

## **O PAGAMENTO E OS CRIMES TRIBUTÁRIOS: UM ESTUDO À LUZ DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**

### ***PAYMENT AND TAX CRIMES: A STUDY FROM THE VIEW OF THE ECONOMIC ANALYSIS OF LAW***

#### **Rômulo Guilherme Leitão**

Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza, com doutorado-sanduíche na Boston University, Massachusetts (EUA). Docente do Programa de Pós-Graduação (mestrado e doutorado) e Graduação em Direito da Universidade de Fortaleza. Procurador municipal da Prefeitura de Fortaleza.

*E-mail:* romuloleitao@unifor.br

#### **Saulo Gonçalves Santos**

Graduado em Direito pelo Centro Universitário 7 de Setembro (UNI7). Especialista em Direito Tributário pelo UNI7. Mestrando em Direito e Gestão de Conflitos pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR). Professor de Direito Tributário na Universidade Estadual do Vale do Acaraú (UEVA). Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará (TJCE).

*E-mail:* saulosantos12@gmail.com

#### **Luciano Nunes Maia Freire**

Mestrando em Ciências Políticas pela Universidade de Lisboa. Especialista em Direito Processual pela Universidade da Amazônia (UNAMA). Juiz de Direito do Tribunal de Justiça do Estado do Ceará.

*E-mail:* lucianonmaia@hotmail.com

#### **Resumo**

Estuda-se a extinção da punibilidade pelo pagamento dos crimes tributários à luz da Análise Econômica do Direito. Efetua-se uma pesquisa da evolução legislativa, doutrinária e jurisprudencial. Pesquisam-se os conceitos gerais e a aplicação da Análise Econômica do Direito no âmbito dos crimes econômicos. Elaborou-se uma pesquisa qualitativa, exploratória, bibliográfica de livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência do tema. Identifica-se o bem jurídico protegido pela

norma de sonegação fiscal (Lei n. 4.729/1965), apreciando-se como a evolução legislativa acabou por proteger simplesmente o erário. Avalia-se a eficiência da proteção penal proporcionada pela Lei n. 8.137/1990 perante a Análise Econômica do Direito, assim como a violação da prisão civil por dívida. Conclui-se que as alterações efetuadas são penalmente ineficazes para a defesa das instituições e das inspeções fiscais, bem como da verdade das informações tributárias, por não evitarem os delitos. Defende-se que, atualmente, há uma violação da vedação constitucional da prisão por dívida, apesar do posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) em sentido contrário e que o pagamento extingue a punibilidade até mesmo após o trânsito em julgado do decreto condenatório, abarcando os “delitos meio” de uso ou falsificação de documentos, por serem absorvidos pelos crimes fim. **Palavras-chave:** Crimes fiscais. Pagamento. Análise Econômica do Direito. Prisão civil por dívida.

### **Abstract**

*It was studied the extinction of punibility by the payment of tax crimes in the view of the Economic Analysis of Law. It was carried out a survey of legislative, doctrinal and jurisprudential evolution. It was investigated the general concepts and the application of the Economic Analysis of Law in the context of economic crimes. I was elaborated a qualitative, exploratory, bibliographical study of books, papers, legislation and jurisprudence of the theme. It was identified the well protected legal by the norm of tax evasion (Law n. 4.729/1965), enjoying how the legislative evolution ended up protecting the fisc. It was evaluated the effectiveness of the penal protection provided by Law n. 8.137/1990 before the Economic Analysis of Law, as well as the violation of the civil imprisonment due to debt. It was concluded that the changes made are criminal ineffective for the defense of institutions and tax inspections, as well as the truth of tax information, because they do not avoid the delicts. It was defended that currently there is a violation of the constitutional seal of imprisonment due to debt, despite the positioning of the Federal Supreme Court (STF) in the opposite direction and that the payment extinguishes the punishability even after the transit on adjudged of the condemnatory decree, enclosing the “means misdemeanors” of use or falsification of documents, for being absorbed by the crimes end.*

**Keywords:** Tax crimes. Payment. Law and economics. Civil prison for debt.

## 1 INTRODUÇÃO

A ideia da elaboração deste artigo científico surgiu da análise das diversas legislações penais que tratam da punibilidade dos crimes tributários, observando-se uma excessiva utilização do pagamento como causa de extinção da punibilidade, a denotar uma fragilização do sistema penal nacional, bem como por implicar numa violação da garantia constitucional da vedação da prisão civil por dívidas, previsto no art. 5º, LXVII, da Constituição Federal de 1988 (CF/88).

A fragilização do sistema penal fica caracterizada pelo fato de se deixar sob a vontade do réu a efetiva aplicação da penalidade criminal, já que o pagamento feito a qualquer momento extingue o processo penal tributário, de modo que a força da aplicação compulsória da pena perde intensidade.

Este fato acaba por mitigar o caráter subsidiário do direito penal, e equiparar o ato ilícito civil do não pagamento de um tributo ao crime tributário respectivo, violando também a garantia da vedação constitucional da prisão civil por dívidas, visto que substancialmente os ilícitos seriam semelhantes, mas a atração do fato para a esfera penal decorreria da possibilidade de utilizar a ameaça de prisão para compelir o particular a efetivar o pagamento.

Assim, este artigo científico aprecia as incongruências do uso da tutela penal para o adimplemento do crédito tributário, sob a ótica da Análise Econômica do Direito (AED), bem como da vedação constitucional da prisão civil por dívidas.

Este trabalho tem por objetivo, ainda analisar a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária previstos nos artigos 1º e 2º da Lei Federal n. 8.137/1990 e nos artigos 168-A e 337-A, ambos do Código Penal Brasileiro (CPB), abordando a evolução legislativa e jurisprudencial, tratando do bem jurídico protegido, sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito.

O presente trabalho tem por objetivo responder às seguintes perguntas: sob a ótica da Análise Econômica do Direito, a proteção fornecida pelo ordenamento pátrio aos crimes contra a ordem tributária é eficaz, evitando ou diminuindo o

cometimento destes delitos? a flexibilização da rigidez penal implementada pela legislação violou a proibição constitucional de prisão civil por dívidas? qual o limite temporal para o pagamento do crédito tributário implicar a extinção da punibilidade? a extinção da punibilidade pelo pagamento produz efeitos nos crimes meio?

