

## A INEFICÁCIA DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

*Inefficacy in term of imprisonment in crimes against tax order*

### SUMÁRIO

Introdução. 1. Do Bem Tutelado nos Delitos Tributários. 2. O Pagamento como Extinção da Punibilidade. 3. A Exclusão da Tipicidade e o Princípio da Insignificância. 4. As Penas Alternativas em Substituição às Penas Privativas de Liberdade. Conclusão. Referências.

### RESUMO

O Direito Penal aplicado no âmbito tributário visa coibir as fraudes fiscais, mas é perceptível que o fim tem sido a cobrança dos créditos tributários. Desse modo, o pagamento extingue a punibilidade, e o Superior Tribunal de Justiça tem decidido que a adesão aos Programas de Recuperação do Crédito Fiscal também inibe a continuação da execução fiscal e da apuração do crime contra a ordem tributária. Ao final do parcelamento, os processos são arquivados. Além disso, a Fazenda Nacional tem aplicado o princípio da insignificância em débitos até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). As medidas alternativas, como as penas restritivas de direito, têm se mostrado bastante eficazes no tratamento dos crimes fiscais. É imprescindível mudar a forma de tratamento de determinados crimes, aplicando medidas firmes e executáveis, em que o Estado possa punir o transgressor das normas fiscais sem agravar ainda mais o falido sistema penitenciário. A metodologia empregada fora a pesquisa básica, qualitativa e explicativa. Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, está enquadrada como bibliográfica e documental, com ênfase na lei, na jurisprudência e na doutrina. A discussão sobre o assunto tem que evoluir. Punir com razoabilidade significa punir o que é realmente necessário e também agir no foco do problema, este é o caminho para o alcance da consciência fiscal.

» *Palavras-chave: Crédito tributário. Crime. Extinção da punibilidade. Pagamento. Princípio da insignificância. Penas alternativas.*

### ABSTRACT

Criminal law applied in the tax context aims to curb tax fraud, but it is noticeable that the order has been collecting the tax credits. The payment extinguishes criminal liability, moreover, the Supreme Court has decided that the adherence to Programs Recovery Tax Credit also inhibits the continuation of the tax foreclosure and the calculation of crime against the tax system. At the end of the installment, cases are filed. Besides the above, the National Finance has applied the principle of insignificance in debt to R\$ 20.000,00 (twenty thousand reais). Alternative measures such as penalties restricting rights, has proven quite effective in the treatment of tax crimes. It is necessary to change the form of treatment for certain crimes, applying firm and enforceable measures, where the State may punish the offender of the tax rules without further aggravating the failed prison system. The methodology used was the basic, qualitative

**Nonacilda Feitoza  
Moreira**

*Advogada. Pós-graduada  
em Direito e processo  
tributário pela Universidade  
de Fortaleza – UNIFOR*

and explanatory research. From the standpoint of technical procedures is framed as literature and documents, with an emphasis on law, jurisprudence and doctrinal books. The discussion on the subject has to evolve. Punish reasonably means to punish what is really needed and also act in the focus of the problem, this is the way to achieve the fiscal conscience.

» *Keywords: Tax credit. Crime. Extinction of punishment. Payment. Principle of insignificance. Alternative sentencing.*

---

## INTRODUÇÃO

---

O presente trabalho tem como escopo a discussão da necessidade e da eficácia das medidas privativas de liberdade nos crimes contra a ordem tributária. O Direito Penal deve assumir uma intervenção mínima, e a otimização do combate à sonegação fiscal é um dos fins do modelo de prevenção. A criminalização de determinadas condutas tem ocasionado uma inversão de valores: menor punição, aumento do índice de sonegação fiscal e descrédito por parte da sociedade em relação ao poder fiscalizatório do Estado. Este artigo tem como intuito inicial o questionamento da validade das penas privativas de liberdade nesta modalidade especial de crimes contra a ordem tributária.

Ao longo da exposição, será abordado qual o bem jurídico protegido, o pagamento como excludente da punibilidade, o parcelamento na suspensão da execução fiscal e do processo penal em curso, bem como a substituição das penas privativas por alternativas e a utilização do princípio da insignificância no Direito Penal Moderno.

Analisando a jurisprudência dos Tribunais Superiores, é perceptível a flexibilização das normas incriminadoras da sonegação fiscal e a não utilização das sanções penais privativas de liberdade. Através do método bibliográfico e documental, fora feita uma releitura de alguns pressupostos do direito penal. Defende-se que as sanções devem estar condizentes com sua natureza e aplicação do perfil dos possíveis transgressores das normas. As medidas restritivas são insuficientes para albergar o bem jurídico realmente ameaçado, que é a fé pública, dando lugar apenas ao Estado como mero cobrador de ferro dos seus créditos.

O tema é bastante vasto e merecedor de discussões. Não se pretende sustentar a ideia de que o Estado se abstenha de sua função de perquirir seus créditos e de punir os transgressores da lei, mas que este fim seja realizado de modo eficaz, punindo, na prática, à medida do dano. O processo penal nos crimes contra a ordem tributária não pode ser apenas *pro forma*, já que muitos processos, ao final de longos anos, são sentenciados com a prescrição dos crimes. Com isso, a sociedade, o Ministério Público e todos os envolvidos no processo se deparam com a realidade de que todos os esforços não levaram a lugar nenhum.

## 1. DO BEM TUTELADO NOS DELITOS TRIBUTÁRIOS

Objetivamente, o bem tutelado é o que o direito especificamente quer proteger. Na seara penal tributária, é essencial o alcance da interpretação da vontade do legislador na edição dos crimes dessa natureza, bem como o regime jurídico dos ilícitos fiscais e suas sanções. Torna-se necessário conhecer o objeto de proteção da norma para a compreensão do grau de importância desse objeto para a sociedade e quais serão as medidas adotadas neste caso em tela que refletirão na confecção da norma penal incriminadora, com o intuito de inibir determinadas ações.

