconhecida a qualquer tempo de ofício ou a requerimento das partes. Caso ocorrida a prescrição, impede-se o início ou interrompe a persecução penal, afastam-se todos os efeitos da condenação, penais ou secundários, e a condenação não poderá constar da folha de antecedentes, exceto se solicitado por juiz criminal.

Por sua vez, a segunda se opera após o trânsito em julgado de sentença condenatória, no momento de execução da pena. Nessa modalidade, extinguem-se

⁴¹ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP.** / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016. p. 377.

⁴² GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal.** 18ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 853.

somente as penas, permanecendo, portanto, os demais efeitos secundários da condenação, sejam eles penais ou extrapenais.

2.3. Direito penal tributário x Direito tributário penal

Tanto o Direito Tributário, como o Direito Penal, preveem infrações. Dessa maneira, a fim de se distinguir cada ramo, fala-se em Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário.

O *Direito Tributário Penal* trata das infrações oriundas do descumprimento de obrigações tributárias, ou seja, *“alcança todas as condutas comissivas ou omissivas que, por afrontosas às normas tributárias de natureza substantiva ou forma, ensejam sanções de natureza administrativa”*⁴³

Por sua vez, o *Direito Penal Tributário* versa sobre matéria do Direito Penal, a que trata dos crimes que possuam o tributo como objeto jurídico.

Nesse sentido, Pedro Decomain dispõe:

*“Conveniente falar-se, portanto, em Direito Penal Tributário, quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se, ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal, quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação tributária. Na primeira situação, estaremos diante de um ramo do Direito Penal; na segunda, de um setor do Direito Tributário.”*⁴⁴

Entretanto, há autores, como Ives Gandra da Silva Martins, que não reconhecem essa distinção.

2.4. Crimes contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90)

A sonegação fiscal sempre andou junto à tributação. Isso resta demonstrado na história do mundo e do Brasil. Dessa maneira, na tentativa de se coibir tal prática,

⁴³ HARADA, Kyoshi. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 90.

⁴⁴ DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 35.

elaborou-se a Lei nº 4.729/65, a qual previa o crime de sonegação fiscal, vedando-se, no entanto, a interpretação extensiva.

Apesar de não ter sido expressamente revogada, doutrinadores consideram a Lei nº 4.729/65 revogada tacitamente pelo advento da Lei nº 8.137/90, a qual não apenas reproduziu as figuras penais contidas naquela, como também previu outras possibilidades.

Sobre a Lei nº 8.137/90, Antonio Correa afirma:

“A lei atual, de n. 8.137, adotou técnica legislativa diferente. Tanto assim que considera delitos contra a ordem tributária duas situações fáticas: a primeira “suprimir tributo ou contribuição ou acessório” mediante as condutas que consigna como a “supressão” ou a “redução. Depois é que estabelece as subcondutas que podem levar à sonegação, estas constantes de ‘numerus clausus’.”⁴⁵

A Lei dos crimes contra a ordem tributária trouxe, em seus arts. 1^a e 2^o, a previsão dos crimes praticados por particulares. O art. 1^o prevê:

“Art. 1^o Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.”⁴⁶

Percebe-se que a lei trouxe como núcleo do crime as expressões *suprimir* e *reduzir* tributo.

⁴⁵ CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei n. 8.137**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 72.

⁴⁶ BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 de junho de 2018.

Por suprimir, entende-se deixar de pagar completamente o montante devido a título de tributo, contribuição social ou qualquer obrigação acessória. E, por reduzir, compreende-se o ato de pagar importância menor do que a efetivamente devida.

Nesse sentido, Andreas Eisele dispõe:

“Supressão é a evasão total, consistente no não pagamento do que é devido, ou seja, a ocultação do tributo mediante a conduta omissiva de não recolher o que deve ser pago (sequer em parte). É a completa inadimplência da prestação de uma determinada obrigação tributária (principal), deixando de entregar ao credor o objeto daquela prestação (tributo ou contribuição social).

Redução é a supressão parcial, decorrente do pagamento incompleto do valor que configura o objeto da prestação da obrigação tributária. É a realização não integral da prestação (recolhimento de parte do tributo ou contribuição social devidos). Com a redução, o agente paga apenas uma parcela do que deveria.

Em outras palavras, a supressão é total e a redução é parcial. A diferença entre as modalidades é meramente quantitativa, pois a natureza do resultado é a mesma, variando apenas na extensão.”⁴⁷

As condutas, por sua vez, estão previstas nos incisos I a V do referido artigo. Destaca-se, portanto, que se tratam de crimes materiais, ou seja, não basta que tenham sido efetivadas as condutas previstas nos incisos, mas necessário se mostra também o resultado de supressão ou redução do tributo.

Por sua vez, o art. 2º discorre:

“Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

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.”⁴⁸

Antonio Corrêa critica a forma como foi redigido o *caput* do art. 2º, uma vez que o legislador não se fez claro ao afirmar que constitui crime da mesma natureza.

⁴⁷ EISELE, Andrea. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 142

⁴⁸ BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 de junho de 2018.

De todo modo, percebe-se que o artigo prevê situações menos graves do que o artigo anterior. Além disso, diferentemente do art. 1º, evidencia-se que nem toda conduta prevista no artigo 2º tem como finalidade a supressão ou redução do tributo como, por exemplo, o inciso II.

