

RBDGP
REVISTA BRASILEIRA DE DIREITO E GESTÃO PÚBLICA
- ARTIGO DE REVISÃO -

Uma abordagem sobre os crimes contra a ordem tributária

José Cláudio Soares de Oliveira

Graduado em Direito pelas Faculdades Integradas de Patos - FIP, pós-graduando em Direito Penal e Processo Penal, pela Escola Superior da Magistratura de Pernambuco
Email: claudioenoticias@bol.com.br

Resumo: Trata-se de um estudo de natureza bibliográfica com o objetivo de promover uma abordagem sobre os crimes contra a ordem tributária. Tais crimes constituem uma parte do Direito Penal e encontram-se tipificados em leis específicas, que tratam da tutela penal aos direitos difusos e coletivos. Ademais, nos crimes contra a ordem tributária, a norma jurídica tem por objetivo proteger o erário público. No Brasil, uma definição melhor quanto aos chamados crimes contra a ordem tributária foi dada pela Lei nº 8.137, promulgada em 27 de dezembro de 1990, durante o governo de Fernando Collor. A mencionada lei tipifica dez condutas, que constituem crimes de natureza tributária e nesta encontram inseridas aquelas relacionadas contra as relações de consumo e a ordem econômica. Reconhece-se que o contribuinte brasileiro suporta uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, que muitas vezes, inviabiliza a continuidade de sua atividade empresarial, realidade que demonstra ser patente a necessidade de uma urgente reforma tributária no país. No entanto, esse pesado fardo não dá ao contribuinte o direito de sonegar ou de promover a evasão de divisas. Concluiu-se que a legislação em vigor concede ao agente o benefício da extinção da punibilidade, desde que o mesmo pague, a qualquer tempo, o débito com seus acessórios. Nesse caso, não se leva em consideração a fase procedimental em que se encontre o processo criminal. Noutras palavras, a norma vigente é mais benéfica ao acusado, aplicando-se retroativamente a todos os casos, de forma que havendo pagamento do débito tributário e de seus acessórios, extingue-se a punibilidade.

Palavras-chave: Ordem Tributária. Crimes. Análise Jurídica.

An approach to the crimes against the tax

Abstract: This is a study of bibliographic nature with the aim of promoting an approach to crimes against the tax. Such crimes constitute a part of criminal law and are typified in specific laws dealing with the criminal code to diffuse and collective rights. Moreover, the crimes against the tax, the legal rule is intended to protect the public purse. In Brazil, a better definition as to so-called crimes against the tax was amended by Law No. 8137, enacted on December 27, 1990, during the government of Fernando Collor. The aforementioned law typifies ten behaviors that constitute crimes of this nature are embedded tax and those related to consumer relations and economic order. It is recognized that the Brazilian taxpayer supports one of the highest tax burdens in the world, which often undermines the continuity of your business activity, reality proves to be a real need for an urgent tax reform in the country. However, this does not burden the taxpayer the right to withhold or promote tax evasion. It was concluded that the legislation grants the agent the benefit of the extinction of criminal liability, since the same pay, at any time, the debt with its accessories. In this case, it does not take into account the procedural phase in which it is the criminal. In other words, the existing rule is more beneficial to the accused, applying retroactively to all cases, so that there is payment of tax debt and its accessories, extinguished the punishment.

Keywords: Tax Order. Crimes. Legal Analysis

1 Introdução

No cenário econômico tanto nacional quanto internacional, é disputado por grande empresas/corporações, que movimentam elevadas cifras financeiras. E, em muitos casos, a busca pelo crescimento e pelo fortalecimento econômico cada vez maior, tem levado muitos a cometerem crimes contra a ordem tributária, desviando verbas volumosas, inclusive por

parte de agentes incumbidos de preservar o patrimônio público.

Assim, no combate à proliferação dos crimes de dessa natureza, se fez necessária a existência de uma legislação específica sobre a matéria, tipificando os crimes, no âmbito tributário e estabelecendo para estes as penas e sanções devidas, de forma individualizada.