A finalidade do Direito Penal é a proteção da sociedade, através da tutela de bens jurídicos considerados de suma relevância, ou seja, a vida, a integridade física, moral e intelectual, a liberdade, o patrimônio, a família, a fé pública, entre outros. A violação desses bens poderá culminar na mais grave das sanções, a pena restritiva de liberdade.

Vigora no ordenamento jurídico pátrio o princípio constitucional da lesividade ou ofensividade para punir determinado indivíduo. Não há crime sem ofensa ou perigo de ofensa a um bem juridicamente tutelado como condição necessária para a aplicação da sanção penal. No Direito Penal, o bem jurídico tem quatro funções primordiais:

- 1) função garantidora: o bem jurídico é o próprio limite material da norma penal;
- 2) função teleológica: interpretação das normas penais;
- 3) função individualizadora: na fixação da pena *in concreto*, considera-se a gravidade da ofensa ao bem jurídico; e
- 4) função sistemática: o critério classificatório dos crimes é o próprio bem jurídico (PALHARES, 2004)<sup>1</sup>.

Hodiernamente, a doutrina tem apontado como objeto de tutela nos crimes tributários: a Fazenda Pública, o Erário Público, a Fé Pública, o poder tributário e a ordem tributária, esta última adotada pela Lei nº 8.137/1990, regra que versa, entre outros aspectos, sobre a sonegação fiscal. Em suma, o objeto da tutela penal nesses crimes abrange todos os bens jurídicos supracitados. Trata-se de interesses jurídicos difusos e metaindividuais, pois provocam dano à sociedade, prejudicando, assim, o pleno funcionamento do Sistema Tributário Nacional.

Sintetiza Andreas Eisele *apud* Maurício Kalache<sup>2</sup> sobre os diversos interesses tutelados pela norma penal tributária:

- a) A solidariedade tributária, que é expressão da igualdade dos sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva;

<sup>1</sup> PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários: Uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, p. 143, 2004.

<sup>2</sup> KALACHE, Maurício. Crimes Tributários: Uma análise da estrutura penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, p. 158, 2006.

- b) a igualdade de condições no exercício da competição mercantil;
- c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhe são constitucionalmente conferidas;
- d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade;
- e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social;
- f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerado como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito.

Desse modo, referidos crimes são enquadrados como graves e refletem valores econômicos, mas até que ponto a responsabilização criminal pela ofensa à ordem tributária alcança sua finalidade que deveria ser a não reincidência? Realmente, o bem tutelado está descrito na norma, mas a sociedade que vive na regência dessa mesma norma não reconhece os crimes tributários como típicos crimes.

## 2. O PAGAMENTO COMO EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Um dos primeiros conceitos de sonegação fiscal está exposto na Lei nº 4.729/1965<sup>3</sup>, que, em seu art. 1º, assim prescreve:

Art. 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 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/QUADRO/1960-1980.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

Prescreve Carlos Henrique Abrão<sup>4</sup>:

De fato, a sonegação fiscal é considerada propriamente uma forma delituosa que visa fraudar o recolhimento da obrigação tributária e conseqüentemente ilaquear a fiscalização, porquanto o contribuinte, terceiro e sucessor, por qualquer meio, procede com dolo específico caracterizando o ilícito tributário.

Assim, a apropriação indébita, a evasão fiscal e a supressão de escrituração de livros estão enquadradas como crimes de sonegação fiscal. Além disso, pela sua abrangência, a sonegação fiscal arrebatava crimes meios, como a falsificação documental.

Em análise conjunta da Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo e a forma como são tratados esses crimes, mais especificamente nos artigos 1º e 2º, e da Lei nº 10.684/2003, que dispõe sobre parcelamento de débitos (art. 9º, § 2º), vê-se que o objetivo é a obtenção do crédito tributário, pois o pagamento do tributo tem o condão de extinguir a punibilidade.

Desde 1965, já existia uma lei que previa condutas denominadas genericamente como crimes de sonegação fiscal (Lei nº 4.729/1965); no artigo 2º era previsto que se extinguia a punibilidade de tais crimes quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Já em 1967, uma nova norma (Decreto-Lei nº 157) ampliou o alcance da extinção da punibilidade, nos seguintes termos:

Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

§ 1º O contribuinte que requerer, até 15 de março de 1967, à repartição competente retificação de sua situação tributária, antes do início da ação fiscal, indicando as faltas cometidas, ficará isento de responsabilidade pelo crime de sonegação fiscal, em relação às faltas indicadas, sem prejuízo do pagamento dos tributos e multas que venham a ser considerados devidos.

§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento do tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas for pago ou depositado na forma deste artigo. (DECOMAIN, 2008)<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> ABRÃO, Carlos Henrique. Crime tributário: um estudo da norma penal tributária. 2ª ed. revisada e ampliada. São Paulo: IOB, p. 35, 2009.

<sup>5</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, p. 618, 2008.

Como pode ser visto, o pagamento como extinção de punibilidade sempre fora bastante discutido. Já na década de 1990, passou a ser considerada extinta a punibilidade no caso de o pagamento ser efetuado antes da denúncia. Previa o art. 14 da Lei nº 8.137/1990<sup>6</sup>: “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Mas esse artigo fora revogado pela Lei nº 8.383/1991 através do art. 98. Em 1995, o legislador pátrio restabeleceu o pagamento como causa extintiva da punibilidade. Essa reinserção fora realizada pela edição da Lei nº 9.249/1995<sup>7</sup>, no art. 34, *in verbis*:

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, antes do recebimento da denúncia.

Reiterada posteriormente pelo art. 83 da Lei nº 9.430/1996<sup>8</sup>, que diz:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. 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.

Essa indecisão legislativa enfraqueceu a norma e provocou nos cidadãos o sentimento de impunidade e de maleabilidade das normas penais, já que o legislador ora diz que o pagamento extingua a possibilidade de o Estado punir determinado agente, ora revoga a ordem e restabelece, alguns anos depois, a mesma norma.