Sobre a natureza a que o legislador se refere, Alecio Lovatto dispõe:

“A mesma natureza significa a ordem tributária, sendo que, no artigo 1º, a ordem tributária é protegida de forma clara e direta, vedando-se a falsidade, enquanto no artigo 2º, outros aspectos da ordem tributária são protegidos, alguns nada tendo com sonegação em seu sentido próprio.”⁴⁹

Dessa maneira, enquanto no artigo primeiro os crimes dependem de um resultado, ou seja, são crimes materiais, diferente é o que ocorre no segundo artigo, uma vez que a conduta realizada não depende de qualquer resultado, sendo, portanto, em sua maioria, crimes formais.

Importante ressaltar que o bem jurídico tutelado pelo art. 2º é o de se manter a ordem tributária.

Apesar de a finalidade ser sempre a de supressão ou redução dos tributos, não estão sujeitos, apenas, os particulares. O art. 3º da Lei nº 8.137/90 abrange também os funcionários públicos:

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

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; 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.”⁵⁰

Diferentemente do Direito Administrativo, no qual se faz a diferenciação entre agente, funcionário e empregado público, o Direito Penal dispõe, em seu art. 327,

⁴⁹ LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3ª ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p.120.

⁵⁰ BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 de junho de 2018.

que *“considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.”*

Dessa maneira, para aplicação dos incisos I e II do art. 3º da Lei 8.137/90, necessário se mostra que o funcionário público tenha atuação fazendária, uma vez que são crimes cometidos em razão da função exercida por ele ou, em virtude da função, aquele que recebe o expediente ou processo fiscal. Por sua vez, o crime previsto no inciso III pode ser praticado por qualquer funcionário público.

Por fim, uma vez que introduzidas as noções de direito tributário e de direito penal, passa-se ao foco do presente estudo, a análise sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo nos crimes previstos na Lei nº 8.137/90.

3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O legislador, ao criminalizar as práticas previstas na Lei nº 8.137/90, tentou coibir as condutas fraudulentas elaboradas pelos contribuintes. Destaca-se que caso a intenção fosse a de coagir o devedor ao pagamento, seria a lei inconstitucional, uma vez que o meio coercitivo ao adimplemento é a execução fiscal.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado afirma:

“Assim, se a criminalização do ilícito tributário pode ser considerada uma forma de compelir o contribuinte à satisfação do crédito, podemos dizer que ela termina sendo o que temos denominado sanção política, que significa um constrangimento imposto ao contribuinte para obrigá-lo a satisfazer o crédito tributário, quando o meio coercitivo para esse fim é a execução fiscal. E sendo assim, poder-se-ia afirmar a inconstitucionalidade da lei que estabelece essa criminalização.

Preferimos, todavia, considerar que o tipo penal só está configurado quando a conduta do infrator seja indiscutivelmente fraudulenta. Preferimos sustentar que a fraude é elemento do tipo penal de que se cuida. E assim sendo, concluímos que a criminalização não é inconstitucional, porque a fraude em questão pode eliminar os meios materiais de que necessita a Fazenda Pública para lançar e cobrar o tributo. Essa criminalização, portanto, não é simplesmente uma forma de compelir o contribuinte à satisfação do crédito tributário, que substituiria a execução fiscal. A criminalização inibe a conduta do contribuinte que, mediante fraude, retiraria da Administração Tributária as condições materiais de que necessita para constituir o crédito tributário.”⁵¹

Isto posto, destaca-se que se de um lado a criminalização do ilícito tributário teve como objetivo a inibição da conduta delituosa, do outro a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento tem como finalidade a arrecadação tributária, como uma forma de incentivo à satisfação da dívida.

3.1. Histórico legislativo

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 390.

Primeiramente, a fim de melhor se entender o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo, faz-se necessário um retrospecto do histórico legislativo que cominaram na medida.

Inicialmente, cumpre destacar que “estava o País assolado pela turbulência constitucional que desaguou na Revolução de 1964, quando o poder militar assumiu o controle do poder constitucional e executivo e passou a reformular a sua estrutura jurídica, econômica e social.”⁵²

Dessa maneira, encontrou-se na criminalização de fatos que caracterizavam a sonegação fiscal a possibilidade de se alcançar arrecadação financeira que suportaria os gastos com reformas sociais que justificavam o Golpe Civil-Militar de 1964. Foi com esse intuito, o de resolver o problema econômico do país, que adveio a Lei nº 4.729/65.⁵³

A referida lei trazia, em seu art. 2º, a possibilidade da extinção da punibilidade, para o crime de sonegação fiscal, quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter o início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Posteriormente, em 1967, o Decreto-lei n. 157, em seu art. 18, ampliou a possibilidade da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, desde que o pagamento fosse realizado logo após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa.⁵⁴

Em 1990, com a publicação da Lei n. 8.137, restou consignado em seu art. 14 que: *“Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”*⁵⁵

⁵² CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei n. 8.137**. São Paulo: Saraiva, 1994. p. 20.