A elaboração deste estudo utilizou-se de uma pesquisa qualitativa, de cunho exploratório, com análise bibliográfica de livros, artigos científicos, legislação e jurisprudência sobre o tema.

O assunto em debate é atual e relevante, visto que o poder público financia as suas atividades primordiais por intermédio dos tributos recolhidos dos contribuintes, razão pela qual se resolveu criminalizar não o simples não pagamento, mas o inadimplemento fiscal qualificado, consistente naquele implementado com o uso de fraude, falsidade documental, fornecimento de informações inexatas, dentre outros artifícios (SCHOUERI, 2018, p. 872).

A importância do estudo do tema reside no fato de diversas legislações terem sido publicadas, ao longo das décadas, dilatando o prazo final para que o pagamento implique na extinção da punibilidade e finalização do procedimento penal, consistindo o primeiro marco como sendo o início da ação fiscal, enquanto que atualmente já se fala que o pagamento extingue a punição, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Entre as legislações que trataram do assunto, podem ser citadas as leis federais: n. 4.729/1965, n. 8.137/1990, n. 9.249/1995, nº 9.430/1996, n. 9.983/2000, n. 10.684/2003, n. 12.382/2011 e, mais recentemente, a Lei n. 13.254/2006. Todas elas abordando o parcelamento ou a regularização tributária do contribuinte.

Na primeira parte deste artigo científico, identifica-se o bem jurídico protegido pela Lei Federal n. 8.137/1990, estudando-o sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito e da vedação constitucional da prisão civil por dívida.

Na segunda etapa do trabalho, analisa-se a evolução legislativa e jurisprudencial do pagamento como causa de extinção da punibilidade, aferindo-se, ainda como o instituto do parcelamento interfere na persecução penal.

Por fim, na última parte do trabalho, avaliam-se os posicionamentos jurisprudenciais acerca da absorção dos crimes meio pelos delitos contra a ordem tributária e a repercussão do pagamento nesta criminalidade acessória.

## **2 A INTERVENÇÃO PENAL NOS ILÍCITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Neste tópico, desenvolvem-se ideias sobre a identificação bem jurídico protegido pelos crimes contra a ordem tributária, bem como uma apreciação da sua eficiência perante a Análise Econômica do Direito e a virtual violação da proibição constitucional da prisão por dívida.

### **2.1 A identificação do bem jurídico protegido**

A caracterização do bem jurídico defendido pelo Direito Penal Tributário não é uma atividade de fácil desenvolvimento, visto que envolve múltiplos questionamentos sobre as reais intenções estatais, abordando se a utilização da tutela penal se presta a proteger a função arrecadatória do Estado, a verdade fiscal ou apenas o erário (ROLIM; BRAGA, 2014, p. 119).

Críticas são direcionadas à política fiscal nacional, no sentido da utilização excessiva do aparato fiscal com finalidades arrecadatórias, em detrimento de um alegado encurtamento na proteção dos direitos e garantias fundamentais (CALMON, 2002, p. 140 e 141).

Acerca da conceituação de objeto jurídico, Nelson Hungria, citado por Rolim e Braga (2014, p. 114), afirma que se entende como o interesse ou bem que se pretende que a norma busca defender, como a vida, patrimônio, fé pública e outros.

Analisando-se o Código Penal Brasileiro (BRASIL, 1940, *on-line*), percebe-se que a “Administração Pública” é o bem jurídico defendido no Título XI; a “Fé Pública” no Título X; a “Paz Pública” no Título IX; a “Incolunidade Pública” no Título VIII; a “Dignidade Sexual” no Título VI e assim é desenvolvido no restante da legislação.

Quanto aos crimes contra a ordem tributária, autores mais clássicos defendem que o bem jurídico protegido é a “A Ordem Econômica”, afirmando ainda que o Estado tem o direito de ver respeitada a sua prerrogativa de impor tributos aos particulares integrantes da sociedade (MACHADO, 1984, p. 206).

No mesmo sentido, há quem defenda que esta legislação penal especial protege tanto o patrimônio público, quanto o dever de informação, verdade e transparência que se impõem ao contribuinte, para o ótimo desenvolvimento da máquina arrecadatória estatal, no que se relaciona com o cumprimento das obrigações tributárias acessórias (HOUNIE, 2012, p. 71-72).

O Direito Penal incide sobre o mais precioso bem jurídico dos seres humanos, qual seja, a liberdade, de modo que deve ser usado apenas quando os demais ramos do ordenamento jurídico se mostrarem insuficientes para a prevenção geral e especial do ilícito que se busca evitar.

Dessa forma, em defesa da não banalização desse ramo jurídico, Decomain, citado por Rolim e Braga (2014, p. 119), aduz que a escolha pela sua utilização deve ter por foco defender não exclusivamente o crédito tributário - mirando apenas o não adimplemento da dívida fiscal por parte do particular -, mas sim todo um conjunto de valores, como o harmônico relacionamento do cidadão com a Administração Pública Tributária, o fortalecimento dos mecanismos fiscalizadores e de controle contábil, dentre outros, contribuindo para o bom funcionamento de toda a máquina arrecadatória.

O raciocínio desenvolvido pelos autores anteriormente citados é coerente, porquanto valoriza o Direito Penal, consagrando-o como um precioso instrumento posto ao dispor das autoridades estatais para a manutenção do bem-estar social, devendo ser utilizado quando valores coletivos, cuja violação importe em risco para a sociedade, forem descumpridos.

Contudo, o Poder Legislativo nacional vem aprovando disposições que fragilizam a imposição da pena corporal, inerente ao Direito Penal, diante do pagamento efetuado pelo contribuinte, ao denotar o distanciamento dos valores coletivos que fundamentaram a criação dos “Crimes Contra a Ordem Tributária”,

transparecendo que o interesse estatal é coagir o particular, por intermédio de vários instrumentos – inclusive da tutela penal –, a efetuar o pagamento do tributo devido, colocando-o em situação vulnerável diante do credor (CALMON, 2002, p. 148).

