

Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo

Fernanda Amorim Almeida Oliveira

Analista do MPU – Apoio Jurídico – Direito. Especialista em Direito Aplicado ao Ministério Público pela ESMPU. Especialista em Português Jurídico pelo Instituto AVM. Bacharela em Direito pela Universidade Federal da Bahia.

Resumo: O presente artigo aborda a extinção da punibilidade dos crimes tributários em decorrência do pagamento do tributo, inclusive quando o pagamento ocorre após a sentença penal condenatória. Inicialmente, foi analisado o histórico das legislações que trataram da suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade nos crimes tributários em razão do parcelamento e do pagamento do tributo. Após, comparou-se o tratamento dado à reparação do dano nos crimes tributários com o que ocorre em relação aos crimes contra o patrimônio. Foi feita uma breve análise acerca dos objetivos do Direito Penal Tributário, bem como dos bens jurídicos tutelados por meio dos crimes tributários. Ao final, teceram-se considerações críticas em relação ao uso do Direito Penal como instrumento de cobrança de dívidas tributárias, tendo como consequência a proteção deficiente do Estado. O método utilizado foi a revisão de literatura. Foram realizadas pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais.

Palavras-chave: Crimes tributários. Legislação. Histórico. Parcelamento. Pagamento. Suspensão da pretensão punitiva. Extinção da punibilidade. Direito Penal Tributário.

Abstract: This article discusses the extinction of criminal liability of tax crimes in consequence of the payment of tribute, including when payment occurs after the criminal sentence. Initially, it analyzed the history of the laws that dealt with the suspension of punitive intention and extinction of criminal liability in tax crimes, due to the installment and payment of tribute. After, a

comparison was made between the treatment to repair the damage in tax crimes and what happens in relation to crimes against property. It was presented a brief analysis about the objectives of the Criminal Tax Law and the legal interests protected by means of tax crimes. Finally, there are critical considerations about the use of criminal law as collection instrument of tax debts, resulting in poor state protection. The method used was the literature review. Bibliographical and jurisprudential research has been done.

Keywords: Tax crimes. Legislation. Historic. Installment. Payment. Suspension of punitive claim. Extinction of criminal liability. Criminal Tax Law.

Sumário: 1 Introdução. 2 Pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade dos crimes tributários: histórico da legislação e panorama atual. 3 A reparação do dano nos crimes tributários e nos crimes comuns contra o patrimônio: estudo comparativo. 4 Críticas à utilização do Direito Penal como mero instrumento de cobrança de dívidas tributárias: proteção deficiente do Estado. 5 Considerações finais.

1 Introdução

Atualmente, a legislação brasileira e a jurisprudência admitem a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária em decorrência do pagamento do tributo, desde que ocorra antes do trânsito em julgado da condenação (posição mais recente da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, publicada no Informativo n. 556).

Uma breve análise do histórico das legislações anteriores também mostra que a importância dada à política arrecadatária no Direito Penal Tributário é uma tendência do legislador brasileiro, ao beneficiar o contribuinte que, em tese, cometeu um crime tributário. Assim, mediante o parcelamento ou o pagamento do tributo, diversas legislações previram a suspensão da pretensão punitiva, ou a extinção da punibilidade, de crimes cometidos contra a ordem tributária.

É evidente a diferença de tratamento dada aos criminosos que promovem a reparação do dano nos crimes tributários em relação aos criminosos que reparam o dano nos demais crimes, notadamente nos crimes comuns contra o patrimônio. No caso dos crimes comuns cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, quando o dano é reparado ou a coisa é restituída por ato voluntário do agente até o recebimento da denúncia ou queixa, a pena é reduzida de um a dois terços – arrependimento posterior, art. 16 do Código Penal (CP). No entanto, se os crimes comuns forem cometidos com violência e grave ameaça à pessoa, ou quando a reparação do dano se der após o recebimento da denúncia, incidirá a atenuante genérica prevista no art. 65, II, *b*, do CP. Mas em relação aos crimes contra a ordem tributária, a consequência da reparação do dano é a extinção da punibilidade do agente (desde que *antes* do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, segundo o entendimento mais recente do Superior Tribunal de Justiça). Essa diferença de tratamento deve ser analisada criticamente, haja vista o princípio constitucional da isonomia, juntamente com o estudo dos objetivos do Direito Penal Tributário e do bem jurídico tutelado por meio dos tipos penais tributários, a fim de verificar se o Estado tem efetivamente cumprido o seu papel de salvaguardar os bens mais caros da sociedade.

