



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE  
CCSA-CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
COORDENAÇÃO DE DIREITO**

**O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO  
BRASILEIRO: ALCANCE E DIMENSÃO**

Émerson Antoine Santos de Araújo

**Orientador:** Prof. Paulo Roberto Dantas de Souza Leão

**NATAL/RN  
ABRIL/2014**

**ÉMERSON ANTOINNE SANTOS DE ARAÚJO**

**O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO  
CONSTITUCIONAL BRASILEIRO: ALCANCE E DIMENSÃO**

Trabalho de Conclusão de Curso de Direito e para a  
obtenção do título de Bacharel em Direito pela  
Universidade Federal do Rio Grande no Norte  
(UFRN).

**Orientador:** Paulo Roberto Dantas de Souza Leão

**NATAL/RN  
ABRIL/2014**

## PARECER

De acordo com a Resolução nº. 002/2005 de 13 de setembro de 2005 do Colegiado do Curso de Direito, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Rio Grande do Norte que dispõe sobre a apresentação do Trabalho de Conclusão de Curso -TCC, componente curricular obrigatório para a conclusão do Curso de Graduação em Direito, avaliamos o trabalho aqui apresentado, sob a forma de artigo científico, e, considerando que este se encontra em consonância com a legislação vigente e as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT.

Somos pela: Aprovação (  ) e atribuímos a nota \_\_\_\_\_ ( ).

Não aprovação (  ) justificativa: \_\_\_\_\_ .

Natal, \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2014.

---

Orientador - Prof. Dr. Paulo Roberto Dantas de Souza Leão

## RESUMO

Este trabalho tem como eixo norteador o Direito Penal Tributário considerando o conceito de tributo e demais conceitos referentes ao Direito Tributário e ao Direito Penal. Avalia a importância do entrelaçamento dos diversos ramos do Direito, já que este é um todo unitário, não havendo, portanto, um ramo do Direito que seja absolutamente independente. O trabalho objetiva refletir sobre o Direito Penal Tributário, para tanto, a pesquisa trata das fontes do direito, analisa as fontes imediatas e mediatas do Direito Penal e ainda as normas jurídicas penais tributárias considerando as normas jurídicas em sentido estrito e as derivadas e punitivas, dando especial ênfase ao Código Penal e à Lei 8.137 de 1990. O trabalho enumera também os casos de extinção de punibilidade penal tributária, englobando os casos em que ocorrem, tais como a morte do agente, anistia, graça ou indulto, pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso, pela prescrição, decadência ou preempção e pela retratação do agente em razão destas situações terem inteira aplicação na esfera dos crimes tributários. Por fim, trata ainda da prescrição em crime tributário. A metodologia utilizada para a execução deste estudo está circunscrita a uma pesquisa bibliográfica tendo como principal fonte a literatura existente sobre o objeto de estudo.

**Palavras Chave:** Direito Penal. Direito Tributário. Direito Penal Tributário. Tributo. Imposto. Multa. Crime Tributário. Descaminho. Sonegação. Contribuição previdenciária. Apropriação indébita. Excesso de exação. Extinção. Prescrição. Decadência.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	05
<b>1. TRIBUTO: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO</b> .....	06
<b>2. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: DEFINIÇÕES</b> .....	09
<b>2.1. Fontes do Direito Penal Tributário</b> .....	10
<b>2.1.1. Fontes Imediatas</b> .....	11
<b>2.1.2. Fontes Mediatas</b> .....	12
<b>3. NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA</b> .....	12
<b>3.1. Norma jurídica tributária em sentido estrito</b> .....	14
<b>3.2. Normas jurídicas tributárias derivadas punitivas</b> .....	14
<b>4. APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA PENAL NO TEMPO</b> .....	18
<b>4.1. Aplicação da norma jurídica penal tributária</b> .....	20
<b>4.2. Extinção da punibilidade penal tributária</b> .....	22
<b>5. DA PRESCRIÇÃO EM CRIME TRIBUTÁRIO</b> .....	28
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	29
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	30

## INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o direito que disciplina o processo de retirada compulsória, pelo Estado, da parcela de riqueza de seus súditos, mediante a observância dos princípios reveladores do Estado de Direito é, portanto, a disciplina jurídica que estuda as relações entre o fisco e o contribuinte.

O Direito Penal Tributário ou Direito Penal Fiscal são designações freqüentes no ramo do Direito Penal. Porque se nutre dos institutos deste e dos elementos normativos do Direito Tributário, além de leis especiais que disciplinam os crimes em espécie. Desta forma, considera-se que o Direito Penal e o Direito Tributário entrelaçam-se para constituir o que se denomina de Direito Penal Tributário ou Fiscal.

No Brasil o que predomina é a expressão Direito Penal Tributário para designar os textos legais e o estudo dogmático das infrações tributário-penais. Em síntese pode-se dizer que o Direito Penal Tributário estuda os crimes tributários encontrados em leis esparsas, tal como a Lei 8.137 de 1990, e no próprio Código Penal.

Em função do caráter relativo da autonomia de qualquer ramo do direito, sempre se estuda as relações do direito tributário com outros ramos do direito, fazendo-se necessário se referir aos entrelaçamentos que existem entre os vários setores do ordenamento jurídico. Obviamente, disso não foge o direito tributário, que se vale das construções elaboradas por outros segmentos do direito para, sobre elas, estruturar as relações tributárias. Entre tantos ramos do direito, merecem destaque as relações do direito tributário com o direito constitucional, porque se a Constituição contém as bases do ordenamento jurídico, é nela que se encontra o próprio fundamento de validade do tributo. O outro ramo do direito é o Direito Penal, porque além de sancionar criminalmente os ilícitos tributários considerados mais graves, fornece ao direito dos tributos, um conjunto de princípios extremamente úteis no campo das infrações e penalidades fiscais de caráter delituoso. Conforme se pode observar o direito tributário avizinha-se, com maior ou menor intensidade, dos demais ramos do direito.

Este trabalho objetiva estudar o direito penal tributário explicando seus conceitos, princípios e normas, à luz do referencial teórico existente, esperando-se destarte, contribuir para o esclarecimento de novas investigações sobre a matéria.

A metodologia utilizada para a execução deste estudo está circunscrita a uma pesquisa bibliográfica tendo como principal fonte a literatura sobre o objeto de estudo encontrado em livros, sites, Leis, publicações oficiais entre outras, objetivando conhecer as diferentes contribuições científicas disponíveis sobre o tema.

## 1 TRIBUTO: CONCEITO E CLASSIFICAÇÃO

Em virtude deste trabalho ter como eixo norteador o Direito Penal Tributário faz-se mister discorrer brevemente sobre o que vem a ser propriamente “tributo”, definindo-o e classificando-o.

O vocábulo “tributo” apresenta nada menos do que seis significados diversos, quando utilizados nos textos do direito positivo, nas lições da doutrina e nas manifestações da jurisprudência. Estes significados de acordo com Carvalho (2007, p. 19) são:

- a) “tributo” como quantia em dinheiro;
- b) “tributo” Como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo;
- c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo;
- d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária;
- e) “tributo” como norma jurídica tributária
- f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

No conceito explicitado em (a) “tributo” como quantia em dinheiro fica claro que esta, é justamente aquela que alude a uma importância pecuniária, indicando certa quantidade de notas.

No conceito citado em (b) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo, depara-se com o vocábulo querendo mencionar não mais uma soma em moeda, mas o comportamento de certa pessoa, física ou jurídica, que se consubstancia no pagamento de determinada importância pecuniária.