Portanto, é preciso fazer um estudo desde tema pela perspectiva da Análise Econômica do Direito com a finalidade de concluir se tais modificações estimulam o contribuinte a voluntariamente adimplir o crédito tributário, ou simplesmente esperar a provocação estatal, inclusive na esfera penal, para só então fazer o pagamento pretendido pelo poder público.

## **2.2 A apreciação da tutela penal dos crimes contra a ordem tributária sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito e da proibição constitucional da prisão por dívida**

Antes de se apreciar os crimes contra a ordem tributária sob a ótica da Análise Econômica do Direito, é necessário conceituar essa doutrina, para que se possa situar os leitores acerca do significado dessa perspectiva das normas e situações jurídicas.

Os autores da área de conhecimento ensinam que a Análise Econômica do Direito pode ser vista sob uma dimensão normativa ou positiva. A aferição positiva se dedica para apreciar as consequências pragmáticas do Direito sobre o mundo dos fatos, enquanto a feição normativa avalia os conceitos de justiça com as noções de repercussão econômica, maximização da riqueza e do bem-estar social (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 81).

A análise positiva estuda como efetivamente funciona a economia, por intermédio do que se vislumbra das trocas econômicas do mercado, dentre outros fatores. A análise normativa estuda como a economia deveria funcionar, propondo aperfeiçoamentos para o melhor funcionamento da sociedade.

A Análise Econômica do Direito (AED) abstrai o caráter subjetivo da norma, abordando mais o seu enfoque objetivo, não atuando no mundo dos valores, de modo que não é apta para afirmar se uma determinada atitude jurídica é justa,

sendo idônea, por outro lado, para verificar a injustiça de uma medida, pois defende que não existe justificativa moral razoável para fundamentar o desperdício. Desse modo, sob o enfoque da AED, toda opção que provoque o desperdício é injusta (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 82).

Defende-se que a Análise Econômica do Direito, conhecida nos Estados Unidos como *Law and Economics*, foi delineada primeiramente na Universidade de Chicago, tendo como um de seus pontos de partida as escolhas racionais efetivadas pelos indivíduos que agem de forma a aumentar a sua satisfação, respondendo, positiva ou negativamente, a estímulos externos que estão sujeitos (COELHO, 2007, p. 3-8).

Baseada no comportamento racional do indivíduo, este opta por determinada decisão considerando os benefícios e custos desse posicionamento, raciocinando como atingir o máximo de bem-estar no caso. Transportando para o Direito as noções econômicas, ensina-se que as reações humanas às normas jurídicas são semelhantes ao que ocorre com os preços praticados no mercado, havendo uma tendência para o consumo aumentar, diante de um preço mais baixo, diminuindo a aquisição de mercadorias com o incremento dos preços.

Assim, diante de normas jurídicas, pela Análise Econômica do Direito, com base no princípio da máxima racionalidade, abstraindo-se a questão moral, indivíduos sopesariam os benefícios e os custos do cumprimento ou descumprimento de uma norma, adotando o comportamento efetivo com base na apreciação racional efetuada do cenário (COELHO, 2007, p. 10).

A AED propugna ainda a existência do “Ótimo de Pareto”, que consiste numa situação de máxima eficiência para os envolvidos em determinada situação, consistente em um cenário onde não é viável a melhoria na situação de um envolvido, sem que se possa piorar a situação de outro. Atingido este estágio, entende-se que foi alcançada a posição de melhor eficiência cabível para os indivíduos (COELHO, 2007, p. 12).

Nesse sentido, ensina-se que a AED mais se aproxima do positivismo jurídico, viabilizando um instrumento racional e objetivo de apreciação da justiça



de decisões legislativas ou judiciais, que não é impregnado de valores e livre de concepções filosóficas e políticas (COELHO, 2007, p. 21).

As bases teóricas expostas demonstram que a AED trabalha economicamente o comportamento humano, sob a perspectiva da racionalidade, abstraindo-se a moral, de modo a justificar um posicionamento adotado com base na maximização dos benefícios captados, considerando os custos envolvidos na situação.

Introduzindo este instrumento no âmbito do Direito Penal, tenta-se explicar as causas dos crimes e os meios mais adequados para a penalização de comportamentos criminosos. Propugna-se o aperfeiçoamento das normas penais, com o fito de torná-las mais eficientes, racionalizando as políticas públicas, melhorando a escolha das condutas a serem criminalizadas e das penas a serem aplicadas, tendo em conta o resultado almejado (GONÇALVES, 2015, p. 79).

Nos crimes contra a ordem tributária, a flexibilização da legislação penal quanto à extinção da punibilidade acaba induzindo o contribuinte a não efetuar o recolhimento do tributo no momento oportuno, optando, muitas vezes, pela prática de um dos ilícitos penais previstos na Lei Federal n. 8.137/1990, uma vez que o pagamento efetuado a qualquer momento é apto a acarretar a extinção da punibilidade pelo delito penal tributário cometido.

Economicamente, portanto, considerando a eficiência estatal na fiscalização do recolhimento do tributo, a morosidade do Poder Judiciário, os índices de impunidade nacional, dentre outros, é mais vantajoso para o contribuinte optar pelo cometimento do ilícito - isso em uma análise racional e abstraindo os aspectos morais do seu comportamento -, já que os benefícios do da sua atitude superam os custos verificados.

Ademais, caso uma ação penal relacionada com um crime tributário seja efetivamente instaurada e se encaminhe para uma condenação efetiva do sonegador, é suficiente que seja efetuado o pagamento do montante devido a qualquer momento - mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória - para que a persecução deixe de existir, em razão da extinção da punibilidade ampla pelo adimplemento.

Portanto, analisando o sistema penal tributário, o poder público não estimula o adimplemento regular dos tributos pelo contribuinte, haja vista ser muito flexível quanto à efetiva aplicação da penalidade, sendo o ordenamento jurídico falho nesta temática, por dar ensejo à criminalidade econômica. Há uma má utilização da tutela penal no ponto, violando-se o princípio da intervenção mínima e da subsidiariedade. Percebe-se aqui que o objetivo da política criminal aplicada é tão somente a satisfação do crédito tributário, afastando-se até dos objetivos da prevenção geral e especial inerentes às sanções penais (BUBNIAK, 2017, p. 85).