O desvirtuamento do Direito Penal Tributário (empregado como mero instrumento de cobrança de dívidas fiscais) causado pela postura predominantemente arrecadatória do legislador pode acarretar grandes injustiças, por tratar da mesma forma os que cometem crimes tributários e os que praticam apenas infrações administrativas tributárias. Ademais, é necessário avaliar se a ausência de suficiente e efetiva punição aos atos definidos como crimes tributários (portanto, concebidos como de maior gravidade em uma determinada sociedade, haja vista os princípios da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade), ao se permitir a declaração da extinção de sua punibilidade em razão do pagamento do tributo, pode traduzir-se em proteção deficiente do Estado.

2 Pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade dos crimes tributários: histórico da legislação e panorama atual

As causas de extinção da punibilidade estão disciplinadas no art. 107 do Código Penal (rol exemplificativo). Ainda, há outras previstas na Parte Especial do Código Penal, bem como em leis penais esparsas. Segundo Afonso (2012, p. 116), a extinção da punibilidade obsta a imposição ou execução da sanção penal correspondente, em razão de certas contingências ou por motivos de conveniência e oportunidade de política criminal.

Em relação ao Direito Penal Tributário, o legislador brasileiro tem, historicamente, priorizado o recebimento do tributo, em detrimento da persecução penal. A consequência extrema dessa postura legislativa é a declaração da extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo, entendimento que já foi estendido até mesmo aos casos em que o pagamento ocorreu após o trânsito em julgado da condenação criminal.

A primeira lei brasileira que previu a extinção da punibilidade em crimes tributários foi a Lei n. 4.729/1965 (antiga lei que definia o crime de sonegação fiscal). Seu art. 2^o exigia que o pagamento fosse realizado antes do início da ação fiscal na esfera administrativa.

Dois anos depois, o art. 18^o do Decreto-Lei n. 157/1967 estendeu o prazo para o pagamento do tributo, desta vez até a comunicação do julgamento administrativo de primeira instância.

1 “Art 2^o Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Parágrafo único. Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1^o e 6^o a sonegação fiscal anterior à vigência desta Lei.”

2 “Art 18. Nos casos de que trata a Lei n^o 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei n^o 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-

Com a promulgação da Lei n. 8.137/1990 (atual lei que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo), a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária passou a ser disciplinada no seu art. 14³. Esse dispositivo previa como causa excludente da punibilidade o pagamento do débito tributário até o recebimento da denúncia criminal.

Contudo, ambos os dispositivos supracitados (art. 2º da Lei n. 4.729/1965 e art. 14 da Lei n. 8.137/1990) foram expressamente revogados pelo art. 98⁴ da Lei n. 8.383/1991. Com essa lei, o ordenamento jurídico brasileiro aboliu, ainda que por um breve período, a extinção da punibilidade decorrente do pagamento dos tributos.

-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância”.

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

“§ 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma deste artigo”. (Vide Decreto-Lei nº 1.650, de 1978)

“§ 3º As disposições deste artigo e dos parágrafos anteriores não se aplicam às operações de qualquer natureza, realizadas através de entidades nacionais ou estrangeiras que não tenham sido autorizadas a funcionar no país.”

- 3 “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”
- 4 “Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.”

Com a posterior promulgação da Lei n. 9.249/1995, voltou-se a admitir a extinção da punibilidade nos crimes tributários, nos termos do seu art. 34⁵, com a condição de que o pagamento fosse promovido em momento anterior ao recebimento da denúncia. Merece destaque a posição majoritária da jurisprudência que prevaleceu no Superior Tribunal de Justiça, segundo a qual a expressão *promover o pagamento* deveria ser interpretada como qualquer manifestação concreta voltada ao pagamento do tributo⁶. Desse modo, o mero parcelamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia (mesmo que depois fosse descumprido e revogado) passou a ser considerado suficiente para beneficiar o contribuinte com a extinção da punibilidade. Outra linha argumentativa desenvolvida no Superior Tribunal de Justiça defendia que o parcelamento implicava novação, de modo que a concessão do parcelamento extinguiu a dívida anterior e criava uma nova obrigação, que não apresentava máculas⁷.