Diante de tantas normas sobre o mesmo tema, conclui Cinthia Rodrigues Menescal Palhares<sup>9</sup>:

Os crimes tributários têm, portanto, bem jurídico bifronte: de um lado, o interesse estatal na obtenção de meios para a consecução de suas atividades e prestação de seus serviços; de outro, o interesse patrimonial do Tesouro, relacionado à receita do Estado.

No ano de 2003, ocorreu a edição de mais uma norma tratando sobre o pagamento. A Lei nº 10.684/2003<sup>10</sup>, que altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

<sup>7</sup> BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera dispositivos do Código de Processo Civil, relativos ao procedimento sumário. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9245.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9245.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

<sup>8</sup> BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

<sup>9</sup> PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. *Opus citatum*, p.149.

<sup>10</sup> BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.684.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Assim, tem-se manifestado o art. 9º a seguir transcrito:

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.

[...]

§ 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. (Grifo nosso).

Em 2011, fora editada nova norma, a Lei nº 12.382<sup>11</sup>, versando sobre o parcelamento do crédito tributário. Reza o art. 6º:

Art. 6º O art. 83 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“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.”

<sup>11</sup> BRASIL. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014.

É perceptível que o bem tutelado é o crédito tributário e o objetivo é a arrecadação dos tributos e contribuições. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>12 13</sup> assim tem decidido:

EMENTA: RECURSO ESPECIAL. PENAL. INFORMAÇÃO FALSA EM DECLARAÇÃO DE AJUSTE ANUAL DE IMPOSTO DE RENDA. TIPIFICAÇÃO. ART. 1º, I, DA LEI N. 8.137/1990. ESTELIONATO. INEXISTÊNCIA. RESTITUIÇÃO INDEVIDA. CONSEQUÊNCIA DO DELITO. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. QUITAÇÃO INTEGRAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 9º, § 2º, DA LEI N. 10.826/2003. 1. A conduta daquele que presta informação falsa quando da declaração de ajuste anual de imposto de renda para reduzir o tributo devido amolda-se ao tipo penal do art. 1º, I, da Lei n. 8.137/1990, e não ao crime de estelionato (art. 171, § 3º do CP), sendo o fato de a conduta ter gerado indevida restituição do imposto retido na fonte apenas consequência do delito, desnecessária para a sua configuração. 2. Julgado que não debateu a questão objeto do recurso especial não presta para caracterizar a divergência jurisprudencial. 3. *O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento desta Corte, firmado do sentido de que há a extinção da punibilidade pelo deferimento do parcelamento do débito tributário, nos termos do art. 34 da Lei n. 9.249/1995, antes do recebimento da denúncia.* 4. Hipótese concreta em que o parcelamento do débito tributário ocorreu apenas em 2006, ou seja, já na vigência da Lei n. 10.684/2003, quando o simples parcelamento não é suficiente para a extinção da punibilidade, exigindo-se o pagamento integral da dívida, a qualquer tempo. 5. Noticiado pelo Juízo de primeiro grau ter havido a quitação integral do débito parcelado, operou-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, improvido. (STJ – REsp: 1111720 PR 2009/0037442-5, Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior, Data de Julgamento: 13/08/2013, T6 – Sexta Turma, Data de Publicação: DJe 28/08/2013). (Grifo nosso).

O Relator, em seu voto, assim se manifestou:

“(…) No caso, conforme noticiado pelo Juízo de primeiro grau, o débito tributário referente ao presente recurso foi extinto por quitação de parcelamento em 16.01.2010, conforme informação da Delegacia da Receita Federal de Londrina, através do Ofício DRF/LON/GAB nº 202/2013 (fl. 237).”

“Ocorrida a quitação integral do débito tributário, operou-se a extinção da punibilidade, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003.”

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL. PAGAMENTO PARCIAL DO DÉBITO. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO NO JUS PUNIENDI ESTATAL. PAGAMENTO DA INTEGRALIDADE. NECESSIDADE. DOLO ESPECÍFICO. DESNECESSIDADE. TESE DE ABSOLVIÇÃO. EXAME DA VIA DO RECURSO ESPECIAL. INVIABILIDADE. SÚMULA N.º 07/STJ. AGRAVO DESPROVIDO. 1. Nos termos da jurisprudência consolidada deste Superior Tribunal Federal, apenas o pagamento

<sup>12</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. Recurso Especial nº 1.111.720 – PR (2009/0037442-5). Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Miriam Regina Rubim. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior, Brasília, Julgamento em: 13 ago. 2013, publicado no DJe em: 28 ago. 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900374425&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014.

<sup>13</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. AgRg no Agravo em Recurso Especial Nº 292.390 – ES (2013/0036083-1). Agravante: Edvalter Ceccon. Agravado: Ministério Público Federal. Relatora: Ministra Laurita Vaz, Julgamento em: 10 dez. 2013, publicado no DJe em: 03 fev. 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300360831&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014.



integral do tributo devido tem repercussão na condenação imposta ao Réu. Assim, “*Comprovado o pagamento integral dos débitos oriundos de sonegação fiscal, ainda que efetuado posteriormente ao recebimento da denúncia, mas anterior ao trânsito em julgado da sentença condenatória, extingue-se a punibilidade, independentemente de ter se iniciado a execução penal*, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/03.” (HC 123.969/CE, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Quinta Turma, julgado em 04/02/2010, DJe 08/03/2010.) 2. O crime de sonegação de contribuição previdenciária se consuma com prática de qualquer das condutas omissivas elencadas nos incisos I a III do art. 337-A, não sendo necessária a comprovação do especial fim de agir, tal qual ocorre em relação aos delitos de apropriação indébita de contribuição previdenciária, (art. 168-A do Código Penal) e sonegação tributária (art. 1.º, inciso I, da Lei n.º 8.137/90). 3. A tese de absolvição pelo fato de o Réu não ter concorrido para infração penal e pela existência de circunstâncias que isentem o Réu, afastadas pelo Tribunal de origem após o exame das provas dos autos, é inviável de ser apreciada por este Superior Tribunal de Justiça na via do recurso especial, em face do entendimento sufragado na Súmula n.º 07/ST. 4. Agravo regimental desprovido. (STJ – AgRg no AREsp: 292390 ES 2013/0036083-1, Relator: Ministra Laurita Vaz, Data de Julgamento: 10/12/2013, T5 – Quinta Turma, Data de Publicação: DJe 03/02/2014). (Grifo nosso).