Afirma-se que se afasta dos objetivos da prevenção geral das sanções penais pelo fato da população ter a ciência da falta de rigidez da aplicação da pena privativa de liberdade desses crimes, já que o pagamento a qualquer tempo extingue o processo, de modo que não há uma intimidação da sociedade para a não realização do ilícito.

Quanto à prevenção especial, visto na perspectiva individual do sonegador, não produzirá o efeito de evitar que este cometa novamente o crime, visto que o pagamento acarreta a não aplicação da pena, não o inibindo da prática do delito.

O Supremo Tribunal Federal (STF), em sede de repercussão geral, no Agravo em Recurso Extraordinário n. 999.425 julgado em 02/03/2017, reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que os crimes previstos na Lei Federal n. 8.137/1990 não violam a regra constitucional do artigo 5º, inciso LXVII, que veda a prisão civil por dívidas. (BRASIL, 2017, *on-line*).

Entendeu-se que os ilícitos estabelecidos não punem o mero inadimplemento com o fisco, mas criminalizam a conduta que deixa de recolher tributos qualificada pela fraude, omissão ou prestação de informações não verídicas à autoridade fazendária.

Contudo, não é esse o entendimento que se defende neste trabalho. Fica evidente que a finalidade do poder público no âmbito desta política criminal é apenas recuperar o crédito tributário, tanto que possibilita a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer momento. Tal legislação criminal, com a introdução da

possibilidade ampla da extinção da punibilidade pelo adimplemento, assemelhando-se a um meio de execução em prol da proteção do patrimônio público.

É conhecida a lição que afirma que a natureza jurídica de um instituto não é determinada pela sua denominação, mas pela sua essência. Nesse sentido, o Código Tributário Nacional (CTN) determina, em seu artigo 4º (BRASIL, 1966, *on-line*), que a natureza jurídica do tributo é caracterizada pelo fato gerador da obrigação, não sendo importantes para qualificá-la a denominação e a destinação da arrecadação.

Esse ensinamento pode ser utilizado neste caso, em face de não ser plausível defender que os crimes aqui tratados não violam a vedação constitucional da prisão civil por dívida, já que possuem o mesmo tratamento dos meios de cobrança dos débitos tributários comuns, tanto que se extinguem pelo mesmo modo, qual seja, o pagamento realizado, ainda que a destempo ou após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, sendo esse o entendimento vigente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ), reafirmado no *habeas corpus* n. 362.478/SP, julgado em 14/09/2017 (BRASIL, 2017, *on-line*).

Conclui-se este tópico defendendo a inconstitucionalidade dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei Federal n. 8.137/1990, artigos 168-A e 337-A, esses últimos do CPB, em razão da previsão do artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei Federal n. 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade destes ilícitos pelo pagamento, não estabelecendo qualquer limite temporal para tanto, tanto por violação do princípio da proporcionalidade, quanto da vedação prevista no artigo 5º, LXVII da Constituição Federal de 1988 (CRFB/1988).

É preciso registrar que se entende a importância de uma legislação que criminalize a sonegação fiscal. Uma sociedade capitalista precisa de uma codificação eficaz que trate do assunto. Contudo, tal norma deve ser elaborada de maneira proporcional, desestimulando efetivamente o cometimento de crimes por parte dos contribuintes e coerente com a doutrina comportamental da Análise Econômica do Direito. Não é o que acontece no Brasil.

Existindo um desvirtuamento dos fins do regramento criminal, que claramente não atinge as finalidades esperadas de uma norma penal, mormente aquelas concernentes à prevenção geral e especial das sanções penais, praticamente igualando os efeitos do descumprimento de uma norma tributária que determina o pagamento de um crédito, com os do cometimento de um crime fiscal, pode-se concluir que houve um mau uso da tutela penal, violando a proibição constitucional da prisão por dívida do artigo 5º, inciso LXVII da CRFB/1988, gerando como consequência a inconstitucionalidade da incriminação, a despeito do posicionamento externado em repercussão geral pelo STF.

Ademais, a garantia constitucional da proibição da prisão civil por dívidas deve ser compreendida de uma maneira ampla. Nesse sentido, não basta que se analise se um ilícito é formalmente regulamentado pela lei penal para que se permita a aplicação da pena privativa de liberdade.

Deve-se avaliar a ponderação que o próprio ordenamento jurídico faz do fato para se concluir é um ilícito penal ou meramente civil. Caso o ordenamento jurídico trate o ato da mesma forma que a lei civil faz, ainda que ele seja previsto como crime pela lei penal, aqui se defende que se estará diante um ilícito meramente civil, posto que substancialmente recebeu o mesmo tratamento que o fato tido por ilegal pela legislação civil.

Ensina-se que a proibição constitucional da prisão civil por dívida denota a proibição de detenções em decorrência de débitos de origem negociada ou legal. A Constituição Federal prevê, em seu art. 5º, inciso XVII, um postulado valorativo consistente na impossibilidade de detenção para obrigar o particular ao pagamento de qualquer débito - ressalvadas as hipóteses constitucionalmente previstas - de modo que tal proteção deve abranger as situações cíveis e as criminais que, a pretexto de serem diferentes, criminalizem o simples inadimplemento creditício, sob pena de haver uma violação à proteção constitucional (PERLINGEIRO, 1997, p. 109-114).

Com uma abordagem abrangente dentro dos crimes fiscais, entende-se que a liberdade do cidadão não deve ser restringida pela prisão civil, nem por

uma virtual sanção criminal (MACHADO, 2009, p. 405), de modo que a referida vedação constitucional acabou por consagrar uma hierarquia valorativa entre a liberdade individual e o crédito, posicionando-se este num plano inferior ao primeiro direito (MACHADO, 2009, p. 402).

Deste modo, o que se defende neste trabalho é que a prisão nos crimes tributários seja utilizada exclusivamente para os casos onde se constate uma fraude ou o emprego de um meio ardiloso para o não pagamento do crédito tributário, e não que seja pura e simplesmente utilizada para cobrar uma dívida estatal.