5 “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

6 Confirma-se: “Ação penal. Crime contra a ordem tributária. Imposto de renda. Deduções indevidas. Extinção da punibilidade. Parcelamento da dívida. Deferimento. 1. Na linha da jurisprudência firmada na Terceira Seção e na Corte Especial deste Tribunal Superior, deferido o parcelamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia, resta extinta a punibilidade nos termos do art. 34 da Lei n.º 9.249/95. 2. Denúncia rejeitada.” (STJ Apn 349/MS, rel. ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Corte Especial, julgado em 3.11.2004, DJ 13 dez. 2004, p. 187).

7 Confirma-se: “CRIMINAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTO DO DÉBITO ANTERIOR À DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. NOVAÇÃO DA DÍVIDA. NATUREZA DA RELAÇÃO JURÍDICA ALTERADA. ILÍCITO CIVIL LATO SENSU. MECANISMOS ESTATAIS PARA A SATISFAÇÃO DOS SEUS CRÉDITOS. SOLUÇÃO NO JUÍZO APROPRIADO. ORDEM CONCEDIDA. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei n.º 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. O parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo a anterior, pois se verifica uma novação da dívida. O instituto envolve transação entre as partes credora e devedora, alterando a natureza da relação jurí-

Posteriormente, foi promulgada a Lei n. 9.964/2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), a fim de promover a regularização de créditos da União decorrentes de dívidas fiscais relativas a tributos e contribuições especiais administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social. O art. 15⁸ dessa lei criou a figura da suspensão da pretensão punitiva ao disciplinar a questão do parcelamento da dívida.

Um aspecto dessa lei foi a expressa ampliação (já aceita pela jurisprudência) do rol de crimes em que o agente poderia se favorecer com a extinção da punibilidade. Além disso, a lei do REFIS alterou o então entendimento vigente no Superior Tribunal de Justiça, ao dispor que a adesão ao parcelamento (que deveria ocorrer antes do recebimento da denúncia) apenas *suspenderia* (em vez de extinguir) a pretensão punitiva (art. 15, *caput*). Essa lei deixou claro, portanto, que apenas com o pagamento integral ocorreria a extinção

dica. O Estado credor dispõe de mecanismos próprios e rigorosos para satisfazer devidamente os seus créditos, pois a própria negociação realizada envolve previsões de sanção para a inadimplência. Eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade. Ordem concedida para determinar o trancamento da ação penal movida contra o paciente” (HC n. 29.421/RS, rel. ministro Gilson Dipp, Quinta Turma, julgado em 1º.4.2004, *DJ* 17 maio 2004, p. 249).

- 8 “Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.”

da punibilidade (art. 15, § 3º), e não mais com a simples adesão ao parcelamento, conforme o entendimento jurisprudencial anterior. Ademais, a redação da Lei n. 9.964/2000 limitou o referido benefício às pessoas jurídicas, o que foi corroborado pela jurisprudência⁹.

Há que se ressaltar, contudo, que o art. 15 da Lei n. 9.964/2000 não revogou o art. 34 da Lei n. 9.249/1995, visto que seus objetos eram distintos. A lei do REFIS, pois, tratou do parcelamento, suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade decorrente da adesão ao parcelamento nela previsto (REFIS). A Lei n. 9.249/1995, por sua vez, tratava genericamente da extinção da punibilidade em razão do pagamento da dívida fiscal antes do recebimento da denúncia.

Em seguida, a Lei n. 10.684/2003 (REFIS II ou PAES) criou novo programa de parcelamento de débitos fiscais federais, alterou a legislação tributária e dispôs sobre o parcelamento de débitos e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. A primeira interpretação do seu art. 9º¹⁰ foi no sentido de que o benefício da suspensão da punibilidade beneficiaria o contribuinte devedor que estivesse incluído em *qualquer* regime de parcelamento, e não apenas ao REFIS II (objeto da norma). De fato, o *caput* menciona genericamente a inclusão em *regime de parcelamento*, diferentemente da lei anterior, que se reportava expressamente aos que estivessem incluídos no Programa do REFIS.