Ressalte-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento é o ponto central quando se trata de crimes contra a ordem tributária, visto que é aplicado independentemente do momento do pagamento, tanto antes como depois do recebimento da denúncia, desde que ocorra antes do trânsito em julgado da decisão.

A persecução penal nos crimes tributários gira em torno do pagamento, pois, na sua essência, move-se o Poder Público, através de audiências, oitivas de testemunhas, despachos, diligências com o único intuito de receber o crédito.

Pagar tributo é cada vez mais oneroso no Brasil e a inadimplência se eleva a cada ano. Assim, surge o parcelamento dos débitos como uma medida paliativa. O primeiro Programa de Recuperação Fiscal, mais conhecido pelo nome de REFIS, surgiu em 10 de abril de 2000 através da Lei nº 9.964, com a finalidade de promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou ajuizar, com a exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos.

Atualmente, o Refinanciamento de Dívidas Fiscais se transformou em prática administrativa. A União, os Estados e os Municípios elaboram suas leis e seus respectivos programas de recuperação fiscal, diante das suas necessidades e conveniência abonando multas e juros, cobram apenas o principal e parcelam em inúmeros meses, geralmente com percentuais de atualizações diminutos. A adesão ao parcelamento suspende a ação penal e a execução fiscal. Ao finalizar o pagamento da dívida ambos são arquivados.

Segue breve histórico do REFIS realizado pela União<sup>14</sup>:

REFIS 1 – O REFIS – Programa de Recuperação Fiscal – Lei 9.964/2000 destinava-se a promover a regularização dos créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

REFIS 2 (oficialmente: “PAES”) – A Lei 10.684/2003 instituiu parcelamento especial de débitos em até 180 meses para todos os débitos para com a Fazenda Nacional (SRF e PGFN), constituídos ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União, vencidos até 28 de fevereiro de 2003.

REFIS 3 (Oficialmente: “PAEX”) – A Medida Provisória 303/2006 instituiu parcelamento especial de débitos em até 130 (cento e trinta) prestações mensais e sucessivas para os débitos de pessoas jurídicas junto à Secretaria da Receita Federal – SRF, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN e ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 28 de fevereiro de 2003.

REFIS 4 (também apelidado como “REFIS da Crise”) – A Lei 11.941/2009 (conversão da MP 449/2008) permitia o parcelamento das dívidas tributárias federais vencidas até 30 de novembro de 2008. O prazo de adesão ao programa de parcelamento do “REFIS da Crise” foi reaberto até 31.12.2013 pelo artigo 17 da Lei 12.865/2013.

E, através da Lei 12.973/2014, artigo 93, houve nova reabertura deste prazo, que finalizaria em 31.07.2014. Pela Lei 12.996/2014, artigo 2º, o prazo de adesão foi ampliado para 25.08.2014 (data fixada pela MP 651/2014), compreendendo os débitos vencidos até 31.12.2013.

REFIS das Autarquias e Fundações – o artigo 65 da Lei 12.249/2010 estipulou parcelamento dos débitos administrados pelas autarquias e fundações públicas federais e os débitos de qualquer natureza, tributários ou não tributários, com a Procuradoria-Geral Federal. O prazo de adesão a este programa de parcelamento foi reaberto até 31.12.2013 pelo artigo 17 da Lei 12.865/2013.

REFIS dos Bancos – instituído pelo artigo 39 da Lei 12.865/2013, trata do parcelamento de débitos do PIS e COFINS em até 60 parcelas, com descontos de multa e juros.

REFIS dos Lucros no Exterior – instituído pelo artigo 40 da Lei 12.865/2013, trata do parcelamento de débitos do IRPJ e CSLL de lucros oriundos no exterior, em até 120 parcelas, com descontos de multa e juros.

Como tudo na vida tem seu lado bom e ruim, o REFIS, de certo modo, premia os maus pagadores, já que o refinanciamento de dívidas ocorre geralmente a cada três anos e é um evento certo na realidade do país. No entanto, resgata empresas que sofrem com a intensa carga tributária brasileira. Ao que parece, o Estado lança mão do refinanciamento quando necessita encher novamente os cofres públicos.

<sup>14</sup> EQUIPE PORTAL TRIBUTÁRIO. REFIS – Programas de Parcelamentos de Débitos Tributários Federais. Disponível em: < <http://www.portaltributario.com.br/guia/refis.html> >. Acesso em: 25 out. 2014.

Os doutrinadores divergem sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento. Hugo de Brito Machado<sup>15</sup> traz em sua obra alguns argumentos contrários e favoráveis e, ao fim, expõe sua opinião. Seguem as linhas de defesa contrárias e favoráveis, respectivamente:

Os que se manifestam contrários à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo alegam, em síntese, que admiti-la implica:

- a) tornar o direito penal extremamente utilitarista, desprendido de sua base ética;
- b) estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo;
- c) estabelecer tratamento desigual entre os que podem e os que não podem pagar, privilegiando os primeiros.

Para os mais radicais, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, juntamente com a exigência da conclusão do processo administrativo como condição para que a notícia do crime seja ofertada ao Ministério Público, constituem as maiores causas da impunidade.