No conceito mencionado em (c) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, tem-se a visão daqueles que põem acento no cunho de exigibilidade que o liame jurídico provoca em favor do sujeito ativo.

No conceito exposto em (d) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária, traz a noção de “tributo” como equivalente à obrigação tributária, relação jurídica tributária, considerando destarte tributo como um laço jurídico de substância patrimonial, abrangendo, desse modo, o complexo formado pelo direito subjetivo, pelo dever jurídico e pelo objeto da prestação.

No conceito citado em (e) “tributo” como norma jurídica tributária o conceito aparece como regra de direito, como preceito normativo.

No conceito mencionado em (f) “tributo” como norma, fato e relação jurídica. Admite uma significação, bastante ampla. Nesse sentido quer exprimir toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até a ligação obrigacional que surge com a ocorrência daquele fato. É com este conteúdo que o art.

3º da Lei nº 5.172/66 se propõe determiná-lo.

De acordo com o art. 3º do Código Tributário Nacional tem-se:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Do exposto infere-se que o conceito acima citado quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei; d) a origem legal do tributo como prestação “instituída em lei”; e e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Amaro (2005, p. 25) considera que ao se dizer que o tributo é prestação instituída em lei não apenas se contempla o princípio da legalidade do tributo (no sentido de que cabe à lei instituí-lo, definindo o respectivo fato gerador, o devedor e os elementos necessários a quantificar a prestação), mas também se sublinha a origem legal (e não contratual) do tributo.

Compreende-se, portanto, que “Tributo” é a prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.

Em relação à classificação dos tributos, importante avaliar aqui que a Constituição de 1988, não conceitua tributo, contudo, leva em consideração, de forma implícita, ao disciplinar o sistema tributário, certo conceito de tributo, que, sem dúvida, se aproxima muito mais daquele amplamente disciplinado no art. 3º do Código Tributário Nacional aqui já citado.

Como se pode constatar a Constituição da República Federal do Brasil, de 1988, em seu Título IV, Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do sistema tributário nacional, em seu art. 145, I, II e III, assim preceitua:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

A constituição de acordo com Amaro (2005, p. 28) não se preocupou em definir as espécies de tributo nem em classificá-las limitando-se em arrolar:



- a) Impostos, instituíveis pela União, Estados, Distrito federal e Municípios, conforme a partilha constante dos arts. 153, 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal);
- b) Taxas instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145 II);
- c) Contribuição de melhoria, decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);
- d) Pedágio, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V);
- e) Empréstimos compulsórios, instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148;
- f) Contribuições sociais, instituíveis pela União (art. 149);
- g) Contribuições de intervenção no domínio econômico, também instituíveis pela União (art. 149);
- h) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, instituíveis igualmente pela União (art. 149);
- i) Contribuição para custeio de regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por essas pessoas políticas e cobrável dos seus respectivos funcionários (art. 149, § 1º, remunerado pela EC n. 33/2001 e com nova redação dada pela EC nº 41/2003);
- j) Contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149-A acrescido pela EC. Nº 39/2002).

De todo o exposto pode-se inferir que de conformidade com a norma constitucional têm-se três grandes grupos de impostos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Corroborando com o explicitado acima se tem que o art. 5º do código Tributário Nacional diz que os tributos são: impostos, taxas e contribuições de melhoria, contudo há algumas figuras no sistema tributário que relutam em enquadrar-se nessa tipificação. São elas o “pedágio”, os “empréstimos compulsórios” e um extenso grupo de exações, que a própria Constituição batizou de “contribuições”.

Isto posto convém no próximo capítulo definir o que viria a ser Direito Penal Tributário.

## **2 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: DEFINIÇÕES**

O Direito Penal Tributário ou Direito Penal Fiscal são denominações bastante corriqueiras do Direito Penal comum, haja vista que se alimenta dos institutos e conceitos deste e dos elementos normativos do Direito Tributário, além de leis especiais que disciplinam os crimes em espécie.

Sobre o exposto, Jorge, (2007, p. 4) afirma que “Direito Penal e Direito Tributário entrelaçam-se para constituir o que se denomina de Direito Penal Tributário ou Fiscal”.

Predomina no Brasil a expressão “Direito Penal Tributário” para designar os textos legais e o estudo dogmático das infrações tributário-penais. Em resumo pode-se dizer que o Direito Penal Tributário estuda os crimes tributários capitulados em leis esparsas e no próprio Código Penal. Diverso é o significado do Direito Tributário Penal, que cuida de infrações tributárias de natureza não penal.

Sobre o Direito Penal Tributário Jorge, (2007, p. 4) o define como:

Conjunto de normas que reprovam, com sanções do Direito Penal comum, fatos lesivos ao interesse tributário do Estado. Seria um conjunto de disposições legais hauridas no Direito Penal comum, Direito Tributário e leis esparsas que cuidam, sob ameaça de pena criminal, do cumprimento dos deveres do cidadão para com o Fisco.

Do exposto infere-se que o Direito Penal Tributário tem a finalidade peculiar de assegurar o cumprimento das obrigações tributárias dos cidadãos para com o Estado. Solidificando na consciência social, a importância do cumprimento natural das obrigações tributárias que não se destinam apenas a atender as necessidades financeiras do Estado, mas, principalmente à repartição justa dos rendimentos e da riqueza, uma das faces da justiça distributiva.

No Brasil, de acordo com Silva (1998, p. 14), predomina corretamente a expressão “Direito Penal Tributário”, inserida a matéria no interior do Direito Penal, e à qual os tributaristas dedicam atenção em geral tão-só perfunctória por não se revestir a temática aí englobada de maior importância no campo do Direito Tributário.

Maffezzoni, 1970 *apud* SILVA (1988, p. 14) considera que a expressão “Direito Penal Tributário” “é utilizada de forma acrítica, ao escopo de delimitar um dado setor normativo e dele fazer derivar seus dogmas e princípios”.

É na acepção considerada acima que se empregará a locução “Direito Penal Tributário”, sendo importante dizer que será usado neste trabalho apenas como um rótulo ou envoltório verbal para designar uma série de infrações penais e a sua sistemática jurídica, sem que se lhe atribua o *status* de um lídimo ramo do Direito, pois no Brasil os ramos legalmente reconhecidos do Direito são aqueles discriminados na Constituição, a saber: Direito Civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial, do trabalho, tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico, a par do Direito administrativo, que não aparece sob esse nome, porém em seus segmentos mais relevantes (desapropriações, águas, sistema monetário etc.).

Do exposto convém considerar que toda vez que se estiver diante de uma norma dotada de sanção criminal, ela filia-se ao Direito Penal, e seu tratamento dogmático incumbe a esse ramo do Direito.

## **2.1 Fontes do direito penal tributário**

Quando se fala no linguajar comum, a palavra “fonte” significa o local de onde provém alguma coisa, isto é, a origem, a causa, o princípio.

De acordo com Jorge (2007, p.28) Em Direito Penal Tributário a palavra “fonte” significa: “donde se origina a lei penal tributária”.

Martins (2005, p. 64) afirma que: “No Direito Romano se encontra, as bases da disciplina normativa da matéria tributária. Foi em Roma que surgiram as expressões *aerarium, tributum, fiscus* etc.”

Do exposto infere-se que a civilização romana legou à humanidade sua regulação jurídico-tributária que predomina até os dias atuais.

