

A EDUCAÇÃO FISCAL COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

André Fava Costa¹
Hélcio Armond Júnior²

RESUMO

O tema do presente trabalho trata sobre crimes contra a ordem tributária e a educação fiscal como meio de mitigar tal prática. Neste intento a questão problema que orienta a pesquisa é a seguinte: uma educação fiscal mitigaria crimes contra a ordem tributária? O objetivo geral é estudar os principais crimes tributários cometidos na sociedade brasileira e suas penas e analisar a importância da educação na prevenção de diversos tipos de crimes fiscais. Especificamente, demonstrar o entendimento do Poder Judiciário por meio da jurisprudência no que se refere ao assunto, mostrar quais os meios existentes no Brasil de se combater os crimes fiscais e o prejuízo causado ao erário e estudar as normas existentes no ordenamento jurídico que tratam dos crimes contra a ordem tributária. O trabalho tem como finalidade estudar a função primordial da criminalização de tais condutas protegendo o patrimônio público, o qual se vê prejudicado todas as vezes que ocorre uma evasão fiscal. Utilizou-se fonte indireta, valendo-se de pesquisa bibliográfica e documental. Conclui-se que ao conhecer o valor social do tributo, o contribuinte deverá pensar duas vezes antes de praticar o crime contra a ordem tributária.

PALAVRAS-CHAVE: crimes; ordem tributária; educação fiscal; prevenção; evasão fiscal.

ABSTRACT

The theme of this paper deals with crimes against the tax order and tax education as a means of mitigating such practice. In this context, the problem question that guides the research is the following: would a tax education mitigate crimes against the tax order? The general objective is to study the main tax crimes committed in Brazilian society and their penalties and to analyze the importance of education in the prevention of various types of tax crimes. Specifically, demonstrate the understanding of the Judiciary through jurisprudence in relation to the subject, show what means exist in Brazil to combat tax crimes and the damage caused to the treasury and study the existing rules in the legal system that deal with crimes against the tax order. The purpose of this paper is to study the primary function of criminalizing such conduct by protecting public property, which is undermined every time tax evasion occurs. An indirect source was used, using bibliographic and documentary research. It is concluded that when knowing the social value of the tax, the taxpayer should think twice before committing the crime against the tax order.

¹ Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Vale do Rio Doce (Fadivale).

² Graduado em Direito pela Faculdade de Direito do Vale do Rio Doce (Fadivale). Pós-graduação *lato sensu* Direito Empresarial e Público pela Fadivale. Professor de graduação e pós-graduação na Fadivale. Professor dos cursos de Direito, Ciências Contábeis e Administração e Preparatórios para concursos nas áreas jurídica e fiscal. Analista Tributário da Receita Federal do Brasil. Coordenador Regional do Programa Nacional de Educação Fiscal. Ex-Secretário Municipal da Fazenda em Governador Valadares - MG.

KEYWORDS: crimes; tax order; tax education; prevention; tax evasion.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO. 2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. 2.1 CRIMES DE MERA CONDUTA. 2.2 CRIMES FUNCIONAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. 2.3 SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS. 3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. 3.1 SANÇÕES CIVIS. 3.2 SANÇÕES ADMINISTRATIVAS. 3.3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. 4 OS MEIOS EXISTENTES NO BRASIL DE COMBATE AOS CRIMES FISCAIS E O PREJUÍZO CAUSADO AO ERÁRIO. 5 EDUCAÇÃO FISCAL. 5.1 PROGRAMAS DE CONSCIENTIZAÇÃO AO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS. 6 O ENTENDIMENTO DO PODER JUDICIÁRIO, POR MEIO DA JURISPRUDÊNCIA NO QUE SE REFERE AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS. REFERÊNCIAS.

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho contempla o tema Crimes contra a Ordem Tributária e a Educação como meio de mitigar tal prática. De forma delimitada, abordam-se os aspectos gerais e jurídicos que envolvem o assunto.

A pertinência do tema se justifica em razão de ser atual e relevante, sendo de grande importância o seu estudo, pois a função primordial da criminalização de tais condutas é a proteção do patrimônio público, o qual se vê prejudicado todas as vezes que ocorre uma evasão fiscal. Sob o aspecto didático, tem alta relevância, pois trará à baila questões polêmicas, tentando demonstrar o posicionamento de grandes doutrinadores e tribunais brasileiros, sendo uma ótima fonte para consulta acadêmica.

Nesse contexto, a questão problema que orienta a pesquisa é a seguinte: uma educação fiscal mitigaria crimes contra a ordem tributária?

Dessa forma, o estudo trabalha com a hipótese de que no Brasil, quando se fala em tributação, há certa repulsa. Isso decorre de uma cultura na qual as pessoas não buscam se informar acerca da importância sobre o valor social do tributo em suas vidas. Uma educação tributária seria de fundamental importância para mudar esse cenário, pois criaria uma consciência diferente na população, vindo a diminuir as práticas de evasão fiscal, reforçada por uma legislação penal rígida e eficiente na punição aos indivíduos que vierem a delinquir.

Sendo assim, o objetivo geral do trabalho é estudar os principais crimes tributários cometidos na sociedade brasileira e suas penas e analisar a importância da educação fiscal na prevenção de diversos tipos de crimes fiscais. Como objetivo específico, este trabalho se propõe a demonstrar o entendimento jurisprudencial do

Poder Judiciário, bem como, a apresentar os meios existentes no Brasil de combate aos crimes fiscais e o prejuízo causado ao erário, além de estudar as normas existentes no ordenamento jurídico que tratam dos crimes contra a ordem tributária.

Como procedimento metodológico, utilizou-se de fonte indireta, valendo-se de pesquisa bibliográfica e documental.

O texto será dividido em sete partes, além desta introdução. No capítulo dois analisaremos alguns crimes contra a ordem tributária e sua tipificação. No capítulo três analisaremos as sanções civis, administrativas e tributárias. O quarto capítulo trará alguns meios existentes no Brasil para combater os crimes fiscais. No capítulo cinco elencaremos alguns programas de conscientização para pagamento de tributos através de uma educação fiscal. O capítulo seis traz algumas jurisprudências no que se refere aos crimes contra a ordem tributária. Finalmente, a conclusão é feita no capítulo sete.

2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Os crimes contra a ordem tributária estão definidos na Lei nº 8.137/90, especificamente no artigo 1º, sendo classificados como “materiais”, ou seja, há a necessidade de ocorrência do resultado naturalístico para que o delito seja considerado consumado.

Art. 1º 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. (BRASIL, 2020b, p. 1).