Um dos defensores do entendimento supramencionado é o Procurador da República Mário Luiz Bonsaglia. De modo antagônico, defende Juary C. Silva:

Os que se manifestam favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sustentam, em síntese, que:

- a) as normas que tutelam o crédito tributário, sejam criminais ou não, objetivam tornar efetivo esse crédito; assim, sendo o crédito satisfeito, não subsistem razões para insistir na aplicação de pena criminal, contra todas as considerações de política criminal;
- b) por outro lado, se o contribuinte sabe que, mesmo pagando, continuará sob a ameaça de pena privativa de liberdade, não terá nenhum interesse em efetuar o pagamento.
- c) o sistema penitenciário encontra-se em situação precária, não se justificando onerá-lo.

Segue opinião do tributarista Hugo de Brito Machado:

- a) constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei;
- b) é um equívoco acreditar que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem regularmente os tributos;
- c) não haverá estímulo à sonegação, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente;
- d) a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento, de sorte que o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial;
- e) não é contrária à isonomia, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime (art. 15), como de redução da pena (art. 16),

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, p. 230-231, 2002.

e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento, que poderá redundar na extinção da punibilidade.

Destarte, pagar à vista ou parcelar os débitos tributários é uma realidade no sistema tributário brasileiro e referido modelo tem alcançado o fim da norma, apesar das críticas.

### 3. A EXCLUSÃO DA TIPICIDADE E O PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA

Para que uma determinada conduta seja considerada criminosa, além do enquadramento na tipicidade formal, também tem que estar presente a tipicidade material, ou seja, a lesão significativa a bens jurídicos relevantes para a sociedade. Quando uma conduta é formalmente tipificada, mas não afeta de modo significativo o bem jurídico protegido, há a ausência de tipicidade material. Não é interessante ao Direito Penal mover uma ação penal ou até mesmo cobrar em sede de execução fiscal por um dano ínfimo, como, por exemplo, a propositura de uma ação penal pelo não pagamento do ICMS no valor de R\$ 100,00 (cem reais).

O princípio da insignificância opera, portanto, no âmbito da tipicidade, a qual é um dos elementos do fato típico, o primeiro substrato do crime. Quando a prática da conduta criminosa não chega nem a expor a perigo de lesão o bem jurídico, não se justifica a punição daquele que empreendeu tal conduta. Muitas vezes, mover o aparelho jurisdicional para apurar e punir determinadas condutas tão irrelevantes acaba sendo mais caro e sem nenhuma eficiência no plano prático. Perquirir determinados atos resulta em perda de tempo, diante de crimes e questões sérias que aparecem todos os dias no cenário do Poder Judiciário brasileiro.

Ensina o doutrinador Cezar Roberto Bitencourt *apud* Pedro Roberto Decomain<sup>16</sup>:

A tipicidade penal exige uma ofensa de alguma gravidade aos bens jurídicos protegidos, pois nem sempre qualquer ofensa a esses bens ou interesses é suficiente para configurar o injusto típico. Segundo esse princípio, que Klaus Tiedemann chamou de princípio da bagatela, é imperativa uma efetiva proporcionalidade entre a gravidade da conduta que se pretende punir e a drasticidade da intervenção estatal. Amíúde, condutas que se amoldam a determinado tipo penal, sob o ponto de vista formal, não apresentam nenhuma relevância material. Nessas circunstâncias, pode-se afastar liminarmente a tipicidade penal porque em verdade o bem jurídico não chegou a ser lesado.

Julgados e leis têm adotado alguns parâmetros monetários para a aplicação do princípio da insignificância. Em 1997, a Lei nº 9.469/1997, no seu art.1º, e o art. 20 da MP nº 1.542-28097 previam que o Erário, no âmbito da União, considerava R\$ 1.000,00 (mil reais) o limite para dispensa da

<sup>16</sup> DECOMAIN, Pedro Roberto. *Opus citatum*, p. 124.

propositura de ação. Com a entrada em vigor da Lei nº 10.522/2002, este valor subiu para a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

A partir do julgamento do REsp. 1.112.748/TO<sup>17</sup>, a Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça passou a admitir o limite de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), disposto no art. 20 da Lei 10.522/02, para a aplicação do princípio da insignificância, relativamente aos crimes de descaminho. Segue trecho da decisão:

[...] A Seção, ao julgar o recurso repetitivo (art. 543-C do CPC e Res.8/2008-STJ), entendeu que, em atenção à jurisprudência predominante no STF, deve-se aplicar o princípio da insignificância ao crime de descaminho quando os delitos tributários não ultrapassarem o limite de R\$ 10 mil, adotando-se o disposto no art. 20 da Lei 10.522/02. O Min. Relator entendeu ser aplicável o valor de até R\$ 100,00 para a invocação da insignificância, como excludente de tipicidade penal, pois somente nesta hipótese haveria extinção do crédito e, conseqüentemente, desinteresse definitivo na cobrança da dívida pela Administração Fazendária (art. 18, § 1º, da referida lei), mas ressaltou seu posicionamento e curvou-se à orientação do Pretório Excelso no intuito de conferir efetividade aos fins propostos pela Lei 11.672/2008 (julgado em 09.09.2009).

Com efeito, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento no sentido de que a aplicação do princípio da insignificância é orientada pelo art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias nºs 75 e 130, ambas de 2012, expedidas pelo Ministério da Fazenda. Alguns julgados recentes de ambas as colendas Turmas<sup>18 19</sup>:

EMENTA: Habeas corpus. Crime de descaminho (CP, art. 334). Impetração dirigida contra decisão monocrática do Relator da causa no Superior Tribunal de Justiça. Decisão não submetida ao crivo do colegiado. Ausência de interposição de agravo interno. Não exaurimento da instância antecedente. Precedentes. Extinção do writ. *Pretensão à aplicação do princípio da insignificância. Incidência. Valor inferior ao estipulado pelo art. 20 da Lei nº 10.522/02, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da Fazenda. Preenchimento dos requisitos necessários. Ordem concedida de ofício.* 1. A jurisprudência contemporânea do Supremo Tribunal não vem admitindo a impetração de habeas corpus que se volte contra decisão monocrática do relator da causa no Superior Tribunal de Justiça que não tenha sido submetida ao crivo do colegiado por intermédio do agravo interno, por falta de exaurimento da instância antecedente (HC nº 118.189/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Ricardo Lewandowski, DJe de 24/4/14). 2. Extinção da impetração. 3. *No crime de descaminho, o Supremo Tribunal Federal tem considerado, para a avaliação da insignificância, o patamar de R\$ 20.000,00, previsto no art. 20 da Lei nº 10.522/2002, atualizado pelas Portarias nº 75 e nº 130/2012 do Ministério da*