De acordo com Martins (2005, p. 64) Dentre as causas da existência do Direito Tributário, distinguem-se: “a causa eficiente e a causa material”

O autor referendado acima considera que a causa eficiente corresponde às chamadas fontes formais, pois os fatos vão juridicizá-los. São fontes formais do Direito as normas jurídicas, isto é, as leis, em suas diversas manifestações. Por outro lado, causa material são as denominadas fontes reais, ou seja, os pressupostos de fato, que no campo do Direito Tributário se apresentam pelos fatos geradores.

Na concepção de Jorge (2007, p. 28) as fontes do Direito Penal Tributário são duas: “material (ou de produção) e formal (ou de cognição)”.

Para o autor citado acima a expressão fonte tem duplo sentido: de um lado refere-se à autoridade que declara o direito à vontade, que dita as normas jurídicas, em síntese, ao Estado; por outro lado refere-se à manifestação mesma dessa vontade, isto é, a forma que o direito objetivo assume na vida social. A primeira denomina-se fonte substancial ou de produção, e a segunda fonte formal ou de conhecimento ou ainda de cognição.

Jorge (2007, p. 28) afirma que: “A única fonte material ou de produção do Direito Penal Tributário é o Estado e somente ele”

O autor citado acima também considera que as fontes formais exteriorizam o Direito, revelam suas regras. Podem ser encaradas em dois sentidos diferentes: “fontes formais históricas e fontes formais dogmáticas”. As primeiras referem-se ao Direito antigo, à legislação extinta. As segundas confundem-se com o Direito vigente.

Em relação às fontes formais dogmáticas Jorge (2007, p. 29) afirma que estas se dividem em “fontes imediatas e mediatas” o autor em referencia também afirma que: “a única fonte formal dogmática imediata do Direito Penal Tributário é a lei escrita vigente” e acrescenta que como fonte formal dogmática mediata ou secundária tem-se: “os costumes, os princípios gerais de direito, a equidade e o ato administrativo”.

### **2.1.1 Fontes Imediatas**

Pelo que se viu no tópico anterior compreende-se que a lei penal tributária referida como única fonte formal dogmática imediata de Direito Penal Tributário, aquela que pode definir crimes e impor sanções, com absoluta exclusividade, é a lei escrita, em decorrência do princípio da reserva legal ou da legalidade.

A lei penal tributária, que é fonte formal dogmática imediata do Direito Penal Tributário, origina-se de acordo com Jorge (2007, p. 30) “de fontes constitucionais ou de fontes ordinárias”.

A fonte constitucional é a Constituição Federal e as fontes ordinárias de Direito Penal Tributário são, de acordo com Jorge (2007, p. 30) “o código Penal, o Código Tributário Nacional, a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, as Leis nº 9.964, de 10 de abril de 2000, e 10.684, de 30 de maio de 2003 (alcunhadas de Refis I e Refis II)”, para citar as principais. Incluem-se neste número ainda as emendas à Constituição, as leis complementares, as leis delegadas, as medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções, além dos tratados e convenções internacionais, nas quais não iremos adentrar por uma questão de concisão.

### **2.1.2 Fontes Mediatas**

Em relação às fontes mediatas de direito penal tributário (Jorge, 2007) considera que alguns autores com inteira aplicação neste instituto costumam apontar como fontes mediatas ou indiretas de Direito Penal apenas o costume e os princípios gerais do Direito, referidos expressamente na Lei de Introdução ao Código Civil (artigo 4º). Consideram a equidade, a doutrina, a jurisprudência, os tratados e convenções internacionais formas de interpretação da norma, e fonte formal direta estes últimos.

Importante também considerar que a analogia, também referida no artigo 4º do Código Civil, é um processo de integração da ordem legal, e não fonte indireta ou meio de esclarecer o conteúdo da norma jurídica.

## **3 NORMA JURÍDICA PENAL TRIBUTÁRIA**

Antes de se falar sobre norma jurídica penal tributária, faz-se necessário fazer algumas considerações sobre norma jurídica penal.

Norma é uma regra de conduta, podendo ser jurídica, moral e técnica entre outras.

Aníbal Bruno *apud* CARVALHO (2009, p. 84) define norma penal como “aquela em que se manifesta a vontade do Estado na definição dos fatos puníveis e cominação das sanções”.

O autor em referência ressalva que também são normas penais “aquelas que completam o sistema penal com seus princípios gerais e dispõem sobre a aplicação e os limites das normas discriminatórias”. Fazendo destarte uma distinção entre o que se poderia denominar, normas penais em sentido estrito e normas penais em sentido amplo.

Carvalho, (2009, p. 84) considera que em sentido amplo, normas penais são: “todas aquelas normas relacionadas direta ou indiretamente à instituição, aplicação e execução de uma pena em decorrência da verificação de um crime”.

O mesmo autor referendado acima considera que norma em sentido estrito, “são apenas aquelas normas cujo antecedente identifica um crime e o conseqüente prescreve uma pena a ser imposta em decorrência da verificação deste crime.

Carvalho (2009, p. 84) também considera que as normas penais podem ser gerais e abstratas ou individuais e concretas. A norma penal (em sentido estrito) geral e abstrata “é aquela que descreve a futura ocorrência de um fato ilícito ao qual impõe uma pena não-determinada”; ela pode ser também denominada de ‘regra matriz de incidência penal.

A título de esclarecimento é importante considerar o que diz Carvalho (2000, p. 236) sobre regra-matriz:

A regra-matriz é um esquema lógico semântico que nos permite identificar, empiricamente, o fato e a relação que serão constituídos juridicamente com a incidência da norma, e que pode ser utilizada na construção de todas as normas jurídicas.

Quanto à norma penal (em sentido estrito) individual e concreta Carvalho (2009, p. 85) considera que esta descreve a verificação da ocorrência de um fato ilícito e a ele impõe uma pena determinada e individualizada. É assim produzida com a aplicação da regra-matriz de incidência penal e, portanto, cronologicamente posterior a esta.

Importante também considerar que a regra-matriz de incidência penal, assim como todas as outras normas do sistema jurídico, compreende duas variáveis proporcionais, que de acordo com Carvalho (2009, p. 85) são: “a hipótese, ou preceito; e o conseqüente, ou tese”.

Levando-se em consideração o ensinamento do autor referendado acima a hipótese descreve um acontecimento ilícito, contém critérios de identificação de um fato, consistente, no depoimento de uma conduta regulada juridicamente, e o conseqüente contém critérios de identificação de uma relação jurídica punitiva, que se estabelecerá entre o sujeito que praticou o fato ilícito e o Estado, enquanto representante da sociedade, quer dizer, prescreve a aplicação de uma pena em decorrência da verificação do ilícito.

Em relação à Norma Jurídica Penal Tributária, Carvalho (2009, p. 114) afirma que esta é “uma espécie do gênero norma penal, cuja diferença específica é ser a descrição contida em sua hipótese o descumprimento de uma conduta prescrita como obrigatória por norma tributária”.

Do exposto pode-se dizer que a norma penal tributária é derivada punitiva, logo, guarda relação sintática de coordenação com outra norma, que a precede (norma tributária) e com a norma secundária que lhe atribui coercitividade.

A norma penal é tributária quando tem como precedente uma norma tributária. Normas precedentes ‘tributárias’ são de acordo com Carvalho (2009, p. 115) “aquelas que prescrevem, em seus conseqüentes, condutas direta ou indiretamente relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.”.

Do exposto pode-se dizer que o que faz ser atribuído, à norma penal, o qualificativo de ‘tributária’ é a sua hipótese descrever o descumprimento de uma conduta, relacionada direta ou indiretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributo, que está prescrita no conseqüente da norma, que lhe é precedente.