Podemos conceituar o crime tributário como sendo a violação a um direito obrigacional, que entra em confronto com a determinação expressa em lei. A ação tipificada do agente, que viola a norma não se trata de simples tipo penal, mas de um crime especial, se assim podemos dizer, por estar diretamente ligado com o descumprimento de uma norma obrigacional tributária. Nesta relação pode-se dizer que o Direito Penal irá atuar como cobrador de tributo, além de investigar e aplicar a punição penal cabível.

Estamos falando de uma ação em que exige ato de vontade dirigida a um fim, cujo elemento subjetivo é o dolo específico, por parte do agente, ou seja, a vontade específica de praticar o ato e produzir um determinado resultado, não se enquadrando nesta modalidade a hipótese de culpa. Nesse caso, o bem jurídico protegido está sendo lesado pela conduta humana, passível de punição de acordo com o enquadramento no tipo penal definido como crime tributário, ou seja, qualquer ação ou omissão que contrarie o ordenamento jurídico é legalmente punível.

Esse tipo de crime caracteriza-se num fato danoso à sociedade, visto lesar um bem jurídico, qual seja o patrimônio público e para o qual será imposto uma sanção determinada pela lei.

Os adeptos da teoria da autonomia das instâncias (MP, Fisco) sentenciam que as instâncias administrativa e penal são autônomas entre si; portanto, não se faz necessário o prévio esgotamento da esfera administrativa - processo administrativo fiscal (PAF) para a competente persecução penal. Nessas condições, se o Ministério Público independentemente da representação fiscal para fins penais a que se refere o art. 83, da Lei nº 9.430/96, dispuser, por outros meios, de elementos que lhe permitam comprovar a definitividade da constituição do crédito tributário, poderá então, de modo legítimo, instaurar os relevantes atos de persecução penal por delitos praticados contra a ordem tributária.

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)
§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011) (BRASIL, 2020c, p. 44).

Assim, o contribuinte é notificado sobre o lançamento do crédito tributário, para pagar ou parcelar o débito. Importante frisar, que nesta fase é possível a defesa administrativa, para discussão acerca do débito.

Com o pagamento do débito a punibilidade é extinta e o inquérito fiscal arquivado. Com o parcelamento, a punibilidade é suspensa até o final do pagamento. O mesmo ocorre com o oferecimento de defesa fiscal na esfera administrativa, permanecendo o débito e o procedimento fiscal suspensos até a decisão administrativa final.

Caso não ocorra nenhuma causa suspensiva ou extintiva da punibilidade – aí compreendidas também a prescrição e a decadência – o Delegado da repartição fiscal responsável enviará a representação ao Ministério Público, que é o órgão responsável por promover a ação penal por meio do oferecimento da denúncia, iniciando-se assim a fase judicial do crime contra a ordem tributária, aonde será possibilitada a ampla defesa do réu.

Nos próximos tópicos abordaremos mais a fundo as condutas tipificadas pela legislação uma a uma com a finalidade de entender como de fato funcionam e como são aplicadas ao caso concreto.

2.1 CRIMES DE MERA CONDUTA

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. (BRASIL, 2020b, p. 2).

Nucci (2009, p. 994) esclarece:

Forma indevida de redação do tipo penal: não tem sentido promover a descrição de condutas típicas incriminadoras iniciando-se com a expressão “constitui crime contra a ordem tributária”. É natural que assim seja, pois se está cuidando de crimes contra a ordem tributária, basta ver o título do capítulo. Seria suficiente descrever uma a uma das condutas. O equívoco é equivalente, apenas com ilustração, à seguinte descrição: “constitui crime contra a vida matar alguém” (art. 121, CP). Entretanto, há uma vantagem nessa redação: o complemento. Ao mencionar “constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas...” (grifamos), o texto legal firmou a posição de que tais delitos somente se concretizam caso haja resultado naturalístico (supressão ou redução efetiva do tributo), motivo pelo qual todos eles são materiais. Elemento subjetivo: é o dolo. Pensamos estar presente em todas as figuras o elemento subjetivo do tipo específico, que é o fim de fraudar o fisco, deixando de recolher o tributo ou recolhendo-o a menor, de maneira definitiva. Não pode ser uma situação passageira ou um simples vencimento de parcela não recolhida, ainda que o contribuinte saiba que, assim agindo, está agindo dolosamente. Falta-lhe, no entanto, a especial finalidade, que é burlar, de modo permanente, a arrecadação do Estado. Tal situação ocorre, inclusive, quando o beneficiário de determinado incentivo fiscal desviar o seu correto destino, devendo-se exigir, além do dolo, a específica vontade de locupletar-se do montante de maneira permanente. Quando se enfoca o delito previsto no inciso V, do mesmo modo é fundamental que o programa de processamento de dados tenha a finalidade específica de lesar o fisco. No inciso I, o elemento subjetivo específico é claro: “para eximir total ou parcialmente de pagamento de tributo”. Nos demais, encontra-se implícito. [...].

No entanto ao comentar o mesmo artigo assim o fez, Velloso (2007, p. 205):

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: Os crimes definidos no artigo 2º, ao contrário do artigo anterior, são formais. Conforme explica Paulo José da Costa Jr.: a mera declaração falsa sobre rendas, para eximir-se, ainda que parcialmente, de pagamento de tributo, prevista no item I, perfaz o crime, que não reivindica como os demais, o resultado para seu aperfeiçoamento. Também, se entende que o tipo penal em comendo é subsidiário do tipo penal do artigo 1º, vez que as condutas descritas nos incisos podem ser consideradas como fases de execução do artigo anterior.

Os crimes tipificados no artigo 2º são considerados crimes de mera conduta, conhecidos como aqueles que não exigem um resultado, assim como ocorre no artigo 1º, não há a necessidade que a supressão ou redução de fato ocorram para que o crime seja configurado, apenas se faz necessário que o agente pratique uma das condutas tipificadas no artigo, assim como Bitencourt também ensina (2013).

Os crimes formais são os chamados crimes de consumação antecipada, com a lei presumindo desde logo, que o resultado desejado pelo agente ocorreu pela mera intenção do agente em suprimir ou reduzir tributo, independentemente da consumação da efetiva redução ou supressão do tributo. É um crime que tem como objeto jurídico tutelado o erário, elemento subjetivo o dolo e figurando como sujeito ativo o contribuinte ou substituto tributário. O sujeito passivo, por sua vez, é o Estado representado pela União, Estados, Distrito Federal, Municípios e autarquias.

A consumação do crime ocorre com as condutas praticadas de acordo com o que descreve o tipo penal, sem que haja a necessidade de um resultado posterior. As previsões das penas para os crimes tipificados em todos os incisos do artigo em questão são de detenção, de seis meses a dois anos. Diante disso, compreende-se que estamos tratando de um crime de menor potencial ofensivo, sendo os Juizados Especiais Criminais possuidores da competência para julgar.