9 RHC n. 15.896/AM, rel. ministro Paulo Medina, Sexta Turma, julgado em 30.5.2006, DJ 13 ago. 2007, p. 409.

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

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

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

Nesse mesmo sentido é o entendimento de Custódio (2011):

A Lei nº 10.684/2003, no que tange aos efeitos penais do parcelamento do tributo reeditou a figura da suspensão da pretensão punitiva estatal, criada pelo artigo 15, *caput* da Lei nº 9.964/2000, sendo ainda mantida a suspensão da prescrição.

Assim, o artigo 9º, da Lei nº 10.684/2003, estendeu a aplicação da suspensão da pretensão punitiva para qualquer parcelamento de tributo, independentemente de sua origem (inclusão no Refis, Paes ou em regime distinto) ou da esfera (federal, estadual ou municipal) correspondente.

Sua principal inovação, porém, foi a supressão do marco temporal para que o contribuinte pudesse se beneficiar com a suspensão da pretensão punitiva decorrente do parcelamento. De fato, não havia qualquer referência na lei sobre a necessidade de adesão ao parcelamento antes do recebimento da denúncia, de modo que se passou a entender que isso seria possível em qualquer momento do curso da ação penal. Nesse sentido, o § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003 dispôs que o agente teria punibilidade extinta, desde que realizasse o pagamento do tributo devido. Não havia nenhuma alusão ao momento do pagamento (que, em tese, poderia ocorrer mesmo *depois* da condenação com trânsito em julgado), nem à necessidade de prévio parcelamento. Assim, por ser norma penal posterior mais benéfica (no que tange ao pagamento como causa de extinção da punibilidade), teve efeitos retroativos em relação aos fatos praticados na vigência do art. 34 da Lei n. 9.249/1995¹¹.

Questionamentos acerca de inconstitucionalidades da Lei n. 10.684/2003 ensejaram o ajuizamento perante o Supremo Tribunal

11 Nesse sentido: “EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (STF HC n. 81929, relator min. Sepúlveda Pertence, relator p/ Acórdão min. Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 16.12.2003, DJ 27 fev. 2004 pp-00027 ement vol-02141-04 pp-00780).

Federal da ADI n. 3002 pelo Ministério Público Federal. No entanto, a ADI foi julgada prejudicada em razão da perda superveniente do seu objeto, pois se entendeu que o art. 68 da Lei n. 11.941/2009 tacitamente revogou o art. 9º da Lei n. 10.684/2003.

Os arts. 67 a 69¹² da Lei n. 11.941/2009 (Lei do REFIS da Crise) voltaram a tratar do Programa de Recuperação Fiscal. O art. 69 seguiu a mesma linha do art. 9º, *caput*, da Lei n. 10.684/2003 e dispôs que seria extinta a punibilidade nos crimes contra a ordem tributária quando houvesse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais e acessórios que tivessem sido objeto de concessão de parcelamento, sem qualquer alusão a prazo ou ao momento processual. Assim, continuou inexistindo qualquer referência a marcos temporais e a jurisprudência manteve o posicionamento de que o parcelamento da dívida fiscal (relacionada com as práticas criminosas) poderia ser feito em qualquer momento da ação penal, sendo o pagamento até mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória¹³.

12 “Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

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

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

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

13 Nesse sentido: “RECURSO ESPECIAL. PENAL. ART. 1.º, I, DA LEI 8.137/90. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. DETERMINAÇÃO DE

Segundo entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal na ADI n. 3.002 (julgada prejudicada em razão da perda superveniente do objeto), o art. 68 da Lei n. 11.941/2009 disciplinou, de maneira integral, a mesma matéria até então tratada no art. 9º da Lei n. 10.684/2003, revogando-a tacitamente. Contudo, para Gomes (2011), a revogação ocorreu apenas em relação ao *caput* e ao § 1º do art. 9º (que tratavam do parcelamento), de modo que não atingiu o § 2º do referido artigo (que tratava genericamente da extinção pelo pagamento direto, sendo norma de caráter permanente). *Verbis*:

Ocorre que melhor interpretação passou a ser construída no sentido de que o artigo 69, da lei n.º 11.941/2009, não revogou o § 2º, do artigo 9º, da lei nº 10.684/2003, porque tratou de situação diversa, o que não implica, portanto, em revogação da lei mais antiga pela mais recente, dependendo de revogação expressa, o que não correu.