⁵³ BRASIL. Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁵⁴ BRASIL. Decreto-Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/De10157.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁵⁵ BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

Por sua vez, a Lei nº 8.383/1991⁵⁶, revogou, em seu art. 18, o dispositivo que extinguiu a punibilidade na Lei supra citada. Para Hugo de Brito Machado *“Era a implantação do denominado terrorismo fiscal.”*⁵⁷

A partir de 1996, com o a vigência da Lei n. 9.249/95, art. 34, a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137/90 e na Lei n. 4.729/65, seria extinta quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia.⁵⁸

Com o advento da Lei nº 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, regulou-se, no art. 15, que *“é suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.”*⁵⁹

A Lei nº 9.983/2000, que incluiu novo regulamento no Código Penal, através do art. 168-A, sobre a apropriação indébita previdenciária, dispôs, no § 2º do referido artigo, que *“é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.”*⁶⁰

Com o surgimento da Lei nº 10.684/2003, também chamada de Lei do Parcelamento Especial (PAES), entendeu o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Grau, que o pagamento de tributo – inclusive contribuições previdenciárias –

⁵⁶ BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 385.

⁵⁸ BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁵⁹ BRASIL. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁶⁰ BRASIL. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9983.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

realizado a qualquer tempo, gerava a extinção da punibilidade, conforme art. 9º, §2º da referida Lei.⁶¹

Seu §2º, por sua vez, comanda que *“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.”*⁶²

A doutrina, ao tratar do tema, afirma que *“como a regra em comento não traz nenhum marco para sua incidência, o pagamento se pode dar a qualquer tempo”*⁶³.

Com o advento da Lei nº 11.941/2009, nova política de parcelamento extintivo foi disciplinada, uma vez que em seu art. 69 enunciou-se que *“extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.”*⁶⁴

Por fim, a Lei nº 12.382/2011 deu nova redação ao art. 83, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 85.452, Segunda Turma. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 de junho de 2007. DJ 09/08/2007. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14728165/habeas-corporus-hc-89794-sp>>. Acesso em: 03 de junho de 2018.

⁶² BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/10.684.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

⁶³ FISCHER, DOUGLAS. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 191

⁶⁴ BRASIL. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

“Art. 83.

§ 1o Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2o É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3o A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5o O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6o As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.”⁶⁵ (NR)

A título ilustrativo, desenvolveu-se a seguinte tabela:

Tabela 2. Histórico legislativo sobre a evolução da extinção da punibilidade

LEI	PUNIBILIDADE
Lei nº 4.729/65, art. 2º	Extingue-se a punibilidade, para o crime de sonegação fiscal, quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter o início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.
Lei nº 8.137/90, art. 14	Extingue-se a punibilidade dos crimes quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.
Lei nº 8.383/91, art. 98	Revogou o art. 14º da Lei 8.137/90
Lei nº 9.249/95, art. 34	Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios,

⁶⁵ BRASIL. Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

	antes do recebimento da denúncia.
Lei nº 9.983/2000, art. 1º	Regulou sobre a apropriação indébita previdenciária e trouxe a previsão da extinção da punibilidade se o agente, espontaneamente, declarasse, confessasse e efetuasse o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e prestasse as informações devidas à previdência social, antes do início da ação fiscal.
Lei nº 9.964/2000, art. 15	Legislou sobre o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS e previu a suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica estivesse incluída, desde que antes do recebimento da denúncia criminal , no REFIS.
Lei nº 10.684/2003, art. 9º	É suspensa a pretensão punitiva do Estado enquanto a pessoa jurídica estiver incluída no regime de parcelamento. Ainda, extingue-se a punibilidade dos crimes da Lei nº 8.137/90 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.
Lei nº 11.941/2009, art. 69	Extingue-se a punibilidade dos crimes da Lei nº 8.137/90 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.
Lei nº 12.382/2011	Art. 83º. § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no <i>caput</i> quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Fonte: leis citadas

Sendo assim, percebe-se que até o presente momento não há uma lei que regule o momento exato em que o pagamento integral do tributo extingue a punibilidade nos crimes previstos na Lei nº 8.137/90.

3.2. A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária

Como se percebe, o momento da extinção da punibilidade pelo pagamento sempre gerou controvérsia nos tribunais. Diversas decisões foram proferidas entendendo desde pela extinção da punibilidade pelo pagamento até o recebimento da denúncia, ou, em sentido mais abrangente, a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Nesse sentido, após grande divergência, o Supremo Tribunal Federal, de maneira acirrada, consolida o seu entendimento, e o Superior Tribunal de Justiça, com conflitos de entendimento entre suas turmas, encaminha-se para a pacificação do entendimento.

3.2.1. Evolução jurisprudencial

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sempre foi questão controvertida nos tribunais superiores.

Inicialmente, desde que previsto pela Lei nº 4.729/65, a extinção da punibilidade só era admitida caso procedido o pagamento antes do recebimento da denúncia, sendo assim, de certa maneira se equiparava à uma denúncia espontânea.

Com o tempo, ainda na vigência da Lei nº 9.249/95, manteve-se a previsão de que a extinção da punibilidade somente poderia se dar até o recebimento da denúncia.

“PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO DE HABEAS CORPUS. CRIMETRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. O recolhimento do tributo após o recebimento da proemial acusatória não obsta, por si só, a ação penal. Recurso desprovido.”⁶⁶

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça RHC nº 1999/0004624-2 MS, Quinta Turma. Relator: Felix Fischer. Brasília, DF, 18 de março de 1999. DJ 06 de setembro de 1999, p. 93. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1999%2F0004624-2+ou+199900046242&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em 21 de junho de 2018.