### **3.1 Norma jurídica tributária em sentido estrito**

Norma jurídica tributária em sentido estrito é de acordo com Carvalho (2009, p. 117) aquela que institui o tributo, cujo antecedente descreve a ocorrência de um fato lícito e o conseqüente, uma relação jurídica, denominada de obrigação tributária, mediante a qual o sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber um determinado montante pecuniário do sujeito passivo, que tem o dever jurídico de entregá-lo.

Importante considerar que juntamente com as normas jurídicas tributárias em sentido estrito existem outras normas, no sistema tributário que prescrevem deveres inerentes à constituição da obrigação ou desobrigação tributária. Tais deveres conforme ensina Carvalho (2009, p. 119) obrigam: o contribuinte a realizar controles contábeis, emitir notas, declarações, guias etc., e o agente fiscal a realizar o lançamento, o auto de infração, fiscalizar os livros contábeis etc.

O adimplemento dos deveres descritos acima criam uma linguagem, juridicamente competente, que constitui o fato jurídico e imputa a relação jurídica tributária, quando neles se verificarem os elementos denotativos de todos os critérios da hipótese e conseqüente da regra-matriz tributária.

### **3.2 Normas jurídicas tributárias derivadas punitivas**

O não-pagamento do tributo, enquanto acontecimento social pode ser, de acordo com Carvalho (2009, p. 122) “elevado à situação de hipótese de várias normas jurídicas”. Todas são conforme ensina o autor em referência; “derivadas punitivas, pois descrevem em suas hipóteses um acontecimento ilícito, o inadimplemento da obrigação tributária prescrita no conseqüente de uma norma que lhes é precedente”

Carvalho (2009, p. 122) também considera que: “a diferença entre essas normas e a norma jurídica tributária (em sentido estrito) não se encontra na relação jurídica prescrita conseqüente normativo de cada uma”, como acontece quando se distingue estas das normas de deveres instrumentais – “uma consiste numa obrigação pecuniária, outra no dever de fazer ou não fazer certa conduta”.

As hipóteses das normas tributárias derivadas punitivas descrevem fatos ilícitos, enquanto o antecedente das normas tributárias (em sentido estrito – Regras- matrizes de incidência tributárias) descrevem fatos lícitos. No conseqüente, as relações prescritas são

entre os mesmos sujeitos e o objeto da prestação, que também é pecuniário, podendo inclusive ser submetidas ao cálculo de relações.

Fazem também parte das normas jurídicas tributárias derivadas punitivas a norma de multa pelo não-pagamento, a norma de multa de mora, a norma de multa instrumental, e as normas de multa tributária e norma penal tributária, como se verá separadamente cada uma delas.

### **3.2.1 Norma de multa pelo não pagamento**

A multa pelo não-pagamento do tributo é uma relação jurídica que se instaura, perante a ocorrência do fato jurídico do não-pagamento do tributo no prazo fixado, isto é, pelo inadimplemento da obrigação tributária. É de acordo com Carvalho (2009, p.123) prescrita no conseqüente de norma derivada punitiva da regra-matriz de incidência tributária, podendo-se dizer que é tributária (em sentido amplo), pois o vínculo jurídico se estabelece entre as mesmas pessoas que ocupam o pólo passivo e ativo da obrigação tributária. Desta forma conforme ensina Carvalho (2009, p.123), a norma da multa pelo não-pagamento descreve, em sua hipótese, o não-adimplemento da obrigação tributária, no prazo fixado, e prescreve em seu conseqüente, uma relação jurídica a ser estabelecida entre os mesmos sujeitos passivos e ativo da obrigação tributária, cujo objetivo é um montante pecuniário a ser calculado sobre o valor da prestação devida e não-cumprida.

### **3.2.2 Norma de multa de mora**

A multa de mora é uma relação jurídica que se instaura, perante a ocorrência do fato jurídico do atraso no pagamento do tributo diante do prazo fixado, isto é, pela demora no adimplemento da relação jurídica tributária, entre os mesmos sujeitos passivo e ativo da obrigação cumprida proteladamente.

Esta norma é diferente da multa pelo não-pagamento porque o fato que a oportuniza não é o descumprimento da obrigação tributária, mas sim, o atraso no seu adimplemento.

É, de acordo com Carvalho (2009, p. 124) “prescrita no conseqüente da norma de multa de mora, que também se caracteriza como derivada punitiva da regra-matriz de incidência tributária, sendo esta sua precedente”.

Semelhantemente à norma de multa pelo não-pagamento, esta norma é considerada tributária, justamente, porque o vínculo jurídico, que se estabelece no conseqüente normativo, é entre as mesmas pessoas que ocupam o pólo passivo e ativo da obrigação tributária.



Santi, (1999, p. 132) ensina que uma das características própria dessa norma é que:

O decurso de dado lapso de tempo é tomado como um dos aspectos da hipótese-fática dessa norma. Assim a norma incidirá juridicizando cada lapso temporal como fato jurídico de mora autônomo, do qual decorrerá as respectivas relações jurídicas de mora.

Com base no autor citado acima se pode dar como exemplo o fato de que se o valor do débito fiscal for de 100 e a alíquota da regra-matriz da mora for de 2% ao mês, passados oito meses verifica-se que esta regra incidiu oito vezes, engendrando, cada qual desses oito fatos jurídicos da mora diversos, oito relações jurídicas de mora, distintas e cumulativas.

### **3.2.3 Norma de multa instrumental**

A norma de multa instrumental é outra das normas jurídicas tributárias derivadas punitivas

Carvalho (2009, p. 124) ensina que a multa pelo descumprimento de dever instrumental é:

Uma relação jurídica que se instaura perante a ocorrência do fato jurídico que se instaura, perante a ocorrência do fato jurídico da não-observância do dever jurídico de fazer, ou não fazer, ou seja, pelo não adimplemento da relação jurídica de dever instrumental, entre os mesmos sujeitos passivo e ativo da relação não-cumprida.

Esta norma difere das relações jurídicas de multa pelo não-pagamento e de multa de mora temas dos tópicos anteriores, porque o fato jurídico que a enseja não é o descumprimento da obrigação tributária, mas sim o do dever instrumental. É prescrita no conseqüente da norma de multa instrumental que se caracteriza como derivada punitiva da norma de dever instrumental, sendo esta sua precedente.

É importante observar o que ensina (Carvalho 2009) que considera a incidência da norma de multa instrumental independe do pagamento do tributo, pois uma pessoa pode pagar o tributo, mas não cumprir com o dever instrumental que lhe é imputado, o que lhe acarretará a imposição da relação jurídica de multa instrumental.

### **3.2.4 Normas penais tributárias**

A norma penal tributária são normas derivadas punitivas, cuja norma precedente é uma norma tributária. A espécie de sanção é um dos critérios que distingue as normas penais tributárias das meras normas tributárias penais vistas nos tópicos anteriores, já que embora ambas se constituam de preceito e sanção, estas últimas tem por preceito mero ilícito

administrativo tributário, punidas com sanção de natureza administrativa, conforme leciona Ribas (2004. p. 69)

No tocante à legislação penal tributária, compete esta privativamente à União, segundo o artigo art. 22, I da nossa Carta Magna, e em assim sendo as infrações que configuram crimes do direito Penal Tributário estão previstas em algumas hipóteses do Código Penal e em outras normas esparsas.

No Código Penal damos destaque ao artigo 334, que tipifica o crime de contrabando e descaminho, sendo tal artigo uma norma penal tributária clara, ao tipificar o descaminho como sendo o ato de “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadoria”, em outras palavras, crime de sonegação fiscal. Encontramos ainda no Código Penal os artigos 168-A e o 337-A, introduzidos pela Lei 9.983 de 2000, que criaram tipos especiais, referentes às contribuições sociais, respectivamente a apropriação indébita previdenciária e a sonegação de contribuição previdenciária.