No Brasil, uma definição melhor quanto aos chamados crimes contra a ordem tributária foi dada pela Lei nº 8.137, promulgada em 27 de dezembro de 1990,

durante o governo de Fernando Collor. A mencionada lei tipifica dez condutas, que constituem crimes de natureza tributária e nesta encontram inseridas aquelas relacionadas contra as relações de consumo e a ordem econômica (BATISTA, 1999).

De peculiar, a mencionada descreve os ‘crimes praticados por particulares’ e traz também a descrição típica das ações ilícitas praticadas no exercício de suas atividades e/ou atribuições por servidores públicos, que podem causar danos ao erário público, mostrando que o pressuposto para a ocorrência desse tipo de crime é a infração à legislação tributária (SOUSA, 2006).

O presente trabalho, de natureza bibliográfica, tem por objetivo mostrar que os crimes contra a ordem tributária ofendem não somente o bem jurídico tutelado pela lei penal, como a própria legislação tributária.

2 Revisão de Literatura

2.1 Os instrumentos de proteção contra os crimes tributários

Com base na Lei nº 8.137/90, é da Justiça Comum Estadual a competência para julgar os crimes contra a ordem tributária, desde que não sejam afetados os interesses da União, bem como suas entidades/instituições. Ocorrendo esta particularidade, a competência será da Justiça Federal.

Afirma Martins (2006), que o Estado criou diversos meios de proteção contra os crimes tributários. E que um desses meios é o estímulo dado aos contribuintes para cumprir com suas obrigações tributárias, tipificando penalmente essas condutas.

Noutras palavras, ao criminalizar o contribuinte que não cumpre com suas obrigações tributárias, o Estado espera diminuir as inadimplências, intimidando o devedor a honrar com suas obrigações, iniciativa esta que se traduz na teoria do tipo, sendo o bem jurídico o fator que determinar a tipicidade.

Na concepção de Ferreira (2002, p. 21), “o papel central na teoria do tipo, pois não se concebe a existência de uma conduta típica que não lesione ou exponha a perigo o bem jurídico”.

Por outro lado, todo e qualquer ato que se traduz num descumprimento da legislação tributária, resulta em sanções administrativas, ou seja, em multas, que de acordo com Martins (2006) podem ser classificadas em:

- a) Interdição;
- b) Penas de apreensão;
- c) Penas pecuniárias;
- d) Sujeição.

Para um melhor entendimento, o Quadro 1, apresenta as formas com as sanções administrativas são classificadas com suas respectivas descrições.

Quadro 1: Classificação das sanções administrativas

SANÇÃO	DESCRIÇÃO
Interdição	O devedor de crédito fiscal fica proibido de negociar com a administração pública, como por exemplo, no caso de certames licitatórios.
Penas de apreensão	Incidem sobre documentos, veículos, enfim objetos outros sobre o qual incide o imposto.
Penas pecuniárias	Consistem na estipulação da incidência de certa alíquota em determinado valor, que pode ser o do próprio imposto, o do faturamento ou outro.
Sujeição	Não é especificamente uma pena. Trata-se de uma consequência natural. É dizer que aquele contribuinte que se revela um descumpridor rotineiro das obrigações tributárias, seja principal, seja acessória, sofrerá maior rigor da fiscalização.

Fonte: Adaptado de Martins (2006, p. 485).

As sanções acima enumeradas possuem a mesma natureza do ato ilícito, traduzindo-se num efeito jurídico, estabelecido observando a conduta violada. Nesse sentido, explica Machado (2006, p. 497), que “a sanção no âmbito penal seria mais severa. Seria reservada aos que praticam ilícitos mais graves, que mais seriamente ofendem os interesses sociais. A distinção residiria na gravidade da violação da ordem jurídica”.

No direito tributário, as sanções mais utilizadas são as de natureza pecuniárias, comumente denominadas de multas.