Com o advento da Lei nº 10.684/2003 o STF passou a entender que a extinção da punibilidade poderia ser dada após o recebimento da denúncia:

“AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”⁶⁷

Dessa maneira, a questão restou consolidada.

Contudo, como a referida lei não determinou até quando poderia ser extinta a punibilidade pelo pagamento, criou-se nova divergência.

Perante o STF, existiam duas correntes. A primeira corrente, adotada pelo Ministro Ayres Britto no julgamento dos Embargos de Declaração na Ação Penal 516 do Distrito Federal:

“Atento a esses marcos interpretativos, tenho que a jurisdição do Supremo Tribunal Federal, quando exercida em única ou última instância, prescinde do trânsito em julgado para que sua decisão ganhe foros definitivamente. Definitividade que limita, então, a possibilidade de reconhecimento do pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade, por não mais existir pretensão punitiva do Estado passível de suspensão, ou anulação. (...) O que me leva a concluir que, uma vez exercida em definitivo a pretensão punitiva estatal, fica inviabilizada a eficácia jurídico-penal do pagamento integral do débito tributário no caso concreto, para efeito de extinção da punibilidade.”⁶⁸

Depreende-se do voto do ministro que a pretensão punitiva do Estado somente existe enquanto processo de conhecimento, de modo que a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do montante somente seria admitida até o trânsito em julgado da sentença condenatória. Afirmou, ainda, que por mais que o instituto da extinção da punibilidade tenha como finalidade a arrecadação fiscal, não tem força para rescindir uma condenação criminal definitiva. O voto foi acompanhado pelos ministros Teori Zavaski, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81929 RJ, Primeira Turma. Relator: Sepúlveda Pertence. Brasília, DF, 16 de dezembro de 2004. DJ 27 de fevereiro de 2004. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%2881929%29&pagina=2&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zr3u55v>>. Acesso em: 21 de junho de 2018.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AP 516 DF, Sexta Turma. Relator: Ayres Britto. Brasília, DF, 09 de maio de 2013. DJe 06 de agosto de 2013. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=151&dataPublicacaoDj=06/08/2013&incidente=4010198&codCapitulo=2&numMateria=19&codMateria=4>>. Acesso em: 20 de junho de 2018.

Entretanto, o relator restou vencido pelos demais ministros, nos termos do Voto do Ministro Luiz Fux. O Ministro Dias Toffoli, em seu voto, sustentou:

“Como já tive a oportunidade de sustentar, penso que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.”⁶⁹

Dias Toffoli defendeu a opção política do legislador por privilegiar arrecadação estatal mediante coação penal como meio para obter a satisfação integral do débito tributário e, conseqüentemente a extinção da punibilidade do agente.

Dessa maneira, percebe-se que para o STF, apesar de ter sido extinta a punibilidade no caso citado, a questão gerou inúmeras discussões e se encerrou de maneira acirrada.

Por sua vez, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a 6ª Turma possuía entendimento no sentido de que a extinção da punibilidade poderia se dar desde que o pagamento fosse procedido até o trânsito em julgado da sentença condenatória:

“PROCESSUAL PENAL E PENAL. HABEAS CORPUS. SUBSTITUTIVO DE RECURSO ESPECIAL, ORDINÁRIO OU DE REVISÃO CRIMINAL. NÃO CABIMENTO. ALEGADA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. FATO NOVO VERIFICADO APÓS JULGAMENTO DA APELAÇÃO. SENTENÇA CONDENATÓRIA NÃO TRANSITADA EM JULGADO. QUITAÇÃO DE DÉBITO DECORRENTE DO NÃO REPASSE DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 10.684/03. NÃO COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. 1. Ressalvada pessoal compreensão diversa, uniformizou o Superior Tribunal de Justiça ser inadequado o writ em substituição a recursos especial e ordinário, ou de revisão criminal, admitindo-se, de ofício, a concessão da ordem ante a constatação de ilegalidade flagrante, abuso de poder ou teratologia. 2. Verificado, após o julgamento do recurso de apelação, fato novo alegadamente capaz de extinguir a punibilidade do agente, é o habeas corpus meio apto a sanar eventual constrangimento decorrente do não reconhecimento da circunstância aventada. 3. A quitação do débito decorrente de apropriação indébita previdenciária enseja a extinção da punibilidade (art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03), desde que realizada antes do trânsito em julgado da sentença condenatória. 4. Apesar de alegado que houve quitação de débito, não foi comprovado tal fato. 5. Habeas corpus não conhecido, cassando-se a liminar concedida.”⁷⁰ (grifou-se)

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC: 90308 SP 2007/0213799-9, Sexta Turma. Relator: Nefi Cordeiro. Brasília, DF, 02 de junho de 2015. DJe 12/06/2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=2007%2F0213799-9+ou+200702137999&&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 20 de junho de 2018.

Recentemente, em setembro de 2017, o Ministro da 5ª Câmara do Superior Tribunal de Justiça, Jorge Mussi, concedeu Habeas Corpus a fim de se declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003, sob a fundamentação que se transcreve a seguir:

“HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

1. A via eleita revela-se inadequada para a insurgência contra o ato apontado como coator, pois o ordenamento jurídico prevê recurso específico para tal fim, circunstância que impede o seu formal conhecimento. Precedentes.