O diferencial está justamente no fato de que aquela lei vincula-se aos débitos que tenha sido objeto de anterior parcelamento, enquanto esta se aplica a todos, mesmo que não submetidos ao regime de parcelamento, sendo, portanto, hipótese mais ampla. Como se vê, é fundamental distinguir o pagamento direto (sem parcelamento) do pagamento antecedido de parcelamento.

Vale salientar que tramita perante o Supremo Tribunal Federal a ADI n. 4.273, ajuizada pelo Ministério Público Federal, que acoima de inconstitucionalidade os arts. 67, 68 e 69 da

SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO OPERADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM EM SEDE DE HABEAS CORPUS. INCLUSÃO DA EMPRESA NO REFIS. DEMONSTRAÇÃO DA ORIGEM DOS DÉBITOS PARCELADOS. NECESSIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 1.º, § 11, C.C. OS ARTS. 68 E 69, TODOS DA LEI N.º 11.941/09. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. [...] 2. O fato de tratar-se de execução, ou seja, de já ter havido o trânsito em julgado da condenação, não impede que haja a suspensão do feito, desde que comprovado, da mesma forma, que os débitos objeto de parcelamento guardem relação com aquele. Isso porque, sendo possível a extinção da punibilidade a qualquer tempo, nos termos do art. 69 da Lei 11.941/09, na hipótese de haver o pagamento integral do débito tributário, tem-se, pela lógica, como sendo perfeitamente admissível não só a suspensão da pretensão punitiva, mas também da pretensão executória, em caso de concessão do parcelamento instituído pela referida legislação.” (REsp n. 1234696/RS, rel. ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 17.12.2013, *DJe* 3 fev. 2014).

Lei n. 11.941/2009, extensível ao art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, cuja apreciação ainda encontra-se *sub judice*.

Mais recentemente, foi promulgada a Lei n. 12.382/2011, que, entre outros assuntos, disciplina, em seu art. 83¹⁴, a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário e altera a Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Destacam-se as alterações do § 2º, pelo qual se voltou a exigir que a adesão aos programas de parcelamento ocorresse *antes* do recebimento da denúncia. Assim, retomou-se o marco temporal que fora abolido. A partir de então, a adesão a programas de parcelamento

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

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

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

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

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

§ 6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).”

que ocorrerem *após* o recebimento da denúncia não mais suspenderá a pretensão punitiva, e o contribuinte continuará sendo processado criminalmente (e, eventualmente, condenado). Mesmo que quite integralmente o tributo principal e as obrigações acessórias objetos desse parcelamento (porventura celebrado depois do oferecimento da denúncia), ainda assim poderá ser condenado pela prática de crime contra a ordem tributária, por força do § 4º do art. 83 da Lei n. 9.430/1996 (com a nova redação dada pela Lei n. 12.382/2011).

Ocorre que a alteração promovida pela Lei n. 12.382/2011, ao tratar do pagamento integral da dívida “objeto de concessão de parcelamento” (§ 4º do art. 83 da Lei n. 9.430/1996), ainda assim *não* revogou o § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003, que pode ser aplicado aos casos de pagamento direto e imediato da integralidade de dívida *não parcelada*. Nesse sentido, discorre Gomes (2011):

[...] a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de *parcelamento* do débito tributário, não tendo afetado o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade em razão do *pagamento* (em qualquer tempo). Pagamento direto, sem parcelamento, não é a mesma coisa que pagamento antecedido de parcelamento do débito tributário. Há, assim, duas situações distintas: pagamento direto (regido pela Lei 10.684/2003) e pagamento mediante parcelamento (agora disciplinado na Lei 12.382/11). Ambos os pagamentos extinguem a punibilidade nos crimes tributários, mas suas características são completamente distintas. [...]

A recente edição da lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, reacende a polêmica em torno da matéria, ao disciplinar a temática da extinção da punibilidade pelo pagamento (antecedido de parcelamento), da seguinte forma, em seu artigo 6º: [...]

Ocorre que a falta de tecnicismo é manifesta. O artigo 34, da lei nº 9.249/1995, já havia sido revogado pelo § 2º, do art. 9º, da lei nº 10.684/2003, que não foi revogado pela lei nº 12.382/2011. Por quê? Porque uma coisa é o pagamento direto (disciplinado na lei 10.684/2003), outra distinta é o pagamento resultante de parcelamento (que agora acaba de ser regrado pela lei 12.382/11).