2.2 CRIMES FUNCIONAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Nos incisos I, II, III do art. 3º, Seção II, Capítulo I da lei 8.137/90, o legislador tratou dos crimes praticados por funcionários públicos contra a ordem tributária, cujo caput tem a seguinte redação “Constitui crime funcional contra a ordem tributária,

além dos previstos no Dec.-Lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal (Título XI, Capítulo I):. Com o Título XI do Código Penal tratando “Dos Crimes contra a Administração Pública”, em geral, enquanto que no Capítulo I, trata em específico “Dos crimes praticados por funcionário público contra a administração em geral”, dentre os crimes elencados neste capítulo do Código Penal, podemos destacar em especial, os de extravios de documentos, concussão, corrupção passiva, etc., como tendo aplicação apenas subsidiária, quando não for possível enquadrar a conduta no tipo previsto na lei especial.

Com o fim específico de facilitar o acesso ao teor do artigo que trata dos crimes e suas penalidades na Lei nº 8.137/90, Dos crimes contra a ordem tributária, segue abaixo a sua reprodução:

Art. 3º. Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Dec. – Lei 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 (BRASIL, 2020b, p. 3).

Segundo Bitencourt (2013), os incisos I e II descrevem uma norma incriminadora que possuem a mesma imposição de pena, podendo ser reconhecido o preceito secundário. Já o inciso III, trata de uma norma penal incriminadora completa, possuindo preceitos primários e secundários característicos.

No caso dos funcionais praticados contra o fisco, o bem jurídico tutelado será o erário público, porém este artigo possui uma peculiaridade conforme afirma Bitencourt (2013, p. 213):

Os comportamentos incriminados no art. 3º tratam, precisamente, dos crimes cometidos por funcionários públicos que, comprometendo a probidade e a moralidade da administração do erário público, prejudicam as expectativas legítimas de ingresso nas arcas do Estado.

São crimes próprios, por somente poder figurar como sujeito ativo o funcionário público ou equiparado, mas a co-autoria e a participação do particular em confronto com o funcionário público são perfeitamente possíveis.

2.3 SUPRESSÃO OU REDUÇÃO DE TRIBUTOS

Entre os crimes contra a ordem tributária, de que trata a Lei nº 8.137/90, destaca-se o antes denominado crime de sonegação fiscal que hoje está legalmente definido como crime de supressão ou redução de tributo. Crime em cuja tipificação está a conduta nuclear indicada pelos verbos suprimir e reduzir, referidos ao tributo, que constitui o objeto da supressão ou da redução. O artigo 1º tipifica as condutas criminosas que configuram o crime de sonegação fiscal.

Suprimir o tributo na verdade é retirá-lo do mundo das realidades ordinariamente perceptíveis pelo fisco, e reduzir o tributo é fazer com que ele se faça perceptível com expressão econômica menor do que aquela que deve ter em face do fato efetivamente ocorrido e da lei que sobre o mesmo incidiu. Com a supressão deixa de aparecer inteiramente, enquanto que com a redução deixa de aparecer parcialmente, no mundo das relações jurídicas ordinariamente perceptíveis, uma relação tributária que nascera da incidência da lei. É certo que o suprimir ou reduzir o tributo, implica deixar de pagar ou pagar em valor menor o tributo, mas o suprimir não quer dizer não pagar, assim como o reduzir não quer dizer pagar menos. Quem simplesmente não paga não está suprimindo, se o tributo continua existindo, embora não pago.

O erário em geral é o bem jurídico tutelado por tal norma penal. Quanto ao sujeito ativo, esse pode ser tanto o contribuinte, como o responsável tributário. Há ainda a possibilidade de que um terceiro possa também ser agente ativo do crime, mas na condição de partícipe. O sujeito passivo, por sua vez, trata-se, conforme Harada, Musumecci Filho e Polido (2015, p. 214), de “qualquer pessoa jurídica de direito público interno componente da Federação, titular do tributo que o agente pretende suprimir ou reduzir.”

3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

3.1 SANÇÕES CIVIS

As sanções civis são as penalidades acessórias regulamentadas para promover a reorganização do equilíbrio econômico e patrimonial rescindido pela mora, configurada com o pagamento intempestivo do sujeito passivo. Aplicáveis por se tratar de uma relação obrigacional que vincula o contribuinte e a Administração Pública, tais sanções derivam do ato ilícito perpetrado pelo contribuinte ao efetuar o pagamento da obrigação tributária fora do prazo previsto. São aquelas que reagem visando a restauração do equilíbrio patrimonial rompido pela ocorrência de um fato ilícito. Elas, geralmente, vêm como consequência do inadimplemento de uma obrigação e procuram reparar o dano patrimonial dele resultante.

Exemplo clássico de sanção civil aplicável nos casos de infração administrativa tributária são os juros de mora, descritos no Código Civil brasileiro e relacionados pelo artigo 161 do Código Tributário Nacional. Vejamos, pois, indigitado dispositivo legal:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês (BRASIL, 2020a, p. 23).

Curial consignar que a taxa dos juros moratórios, caso seja determinada por lei diversa e com percentual acima do *quantum* delineado no artigo 161, não pode ser majorada em excesso, tendo em vista seu caráter unicamente reparatório, havendo de ser respeitada a proporcionalidade congênita a todas as sanções civis.

Nas palavras de Zanoni (2009), os juros de mora "representam um encargo que visa repor o custo remuneratório dos recursos que financiam a atividade pública, proporcionalmente ao valor que foi recolhido a destempo".

3.2 SANÇÕES ADMINISTRATIVAS

São os mecanismos acionados pela Administração para combater as violações das normas que tutelam os interesses públicos, dentre elas tem-se as sanções urbanas e as ambientais. Aquelas disciplinam a conduta do homem na cidade em que vive, fazem parte do poder de polícia administrativa calcados pelo princípio da primazia do interesse público sobre o privado. Já estas visam preservar os recursos naturais, compreendendo a proteção das águas fluviais e marítimas, florestas, fauna e atmosfera, enfim, buscam assegurar o equilíbrio do ecossistema.

3.3 SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Infração às disposições fiscais significa subtrair-se ao pagamento de tributos essenciais à manutenção do Estado, ou seja, é o descumprimento de um dever social consubstanciado nas sanções fiscais. Estas derivam do próprio poder tributário estatal e não pertencem ao Direito Penal, Administrativo ou Econômico.