2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação ex officio, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal.

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO.

1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.

3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória.

4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.”⁷¹

Depreende-se da fundamentação do ministro que a Lei nº 10.684/2003 não fixou um marco temporal para que haja a extinção da pretensão punitiva do Estado pelo adimplemento da obrigação tributária, de modo que a quitação do débito a qualquer tempo ensejaria na extinção da punibilidade.

Na mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado afirma:

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 362.478-SP HABEAS CORPUS 2016/0182386-0, Quinta Turma. Relator: Jorge Mussi. Brasília, DF, 14 de setembro de 2017. DJe 20/09/2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=201601823860.REG.>>. Acesso em: 21 de junho de 2018.

“Extingue-se a punibilidade do crime de não pagamento do tributo pelo pagamento deste, a qualquer tempo. A nosso ver, mesmo depois de transitada em julgado a sentença penal condenatória. É o que se depreende da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.”⁷²

Além disso, uma vez que no momento do pagamento integral do débito a decisão já havia transitado em julgado, o ministro entendeu por bem equiparar a extinção da punibilidade aos efeitos da prescrição da pretensão executória.

Cumprе ressaltar que esta decisão compôs o Informativo de Jurisprudência nº 0611 do STJ⁷³. Informativos de Jurisprudência são publicações periódicas que divulgam as teses firmadas selecionadas pela novidade no âmbito do Tribunal e pela repercussão no mundo jurídico.

Dessa maneira, encaminha-se para a pacificação do assunto.

No entanto, o posicionamento que os tribunais superiores têm adotado não parece ser o mais adequado. Isso porque o efeito almejado, de incentivo à arrecadação, pode não ser o esperado, ou, se atingida a finalidade, há de ser levada em conta demora a se angariar os recursos.

Por fim, importante frisar a questão da segurança jurídica, uma vez que a extinção da punibilidade estará rompendo com uma decisão já transitada em julgado.

3.3. Violação da coisa julgada e insegurança jurídica

Inicialmente, cabe fazer um breve apontamento em relação a estes princípios.

A Constituição Federal prevê, em seu art. 5, XXXVI, que *“a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”*

A coisa julgada, segundo Denilson Feitoza, *“é a imutabilidade dos efeitos da sentença transitada em julgado.”*⁷⁴

⁷² MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 422.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Informativo n. 0611. Publicação em 11 de outubro de 2017. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>>. Acesso em: 19 de abril de 2018.

⁷⁴ FEITOZA, Denilson. **Direito processual penal: teoria, crítica e práxis**. 6ª ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2009. p. 1001.

Entende-se por sentença transitada em julgado aquela contra a qual não cabe mais recurso, independente o motivo, de modo que se torna definitiva.

Além disso, a doutrina divide a coisa julgada em *formal* e *material*.

Renato Marcão afirma que “A ‘coisa julgada formal’ acarreta apenas a imutabilidade da decisão proferida, que não mais poderá ser atacada por qualquer recurso, mas não impede a instauração de novo processo.”⁷⁵

Assim, toda sentença faz coisa julgada formal. Uma sentença terminativa, por exemplo, uma vez que não decidiu o mérito do processo, fará somente coisa julgada formal, sem que haja coisa julgada material.

A *coisa julgada material*, por sua vez, é a imutabilidade dos efeitos da sentença. Marcão afirma que “Só é possível falar em ‘coisa julgada material’ quando há decisão judicial ‘sobre o mérito da causa’ e dela já não caiba mais recurso, decorrendo daí a ‘imutabilidade da matéria’ decidida.”⁷⁶

Ocorre que apesar da coisa julgada material, em fase de execução uma decisão judicial pode alterar os efeitos da sentença. Gustavo Badaró afirma:

“Não se trata, porém, de violação ou de afronta à coisa julgada material. A execução da pena imposta na condenação penal caracteriza-se como uma relação jurídica continuada entre o Estado e o condenado. A concretização da sanção imposta na condenação, que dará efetividade ao título executivo penal, se desenvolve de forma progressiva. Durante o período de cumprimento da pena, o provimento jurisdicional está sujeito à cláusula ‘rebus sic stantibus’, pelo que fatos posteriores podem modificar (por exemplo, progressão de regime ou comutação da pena) ou extinguir (por exemplo, morte do condenado ou ‘abolitio criminis’) a relação punitiva consubstanciada na sentença penal condenatória.”⁷⁷

No entanto, não é o que ocorre na presente situação.

O ministro Jorge Mussi, em sua fundamentação, ao dispor sobre a limitação temporal da Lei, afirmou que “é vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite, ou seja, dizer o que a Lei não diz, em verdadeira interpretação extensiva não cabível na hipótese, porquanto incompatível com a ‘ratio’ da legislação em apreço.”

Em que pese o ministro ter optado por não interpretar a lei, sob a alegação de que não caberia ao Poder Judiciário estabelecer qual o limite temporal, evidencia-se que, de certa forma, essa é uma maneira de interpretar, haja vista que a conclusão a

⁷⁵ MARCÃO, Renato. **Curso de processo penal**. 2ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 852

⁷⁶ *Ibidem*

⁷⁷ BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo penal**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 551-552.

que chegou é a de que a extinção da punibilidade pode se dar inclusive após o trânsito em julgado.