É o que acontece com os crimes contra a ordem tributária aqui previstos, posto que o pagamento tanto se apresenta como uma causa de extinção irrestrita da obrigação tributária, como da punibilidade desses delitos, de modo que substancialmente se está utilizando da ameaça de prisão para reprimir um ilícito meramente civil, o que é vedado pela CF/88, como já se afirmou.

### **3 A EVOLUÇÃO LEGISLATIVA E JURISPRUDENCIAL NO TRATAMENTO DO PARCELAMENTO E DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO**

No início da regulamentação concernente ao pagamento como causa de extinção da punibilidade, havia uma proximidade entre a norma penal e o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 e seu parágrafo único, ambos do CTN, exigindo-se que o adimplemento do valor ocorresse voluntariamente antes do início de qualquer ação fiscal (PARREIRA, 2013, *on-line*).

A Lei Federal n. 4.729/1965 foi a primeira legislação extravagante a regulamentar o crime de sonegação fiscal no ordenamento pátrio (HOUNIE, 2012, p. 65), prevendo em seu artigo 2º, na sua redação original, que a extinção da punibilidade ocorreria se o pagamento do tributo fosse promovido antes do início da ação fiscal na via administrativa (BRASIL, 1965, *on-line*).

Naquele momento da evolução legislativa do instituto, exigia-se não apenas o adimplemento do valor devido, mas a espontaneidade do ato, devendo ocorrer antes de qualquer provocação estatal, a denotar que o agente devedor não foi, de qualquer modo, coagido ou pressionado pelo poder público para quitar o débito.

O Decreto-Lei n. 157/1967, posteriormente, estendeu o prazo inicial, consignando que o efeito extintivo penal do pagamento poderia ocorrer até a intimação do julgamento administrativo de 1º grau (HOUNIE, 2012, p. 66).

Posteriormente, o artigo 1º da Lei Federal n. 5.498/1968 deduziu que seria extinta a punibilidade dos crimes descritos na Lei Federal n. 4.729/1965 no prazo de trinta dias, contando da sua publicação (BRASIL, 1968, *on-line*), em norma que possui eficácia já exaurida no tempo, por limitar temporalmente a sua vigência, já tendo sido, por óbvio, ultrapassado o referido lapso temporal para que os interessados efetuassem o pagamento e fossem agraciados com a benesse penal da extinção da punição.

Por sua vez, o artigo 14 da Lei n. 8.137/1990 aduziu, em sua primeira redação, que a extinção da punibilidade ocorreria caso o agente promovesse o pagamento do tributo ou da contribuição social com os seus acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1990, *on-line*). A revogação deste dispositivo ocorreu num curto espaço de tempo pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/1991.

Ressalte-se que a Lei n. 8.137/1990 abandonou a expressão “sonegação fiscal”, empregada inicialmente pela Lei Federal n. 4.729/1965, valendo destacar que os crimes previstos na norma mais antiga eram punidos independentemente do resultado, enquanto a nova legislação preferiu criminalizar os crimes de resultado (SCHOUERI, 2018, p. 867), aproximando a utilização da tutela penal da defesa do erário.

Em seguida, foi a vez da Lei Federal n. 9.249/1995 modificar novamente o panorama legislativo, nos termos do seu artigo 34, que restabeleceu o efeito extintivo do pagamento do tributo com os seus acessórios, desde que ocorrido antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995, *on-line*).

A Lei Federal n. 10.684/2003 estendeu a extinção da punibilidade à satisfação do crédito tributário efetuada a qualquer momento. Tal legislação também previu para os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, consagrados respectivamente nos artigos 168-A e 337-A, ambos do CPB, tratamento semelhante aos crimes contra a ordem tributária

da Lei Federal n. 8.137/1990, quanto ao efeito extintivo do adimplemento aqui estudado, nos moldes do que consignado foi no artigo 9º, *caput* e parágrafo 2º desta legislação.

A Lei Federal n. 11.941/2009, em seu artigo 69, reforçou o efeito extintivo ora propugnado, ao estabelecer que o pagamento do parcelamento acarreta a extinção dos crimes citados no parágrafo anterior (BRASIL, 2009, *on-line*).

Nesse contexto, consoante se percebe, a legislação foi progressivamente fragilizando a aplicação da sanção penal, ampliando o momento temporal para que o pagamento do débito tributário fosse apto a encerrar a ação penal, aproximando os meios de cobrança ordinários de dívidas tributárias do aparato do Direito Penal Tributário.

Mais recentemente, a Lei n. 12.382/2011 modificou o artigo 83 da Lei n. 9.430/1996, tendo o parágrafo 4º dessa legislação consagrado uma norma equivalente àquela do artigo 9º, parágrafo 2º, da Lei n. 10.684/2003, consolidando o entendimento de que o pagamento efetuado a qualquer tempo é medida apta a promover a extinção da ação penal, visto que o STJ, como já afirmado, acolhia esse entendimento de modo pacífico.

Quanto aos efeitos do parcelamento do crédito na ação penal que trata dos crimes tributários, numa primeira fase do desenvolvimento, entendia-se que a simples adesão ao programa de recuperação fiscal que implicasse o parcelamento já seria apta a ensejar extinção do procedimento penal respectivo, porquanto o artigo 34 da Lei Federal n. 9.249/1995 utilizou a expressão “promover o pagamento”, sendo tal entendida como a intenção concreta de pagar, passando a ser compreendido que a adesão ao parcelamento ensejaria a extinção da punibilidade (CALMON, 2002, p. 151), desde que efetuado antes do recebimento da denúncia, sendo esse o posicionamento acolhido pelo STJ na época.

Como uma reação ao entendimento mencionado, em posicionamento que aqui se defende ser o mais coerente com a política de proteção ao crédito tributário em vigor para a criminalidade tributária, o artigo 15, parágrafo 3º, da Lei Federal n. 9.964/2000 (BRASIL, 2000, *on-line*), foi claro ao afirmar que a extinção

da punibilidade apenas ocorrerá com o pagamento integral dos débitos objeto de parcelamento, desde que a adesão tenha acontecido antes do recebimento da denúncia.