Quanto às leis esparsas, merece também destaque a Lei 4.502 de 1965, que dispõe sobre o imposto de consumo e define o que vem a ser sonegação fiscal no seu artigo 71 e discorre sobre o que vem a ser fraude fiscal no seu artigo 72.

Merece ainda especial destaque a Lei 8.137 de 1990, verdadeira referência na definição dos crimes contra a ordem tributária, especialmente nos artigos 1º e 2º, onde elenca diversas condutas ou omissões fraudulentas dos particulares, e cujo núcleo dos crimes se concentra nos verbos “suprimir” ou “reduzir” tributo ou contribuição social, bem como qualquer acessório, de acordo com Ribas (2004. p. 87). Já no seu artigo 3º a Lei 8.137 trata dos crimes tributários praticados por funcionários públicos, que juntamente com o artigo 316 do Código Penal, protege não só o valor do imposto sonegado, mas também o perfeito funcionamento e a lisura da máquina estatal, cuja função arrecadadora fiscal é confiada aos funcionários públicos legalmente investidos dessa função.

Importante característica referente à aplicação de tais normas é que diferentemente das regras-matrizes de multa tributária administrativas, que são aplicadas por agente fiscal mediante procedimento administrativo, a regra-matriz de incidência penal tributária somente é aplicada por juiz, requer processo judicial e a elas se aplicam todas as regras e garantias inerentes ao direito penal e ao processo penal.

#### 4 APLICAÇÃO DA NORMA JURÍDICA PENAL NO TEMPO

A tarefa para a aplicação da norma penal, não é uma empreitada fácil para o aplicador identificar qual norma penal aplicar, pois cada caso tem suas especificidades. Haja vista que o direito está sempre sendo modificado pelo homem. Em função deste fato, o legislador prescreve determinadas normas que tratam do processo de positivação do direito, determinando a norma a ser aplicada em cada caso concreto.

Carvalho (2009, p. 190) ensina que “O Direito Penal é regido pelo princípio da anterioridade (art. 5º, XXXIX) e da irretroatividade das leis (art. 5º, XL da Constituição Federal)”, que de acordo com estes, a norma veiculada por lei posterior ao acontecimento não pode ser aplicada, mesmo que este se inclua nos critérios de sua hipótese. Desta forma, a norma penal só pode alcançar eventos futuros, e não aquelas que já se perderam no tempo, podendo-se dizer que a norma tem que ser anterior a data do evento.

De acordo com Carvalho (2009) para determinar qual lei é posterior ou anterior ao evento, o direito fixa o momento que, juridicamente, considera ocorrido o acontecimento, que se caracteriza como critério temporal da norma. No caso do direito Penal, este momento é determinado pelo art. 6º do Código Penal, como o momento da ação (ação meio), ainda que outro seja o do resultado (ação-efeito). Assim, a norma a ser aplicada é aquela vigente na data da realização da ação.

Compreende-se do exposto acima que uma norma nova que entre em vigor após a ocorrência da ação-meio, ainda que antes da ação-efeito (resultado), não pode retroagir, aplica-se a norma anterior, mesmo que já revogada pela norma posterior. Sobre esta questão Carvalho (1999, p 52) afirma que:

Com a regra ab-rogatória, corta-se a vigência da norma por ela alcançada, de tal sorte que não terá mais força para judiciar os fatos que vierem a correr depois da ab-rogação, mas continua vigente para os casos anteriores, sendo-lhes perfeitamente aplicável.

Compreende-se a respeito da citação acima que a revogação não retira norma penal do sistema, retira a sua vigência, que é a sua aptidão para incidir sobre os eventos futuros, podendo destarte, ser aplicada aos eventos passados.

Carvalho (2009, p. 191) afirma que os criminalistas denominam de: *novatio legis incriminantes* a norma que tipifica como crime, conduta que anteriormente não era tipificada. Segundo tais princípios, essa, essa norma não pode ser aplicada ao evento ocorrido antes de sua vigência.

Também de acordo com Carvalho (2009, p. 191) o mesmo tratamento se dá à denominada: “*novatio legis in pejus*, norma que agrava as conseqüências jurídicas de um fato anteriormente a ela praticado nos moldes de outra norma jurídica”.

Sobre o exposto, convém considerar que os princípios da anterioridade e irretroatividade da norma penal têm uma exceção prescrita constitucionalmente (art. 5º, XL, da Constituição Federal) e reforçada pelo parágrafo único do artigo 2º do Código Penal. É a hipótese de a lei nova beneficiar o sujeito passivo da relação jurídica penal.

Sobre a questão acima explicitada Carvalho (2009, p. 192) explica: “Se houver uma melhor condição para aquele que realizou o fato-crime, a lei posterior pode ser aplicada de forma retroativa, inclusive para desconstituir fato já juridicizado, a não ser que seja excepcional ou temporária (art. 3º do Código Penal)”.

Sobre o assunto, exposto acima, Delmanto (1986, p. 8) também explica:

O princípio da retroatividade benigna não é aplicável em casos de leis excepcionais ou temporárias. Leis excepcionais são as promulgadas para vigorar em situações ou condições sociais anormais, tendo sua vigência subordinada à duração da anormalidade que as motivou. Leis temporárias são as que têm tempo de vigência determinado sem seus próprios dispositivos.

Do exposto fica claro, portanto as situações em que os princípios da anterioridade e irretroatividade apresentam suas exceções.

De acordo com Carvalho (2009), enquanto a norma incriminadora (*novatio legis incriminantes*) e a norma mais maléfica (*Inovatio legis in pejus*), instituídas depois da data do evento (tempo no fato), não podem ser aplicadas, de acordo com os princípios da anterioridade e irretroatividade, a nova norma que, ao invés de incriminar, desconsidera determinado fato, que, à época do evento, era considerada crime, será aplicada, em decorrência da exceção aos princípios da irretroatividade e anterioridade. É o que a doutrina penal denomina de “*abolitio criminis*”. Neste caso, a norma posterior revoga a anterior, retirando sua vigência para o futuro e passado. Ainda sobre o assunto o autor referendado considera que: os efeitos de sua instituição são retroativos, não só para impedir a aplicação da norma penal vigente na data do fato, mas, também, como fundamento para desconstituição do fato jurídico penal já constituído por sentença penal transitada em julgado (art. 2º “caput” do Código Penal).

O tratamento explicitado a cima é dado também conforme Carvalho (2009, 191) à denominada “*novatio in melius*” norma que não exclui determinado fato do âmbito da tipicidade penal, mas a ele atribui conseqüência mais benéfica em favor do sujeito passivo da relação penal (art. 2º, parágrafo único do Código Penal).

Isso ocorre conforme o autor referendado acima, mesmo que uma terceira norma, posterior à revogação da primeira, venha novamente a descrever aquele fato como criminoso, revogar a norma posterior, ou ainda restabelecer a consequência anterior ao fato, pois não é admitido efeito da reprivatização do direito (art. 2º, § 3º, da Lei de Introdução ao Código Civil).

No que se refere ao caso das normas penais tributárias, esta exceção da norma mais benéfica aplica-se apenas ao âmbito da positividade de normas penais e não no âmbito da positividade da norma tributária, quando a presença do tributo é fundamental na descrição hipotética penal.