<sup>17</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 3ª Seção. Recurso Especial Nº 1.112.748 – TO (2009/0056632-6). Recorrente: Ministério Público Federal. Recorridos: Eronildes Gomes de Souza e Eliseu Gomes de Souza Júnior. Relator: Ministro Felix Fischer. Julgamento em: 09 set. 2009, publicado no DJe em: 13 out. 2009. Disponível em: < <https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900566326&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014.

<sup>18</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus 119.849 – Paraná. Pacte(s): Olair Siebre Almira. Imppte(s): Defensoria Pública da União. Proc. (A/S) (Es): Defensor Público-Geral Federal. Coator(A/S) (Es): Relator do Aresp Nº 318036 do Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 19 ago. 2014, publicado no DJe em: 07 out. 2014. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 25 out. 2014.

<sup>19</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Habeas Corpus 95.749-8 – Paraná. Pacte.(s): Sérgio Gomes de Moraes. Imppte.(s): Defensoria Pública da União. Coator(A/S) (Es): Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 23 set. 2008, publicado no DJe nº 211em: 07 nov. 2008. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559899>>. Acesso em: 25 out. 2014.

*Fazenda. Precedentes. 4. Na espécie, como a soma dos tributos não recolhidos perfaz a quantia de R\$ 10.865,65, é de se afastar a tipicidade material do delito de descaminho, com base no princípio da insignificância, em relação ao paciente, que preenche os requisitos subjetivos necessários ao reconhecimento da atipicidade de sua conduta. 5. Ordem concedida de ofício. (STF - HC 119849, Relator (a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014, Processo Eletrônico: DJe-195. DIVULG 06-10-2014 PUBLIC 07-10-2014). (Grifo nosso).*

Acrescenta-se fragmento do voto do Ministro Relator:

“(…) Anoto que, embora a expressividade financeira do tributo omitido ou sonegado pelo paciente em decorrência da prática de descaminho seja superior a R\$ 10.000,00, no caso, de R\$ 10.865,65 (dez mil oitocentos e sessenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), é ela inferior a R\$ 20.000,00 – valor atualmente estabelecido nas Portarias nºs 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda para a dispensa de instauração do executivo fiscal contra o contribuinte rentente”.

“Na esteira do que vem decidindo esta Primeira Turma, nessas condições, é o caso de reconhecimento do princípio da insignificância sempre que as provas demonstrem que os denunciados não sejam pessoas dedicadas à atividade criminosa e contumazes na prática do ilícito”.

EMENTA: HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. DÉBITO TRIBUTÁRIO INFERIOR AO VALOR PREVISTO NO ART. 20 DA LEI Nº 10.522/02. ARQUIVAMENTO. CONDUTA IRRELEVANTE PARA A ADMINISTRAÇÃO. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. 1. Crime de descaminho. O arquivamento das execuções fiscais cujo valor seja igual ou inferior ao previsto no artigo 20 da Lei n. 10.522/02 é dever-poder do Procurador da Fazenda Nacional, independentemente de qualquer juízo de conveniência e oportunidade. 2. É inadmissível que a conduta seja irrelevante para a Administração Fazendária e não para o direito penal. *O Estado, vinculado pelo princípio de sua intervenção mínima em direito penal, somente deve ocupar-se das condutas que impliquem grave violação ao bem juridicamente tutelado. Neste caso se impõe a aplicação do princípio da insignificância.* Ordem concedida. (STF - HC 95749, Relator (a): Min. Eros Grau, Segunda Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-211 DIVULG 06-11-2008 PUBLIC 07-11-2008 EMENT VOL-02340-04 PP-00708 RTFP v. 17, n. 84, 2009, p. 364-366). (Grifo nosso).

Por fim, extrato do voto do Ministro Relator:

O artigo 20 da Lei n. 10.522/02 estabelece que:

“Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais)”.

Em que pese o preceito condicionar o arquivamento das execuções fiscais ao requerimento do Procurador da Fazenda, a 2ª Turma desta Corte fixou entendimento no sentido de que esse requerimento consubstancia ato vinculado. Trata-se de um dever-poder desdobrado do princípio da legalidade, que independe de qualquer juízo de conveniência e oportunidade [HC n. 92.438, Relator o Ministro Joaquim Barbosa, Sessão do dia 18.8.08].

Na oportunidade, o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, observou que “[à] luz dos princípios que regem o direito penal, especialmente o princípio da subsidiariedade, da fragmentariedade, da necessidade e da intervenção mínima, é inadmissível que uma conduta seja administrativamente irrelevante e, ao contrário, seja considerada criminalmente relevante e punível! A única conclusão a que se pode chegar, na espécie, é a de que não houve lesão ao bem jurídico tutelado”.

(...)

Concedo a ordem, declarando a atipicidade material da conduta do paciente por aplicação do princípio da insignificância.

Todavia, o valor mínimo, no âmbito da União, não vincula os Estados, Distrito Federal e Municípios, devendo servir apenas como analogia. Pela autonomia dos entes, cada um, de acordo com suas necessidades, pode instituir parâmetros próprios para a aplicação do princípio da insignificância. Pedro Roberto Decomain (DECOMAIN, 2008, p. 129) cita, como exemplo, o Estado de Santa Catarina, que fixa como valor mínimo R\$ 2.500,00 (art. 5º da Lei nº 12.646, de 4 de setembro de 2003, resultante da conversão da Medida Provisória nº 111, de 6 de agosto de 2003) quando se tratar de crédito tributário oriundo de ICMS, tendo como exceção crédito resultante de penalidade pecuniária não proporcional ao valor do tributo ou da mercadoria a ele relacionada. Nos demais casos, o limite é de R\$ 700,00 (setecentos reais).