Na opinião de Navarro *apud* Schoerpf (2007, 94), a multa:

É a sanção que mais se ajusta ao caráter e à finalidade da lei repressiva fiscal, o que faz com que seja a de mais genérica aplicação frente às diversas infrações tributárias, ressalvadas poucas exceções, tem os sistemas jurídicos tributários

considerado ser a multa a sanção ideal para penalizar os descumprimentos da obrigação tributária substancial e dos deveres formais.

A regra básica determina que na fixação da multa deve-se levar em consideração a gravidade do dano ou da ameaça, que a infração representa para a arrecadação de tributos devidos ao erário público, mantendo-se entre ambas uma equivalência.

2.2 Da extinção da punibilidade nos crimes tributários

No que diz respeito à punibilidade dos crimes tributários, esta possui uma estreita relação com o Direito Penal, partindo do princípio de que crimes tributários, são, portanto, de natureza penal.

Quando adota a extinção da punibilidade, o Código Penal em seu art. 107, elenca uma série de possibilidades, assim expressando:

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 (BRASIL *apud* ANGER, 2009, p. 580).

Desta forma, percebe-se que diversas são as formas de extinção da punibilidade. No entanto, em matéria tributária, a extinção da punibilidade pode resultar através do simples pagamento do tributo devido, efetivação que pode ser promovida ainda na esfera administrativa, antes, portanto, da instauração da ação penal.

No que diz respeito à extinção da punibilidade ainda no âmbito administrativo, a matéria é versada pelo Código Tributário Nacional, que em seu art. 138, dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (BRASIL *apud* ANGER, 2009, p. 582).

Pelo exposto, havendo o pagamento do tributo juntamente com a denúncia, não há como o procedimento administrativo seja instaurado, isto porque o pagamento do tributo devido, extingue toda e qualquer punibilidade a ele relacionada.

Entretanto, em alguns casos, havendo a instauração da ação fiscal, a quitação do crédito tributário pode ser feita “no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica redução do valor da multa” (MACHADO, 2006, p. 490).

Deve-se também destacar que no início de sua vigência, a Lei nº 8.137/90, em seu art. 14, determinava a extinção da punibilidade, nos crimes contra a ordem tributária, com o pagamento do débito tributário desde que efetuado antes do recebimento da denúncia criminal.

Informa Vescovi (2007), que esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 8.383/91, com base nas disposições contidas no art. 98. Entretanto, com a vigência da Lei nº 9.249/95, a extinção da punibilidade voltou a ser admitida.

A última alteração à regra da extinção da punibilidade foi produzida pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que em seu art. 9º, estabelece:

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

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

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

O entendimento que se tira do artigo acima transcrito é o de que o cumprimento do parcelamento firmado, impede que agente responda por ter infringido a legislação tributária. E, que o pagamento integral do débito tributário representa a extinção da punibilidade desse mesmo autor, mesmo que a quitação tenha ocorrido após o recebimento da denúncia. Esse entendimento vigora até hoje.

Nesse sentido, o próprio Supremo Tribunal Federal assim já se posicionou:

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.

Deve-se registrar que a Lei nº 10.684/2003 inovou ao estabelecer que a punibilidade será até mesmo após o recebimento da denúncia por parte do juiz, desde que o débito tributário seja saldado com o erário público, o que se configura como uma ação retroativa de caráter benéfico.

Na concepção de Prado (2004), a extinção da punibilidade trazida pela Lei nº 10.684/2003, pode ser vista como uma estratégia de política criminal, uma vez que a legislação, em detrimento da punição penal dos sonegadores fiscais, prioriza o pagamento dos débitos tributários.

No entanto, em torno dessa faculdade existem algumas críticas. Cientes de que o pagamento do débito extingue a punibilidade, alguns devedores continuarão a sonegarem seus impostos, certos de que descoberto, poderão eximirem-se da responsabilidade penal pagando seus débitos tributários.

Atualmente, a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, encontra-se prevista na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, que assim expressa:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa

somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. 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. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. 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.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Com base no exposto, quando o agente deixa de cumprir com o parcelamento de um débito tributário, tornando-se inadimplente, contra ele pode ser oferecida denúncia. E mais, com base no art. 68 acima transcrito, havendo o parcelamento do débito tributário, a pretensão punitiva do Estado, fica suspensa. Por sua vez, o art. 69, da lei em comento, referenda o anteriormente estabelecido pela Lei nº 10.684/2003, ou seja, havendo o pagamento integral dos tributos devidos, extingue-se a punibilidade.