Assim, conforme ensina Pacheco (1997), “a sanção típica do direito tributário é a sanção pecuniária - multa. E esta teria, não apenas o caráter ressarcitório, mas o caráter retributivo, repressivo”. A multa, no direito tributário, a seu ver, vai além do ressarcimento, quer intimidar e com isto impedir a evasão fiscal.

Note-se, ainda, que o não cumprimento do pressuposto da hipótese tributária da norma é que desencadeia a resposta sancionatória do Estado, tanto do ponto de vista tributário (sanção tributária), quanto do ponto de vista penal (sanção penal).

3.4 SANÇÕES PENAS

Quando as normas jurídicas tributárias são sancionadas com penas privativas ou restritivas de liberdade, elas se emancipam e passam a integrar o ramo do Direito Penal. Assim, as infrações tributárias podem ser penalmente tipificadas para formar o objeto do Direito Penal Tributário.

Ao implicar em falta de pagamento de tributo, o sujeito ativo (credor) geralmente tem, a par do direito de exigir coercitivamente o pagamento do valor devido, o direito de impor uma sanção (que há de ser prevista em lei, por força do princípio da legalidade). Tal sanção é geralmente traduzida num valor monetário proporcional ao montante do tributo que deixou de ser arrecadado.

Por outro lado, havendo o descumprimento de obrigação acessória a consequência também é a aplicação de uma sanção ao infrator – em regra uma multa ou penalidade pecuniária, ou eventualmente, até mesmo um crime.

Vale afirmar que as sanções teriam ainda uma função educativa no sentido de formar uma moral fiscal que contribuísse para evitar a infração da lei tributária auxiliando na arrecadação do Estado.

4 OS MEIOS EXISTENTES NO BRASIL DE COMBATER OS CRIMES FISCAIS E O PREJUÍZO CAUSADO AO ERÁRIO

Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (AFRFB) têm muito a contribuir no combate à corrupção e a sonegação. A investigação patrimonial é fundamental para apurar atos de corrupção. Os auditores-fiscais desempenham um papel decisivo, pois compete a eles realizar a investigação patrimonial e apurar a existência de “caixa dois”, apresentando ao Ministério Público a correspondente representação para fins penais, peça inicial e essencial para a denúncia e a ação penal.

Perante o exposto o Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Unafisco Sindical) apresenta suas propostas de combate à corrupção e a sonegação fiscal. Vejamos algumas:

Modificações de Legislação:

- 1) Fim da limitação à representação fiscal para fins penais.
- 2) Revogar a extinção da punibilidade com o pagamento e o parcelamento.
- 3) Definir o crime contra a ordem tributária como precedente à lavagem de dinheiro.
- 4) Estabelecer regras para limitar a movimentação dos Auditores Fiscais em licença que defendem empresas em processos contra a própria receita (anfíbios), criando restrições e em especial para aqueles que detêm informações estratégicas e que elaboram normas e pareceres.
- 5) Revogar o Mandado de Procedimento Fiscal, exceto a parte da transparência da seleção de contribuinte e a identificação do Auditor responsável pelo procedimento.
- 6) Revisar a legislação aduaneira com o fito de reequilibrar agilidade e controle.

Modificações na esfera administrativa / política:

1) Fortalecer os órgãos de fiscalização e de jurisdição do Estado, tais como Secretaria da Receita Federal do Brasil, Banco Central, Polícia Federal, Procuradoria da Fazenda Nacional, Ministério Público e Justiça Federal.

2) Fortalecimento específico da Receita Federal do Brasil, criando-se programa de efetivo combate à sonegação e investimentos em recursos humanos e materiais.

3) Combater o contrabando, valorizando a aduana brasileira, estabelecendo uma política de administração aduaneira no Brasil e controles dos fluxos internacionais financeiros e de mercadorias, especialmente no que diz respeito às importações.

4) Extinguir mecanismos que engessam e restringem a fiscalização da receita federal.

5) Aumentar o risco da sonegação, majorando as multas por infrações fiscais.

6) Estabelecer controle e fiscalização rigorosos sobre a origem dos recursos depositados ou creditados nas contas de não residentes no país (contas CC5), instituindo mecanismos de rastreamento do dinheiro (tanto na origem quanto no destino) movimentado nessas contas bancárias.

7) Responsabilizar os bancos e seus respectivos dirigentes, pela conivência de manterem contas em nome de “laranjas” e pessoas fictícias, instituindo penalidades administrativas e criminais.

Com relação aos paraísos fiscais:

1) Estabelecer controle e fiscalização rigorosos sobre operações financeiras, importações de bens e serviços, e exportações realizadas com pessoas físicas ou empresas estabelecidas em paraísos fiscais;

2) Tributar com alíquotas elevadas os empréstimos realizados entre matriz e filiais sediadas em paraísos fiscais;

3) Tributar com alíquotas mais elevadas as importações provenientes de paraísos fiscais;

4) Tributar com alíquotas mais elevadas os rendimentos de capital de pessoas jurídicas com sede em paraísos fiscais e de empresas brasileiras que tenham como sócia majoritária empresa estrangeira ou com sede em paraísos fiscais;

5) Suspender os benefícios fiscais de qualquer empresa ou indivíduo que efetue transações com pessoas sediadas nos paraísos e proibir que bancos que operem em paraísos fiscais também operem no Brasil;

6) Exercer controle especial sobre empresas brasileiras que administram fortunas pessoais, denominadas “administradoras de bens e serviços”, cujas matrizes têm sede em paraísos fiscais;

7) Propor a criação de lei para tornar nulas as operações de transferência de patrimônio de pessoas físicas e jurídicas brasileiras para paraísos fiscais, a fim de evitar o pagamento de indenizações judiciais;

8) Alterar a lei de lavagem de dinheiro para incluir o crime fiscal no rol dos crimes considerados de lavagem de dinheiro.

5 EDUCAÇÃO FISCAL

Para atender as demandas e assegurar o bem estar da sociedade o governo realiza gastos e, portanto, necessita de receitas cujas origens nascem da arrecadação de tributos.

O controle social é um dos principais instrumentos que a população possui para fiscalizar as ações públicas. É o acompanhamento, a vigilância e a fiscalização das atividades desenvolvidas pelo governo federal, estadual e municipal. Assim, o controle social é a prova do mecanismo de uma cidadania ativa e permanente.

Exemplificando a participação ativa do povo é o direito de exigir/receber o cupom fiscal/nota fiscal ao realizar uma aquisição de uma mercadoria/produto nos estabelecimentos comerciais, caso não receba o contribuinte pode exigir o seu documento fiscal.

A emissão de notas fiscais cresce a arrecadação dos impostos e garante o ingresso de maior dinheiro nos cofres do governo, recursos que voltarão em forma de serviços na área da saúde, educação etc. O ciclo é fechado quando o cidadão realiza novamente o controle da correta aplicação de tais recursos.