---

#### 4 AS PENAS ALTERNATIVAS EM SUBSTITUIÇÃO ÀS PENAS PRIVATIVAS DE LIBERDADE

---

É notável que as normas penais tributárias seguem o caminho da não aplicação das penas restritivas de liberdade, seja pela benesse do parcelamento, seja pelo pagamento à vista, ou até mesmo pela conversão de penas. A prisão para os crimes contra a ordem tributária tornou-se algo ineficaz e não aplicável. É sabido que a pena privativa de liberdade não reeduca, e sim gera maior criminalidade. Será que a solução correta é condenar à prisão o contribuinte que realizou omissão de entrada de mercadoria? Tolher a liberdade de um cidadão é medida extrema dentro de um Estado Democrático de Direito, visto que um sonegador fiscal não será reeducado e transformado em uma prisão comum. Diante dessa realidade, as penas restritivas de direitos ou pecuniárias são mais adequadas neste tipo de crime, ou seja, mecanismos mais eficientes à efetiva reparação do mal ocasionado ao Erário.

As medidas tomadas nos crimes contra a ordem tributária deveriam perquirir a conscientização dos cidadãos em relação aos seus deveres fiscais. Segue uma reunião de atitudes de cunho não exaustivo: diminuição da carga tributária vigente, maior transparência dos serviços estatais, reeducação fiscal, penas específicas e mais efetivas para os transgressores das normas tributárias, mais transparência dos gastos públicos. São alguns atos que poderiam transformar o sistema de sonegação contínua que está enraizado na sociedade.

Convive-se com algumas dúvidas que assolam todas as pessoas em diferentes classes sociais: os tributos aumentaram porque a sonegação é alta ou a sonegação é alta porque os tributos aumentaram? Essa sonegação ocorre por parte do governo ou dos empresários? Qual o grau de contribuição de cada um? Não há respostas concretas sobre essas perguntas. É um ciclo vicioso.

Não se pode tratar da mesma forma todos os crimes, um homicida não pode ser tratado como um sonegador fiscal. Além disso, um sonegador com menor potencial ofensivo não poderá ter o mesmo tratamento de um sonegador reincidente. É preciso analisar também o porte da empresa. Diante dessa realidade, as penas restritivas de direitos apresentam-se como a sanção adequada a esses crimes.

Torna-se ineficiente a prisão de um empresário, já que nenhuma lição este aprenderá durante o cumprimento da pena. Na análise dos fatos mais aprofundada, seria uma espécie de prisão por dívida, prática tão coibida no direito contemporâneo. Seria um retrocesso.

Vale ressaltar que a prisão, nesse tipo de crime, gera um efeito social altamente negativo, já que, com a prisão dos sócios, principalmente da figura do socioadministrador, a empresa poderá cessar suas atividades de modo definitivo, culminando com a extinção de postos de trabalhos e, conseqüentemente, com a elevação da taxa de desemprego. Sem contar no impacto que isso trará no seio familiar do próprio acusado. Além disso, será uma empresa a menos para tributar. Nesse modelo de punir, o interesse da Fazenda Pública também estará comprometido.

Outra vertente do supramencionado efeito negativo é que a manutenção de um detento no sistema prisional gera custos para o Estado, que necessita fornecer: alimentação, saúde, segurança, atendimento jurídico, vestuário, educação, higiene e projetos de ressocialização. Assim, além de o Estado não receber o valor do imposto, ainda irá gastar com o indivíduo. Seria um duplo prejuízo para a sociedade.

Cintia Rodrigues Menescal Palhares<sup>20</sup>, defensora dessa substituição e remodelação do sistema penal tributário, cita algumas formas de penas alternativas:

- 1) prestação de serviços à comunidade ou entidades públicas (Código Penal, artigo 43, I), sobretudo àquelas nas quais a falta de recursos públicos se faça sentir de forma mais contundente, como hospitais, escolas, abrigos de crianças e idosos etc.
- 2) interdições temporárias ou perda de direitos (Código Penal, artigo 43, V), como aquisição de passaporte, proibição de prestar concursos públicos, proibição de contratar com pessoas jurídicas de direito público;
- 3) expulsão do território, para estrangeiros;
- 4) suspensão e privação de direitos políticos;
- 5) confisco de bens produto do crime (Código Penal, artigo 91, II);
- 6) pagamento do custo do crime ao Estado (despesas do Estado com a persecução penal, dentre outros.

<sup>20</sup> PALHARES, Cintia Rodrigues Menescal, *opus citatum*, p. 179.



Dessa forma, muitas outras medidas poderão ser tomadas com a finalidade de substituir as penas restritivas de liberdade por alternativas. Estas últimas têm-se mostrado bastante eficazes. Logo, um maior aparelhamento do Estado, com mais rigor e controle dos seus atos e de suas penas, é essencial para que um novo modelo de punição seja instalado. As medidas privativas de liberdade seriam reservadas em casos excepcionais, como na reincidência e na falha das penas alternativas, quando essas não alcançassem seu fim. Para isso, é necessário fiscalizar e obter um controle mais efetivo das penas alternativas.

---

## CONCLUSÃO

---

Os ilícitos tributários tipificados pela lei penal, diante das características de seus agentes e do bem tutelado, são merecedores de um tratamento diferenciado. Privar de liberdade não é a solução para todos os males e adotá-la nesses crimes é uma medida ineficaz e sem aplicação prática.

Defende-se que seja realizada uma revisão nas sanções previstas na Lei nº 8.137/1990 e que seja repensado este modo para se alcançar a consciência social e fiscal dos contribuintes e do papel do tributo para sustento do Erário e de todas as obras voltadas para a coletividade. Na aplicação da sanção penal tributária, necessita-se fazer uma análise mais apurada, se realmente o ato de prender é eficaz no combate desses crimes, pois um modelo penal menos sancionador e mais eficiente para reprimir o ilícito é o que anseia a sociedade. O Estado deve ser imponente para cobrar e punir, não de forma desmedida, mas visando o adimplemento tributário com moderação, respeitando os direitos dos contribuintes.