Neste ponto, a nova legislação suplantou o anterior posicionamento do STJ, de modo que, atualmente, em consonância com a atualização do ordenamento legal, a adesão ao parcelamento implica a suspensão da pretensão punitiva, desde que efetuada antes do recebimento da denúncia, e não a sua extinção, já tendo o próprio STJ se posicionado nesse sentido no Agravo Regimental (AgRg) do HC 439362/SP, de 09/08/2018 (BRASIL, 2018, *on-line*).

Por fim, após a modificação implementada pela Lei Federal n. 12.382/2011, o artigo 83, parágrafo 3º, da Lei n. 9.430/1996 estabeleceu que a prescrição da pretensão punitiva ficará suspensa durante o parcelamento do crédito tributário. Esse posicionamento é coerente com a política adotada pela legislação criminal tributária, que utiliza o Direito Penal como um meio de cobrança do crédito tributário, preponderando a proteção do erário, de modo que, se o débito foi objeto de um parcelamento, fica suspensa a ação penal e a prescrição da pretensão punitiva.

Ainda nesse sentido, o parágrafo 1º do artigo 83 da Lei n. 9.430/1996, acrescentado pela Lei n. 12.382/2011, aduziu que a representação fiscal para fins penais, em caso de parcelamento, somente “será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica correspondente” (BRASIL, 1996, *on-line*).

A racionalidade ditou os caminhos do legislador nessa parte. Ora, já que se aproximou a persecução penal dos crimes contra a ordem tributária dos meios ordinários de cobrança do crédito fiscal, se o contribuinte demonstrou a sua intenção em adimplir o débito, efetuando pedido de parcelamento, suspender o curso da ação penal é coerente com essa lógica, uma vez que o contribuinte está pagando o montante devido, de modo que deve mesmo ser paralisado o procedimento criminal.



Caso o débito ainda estiver sendo pago, e existir uma política criminal efetiva no sentido da proteção do erário, não há motivo para remeter a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, já que a colaboração do contribuinte está ocorrendo, devendo a autoridade fiscal aguardar a exclusão do particular do programa de parcelamento, quando ficará claro o inadimplemento novamente, oportunidade em que se deve remeter a notícia do crime ao ente acusador, para que se inicie a ação penal.

Pela análise da evolução legislativa acima citada, ao tratar do parcelamento e do pagamento como institutos capazes de gerar efeitos penais, verifica-se que a intenção do legislador - ao tratar da política criminal tributária - foi mais proteger o patrimônio público do que propriamente efetivar os objetivos geralmente previstos para as normas criminais, principalmente aqueles concernentes à prevenção geral e especial da sanção penal, denotando-se a má utilização desse instrumento, de modo que só reforça a tese de que houve um desvirtuamento dessa norma penal, que praticamente foi igualada aos meios ordinários de cobrança de dívida tributária, implicando na violação da vedação constitucional da prisão civil por dívida.

Por fim, cita-se que, recentemente, mais uma lei foi publicada tratando da flexibilização dos efeitos das normas penais tributárias em razão do pagamento de dívidas fiscais, notadamente daquelas relacionadas com o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Imposto de Renda de Pessoas Físicas (IRPF), consistente na Lei Federal n. 13.254/2016, que tratou do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT).

Contudo, por ter a referida norma eficácia temporária - já que o seu artigo 7º determinou que a adesão ao programa ocorrerá no prazo de duzentos e dez dias contados da data da entrada em vigor do ato da Receita Federal que regulamentar a lei (BRASIL, 2016, *on-line*) -, com término previsto para o dia 31 de outubro (TORRES, 2016, *on-line*), neste trabalho optou-se por apenas tratar brevemente de seus termos, quanto ao tópico que aborda os efeitos penais do pagamento nos crimes conexos aos delitos contra a ordem tributária.

#### 4 A ABSORÇÃO DOS CRIMES MEIO PELOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O PAGAMENTO

Ao iniciar este tópico, para que se fundamente a linha de pensamento ora defendida, é preciso, mais uma vez, considerar a premissa de que a política criminal dos crimes contra a ordem tributária é direcionada à proteção do erário.

Efetuada o pagamento pelo contribuinte, extingue-se a punibilidade do agente, tendo sido nesse sentido elaborada toda a legislação sobre o assunto. Como se afirmou durante o trabalho, nos crimes contra a ordem tributária, não se pune o mero inadimplemento do tributo. A legislação vai além. Exige-se que a falta de pagamento tenha decorrido de fraude, omissão dolosa de informações, apresentação de dados inexatos, dentre outros aspectos.

Alguns tipos da Lei Federal n. 8.137/1990 exigem expressamente que a redução ou supressão do tributo decorram de “omissão de informação”, prestação de declaração falsa, fraude à fiscalização tributária, falsificação ou alteração de documento fiscal, emissão ou utilização de documento falso ou inexato, como se percebe de seus artigo 1º, incisos I, II, III, IV e artigo 2º, inciso I (BRASIL, 1990, *on-line*).

Nesse sentido, a fraude, a “malícia”, o uso ou a falsificação de documentos compõem a própria estrutura delitiva do Direito Penal Tributário, não devendo ser punidos isoladamente, visto que integram o tipo penal fiscal, nos termos do que se observa dos art. 1º e 2º da Lei Federal n. 8.137/1990 (BRASIL, 1990, *on-line*).

Em tais situações, a potencialidade delitiva destes delitos tidos como acessórios se encerra na violação do erário, ao acarretar a redução ou supressão do tributo, já que os documentos ou são apresentados ou as informações são omitidas à Administração Tributária, não havendo nenhum outro prejudicado da conduta tida por ilegítima.

Ademais, como se demonstrou com a evolução legislativa do pagamento e do parcelamento no âmbito da criminalidade fiscal, a política criminal escolhida

optou claramente por tutelar o patrimônio público, visando a compelir o particular para adimplir o seu débito com o fisco.

Nesse sentido, não havendo maior potencialidade lesiva do crime meio, deve ele ser absorvido pelo crime final e ambos extintos pelo pagamento que venha a surgir, sendo esse o posicionamento mais coerente com a construção legislativa e jurisprudencial que foi edificada no Brasil. Seguindo essa exposição lógica, o Superior Tribunal de Justiça - STJ já teve a oportunidade de decidir que o uso de recibos médicos ideologicamente falsos, para a finalidade de reduzir ou não pagar o tributo devido, a configurar os crimes de falsidade ideológica e uso de documento falso, constitui mero exaurimento, devendo serem absorvidos pelo ilícito penal tributário respectivo, pois, dentre outros, têm sua potencialidade lesiva integralmente dedicada ao crime fiscal (BRASIL, 2012, *on-line*).