O cidadão necessita cada vez mais conhecer melhor as estruturas da administração pública. A educação fiscal surge com uma proposta de despertar, na sociedade, o interesse de acompanhar a captação dos recursos e os seus gastos. É uma ação mais participativa do povo.

A prática do controle social permite, naturalmente, uma qualidade melhor na prestação de serviço por parte da máquina administrativa do governo que, no aumento do atendimento das necessidades da sociedade, passou a capacitar os seus servidores, ampliando gradativamente a transparência da sua gestão.

O exercício do controle social pode encontrar diversos entraves aumentando a dificuldade de acompanhar a gestão pública. De acordo com a opinião do próprio povo, como exemplos, podemos citar: o tráfico de influências; o assistencialismo ou paternalismo político; as dificuldades de acesso ao Poder Judiciário; dentre outros que impedem uma participação e uma fiscalização maior por parte da sociedade.

Como consequências negativas, essas práticas dentro da administração pública facilitam fenômenos como a corrupção, o crime organizado, à violência e as desigualdades econômicas, dificultando assim a prática da cidadania.

O surgimento da Lei de Responsabilidade Fiscal em 2000 instituiu mecanismo que ajuda na prática do exercício do controle social, pois permite de forma clara o planejamento, o equilíbrio entre as receitas e despesas do governo e a transparência das contas públicas.

A sociedade brasileira através do aumento de movimentos espalhados pelo país traz como foco principal o tema “transparência fiscal”. Sabemos que os fatores para tal clamor é o inconformismo, sendo a prova de que a população não suporta mais conviver com sucessivas atitudes contra valores e princípios constitucionais.

A participação popular é um elemento essencial no controle social, a sociedade civil deve ampliar seu interesse, deve buscar ideias, procurar recuperar o tempo perdido. A educação fiscal deve ser um canhão de luz libertadora desses hábitos nocivos que permeiam a nossa sociedade.

5.1 PROGRAMAS DE CONSCIENTIZAÇÃO AO PAGAMENTO DOS TRIBUTOS.

Com o objetivo de aumentar a arrecadação, inúmeras campanhas foram realizadas incentivando a emissão de notas fiscais nas relações comerciais e de serviços, a exemplo da campanha "Paguei, Quero Nota" realizada no estado do Rio Grande do Sul em passado recente. Essas campanhas, em que pese ao objetivo preciso de aumento de arrecadação, tinham certo cunho educativo, com informações sobre a história e as finalidades dos tributos. No entanto não se

prestavam a inculcar na sociedade uma consciência mais clara sobre tributação e finanças públicas.

Em 1970, com a operação Brasil do Futuro, a educação tributária buscava chegar aos estabelecimentos de ensino. A publicação *Dona Formiga, Mestre Tatu e o imposto de renda*, de Cecília Lopes da Rocha Bastos, foi distribuída nas escolas do ensino fundamental. O objetivo era levar às crianças elementos básicos para a formação de uma consciência substitutiva do estado de guerra entre o fisco e a sociedade. Essa atividade atacava os vícios culturais, promovendo a aceitação popular de três ideias: indispensabilidade dos tributos nas aspirações de desenvolvimento; vantagens da cooperação; poupança ou a descoberta do futuro. Apesar de seus méritos, o trabalho foi suspenso em 1972. Argumentava-se que essa atividade pertencia ao sistema educacional e que a obtenção de resultados somente se faria sentir em um prazo muito distante.

Em 1977, a Secretaria da Receita Federal lançou o programa Contribuinte do Futuro mediante trabalho junto aos estabelecimentos de ensino e distribuição de livros e cartilhas a alunos e professores. O objetivo era a ampliação da consciência sobre a função social do tributo para melhorar a disposição de contribuir para as finanças do Estado, ficando sempre caracterizada a meta de aumentar a arrecadação tributária. Esse trabalho, caracterizado com rótulo de "campanha", não alcançou a condição de atividade permanente por falta de compreensão da sua especialidade e pela dependência dessa ou daquela administração.

Nos anos 1980 e o início dos anos 1990, alguns estados brasileiros implementaram trabalhos de educação tributária nos estabelecimentos de ensino. Muitos deles também foram interrompidos, demonstrando que os administradores públicos, sucessivamente, minimizam os efeitos positivos potenciais da educação fiscal (PNEF, 2002).

Novas expectativas começaram a se criar para a questão da educação fiscal a partir dos seminários promovidos pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, em 1995, sobre federalismo fiscal e, em 1996, sobre administração tributária, nos quais diversos expositores chamaram a atenção para a questão da educação tributária. No encerramento do último seminário, um dos itens de destaque foi: "a introdução, nas escolas, do ensino do programa de consciência tributária é fundamental para despertar nos jovens a prática da cidadania, o respeito ao bem

comum e a certeza de que o bem-estar social somente se consegue com a conscientização de todos" (PNEF, 2002).

Em setembro de 1996, celebrou-se o Convênio de Cooperação Técnica entre a União, os estados e o Distrito Federal. No anexo ao texto do acordo, entre as inúmeras atividades cooperativas, constaram a elaboração e a implementação de um programa nacional permanente de conscientização tributária para ser desenvolvido nas unidades da Federação.

Na mesma época foi criado o Programa Nacional de Apoio à Administração Fiscal para os Estados Brasileiros com recursos financeiros oriundos de empréstimos junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID). O regulamento operativo objetivava "melhorar a eficiência administrativa, a realização e a transparência na gestão dos recursos públicos estaduais" e, então, foram previstos projetos de modernização fiscal (PNEF, 2002).

Em 1997, o Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) aprovou a criação do grupo de trabalho Educação Tributária, constituído por representantes do Ministério da Fazenda, das secretarias de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal. Oficializado por portaria ministerial, o grupo de trabalho objetivava "promover e coordenar as ações necessárias à elaboração e à implementação de um programa nacional permanente de educação tributária" e "acompanhar as atividades do grupo Educação Tributária nos Estados" (PNEF, 2002).

Em março de 1999 passaram a integrar o grupo os representantes da Secretaria do Tesouro Nacional e do Ministério da Educação. Ainda em julho do mesmo ano, tendo em vista a abrangência do programa não se restringir apenas aos tributos, abordando também as questões da alocação dos recursos públicos e da sua gestão, o Confaz aprovou a alteração de sua denominação para Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

O Pnief busca promover o entendimento coletivo da necessidade e da função social do tributo, assim como dos aspectos relativos à administração dos recursos públicos. Com o envolvimento do cidadão no acompanhamento dos gastos públicos, estabelece-se controle social sobre o desempenho dos administradores públicos e asseguram-se melhores resultados sociais. O aumento da cumplicidade do cidadão em relação às finanças públicas torna mais harmônica sua relação com o Estado. Esse é o estágio de convivência social desejável e esperado.