#### **4.1 Aplicação da norma jurídica penal tributária**

A aplicação da norma jurídica penal tributária, exatamente por ser espécie de norma penal, ocorre nos moldes da aplicação daquela: evento, inquérito policial, denúncia, processo criminal e sentença. No entanto existe de acordo com Carvalho (2009, p. 200) uma série de especificidades que convém ser consideradas, principalmente, quando a ação criminal pressupõe aplicação da norma tributária (em sentido estrito). Pois o direito prescreve meios específicos para sua incidência, que devem ser respeitados na aplicação da norma penal tributária, quando aquela é pressuposto da tipificação do crime, desta forma.

Em função do exposto faz-se necessário uma análise da prévia necessidade de constituição do crédito tributário para incidência da norma penal tributária e dos processos a serem observados para a constituição da obrigação tributária, que será tema do tópico seguinte.

##### **4.1.1 Necessidade de constituição do crédito tributário**

O direito tributário regula a aplicação de suas normas, determinando o processo de produção de suas obrigações.

De acordo com Carvalho (2009, p. 200) As normas de Direito Penal tomam como hipótese o descumprimento de deveres prescritos em normas tributárias. Assim, a incidência daquelas normas depende do tratamento dado pelo direito tributário a estas.

Sobre esta questão Carvalho (2009, p. 200) ensina que é importante considerar que quando a hipótese penal tributária descreve o não-pagamento de tributo (art. 2º da Lei 8.137/90) e art. 168-A *caput* do Código Penal), para a realização da conduta descrita, “pressupõe-se que a regra-matriz de incidência tributária tenha sido aplicada e a obrigação tributária esteja vencida”. O direito tributário tem toda uma preocupação com a formalização

do crédito para que o pagamento seja realizado. Se não houver a constituição da obrigação tributária, não há o que se pagar e, se esta não estiver vencida, o pagamento ainda pode ser realizado, o que torna a realização da conduta de não pagar tributo impossível. Nestes termos, a consumação empírica das hipóteses penais tributárias que descrevem o não cumprimento da obrigação tributária pressupõe a aplicação da norma tributária (em sentido estrito) e o vencimento da obrigação.

Outras hipóteses penais tributárias se preocupam justamente com a formalização adequada da obrigação tributária nos moldes da lei, isto é, com a devida aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

Importante considerar que para que a norma penal tributária possa ser aplicada é necessário que exista suporte fático, isto quer dizer que é necessário existir um fato que se subsume a sua hipótese.

#### **4.1.2 Momento consumativo dos crimes contra a ordem tributária**

Como se falou no tópico anterior para que a norma penal possa ser aplicada é necessário que exista um fato que se subsume a sua hipótese. Aqui é importante interrogar a respeito do momento em que esse fato passa a existir e o que é necessário fazer para percebê-lo?

As interrogações explicitadas acima de acordo com Carvalho (2009, p. 210) justificam toda a preocupação dos criminalistas com o momento consumativo do crime, que é, justamente, “o instante em que o suporte fático, para aplicação da norma penal, passa a existir fenomenicamente”.

Sobre essa questão pode-se dizer que nos crimes contra a ordem tributária, assim como em todos os crimes, a consumação se dá no momento em que todos os critérios da hipótese penal podem ser identificados empiricamente. O problema de acordo com Carvalho (2009, p. 210) é que algumas hipóteses penais pressupõem situações tributárias que requerem certas formalidades para serem constituídas e sem elas não se pode falar em consumação de crime contra a ordem tributária.

Nas hipóteses penais construídas com base nos artigos 1º da Lei 8.137/90 e 377-A do Código Penal, o núcleo centra-se na expressão suprimir ou reduzir ‘tributo’. O evento-crime representativo destas hipóteses consuma-se com a supressão ou redução do tributo.

Destarte pode-se dizer que a supressão ou redução de tributo, para fins de consumação dos eventos-crime de que tratam o artigo 1º da Lei 8.137/90 e 377-A do Código Penal deve

ocorrer juridicamente, pois é no plano normativo que se constata a existência do tributo. A obrigação tributária é uma relação jurídica, só existe, portanto, no plano do direito.

Também no caso da do art. 3º, I da Lei 8.137/90 também se verifica algumas propriedades com relação à consumação do evento-crime. O tipo penal pressupõe existência de “pagamento indevido ou inexato”. Sobre esta questão Carvalho (2009, p. 214) ensina que: “a simples entrega de dinheiro à administração não se caracteriza pagamento indevido juridicamente, quando o problema está na constituição inadequada do crédito tributário”. Esclarece ainda o autor em referência que é necessário uma linguagem competente para atestar que o crédito foi constituído inadequadamente e formalizar a obrigação tributária complementar. Sem essa linguagem o pagamento não é indevido, ou inexato, para o direito, pois realizado de acordo com o crédito constituído e, portanto, não há que se falar em consumação do evento-crime.

Nas hipóteses dos artigos 2º, II, da Lei 8.137/90, 168-A *caput* e § 1º, I e II, do Código Penal, ainda que a consumação do evento-crime depende da existência de obrigação tributária. Ensina Carvalho (2009, p. 214) que não é no momento de sua constituição que ele se consuma, mas sim quando do vencimento desta. É só a partir da data do vencimento da obrigação tributária, se não verificado o pagamento ou recolhimento do tributo.

Nas demais hipóteses penais tributárias (artigos 2º, I, III, IV, V; 3º, II, III da Lei 8.137/90 e 168-A, § 1º, III do Código Penal, não há muito o que discutir quanto à consumação do evento-crime; embora algumas dependam da existência de obrigação tributária, a consumação ocorre com a realização da ação representada pelo verbo do critério material, que não está condicionada à existência de linguagem jurídica tributária.

#### **4.2 Extinção da punibilidade penal tributária**

O Direito Penal entende a punibilidade, de acordo com Bruno (2003, p. 193) como a possibilidade jurídica do estado, em decorrência de um acontecimento típico punir, isto é, “aplicar a pena que é cominada em abstrato na norma penal e exigir o seu cumprimento”.

Para a Ciência Penal, o crime nasce quando o sujeito pratica a conduta descrita na hipótese penal.

Sobre esta questão, Jesus (1995, p. 589) instrui que é neste momento que surge a relação jurídico-punitiva ensinando que:

De um lado aparece o Estado com o *jus puniendi*; de outro, o réu, com a obrigação de não obstaculizar o direito de o Estado, impor a sanção penal. Com a prática do

crime, o direito de punir do estado, que era abstrato, torna-se concreto, surgindo a punibilidade, que é a possibilidade jurídica do Estado impor a sanção.

De acordo com a doutrina penal, os requisitos do crime são o fato típico e a antijuridicidade. A culpabilidade constitui pressuposto da pena. E a prática de um fato típico e ilícito, sendo culpável o sujeito, faz surgir a punibilidade. Esta, portanto, não é requisito do crime, mas consequência jurídica deste.

No que se refere às causas de extinção da punibilidade penal, o Art. 107 do Código Penal enumera os casos de extinção de punibilidade, a saber:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

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

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

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

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

A seguir verificar-se-á separadamente, cada uma das causas de extinção da punibilidade previstas no Código Penal que se aplicam aos crimes contra a ordem tributária.

#### **4.2.1 Morte do Agente**

A primeira causa extintiva da punibilidade, prevista no inciso I do art. 107 do Código Penal, é a morte do agente.

Carvalho (2009, p. 273) ensina que: “com a morte do agente desaparece o sujeito passivo da relação jurídica penal e, conseqüentemente, o vínculo jurídico também desaparece”. O autor em referencia também considera que em caso do agente falecer antes da condenação, a aplicação da norma é prejudicada. Não se trata de causa de extinção da punibilidade, mas de impossibilidade empírica de subsunção. A regra-matriz de incidência penal não pode ser aplicada, pois um de seus critérios não é denotado factualmente.