Em outro caso, em sede de recurso repetitivo, nos idos de 2016, o mesmo STJ, tratando do crime de descaminho – que possui um tratamento legal semelhante aos crimes fiscais -, entendeu também aplicar o princípio da absorção ao crime anterior de falso, não constituindo óbice o fato desse possuir uma pena superior ao delito fim, uma vez que a ilicitude foi praticada com a potencialidade lesiva integralmente direcionada ao patrimônio público (BRASIL, 2016, *on-line*).

Como já afirmado, os posicionamentos adotados pelo STJ são harmônicos com a política criminal adotada, que tutela especialmente o erário nos crimes fiscais, de modo que também os crimes meio, especialmente os relacionados com falsificação, uso de documento falso e fraude, por serem absorvidos pelos delitos principais, também são extintos pelo pagamento do tributo devido.

Por fim, sem a pretensão de exaurir o tema, mas apenas para tornar mais forte o argumento de que a evolução legislativa se direciona especialmente no sentido da proteção do erário, a Lei Federal n. 13.254/2016, que tratou do Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária já citado, esclareceu em seu artigo 5º, parágrafo 1º, inciso IV, que, quando exaurida sua potencialidade lesiva com a prática dos delitos fiscais, os crimes de falso dos artigos 297 a 298 e 304; o crime de evasão de divisas do artigo 22, parágrafo único da Lei n. 7.492/1986; e o crime

de lavagem de capitais, do artigo 1º, da Lei n. 9.613/1998, quando o bem ou direito for proveniente, direta ou indiretamente, dos crimes fiscais ou de evasão de divisas, devem ser abrangidos pela extinção da punibilidade, proveniente do cumprimento dos termos do RERCT.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De início, é importante destacar que a Análise Econômica do Direito se revela num importante instrumento para o estudo da racionalidade do comportamento econômico do ser humano, podendo também ser aplicada no âmbito do Direito Penal, mormente no campo dos delitos econômicos, vez que os agentes envolvidos enfatizam a objetividade do comportamento, afastando-se mais da subjetividade dos aspectos morais.

Analisando-se a eficiência da criminalização dos ilícitos tributários sob essa abordagem observou-se que a flexibilização da punição nesse campo, mediante a extinção da punibilidade ampla pelo pagamento, não evita o cometimento destes crimes, visto ser mais interessante para o agente envolvido esperar a persecução penal do poder público, já que conta com elementos como a impunidade e morosidade do Judiciário, dentre outros, que comprometem a efetividade da tutela penal.

Assim, sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito, que visualiza o comportamento humano por meio da máxima utilidade que cada posição pode proporcionar, evidencia-se que as modificações legislativas efetuadas fragilizaram a defesa das instituições tributárias e da verdade das informações fiscais, visto que é mais vantajoso para o contribuinte se tornar inadimplente e aguardar a persecução penal, já que, caso isso venha a ocorrer, poderá efetuar o pagamento até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, extinguindo a punibilidade do crime praticado.

Ou seja, à luz da ciência penal, as alterações implementadas não efetivam os objetivos da prevenção geral e especial esperados das sanções, pois não estimulam os contribuintes a não cometerem os delitos tributários, assim como não punem

efetivamente o sonegador, já que, ao final de todo o procedimento, o mero pagamento resolve toda a questão penal envolvida.

Destaque-se ainda que as modificações efetuadas ao longo dos anos acabou por afastar a criminalização fiscal da defesa da fiscalização, controle e instituições tributários, bem como da verdade das informações, limitando a tutela penal à proteção do patrimônio público, posto que elevou o pagamento a uma causa de extinção da punibilidade geral, que pode ser efetuado a qualquer momento.

Nesse panorama, aproximou-se demasiadamente da proteção do crédito dada pelos meios ordinários de cobrança dos débitos fiscais, violando a regra constitucional que impede a prisão civil por dívida, pois, na prática, a tutela penal acabou por se transformar exclusivamente em um meio de cobrança, apesar de o STF já ter se manifestado pela constitucionalidade dos crimes contra a ordem tributária na Repercussão Geral ARE n. 999.425, em 16/03/2017, cujo posicionamento manifesta discordância deste trabalho (BRASIL, 2017, *on-line*).

Mesmo diante da contrariedade aqui exposta com as alterações legislativas efetuadas, apreciadas sob a perspectiva da Análise Econômica do Direito, diante do quadro legislativo e jurisprudencial vigente, entende-se que o pagamento é um meio apto para extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária a qualquer momento, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória, visto que o parágrafo 2º do artigo 9º da Lei Federal n. 10.684/2003, não estabeleceu qualquer limite temporal para a incidência do efeito extintivo do pagamento, de modo que, por ser uma norma penal, deve ser interpretada da forma mais favorável ao contribuinte, sendo este o atual entendimento do STJ, nos termos do que restou decidido no *habeas corpus* n. 362478/SP de 14/09/2017 (BRASIL, 2017, *on-line*).

Dessa feita, diante do quadro jurídico vigente, sendo os crimes fiscais destinados a proteção, basicamente do erário, é lógico que o pagamento extinga a punibilidade do crime, mesmo quando efetuado após o trânsito em julgado do decreto condenatório, uma vez que se estará promovendo a restauração do patrimônio público, tão perseguida pelos aparatos estatais.

Por fim, considerando também que, na prática, a tutela penal estudada defende o patrimônio público, os crimes meio, como o uso ou a falsificação de documentos, por serem instrumentos necessários para a prática dos crimes tributários de redução ou supressão do tributo, quando exaurirem a sua potencialidade lesiva nos delitos fiscais, devem ser por esses absorvidos, ainda quando eventualmente a pena do ilícito acessório seja maior do que a do final.