Nesse contexto e analisando a necessidade de orientação do indivíduo quanto aos mecanismos de controle existentes no serviço público, a educação fiscal serve também para capacitar o cidadão a reclamar no momento oportuno junto às autoridades e aos órgãos competentes, fortalecendo-o para o exercício de seus direitos sociais, estimulando-o a desenvolver o espírito comunitário, conscientizando-o da responsabilidade individual para com a coletividade e buscando valorizar os tributos pagos.

O Pnec é incipiente e ainda vive-se no Brasil um estado de profundo desconhecimento das bases da sociedade em relação às coisas mais elementares, agravado, no caso do tributo, pela sua natureza impositiva. Ainda confunde-se Estado com governo; contribuinte de direito com contribuinte de fato; governo com funcionário público e não se tem claro que o criador do Estado e, portanto, dos seus tributos, é o próprio povo. Se o sistema tributário nacional é "injusto", existem caminhos adequados para mudá-lo, não servindo tal fato de justificativa para a sonegação (PNEF, 2002). Esse quadro evidencia a importância de programas, tanto de iniciativa privada quanto pública, que tenham por fim desenvolver a consciência fiscal no cidadão brasileiro.

Com programas de educação fiscal se desperta o cidadão para a importância do pagamento espontâneo dos tributos e, por outro lado, dá-se importância a sua participação em câmaras municipais, assembleias legislativas, reuniões comunitárias, associações de bairro, associações de classe e sindicatos a fim de eleger as prioridades no planejamento e nos orçamentos da administração pública, cobrar a execução e acompanhar efetivamente a aplicação dos recursos públicos.

6 O ENTENDIMENTO DO PODER JUDICIÁRIO, POR MEIO DA JURISPRUDÊNCIA NO QUE SE REFERE AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.

A Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, por sua vez, alterou a definição dos crimes contra a ordem tributária, reescrevendo aqueles delitos antes designados de 'sonegação tributária' pela Lei n. 4.729/65. A mencionada legislação alargou o rol dos fatos típicos configuradores dos crimes contra a ordem tributária, redesenhando, outrossim, a figura da 'apropriação indébita', ao definir como crime o fato de deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado de terceiro.

De início, cumpre esclarecer a polêmica existente acerca do art. 1º dessa lei. Existem duas correntes que interpretam este artigo de forma antagônica. Trata-se da tese do prévio exaurimento da via administrativa em oposição à doutrina que sustenta o princípio da autonomia das instâncias para instauração da competente ação penal.

Os defensores da tese do esgotamento da via administrativa (Tributaristas, STF) pugnam pelo exaurimento prévio da via administrativa (decisão definitiva do processo administrativo fiscal – PAF) como condição objetiva de punibilidade. Enquanto o crédito tributário não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, não se terá caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, até então, não havendo sido ainda reconhecida a exigibilidade do crédito tributário ("an debeatúr") e determinado o respectivo valor ("quantum debeatúr"), estar-se-á diante de conduta absolutamente desvestida de tipicidade penal. A instauração de persecução penal, desse modo, nos crimes contra a ordem tributária, definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/90 somente se legitimará, mesmo em sede de investigação policial, após a definitiva constituição do crédito tributário, pois, antes que tal ocorra, o comportamento do agente será penalmente irrelevante, porque manifestamente atípico.

Além disso, importante observar que não se admite a tentativa em tais delitos, uma vez que é necessário que ocorra o resultado naturalístico. Nesse sentido, segue importante lição de Corrêa (2015, p. 194), que sintetiza bem o assunto:

Esta forma de delito não comporta tentativa por que até o momento final do prazo para cumprir a obrigação acessória, em regra, com data e assinatura do sujeito passivo, ela não produz efeitos. Mas, agindo e completando-o, lançando a firma, estará consumado com a sua entrega na repartição.

Nestes casos, a posição do Supremo Tribunal Federal (leading case- HC 81.611-8-DF), no que se refere à consumação do crime, se dá com o lançamento definitivo do tributo, que nada mais é do que o exaurimento do processo administrativo tributário, que é o momento em que ocorre a constituição do crédito tributário.

Com o julgamento do HC 81.611/DF (precedente), por maioria de votos (vencidos os ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Carlos Britto), mudou-se a orientação anterior do Supremo Tribunal Federal acerca da matéria, ou seja, os crimes definidos no art. 1º, da Lei 8.137/90, exigem-se o prévio esgotamento da via administrativa, sob pena de configurar denúncia prematura por ausência de justa causa (ausência de tipicidade penal). Nestes casos, a posição do Supremo Tribunal Federal, no que se refere à consumação do crime, se dá com o lançamento definitivo do tributo, que nada mais é do que o exaurimento do processo administrativo tributário, que é o momento em que ocorre a constituição do crédito tributário.

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), **falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento**, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.

3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo (BRASIL, 2020f, p.1, grifo nosso).

A todos os crimes tributários são aplicados os Princípios do Direito Penal, em especial o Princípio da Legalidade (art. 5º, XXXIX, CF/88), Princípio da Irretroatividade (art. 5º, XL, CF/88), Princípio da Pessoalidade (art. 5º, XLV, CF/88) e, principalmente, o Princípio da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LXVIII, CF/88). O último Princípio, não exclusivo do Direito Penal, é destaque no estudo em questão, visto que os crimes tributários, em regra, são materiais ou de resultado, pressupondo o inadimplemento do tributo já constituído e devido, ou seja, é

indispensável que o crédito tributário já esteja constituído, a partir do lançamento definitivo, o qual se dá com o encerramento do processo administrativo fiscal. A partir daí, haverá justa causa, o juízo de certeza, corroborando para o início da persecução na esfera criminal, a ser mais aprofundado oportunamente.

O Supremo, inclusive, reafirmou a jurisprudência no sentido de que a criminalização de sonegação fiscal (prevista na Lei 8.137/1990) não viola o artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal, tendo em vista a sua natureza penal, não se relacionando, portanto, com a prisão civil por dívida. A decisão em questão foi tomada pelo Plenário Virtual na análise do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) 999425, que teve repercussão geral reconhecida.