3 Considerações Finais

Na atualidade, os crimes considerados como sendo 'contra a ordem tributária', vem adquirindo uma proporção cada vez maior e se modificando tão rapidamente, que o Direito Penal muitas vezes não possui condições de alcançá-los.

Através da análise do material bibliográfico selecionado para fundamentar a presente pesquisa, pode-se constatar que tais crimes são imaginados e praticados a todos, com a observância de ricos detalhes e com especializações em matérias de natureza bastante restrita. E essas particularidades dificultam o trabalho do órgão policial competente, quando da necessidade de localizar e desvendar tais crimes, que sua complexa natureza, também impõe obstáculos à apreciação do Poder Judiciário.

Por outro lado, os recursos tecnológicos têm de certa forma facilitado a prática dos crimes contra a ordem tributária. Hoje também, tais crimes se apresentam organizados. Com o auxílio da tecnologia é mais fácil projetá-los, conseguindo burlar a lei com mais facilidade, produzindo maiores prejuízos ao Estado.

Reconhece-se que o contribuinte brasileiro suporta uma das cargas tributárias mais elevadas do mundo, que muitas vezes, inviabiliza a continuidade de sua atividade empresarial, realidade que demonstra ser patente a necessidade de uma urgente reforma tributária no país.

No entanto, esse pesado fardo não dá ao contribuinte o direito de sonegar ou de promover a evasão de divisas. Todas as suas atividades contábeis devem ser corretas e transparentes, evitando, assim, as sanções definidas em lei.

Ao longo da presente pesquisa demonstrou-se que a Lei nº 9.941/09 representou um certo avanço em matéria tributária, por trazer benefícios para o contribuinte, gerando reflexos na esfera criminal, suspendendo a pretensão punitiva do Estado, desde que haja parcelamento das contribuições que indevidamente, deixaram de serem recolhidas aos cofres públicos. A referida lei também trouxe a extinção da punibilidade para aqueles casos nos quais o contribuinte devedor promoveu o pagamento integral dos débitos relativos aos tributos e contribuições sociais sonegadas.

Outra significativa inovação relacionada à extinção da punibilidade foi trazida pela Lei nº 10.684/2003, que criou uma espécie de regramento geral disciplinador, com base no pagamento do débito tributário. A referida lei também trouxe a suspensão da pretensão punitiva e do prazo prescricional, desde que o contribuinte devedor parcele o débito e cumpra suas obrigações quanto ao pagamento daquilo que foi parcelado.

Assim sendo, pelo demonstrado, a legislação em vigor concede ao agente o benefício da extinção da punibilidade, desde que o mesmo pague, a qualquer tempo, o débito com seus acessórios. Nesse caso, não se leva em consideração a fase procedimental em que se encontre o processo criminal.

Noutras palavras, a norma vigente é mais benéfica ao acusado, aplicando-se retroativamente a todos os casos, de forma que havendo pagamento do débito tributário e de seus acessórios, extingue-se a punibilidade.

4 Referências

ANGHER, Anne Joyce (org.). **Vade mecum acadêmico de direito**. São Paulo: RIDEEL, 2009.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999.

FERREIRA, Roberto dos Santos. **Crimes contra a ordem tributária**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 9. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. São Paulo: RT, 2004.

SOUSA, Susana Aires de. **Os crimes fiscais**: Análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

VESCOVI, Luiz Fernando. Breve explanação acerca dos crimes contra a ordem tributária. **Conhecimento Interativo**, São José dos Pinhais, PR, v. 3, n. 1, p. 39-46, jan./jun. 2007.

WATANABE, Ippo; PIGATI JÚNIOR, Luiz. **Dicionário de decisões tributárias**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2001, p. 553.

Artigo submetido em 24/08/2013
Aprovado em 19/09/2013