Por óbvio, tendo em conta os mesmos argumentos, bem como compreendendo que o delito meio acaba por deixar de ser sancionado com a sua absorção pelo crime fim, a extinção da punibilidade pelo pagamento deve abranger ambos os ilícitos, por efetivar a proteção do erário, tendo esse entendimento sido acolhido pelo STJ no HC n. 131.787/PE, de 03/09/2012 (BRASIL, 2012, *on-line*), no REsp n. 1378053/PR, de 15/08/2016 (BRASIL, 2016, *on-line*), bem como pelo artigo 5º, parágrafo 1º, inciso IV da Lei Federal n. 13.254/2016 (BRASIL, 2016, *on-line*).

## REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.848**, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 5.498**, de 9 de setembro de 1968. Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1950-1969/L5498.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L5498.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm)> Acesso em: 17 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 9.249**, 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. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm)> Acesso em: 20 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)> Acesso em: 20 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 9.964**, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis n<sup>os</sup> 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9964.htm)> Acesso em 20 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n<sup>o</sup> 70.235, de 6 de março de 1972 [...]. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)> Acesso em: 19 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal n. 13.254**, de 13 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm)> Acesso em: 21 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). **Habeas Corpus n. 362.478**. Impetração em substituição ao recurso cabível. Utilização indevida do remédio constitucional. Violação ao sistema recursal. Não Conhecimento. [...]. Relator: Ministro Jorge Mussi. Data do Julgamento: 14/07/2017. Diário da Justiça de 20 de setembro de 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=362478&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). **Habeas Corpus n. 131.787/PE**. Falsidade ideológica e uso de documento falso. Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze. Data do Julgamento: 14/08/2012. Diário da Justiça de 03 novembro 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=131787&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 21 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Seção). **Recurso Especial Representativo de Controvérsia**. Relator: NEFI CORDEIRO. Data do Julgamento: 10/08/2016. Diário da Justiça de 15 de agosto de 2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1378053&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 21 nov. 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Quinta Turma). **Agravo Regimental no Habeas Corpus n. 439.362**. Agravo Regimental no Habeas Corpus. Relator: Ministro Felix Fischer. Data do Julgamento: 02/08/2018. Diário da Justiça de 09



de agosto de 2018. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=EXTIN%C7%C3O+DA+PUNIBILIDADE+PARCELAMENTO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>> Acesso em: 19 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Agravo em Recurso Extraordinário n. 999.425**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data do Julgamento: 02/03/2017. Diário da Justiça de 15 de março de 2017. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ARE%24%2ESCLA%2E+E+999425%2ENUME%2E%29+OU+%28ARE%2EPRCR%2E+ADJ2+999425%2EPRCR%2E%29&base=baseRepercussao&url=http://tinyurl.com/jegrnkw>> Acesso em: 19 nov. 2018.

BUBNIAK, Priscila Lais Ton. **Análise econômica do direito penal tributário: uma crítica à política criminal brasileira**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica do Paraná. Disponível em: <<http://www.biblioteca.pucpr.br/pergamum/biblioteca/img.php?arquivo=/000060/0000608c.pdf>> Acesso em: 18 nov. 2018.

CALMON, Eliana. *Responsabilidade tributária e penal dos administradores*. **Informativo Jurídico da Biblioteca Ministro Oscar Saraiva**, Brasília, v. 14, n. 2, p. 139-152, Jul/Dez, 2002. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/informativo/article/viewFile/400/35>> Acesso em: 17 nov. 2018.

COELHO, Cristiane de Oliveira. **A Análise Econômica do Direito enquanto Ciência: uma explicação de seu êxito sob a perspectiva da História do Pensamento Econômico**. Latin American and Caribbean Law and Economics Association (ALACDE) Annual Papers, Berkeley, 2007, Paper 05010710. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/28914-28932-1-PB.pdf>> Acesso em: 18 nov. 2018.

GONÇALVES, Carlos Eduardo. *A Análise Econômica do Direito Penal*. In: **CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA**, XXIV, 2015, Florianópolis – Belo Horizonte: CONPEDI, p. 67-90, 2015. Disponível em: <<https://www.conpedi.org.br/publicacoes/66fsl345/z4c7xib8/3jI7On7xRUBfs16H.pdf>> Acesso em: 18 nov. 2018.

GONÇALVES, Oksandro Odival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. *Incentivos fiscais: uma perspectiva da Análise Econômica do Direito*. **Economics Analysis of Law Review**, Brasília, EALR, V. 4, nº 1, p. 79-102, Jan-Jun, 2013. Disponível em: <<https://search.proquest.com/openview/c3305928df606e15fad6da7630a712ae/1?pq-origsite=gscholar&cbl=1226335>> Acesso em: 21 out. 2018.

HOUNIE, Santiago Gabriel. *A tutela penal da ordem tributária e a extinção de punibilidade mediante o pagamento do débito*. **Revista da FARN**, Natal, v.11, n. 1/2, p. 63-86, jan./dez. 2012. Disponível em: <<http://www.revistaunirn.inf.br/revistaunirn/index.php/revistaunirn/article/view/294>> Acesso em: 17 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACHADO, Luiz Alberto. *Dos Crimes contra a Ordem Tributária*. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 22, p. 202-209, dez. 1985. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/8909/6220>> Acesso em: 17 nov. 2018.

PARREIRA, Paula de Mello Tavares Silva Cunha. *O instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, set 2013. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura)> Acesso em: 19 nov. 2018.

PERLINGEIRO, Ricardo. *Apropriação indébita tributária?* **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, v. 34, n. 136, p. 109-114, out./dez. 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/297/r136-10.pdf>> Acesso em: 19 nov. 2018.

ROLIM, Francisco Petrônio de Oliveira; BRAGA, Rômulo Rhemo Palitot. *A tutela do bem jurídico no âmbito dos crimes contra a ordem tributária*. **Revista Direito e Desenvolvimento**, João Pessoa, v. 5, n. 10, p. 111-127, jul./dez. 2014. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/461-1028-1-pb.pdf>> Acesso em: 17 nov. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. *Postulados de aplicação do regime de regularização cambial*. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, out. 2016. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-20/heleno-torres-postulados-aplicacao-regularizacao-cambial>> Acesso em: 21 nov. 2018.

**SUBMETIDO:** 18/04/2019

**APROVADO:** 10/05/2019