De acordo com Carvalho (2009, p. 273), diferentemente do que ocorre com a relação penal tributária, a relação de multa tributária não é extinta com a morte do agente. A responsabilidade tributária se transfere para os sucessores dentro do limite da herança, segundo prescrição do art. 131, II do Código Tributário Nacional.

Importante considerar aqui que a responsabilidade penal é pessoal, é daquele que praticou o crime, é intransferível, por isso se extingue com a morte do sujeito passivo.



#### 4.2.2 Anistia, graça ou indulto

O inciso II do art. 107 do Código Penal, extingue a punibilidade penal “pela anistia, a graça e o indulto”.

Carvalho (2009, p. 274) ensina que: “anistia é a desconstituição do crime e todos os efeitos penais dele decorrente, concedida por meio de lei de competência exclusiva da União, com atribuição do Congresso Nacional e sanção do presidente da república” (arts. 21, XVII e 48, VIII da Constituição Federal).

O autor em referência acima considera que a anistia é norma geral e abstrata específica, que deve ser aplicada para, concretamente, propagar efeitos jurídicos, antes, ou depois da sentença. Se antes, impede a constituição do crime, se posterior, o desconstitui juridicamente, extinguindo todos os efeitos penais, inclusive o pressuposto para reincidência.

Diferente da anistia tributária que é o perdão de multa em decorrência do não pagamento do tributo ou não-cumprimento de deveres instrumentais.

O art. 180, I do Código Tributário Nacional preleciona que:

A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

Podendo-se dizer, assim que a anistia tributária não interfere na relação jurídica penal, nem na sua constituição, não podendo ser concedida aos atos constantes no art. 180 I do Código Tributário Nacional, transcrito acima.

Em matéria dos crimes contra a ordem tributária, o art. 11 da Lei 9.639/98 preceitua:

São anistiados os agentes políticos que tenham sido responsabilizados, sem que fosse atribuição legal sua, pela prática dos crimes previstos na alínea "d" do art. 95 da Lei 8.212, de 1991, e no art. 86 da Lei no 3.807, de 26 de agosto de 1960.

O dispositivo acima, na visão de Carvalho (2009), parece redundante, pois o agente político só é responsabilizado penalmente quando a atribuição legal da conduta é sua. Mas, mesmo assim, a anistia, nestes casos, existe.

No que se refere à graça ou indulto, estas, são formas de exclusão da relação jurídica penal, por meio do desaparecimento do dever jurídico de cumprir a pena imposta, devido ao perdão do Estado. Nestes termos, só são concedidas, conforme Carvalho (2009, p. 275), “após o trânsito em julgado da decisão condenatória e são pessoais”.

O autor em referência considera que tanto um quanto outro operam sobre a relação jurídica penal, extinguindo-a e como consequência, desconstituindo o crime. Contudo, por este já ter sido constituído, outros efeitos penais continuam a se propagar, em decorrência da incidência de outras normas penais, de modo que o condenado, ao recebê-los, não retrocede à condição de primário (como ocorre com a anistia). Os efeitos jurídicos extintos com a graça e o indulto são somente aqueles propagados com a incidência da regra-matriz penal.

Pode-se dizer do exposto que graça e indulto diferenciam-se, pois a graça é individual e o indulto coletivo. O indulto abrange um grupo de sentenciados enquanto que a graça, apenas um.

#### **4.2.3 Pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso**

O art. 107 do Código Penal em seu inciso III extingue a punibilidade: “pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso”

O Art. 2º e parágrafo único do Código Penal preceitua:

Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.  
Parágrafo único - A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

Diante do princípio da *abolitio criminis*, existente no direito penal (art. 2º e parágrafo único) a lei penal posterior, que deixa de considerar determinada conduta como criminoso, retroage em favor do agente para alcançar fatos inclusive já consolidados pela coisa julgada.

De acordo com Carvalho (2009) a retroatividade da lei, que não mais considera fato como criminoso, impossibilita a aplicação da lei anterior vigente na época do evento-crime, portanto a *abolitio criminis* é verificada antes da sentença condenatória, não há possibilidade de constituir o fato jurídico penal pela falta de fundamento legal, não há mais norma à qual o suporte fático possa subsumir-se, portanto, não há o que aplicar com a sentença.

No entanto, se verificada depois de constituído o fato jurídico penal, extingue a punibilidade bem como todos os demais efeitos jurídicos decorrentes da constituição do crime nos termos do art. 2º *caput do Código Penal*. A *abolitio criminis* desconstitui o fato jurídico penal e, por consequência, seus efeitos jurídicos caracterizando-se, por isso, se depois da sentença condenatória, como causa de extinção da punibilidade.

#### **4.2.4 Pela prescrição, decadência ou preempção;**

O inciso IV, do art. 107 do Código Penal, prescreve que são causas extintivas da punibilidade a prescrição, a decadência e a preempção.

Santi (2001, p. 140) afirma que: “decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de suas estruturas. O mesmo se pode dizer em relação à preempção. Estas operam sobre o processo de positivação de normas gerais e abstratas interrompendo o curso da aplicação.

De acordo com (Carvalho (2009) A prescrição, decadência ou preempção são formas que o próprio direito cria para que suas relações não perdurem no tempo, *ad. Infinitum*.

Delmanto (1986) considera que de acordo com o art. 103 do Código Penal, decadência penal é a perda do direito de ação do ofendido pelo decurso de certo lapso temporal prescrito legalmente, só alcança as ações de iniciativa privada ou as públicas condicionadas. E preempção penal é a perda do direito de aplicação da norma penal, causada pela inércia processual do querelante em certo lapso temporal determinado por lei. Também é própria das ações privadas.

#### **4.2.5 Pela retratação do agente**

De acordo com o art. 107, VI, do código Penal, extingue-se a punibilidade com a retratação do agente, nos casos em que a lei admite.

Retratar-se de acordo com Carvalho (2009, p. 292) significa: “voltar atrás, confessar que errou, desdizer-se. Tendo em vista a hipótese penal, retratar-se criminalmente é adimplir o dever, cujo tipo penal releva o descumprimento”.

O Código Penal condiciona a retratação aos casos em que a lei admite. Assim, para que o fato da retratação produza os efeitos jurídicos da proibição de aplicação da norma penal, ou da extinção da punibilidade é necessário que:

- a) Exista norma específica e que o enquadramento do fato e os efeitos propagados estejam exatamente dentro de seus moldes.

De acordo com Carvalho (2009) nos casos dos crimes contra a ordem tributária a legislação específica prevê duas possibilidades de retratação do agente.

- 1) Por meio do pagamento do tributo.
- 2) Por meio da constituição do crédito formalizado.

De acordo com Carvalho (2009) pode-se entender ser o pagamento uma espécie de retratação quando tomado como hipótese de norma de exclusão da punibilidade penal, pois o bem jurídico tutelado pelas normas penais tributárias é, justamente, o direito subjetivo da

obrigação tributária. O fato do não-cumprimento da obrigação tributária é tomado como suporte fático para incidência da norma penal tributária. Se o agente realiza o pagamento do tributo extingue-se a relação jurídica tributária. Demonstra arrependimento que, se ocorrido nos moldes da norma de extinção da “punibilidade”, impede a aplicação da regra-matriz penal. Assim, neste sentido, entende-se ser uma espécie de retratação própria dos crimes contra a ordem tributária.

Verificadas separadamente cada uma das causas de extinção da punibilidade previstas no Código Penal que se aplicam aos crimes contra a ordem tributária o capítulo seguinte tratará da Prescrição em crime tributário.