O pagamento, seja integral e à vista ou parcelado, antes ou depois do oferecimento da denúncia, tem o condão de extinguir a punibilidade. Dessa forma, a criminalização, nesse caso, serve como instrumento para alcançar o pagamento. Cria-se a cultura do medo pela possibilidade de uma condenação penal com pena privativa de liberdade. Logo, a reforma tributária tão debatida por toda sociedade é cada vez mais necessária. Não se pode utilizar o Direito Penal, que preza pela intervenção mínima, como aparato para cobranças de dívidas.

De nada adianta a rigidez normativa sem a aplicação no plano prático. É inservível mover o Poder Judiciário em um processo penal caro e moroso para, ao final, o crime estar prescrito ou ainda o contribuinte efetuar o pagamento e culminar na extinção da punibilidade.

O vital é a simplificação dos procedimentos de apuração dos tributos, em parceria com a estruturação do Poder Judiciário e medidas aplicadas na proporção da gravidade do delito, tudo visando à concretização do resultado específico que é a criação da conscientização fiscal.

---

## REFERÊNCIAS

---

1. ABRÃO, Carlos Henrique. Crime Tributário: um estudo da norma penal tributária. 2ª edição revisada e ampliada. São Paulo: IOB, 2009;

2. DECOMAIN, Pedro Roberto. Crimes contra a Ordem Tributária. 4 ed. rev, atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2008;
3. KALACHE, Maurício. Crimes Tributários: Uma análise da Estrutura penal nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27.12.1990. Curitiba: Juruá, 2006;
4. MACHADO, Hugo de Brito. Estudos de direito penal tributário. São Paulo: Atlas, 2002;
5. PALHARES, Cinthia Rodrigues Menescal. Crimes Tributários: Uma visão prospectiva de sua despenalização. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004;
6. EQUIPE PORTAL TRIBUTÁRIO. REFIS - Programas De Parcelamentos De Débitos Tributários Federais. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/refis.html>. Acesso em: 25 out. 2014;
7. BRASIL. Lei nº 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/QUADRO/1960-1980.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/QUADRO/1960-1980.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
8. \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
9. \_\_\_\_\_. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8137.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
10. \_\_\_\_\_. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
11. \_\_\_\_\_. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera dispositivos do Código de Processo Civil, relativos ao procedimento sumaríssimo. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9245.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9245.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
12. \_\_\_\_\_. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições Para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9430.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
13. \_\_\_\_\_. Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9469.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9469.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
14. \_\_\_\_\_. Lei nº 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.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/ant2001/lei996400.htm>>. Acesso em: 22 out. 2014;
15. \_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Altera o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. Alterada pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Alterada pela Lei nº 10.954, de 29/09/2004. Alterada pela Lei nº 11.033, de 21/12/2004. Alterada pela Lei nº 11.051, de 29/12/2004. Alterada pela Lei nº 11.345, de 14 de setembro de 2006. Alterada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Alterada pela Lei nº 12.548, de 15 de dezembro de 2011. Alterada pela Lei nº 12.649, de 17 de maio de 2012. Alterada pela Lei nº 12.788, de 14 de janeiro de 2013. Alterada pela Lei nº 12.810, de 15 de maio de 2013. Alterada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2002/lei10522.htm>>. Acesso em: 22 out. 2014;
16. \_\_\_\_\_. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[http://planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2003/L10.684.htm](http://planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;

17. \_\_\_\_\_. Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm)>. Acesso em: 22 out. 2014;
18. MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA. Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf075.htm>>. Acesso em: 25 out. 2014;
19. \_\_\_\_\_. Portaria MF nº 130, de 19 de abril de 2012. Altera a Portaria MF nº 75, de 22 de março de 2012, que dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <[www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf130.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Portarias/2012/MinisteriodaFazenda/portmf130.htm)> Acesso em: 25 out. 2014;
20. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. Habeas Corpus nº 95.749-8 – Paraná. Pcte.(s): Sérgio Gomes de Moraes. Impte.(s): Defensoria Pública da União. Coator(A/S) (Es): Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Eros Grau. Julgamento em: 23 set. 2008, publicado no DJe nº 211 em: 07 nov. 2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=559899>>. Acesso em: 25 out. 2014;
21. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 3ª Seção. Recurso Especial nº 1.112.748 – TO (2009/0056632-6). Recorrente: Ministério Público Federal. Recorridos: Eronildes Gomes de Souza e Eliseu Gomes de Souza Júnior. Relator: Ministro Felix Fischer. Julgamento em: 09 set. 2009, publicado no DJe em: 13 out. 2009. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900566326&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014;
22. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 6ª Turma. Recurso Especial nº 1.111.720 – PR (2009/0037442-5). Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Miriam Regina Rubim. Relator: Ministro Sebastião Reis Júnior, Brasília, Julgamento em: 13 ago. 2013, publicado no DJe em: 28 ago. 2013. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200900374425&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014;
23. \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 292.390 – ES (2013/0036083-1). Agravante: Edvalter Ceccon. Agravado: Ministério Público Federal. Relatora: Ministra Laurita Vaz, Julgamento em: 10 dez. 2013, publicado no DJe em: 03 fev. 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201300360831&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 25 out. 2014;
24. \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. Habeas Corpus nº 119.849 – Paraná. Pcte(s): Olair Siebre Almiranda. Impte(s): Defensoria Pública da União. Proc.(A/S) (Es): Defensor Público-Geral Federal. Coator(A/S) (Es): Relator do Aresp Nº318036 do Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Dias Toffoli. Julgamento em: 19 ago. 2014, publicado no DJe em: 07 out. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp>>. Acesso em: 25 out. 2014.