Ementa: PENAL E CONSTITUCIONAL. CRIMES PREVISTOS NA LEI 8.137/1990. PRISÃO CIVIL POR DÍVIDA. OFENSA AO ART. 5º, LXVII, DA CONSTITUIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. CONFIRMAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. I – O Tribunal reconheceu a existência de repercussão geral da matéria debatida nos presentes autos, para reafirmar a jurisprudência desta Corte, no sentido de que a os crimes previstos na Lei 8.137/1990 não violam o disposto no art. 5º, LXVII, da Constituição. II – Julgamento de mérito conforme precedentes. III – Recurso extraordinário desprovido. **Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. **Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, reputou constitucional a questão. O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. No mérito, por maioria, reafirmou a jurisprudência dominante sobre a matéria, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não se manifestaram os Ministros Gilmar Mendes e Cármen Lúcia. (repercussão geral no recurso extraordinário com agravo 999.425 Santa Catarina. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski) (BRASIL, 2020i, p. 1).

O artigo 2º, inciso II, do diploma em comento, estabelece que constitui crime contra a ordem tributária 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.

No entanto, é admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9249/95, art. 34), conforme se verifica o dispositivo transcrito adiante:

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 (BRASIL, 2020g, p. 11).

Dentre os diversos exemplos de crimes contra a ordem tributária, estão o de descontar contribuição previdenciária de funcionário e não recolher aos cofres públicos, não emitir notas fiscais de operações de compra e venda ou emitir com valores ou créditos falsos, fraudar ou inutilizar livros e documentos fiscais.

Conforme já dito, para que dê início a uma Ação Penal Tributária relativo ao crime de sonegação fiscal, por exemplo, é necessário a consumação material do delito, sendo obrigatória, o envio da notícia crime ao Ministério Público, sob pena de carência da Ação Penal por falta do item 'justa causa'.

Sendo assim, quando o auditor-fiscal, no exercício de suas atribuições, identifica atos ou fatos que configurem crime contra a ordem tributária, deve apuração e constituição do crédito tributário e, ato contínuo, formaliza a representação fiscal para fins penais, constante de toda a investigação que levou ao convencimento da configuração do crime (como se fosse um inquérito policial).

No que se refere à extrafiscalidade do tributo, primeiramente é importante ressaltar a importância dessas receitas para o Estado. Por isso, o legislador, sabendo de tal importância, criminalizou algumas condutas de quem vir a descumprir a legislação tributária e penal. Destacando, que além do objetivo arrecadatório, a receita tributária, tem ainda, sua natureza extrafiscal, na qual o Estado procura atingir fins sociais.

Assim, o Estado deve punir todos aqueles que atentarem contra a ordem tributária, estabelecendo-se sanções, para que a arrecadação seja assegurada. Sobre isso, criou-se na doutrina um ramo chamado de Direito Penal Tributário, que de acordo com Pimentel (2010, p. 803) é:

[...] um ramo autônomo do Direito Penal comum, sujeito, porém, às mesmas regras e princípios vigorantes naquele, e [que] tem por fim proteger a política tributária do Estado, definindo tipos de ilícitos e cominando-lhes sanção própria do Direito Penal.

Assim, percebe-se que o Direito Penal tributário constitui um ramo do Direito Penal e do Direito Tributário, fazendo com que estes dois ramos andem lado a lado a fim de tributar e punir os possíveis infratores.

Sobre o ato de praticar as condutas ilícitas, vindo a burlar o fisco, tem-se a evasão fiscal, que nas palavras de Alexandre (2014, p. 280) é:

[...] é uma conduta ilícita em que o contribuinte, normalmente após a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação.

Dessa forma, percebe-se que deve haver, além de uma efetiva fiscalização quanto a possível evasão fiscal, também se faz importante uma boa legislação a fim de punir os eventuais infratores, uma vez que a sociedade não pode se prejudicar em detrimento do enriquecimento ilícito de outros.

O sujeito ativo dos crimes de sonegação fiscal e contra a ordem tributária poderá, responder na esfera cível, administrativa, penal, e tributária, haja vista que essas responsabilidades são autônomas.

Entretanto, nos crimes em estudo ocorre uma independência relativa, haja vista que poderá ocorrer repercussão de uma instância sobre outra.

Neste sentido é o ensinamento de Andreucci (2010, p. 355):

Ora a decisão no juízo civil, com trânsito em julgado, ou o acolhimento de recurso administrativo pelo Fisco, entendendo não ter havido supressão ou redução de tributo, descaracteriza a ação ou omissão do contribuinte como crime.

Exatamente por ser uma autonomia relativa no que diz respeito à responsabilidade administrativa e civil é que há o entendimento que o contribuinte acusado de ter praticado crime contra a ordem tributária não poderá ser processado antes da decisão condenatória definitiva na área administrativa.

Inclusive este é o entendimento do Supremo Tribunal Federal, como pode ser observado nos julgados abaixo transcritos:

PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI 8.137/90. ART. 1º. LANÇAMENTO FISCAL. I – Falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90, enquanto não constituído, em definitivo, o crédito fiscal pelo lançamento. É dizer a consumação do crime tipificado no art. 1ª da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr a partir daí, a prescrição. HC 81.611/DF, Ministro Sepúlveda Pertence, Plenário, 10.12.2003. II. – HC deferido (STF – 2ª T. – HC 85.051/MG – Rel. Min. Carlos Velloso – Julg. 07 de junho de 2005. DJ de 1 de julho de 2005) (BRASIL, 2020d, p. 1).

Nesta senda são os julgados abaixo transcritos:

PENAL E PROCESSUAL. SONEGAÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. PUNIBILIDADE. EXTINÇÃO. Uma vez deferido o parcelamento em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade, prevista no artigo 34 da Lei n. 9.249/95, sendo desnecessário, para tanto, o pagamento integral do débito. Precedente da Terceira Seção do STJ. Ordem concedida, para declarar extinta a punibilidade e determinar o trancamento da ação penal (STJ – 6ª T – HC 33.416/SP – Rel. Min. Paulo Medina – Julg. 27 abril de 2004). (BRASIL, 2020h, p. 1)

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO FISCAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTES DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

1. É firme o entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, em se tratando de crime contra a ordem tributária, o parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, extingue a sua punibilidade (Intelecção do artigo 34 da Lei 9.249/95).

2. Recurso conhecido e provido (STJ – 6ª T – REsp 430.816/SC – Rel. Min. Hamilton Carvalhido – Julg. 25 de junho de 2002).

Já o Supremo Tribunal Federal, entende que para haver a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal é necessário haver o pagamento integral de todas as parcelas, e que neste caso não ocorrerá à extinção da punibilidade, mas apenas a sua suspensão, bem como a suspensão da prescrição até o efetivo pagamento do débito tributário.