Na verdade, ao se levar em consideração o princípio da segurança jurídica, ter-se-ia que a conclusão lógica da extinção da punibilidade pelo pagamento teria como limite o trânsito em julgado da sentença condenatória, uma vez que, conforme art. 5º, XXXVI, da CFRB, a lei não prejudicará a coisa julgada.

Evidencia-se que o entendimento do ministro por não interpretar a lei resultou em uma interpretação equivocada, pois macula a coisa julgada e fere gravemente a segurança jurídica.

Além disso, o ministro sustentou o caráter atrativo do instituto.

Primeiramente, imperioso destacar que o caráter convidativo da extinção da punibilidade não nasce após o trânsito em julgado da sentença condenatória. Na verdade, ele está presente durante todo o processo de conhecimento, inclusive no prazo recursal.

Soma-se a isso o fato de que a extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado fere a coisa julgada, de maneira que se perde a finalidade sedutora de se adimplir a dívida tributária. Isso porque não faz sentido quitar o débito antes de transitar em julgado a sentença condenatória, pois há sempre a possibilidade de absolvição, por menor que esta possa ser.

Na decisão sob análise, como a sentença condenatória já havia transitado em julgado, o STJ no HC 362.478-SP entendeu, sem qualquer fundamentação, por equiparar os efeitos da extinção da punibilidade aos da prescrição da pretensão executória.

No entanto, não há como se comparar os institutos.

Conforme visto anteriormente (item 2.2.1), nas palavras de Rogério Greco, a prescrição é “*o instituto jurídico mediante o qual o Estado, por não ter tido capacidade de fazer valer o seu direito de punir em determinado espaço de tempo previsto pela lei, faz com que ocorra a extinção da punibilidade*”.⁷⁸

Dessa maneira, percebe-se que não houve a inércia do Estado durante a fase de execução, de modo que não há que se falar em prescrição da pretensão executória.

⁷⁸ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 18ª ed. – Rio de Janeiro: Impetus, 2016. p. 853

Por fim, pode-se afirmar, inclusive, que a interpretação atual do STJ incentiva a fraude fiscal, contrariando o objetivo de inibir a sonegação fiscal através da criminalização das condutas previstas na Lei nº 8.137/90, haja vista a certeza de impunidade, nada tendo a se perder desde que se pague a exação devida, ainda que devidamente condenado.

Nesse sentido, Patrícia Bubniak, em sua tese de mestrado pela PUCPR, sustenta:

“Inobstante a extinção da punibilidade internalizar os custos da prática delitiva, reduzindo-os aos montantes já estabelecidos na esfera administrativa, a forma como mencionado instituto tem sido contemplado na política criminal brasileira acaba por estabelecer incentivos para a prática ilícita.”⁷⁹

Sendo assim, uma vez demonstrado que o entendimento exarado fere a coisa julgada e a segurança jurídica, passa-se ao próximo ponto.

3.4. Tempo médio de um processo judicial

Um segundo aspecto a ser analisado é a questão do tempo de um processo que tramita perante o Judiciário brasileiro.

Uma pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça⁸⁰, em 2017, tendo como base o ano-calendário de 2016, mediu o tempo médio de tramitação de um processo judicial em cada Estado.

No estudo elaborado, constatou-se que o tempo médio de um processo que tramita na justiça estadual, na fase de conhecimento, em 1º grau, é de aproximadamente 1 ano e 7 meses.

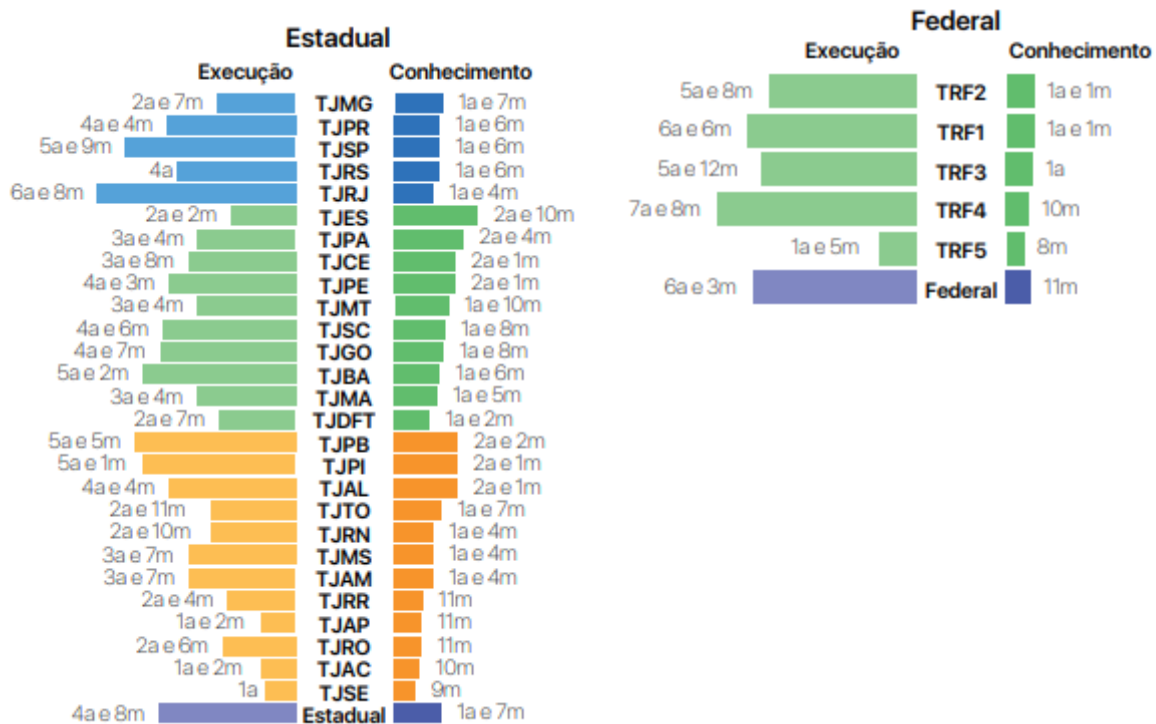
Em que pese os processos de conhecimento serem mais complexos, uma vez que o juiz necessita vencer a postulação das partes e a dilação probatória a fim de se proferir a sentença, o tempo de tramitação de um processo de execução, no qual