## **5 DA PRESCRIÇÃO EM CRIME TRIBUTÁRIO**

Prescrição é a perda do direito de punir do Estado pelo decurso do tempo. A inércia estatal em exercer seu magistério punitivo dentro de prazos por ele próprio fixados determina a ocorrência da prescrição.

De acordo com Jorge (2007, p. 350) Estado, por sua inatividade, pode perder:

- a) “a pretensão punitiva antes da sentença transitar em julgado”, ou
- b) “a pretensão executória (depois de transitar)”.

O autor em referência afirma que em face ao exposto tem-se o seguinte quadro:

- a) “prescrição da pretensão punitiva propriamente dita, prescrição superveniente ou intercorrente e retroativa”; e
- b) “prescrição da pretensão executória”.

Sobre o exposto o Jorge (2007, p. 350) considera que quando ocorre a prescrição da pretensão punitiva em sentido amplo, “o Estado perde o direito de julgar o feito e aplicar a pena. Na prescrição da pretensão executória, perde o direito de executar a pena imposta na sentença condenatória irrecorrível”.

Sobre a consequência, para o agente, de uma e outra o autor em referência entende que ocorrendo a prescrição da pretensão punitiva desaparece totalmente qualquer consequência do delito; a ocorrência da prescrição da pretensão executória faz com que não sejam executadas as penas principais nem se apliquem medidas de segurança, subsistindo, porém, os demais efeitos (perda da primariedade, lançamento do nome do réu no rol dos culpados etc.).

Jorge (2007, p. 351) define então pretensão punitiva como sendo: “a exigência de subordinação do direito de liberdade do cidadão ao direito de punir concreto do Estado”.

Veja-se o exercício a respeito da prescrição da pretensão punitiva (antes do trânsito em julgado da sentença), usando o art. 109 do CP que diz regular-se aquela pelo máximo da pena cominada ao crime: o art. 1º da Lei nº 8.137/90 informa que o máximo da pena cominada são 5 anos.

Jorge (2007, p. 351) considera que esta pena máxima é denominada abstrata, porque ainda não foi aplicada; sendo, passa a denominar-se concreta.

O art. 109 do CP. Menciona os prazos de prescrição da pretensão punitiva (e que valem, também para a prescrição da pretensão executória). Neste caso, para se saber qual o prazo prescricional em se tratando de uma forma de prescrição ou de outra, tem-se, primeiro, que saber qual a pena abstrata ou concreta; após isso, deve-se enquadrá-la numa das hipóteses do art. 109 do CP. *In verbis*:

Art. 109 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se: I - em 20 (vinte) anos, se o máximo da pena é superior a 12 (doze); II - em 16 (dezesseis) anos, se o máximo da pena é superior a 8 (oito) anos e não excede a 12 (doze); III - em 12 (doze) anos, se o máximo da pena é superior a 4 (quatro) anos e não excede a 8 (oito); IV - em 8 (oito) anos, se o máximo da pena é superior a 2 (dois) anos e não excede a 4 (quatro); V - em 4 (quatro) anos, se o máximo da pena é igual a 1 (um) ano ou, sendo superior, não excede a 2 (dois); VI - em 2 (dois) anos, se o máximo da pena é inferior a 1 (um) ano. **Prescrição das penas restritivas de direito**  
Parágrafo único - Aplicam-se às penas restritivas de direito os mesmos prazos previstos para as privativas de liberdade.

Quando ocorrer concurso formal ou material de delitos será considerado isoladamente nos termos, aliás, do art. 119 do CP; o mesmo de diga em relação ao crime continuado.

Ensina Jorge (2009, p. 351) que se tratando de prescrição da pretensão executória o mecanismo é o mesmo, só que se usa a pena em concreto fixada na sentença. É o que determina o art. 110 do CP. A saber: “A prescrição depois de transitar em julgado a sentença condenatória regula-se pela pena aplicada e verifica-se nos prazos fixados no artigo anterior”.

No cálculo da prescrição da pretensão punitiva usa-se a pena em abstrato porque não se tem sentença condenatória fixando uma pena concreta; após sua prolação, ensina Jorge (2009, p. 351) que se usa “a pena em concreto porque o acusado já está condenado a certa e determinada pena”.

Quando se tratar de prescrição da pretensão punitiva não se leva em consideração nem as agravantes nem as atenuantes.

Não se aplica o disposto no art. 110 do CP, parte final, que determina o aumento do prazo prescricional em um terço em se tratando de reincidente, quando se cogita de pretensão punitiva. Sendo importante considerar que tal aumento só terá lugar no cálculo da pretensão executória.

Por fim é importante considerar que a consequência de ser reconhecida a prescrição punitiva é a extinção da punibilidade, o inquérito será arquivado, a denúncia será rejeitada, a ação penal será encerrada, em grau de recurso a sentença condenatória não produz efeito, não haverá pagamento de custas, a pena não será executada E o réu é inocente para todos os efeitos.

## **6 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O direito, pela sua própria natureza é um todo unitário que não pode ser fracionado não sendo assim possível aceitar um ramo do Direito que seja absolutamente independente e suficiente em si mesmo. Por esta razão, quando se divide o direito em ramos só pode ser aceita como um recurso didático que torna fácil o entendimento facilitando assim a exposição da matéria. Não poderia assim, ser diferente com o chamado Direito Penal Tributário, fruto do entrelaçamento destes dois ramos do Direito.

Quando o Estado, no exercício de seu direito de criar e cobrar tributos e contribuições sociais, observadas as limitações constitucionais a esse poder, cria, por intermédio de lei, uma obrigação de tal natureza, deve determinar com precisão em que circunstâncias essa obrigação surge, quais as limitações a que está sujeita e indicar ainda quais suas formas de sua extinção. É necessário ainda que a lei forneça os elementos para identificar quem são os sujeitos passivos de tal obrigação e quais as penalidades que podem incidir sempre que houver inadimplemento dessa obrigação.

Importante ressaltar que, quando o inadimplemento da obrigação tributária emanar de condutas classificadas como crime na legislação penal, incidirão também as regras garantidoras do Direito Penal e do Processo Penal.

Desta forma tem-se o Direito Tributário penal quando se cuida das sanções tributárias, assim entendidas aquelas que decorrem da legislação tributária e que são aplicadas pelo descumprimento de qualquer dispositivo legal ou regulamentar relativo a obrigação tributária, principal ou acessória.

E por fim temos as normas do Direito Penal Tributário, que dizem respeito ao conjunto de normas jurídicas que tutelam o patrimônio do sujeito ativo da obrigação tributária

e que prescrevem penas punitivas de liberdade e multa, sempre que o descumprimento de tais obrigações se der por meio de artifícios fraudulentos, de acordo com a descrição contida na lei federal, e onde estejam presentes os elementos que informam a culpabilidade.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRUNO, Aníbal. **Direito Penal**, 5ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário**, Uma análise semântica e jurisprudencial. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

DELMANTO, Celso. **Código Penal comentado**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1986.

JESUS, Damásio Evangelista de. **Direito Penal**. 19ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

JORGE, Wiliam Wanderley. **Curso de Direito Penal Tributário**. Campinas, São Paulo: Millennium Editora, 2007.

SANTI, Eurico Marcos de. **Lançamento Tributário**. São Paulo Max Limonard, 1999.

SANTI, Eurico Marcos de **Decadência e prescrição no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonard, 2001.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. **Direito Penal Tributário - Questões Relevantes - 2ª Ed.** São Paulo: Malheiros, 2004.