Pode-se constatar tal entendimento pala análise do julgado abaixo:

SONEGAÇÃO FISCAL E FALSIFICAÇÃO DE SINAIS PÚBLICOS E VALE POSTAL. PRELIMINAR. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. Comprovado nos autos o parcelamento e o regular pagamento do débito tributário junto à Fazenda estadual, é impositiva a suspensão da ação penal. Ordem concedida de ofício, para suspender a ação penal enquanto houver o parcelamento do débito tributário devido à Fazenda estadual. Inteligência do art. 9º 'caput', da Lei 10.864/2003, c/c Lei Complementar 104/2001, que alterou o art. 151 do Código Tributário Nacional (STF – 2ª T – HC 83.936/TO – Rel. Min.Joaquim Barbosa – Julg. 31 de agosto de 2004 – DJ de 25 de fevereiro de 2005). (BRASIL, 2020e, p. 1)

A Lei 12.382/2011 em seu artigo 6º, § 2º, estabelece exatamente que a pretensão punitiva do Estado deve ser suspensa enquanto houver o parcelamento do débito tributário, não podendo neste lapso temporal ocorrer a denúncia criminal contra o sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária.

Ademais, estabelece o § 3º, do supracitado artigo que no período do parcelamento a prescrição criminal não corre durante o período da suspensão punitiva, ratificando assim o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Numa situação ideal, os cidadãos deveriam conhecer a estrutura do Estado, o seu modelo de gestão e a política tributária, bem como acompanhar a estrutura "arrecadatória" e o destino que os administradores públicos dão aos recursos arrecadados. Consciente desses aspectos, o contribuinte adota comportamento cidadão diante da questão tributária, contribuindo espontaneamente com a parte que lhe cabe. A realidade brasileira demonstra que governo e sociedade estão longe de atingir tais padrões.

Os resultados da pesquisa demonstram falta de sintonia entre o que o cidadão espera e está disposto a contribuir e o que o governo oferece e exige em tributos e que pode ser suprido por programas de educação fiscal. Existe espaço para ações de conscientização social da função do Estado, da função socioeconômica do tributo e da necessidade de exercer o controle social dos gastos públicos.

É preciso visualizar nos tributos um instrumento de desenvolvimento econômico e social. Nesse sentido, propõem-se eventos promovidos pelo Estado e

por entidades da classe empresarial para demonstrar o papel estratégico do Estado no fomento ao desenvolvimento econômico, bem como para reduzir desigualdades sociais. Isso pode ser possível mediante a arrecadação das receitas tributárias e o gerenciamento comprometido e responsável dos recursos arrecadados por parte do Estado.

Os governos, através dos meios de comunicação, precisam expor, em linguagem de fácil compreensão, o que fazem com os recursos arrecadados. O Estado e a administração pública precisam difundir suas funções e o seu papel na sociedade, divulgando os serviços públicos disponíveis e a forma de oferecimento dos mesmos. Essas ações, além de responderem aos anseios dos cidadãos, valorizam a administração.

Educação de qualidade é um dos maiores bens que se podem disponibilizar à sociedade. Entretanto, necessariamente, deve abranger a educação fiscal, visto que traz em si os elementos fundamentais para a relação responsável e comprometida entre Estado e cidadão. A educação fiscal tem o papel de formar cidadãos conscientes, questionadores, renovadores e, até mesmo, revolucionários da sociedade.

REFERÊNCIAS

ANDREUCCI, Antônio Ricardo. **Legislação penal especial**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BITENCOURT, César Roberto. **Código penal comentado**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 9. ed. Brasília: UnB, 1997.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em 18 jun. 2020a.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Acesso em: 12 jun. 2020b.

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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 18 jun. 2020c.

BRASIL. **Habeas Corpus: 85051 MG**. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Lei 8.137/90. Art. 1º. Lançamento fiscal. Rel. Min. Carlos Velloso – Julg. 07 de junho de 2005. DJ de 1 de julho de 2005. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14738011/habeas-corpus-hc-85051-mg>. Acesso em: 18 jul. 2020d.

BRASIL. **Habeas Corpus: HC 83936 TO**. Sonegação fiscal e falsificação de sinais públicos e vale postal. Preliminar. Parcelamento do débito tributário. Concessão da ordem de ofício. Suspensão da ação penal. Rel. Min. **Joaquim Barbosa** – Julg. 31 de agosto de 2004 – DJ de 25 de fevereiro de 2005. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14741124/habeas-corpus-hc-83936-to>. Acesso em: 18 ju. 2020e.

BRASIL. **Habeas Corpus: HC 81611 DF**. I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. Rel. Min. Sepúlveda Pertence – Julg. 10 de Dezembro de 2003 – DJ 13-05-2005PP-00006 EMENT VOL-02191-1 PP-00084. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14743352/habeas-corpus-hc-81611-df>. Acesso em: 18 ju. 2020f.

BRASIL. **Lei 9249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 18 jul. 2020g.

BRASIL **Habeas Corpus: HC 33.416 SP**. Penal e processual. Sonegação fiscal. Parcelamento antes do recebimento da denúncia. Punibilidade. Extinção. Uma vez deferido o parcelamento em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade, prevista no artigo 34 da Lei n. 9.249/95, sendo desnecessário, para tanto, o pagamento integral do débito. Precedente da Terceira Seção do STJ. Ordem concedida, para declarar extinta a punibilidade e determinar o trancamento da ação penal. Rel. Min. Paulo Medina - Julg. 27abril de 2004. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/187280/habeas-corpus-hc-33416-sp-2004-0011883-9>. Acesso em: 18 jul. 2020h.

BRASIL. **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário com Agravo 999.425 Santa Catarina**. Penal e constitucional. Crimes previstos na lei 8.137/1990. Prisão civil por dívida. Ofensa ao art. 5º, lxxvii, da constituição. Não ocorrência. Repercussão geral reconhecida. Confirmação da jurisprudência. Recurso extraordinário desprovido. Relator Min. Ricardo Lewandowski. ARE 999425 RG / SC. 02 mar. 2017

Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12576805>. Acesso em: 18 jul. 2020i.

EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002..

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Sanções tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

UNAFISCO SINDICAL. Propostas de combate à corrupção e a sonegação fiscal. Brasília, 02 de junho de 2006. Disponível em: <file:///C:/Users/raque/Downloads/PropostaDeCombateACorruptaoUnafisco.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2020.

VELLOSO, Ricardo Ribeiro (coord.). **Crimes tributários e econômicos**. Apoio: Luiz Flávio Borges D'Urso, Presidente da OAB-SP. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ZANONI, Ivo. A denúncia espontânea tributária e a exigência da multa de mora. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, nº. 2336, 23 novembro 2009. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/13902>. Acesso em: 25 maio 2020.