⁷⁹ BUBNIAK, Patrícia. **Análise econômica do direito penal tributário: uma crítica à política criminal brasileira**. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2017, p. 109

⁸⁰ Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2017 – ano base 2016**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>> Acesso em: 21 de junho de 2018.

não há atividade cognitiva, chega, paradoxalmente, a praticamente triplicar em relação a fase de conhecimento, conforme pode ser observado na figura a seguir:

Figura 1 – Tempo médio da sentença nas fases de execução e conhecimento, no 1º grau



Fonte: CNJ (2017)

Dessa maneira, apesar de um processo durar, em 1º grau, na esfera estadual, a média de 1 ano e 7 meses, há de se ressaltar que um processo raramente termina nessa instância, de modo que se recorre. Sendo assim, se considerarmos o tempo de tramitação na segunda instância, bem como nos tribunais superiores, esses números podem crescer consideravelmente.

Na decisão proferida pelo STJ no Habeas Corpus 362.478-SP, relacionado com o objeto do presente estudo, o ministro Jorge Mussi sustentou, em sua fundamentação, que a extinção da punibilidade ampliou a possibilidade de arrecadar a exação devida de maneira a seduzir o contribuinte a recolher o tributo. No entanto, o ministro não faz qualquer menção à demora com que se terá o adimplemento da dívida.

Por mais que o débito seja acrescido de juros e mora, o interesse do fisco é o de, além de arrecadar, que os contribuintes estejam adimplentes, que não haja atraso.

O contribuinte que está respondendo a processo criminal já tem plena ciência dos seus atos e das consequências provenientes destes. Sendo assim, permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado da sentença condenatória se mostra, na verdade, como verdadeira certeza de impunidade, uma vez que a única razão para se efetuar o pagamento até a sentença se tornar definitiva é a incidência de juros e, em contrapartida, tem-se a possibilidade de uma sentença favorável ao contribuinte, de maneira que a extinção da punibilidade perde seu caráter de incentivo.

Dessa maneira, não só se gera insegurança jurídica, como já exposto, mas tal entendimento também é capaz de acarretar em uma demora ainda maior no recolhimento, haja vista o contribuinte aguardar o trânsito em julgado da condenação e ter a certeza de que não possui mais alternativas, para, só então, efetuar o pagamento.

Além disso, descarta-se todo o trabalho efetuado pelos magistrados e servidores até o trânsito em julgado da Sentença, ou seja, de no mínimo 1 ano e 7 meses caso termine o processo no primeiro grau, conforme estudo elaborado pelo CNJ. No entanto, repisa-se que os processos raramente terminam em primeiro grau, de maneira que tendem a existir recursos.

CONCLUSÃO

Ao longo da história, o conceito de tributo modificou-se diversas vezes, tendo como utilidade desde a oferenda aos deuses, nos primórdios da humanidade, até, atualmente, a arrecadação de fundos para se manter em funcionamento a máquina estatal.

No Brasil, sem que se faça qualquer juízo de valor, pode-se afirmar que a primeira sistematização de um Direito Tributário brasileiro ocorreu somente no período da Ditadura Militar, com a Emenda Constitucional nº 18, em 1965.

Ressalta-se que junto à tributação sempre esteve presente no Brasil, desde a época colonial, a sonegação fiscal.

É com o intuito de coibir essa prática que surge a Lei nº 8.137/90, conhecida como Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária. Criminalizou-se, portanto, as condutas que tinham por finalidade a supressão ou a redução de tributos.

A Lei previa, ainda, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo desde que efetuado antes do recebimento da denúncia, o que, na visão de alguns autores, equipara-se a denúncia espontânea prevista no Direito Tributário.

Apesar do artigo em que era previsto esse instituto ter sido revogado pela Lei nº 8.383/91, leis posteriores voltaram a tratar da matéria como forma de estímulo ao adimplemento das dívidas tributárias.

Com o advento da Lei nº 10.684/03, passou-se a admitir, inclusive, o pagamento após o recebimento da denúncia. No entanto, a lei não definiu o momento da quitação do débito poderia ocorrer.

Dessa maneira, surgiu nova controvérsia no ordenamento jurídico brasileiro.

Diversos eram os entendimentos quanto ao marco temporal em que poderia se realizar o pagamento, divergindo, inclusive, entre as turmas no STJ.

Recentemente, em setembro/2017, através do entendimento do Ministro Jorge Mussi, da Quinta Turma, relator no HC 362.478-SP, o STJ entendeu que a extinção da punibilidade pelo pagamento poderia ser realizada até mesmo após o trânsito em julgado de sentença condenatória, uma vez que a lei não fixou um prazo determinado.

Sustentou o caráter sedutor e ressaltou a finalidade arrecadatória do instituto. No entanto, caso consolidado esse entendimento, os efeitos decorrentes da sua aplicação poderão ser mais maléficos do que benéficos ao fisco.

Isto porque a possibilidade de se efetuar o pagamento após o trânsito em julgado gera a insegurança jurídica haja vista a certeza da impunidade desde que se quite a dívida.

Com a certeza da impunidade, os contribuintes que respondem ao processo criminal não acharão mais atrativo o pagamento do tributo antes da sentença condenatória, uma vez que prefeririam arriscar uma sentença favorável a si. Percebe-se, portanto, que a pacificação do assunto retira o caráter atrativo da norma.

Em decorrência disso, os pagamentos somente serão efetuados após o trânsito em julgado da sentença condenatória, ocasionando diversos anos de movimentação da máquina judiciária para, só após a certeza de que não possui mais alternativas, o devedor irá quitar o montante devido.

Surge, então, outro problema, qual seja, o descaso com o trabalho dos magistrados e servidores no processo de conhecimento, pois, uma vez que o pagamento será sempre efetuado após o trânsito em julgado, estarão proferindo sentenças vazias, que servem apenas como meio coercitivo e protelatório do pagamento.

Conclui-se, portanto, que a pacificação da interpretação proferida pelo STJ vai de encontro com a finalidade da Lei nº 8.137/90, isto é, a inibição da sonegação fiscal. Pode-se até mesmo falar que incentiva a prática delitiva, haja vista a certeza da impunidade, de maneira que valeria a pena correr o risco.

Por fim, caso não haja a mudança do entendimento jurisprudencial, a solução plausível seria a legislativa, ou seja, uma alteração na Lei nº 10.684/03 dando nova redação ao art. 9, §2º, delimitando que a extinção da punibilidade se dará somente caso o pagamento seja efetuado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMBROS, Fernanda. **Crimes contra a Ordem Tributária e a extinção da punibilidade segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,crimes-contra-a-ordem-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade-segundo-entendimento-do-supremo-tribunal-federal,51988.html>>. Acesso em 20 de junho de 2018.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2016.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo penal**. 4ª ed. rev, atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2013. p. 19.

BRASIL. Decreto-Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis

n^{os} 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n^{os} 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n^o 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei n^o 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei n^o 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 03 de junho de 2018

BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n^{os} 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Lei 9.983, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei n^o 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9983.htm>. Acesso em 19 de abril de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. (HC 362.478-SP HABEAS CORPUS 2016/0182386-0, Quinta Turma. Relator: Jorge Mussi. Brasília, DF, 14 de setembro de 2017. DJe 20/09/2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=201601823860.REG.>>. Acesso em: 19 de abril de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Informativo n. 0611. Publicação em 11/10/2017. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>>. Acesso em: 19 de abril de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 85.452, Segunda Turma. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, 19 de junho de 2007. DJ 09/08/2007. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14728165/habeas-corpus-hc-89794-sp>>. Acesso em: 03 de junho de 2018.

BRASIL. **TFR. SÚMULA Nº 227** - DJ de 24/11/1986 Disponível em: <<http://sislex.previdencia.gov.br/paginas/75/TFR/227.htm>>. Acesso em 03 de junho de 2018.

BUBNIAK, Patrícia. **Análise econômica do direito penal tributário: uma crítica à política criminal brasileira**. Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Curitiba, 2017.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2017 – ano base 2016**. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2017/12/b60a659e5d5cb79337945c1dd137496c.pdf>> Acesso em: 21 de junho de 2018.

CORRÊA, Antonio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à lei n. 8.137**. São Paulo: Saraiva, 1994.

CURY URZÚA, Enrique. **Derecho penal – Parte general**. Santiago: Jurídica de Chile, 1992.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

EISELE, Andrea. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002

FEITOZA, Denilson. **Direito processual penal: teoria, crítica e práxis**. 6ª ed. rev., ampl. e atual. Niterói: Impetus, 2009.

FISCHER, DOUGLAS. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal – Parte Geral**. 18 ed. rev. ampl. e atual. Rio de Janeiro: Impetus, 2016

HARADA, Kyoshi. **Crimes contra a ordem tributária**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 1983. v. 1.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes tributários: aspectos criminais e processuais**. 3ª ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. – São Paulo: Malheiros, 2010.

MAGALHÃES NORONHA, Edgard. **Direito penal**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva.

MARCÃO, Renato. **Curso de processo penal**. 2ª ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal, volume 1: parte geral, arts. 1º a 120 do CP**. / Julio Fabbrini Mirabete, Renato N. Fabbrini. 32. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2016

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 13 ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2012
TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986.

WESSELS, Johannes. **Direito penal: parte geral**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976.