A nova lei não tem a força de repristinar o antigo art. 34.

Dessa forma, o sistema segue sendo regulamentado, como regra geral, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo art. 9º, § 2º, da lei n.º 10.684/2003, ou seja, o pagamento pode-se dar a qualquer tempo. [...]

Da lei nº 12.382/2011 o efeito realmente importante que se pode extrair é o que determina estar suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. [Grifos do autor].

Os arts. 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009, por seu turno, continuam sendo aplicados aos fatos incidentes sobre sua vigência, pois a Lei n. 12.382/2011, por ser mais gravosa, não pode retroagir para atingir os fatos ocorridos na vigência de lei anterior mais benéfica.

Cabe, pois, definir a legislação atualmente aplicável para se fixar o regramento acerca da suspensão da pretensão punitiva ou da extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal. Para isso, é necessário determinar: se ocorreu tão somente o parcelamento (sem quitação); se ocorreu o parcelamento seguido de integral pagamento; ou se ocorreu o pagamento direto e integral do tributo principal e seus acessórios. É ainda relevante conhecer o momento processual em que ocorreu o pagamento e/ou o parcelamento (se antes ou depois do recebimento da denúncia), e a data da consumação do crime tributário.

Atualmente, as consequências penais do parcelamento e do pagamento dos tributos estão disciplinadas no art. 34 da Lei n. 9.249/1995; no art. 9º, *caput* e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003; nos arts. 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009; e no art. 83 da Lei n. 9.430/1996 (com as alterações trazidas pela Lei n. 12.382/2011).

Conforme visto, não obstante já revogados, alguns crimes praticados sob a vigência do art. 34 da Lei n. 9.249/1995 são por

ele regidos, por força do princípio da ultratividade da lei penal mais benéfica. Assim, se o fato ocorreu na vigência do art. 34 da Lei n. 9.249/1995 e o autor do fato não estiver vinculado a parcelamentos de valores regidos por leis posteriores, o mero *pedido* de parcelamento (independentemente de ter ocorrido o pagamento) já é suficiente para a declaração de extinção da punibilidade. *A contrario sensu* é o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça¹⁵.

Além disso, pode-se entender que o art. 34 da Lei n. 9.249/1995 abrange *todos* os crimes contra a ordem tributária previstos na Lei n. 8.137/1990, enquanto as demais leis que o sucederam se restringem a crimes tributários específicos. Assim, continua vigendo em relação aos crimes tributários não incluídos nas normas posteriores

¹⁵ Nesse sentido: “HABEAS CORPUS. PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, II, DA LEI N. 8137/90. USO DE DOCUMENTO FALSO. ART. 304 DO CÓDIGO PENAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. ART. 34 DA LEI N. 9.249/95. PARCELAMENTO REQUERIDO NA VIGÊNCIA DA LEI N. 10.684/03. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO. ORDEM DENEGADA. 1. O simples parcelamento do débito tributário só acarreta a extinção da punibilidade quando efetuado na vigência da Lei n.º 9.249/95. Caso o parcelamento ocorra sob a égide da novel legislação - Lei n. 10.684/03 -, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu integral pagamento. 2. Na hipótese dos autos, em que pesem os débitos terem sido efetuados sob a égide da Lei n. 9.249/95, o parcelamento só foi requerido em 4.3.2005, quando já estava em vigor o artigo 9º da Lei n. 10.684/2003. 3. Ordem denegada.” (HC n. 64623/PE, rel. min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 7.11.2013, *DJe* 21 nov. 2013); Ainda: “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. PEDIDO DE PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.684/03. SUSPENSÃO DO CURSO DO PROCESSO. ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INAPLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. 2. Tratando-se de crime supostamente praticado em abril de 1999, tendo sido requerido o parcelamento quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu pagamento integral. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal. 3. Agravo Regimental a que se nega provimento.” (AgRg no REsp n. 1168657/SC, rel. min. Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 13.11.2012, *DJe* 23 nov. 2012).

(por exemplo, os praticados por funcionários públicos, nos termos do art. 3º da Lei n. 8.137/1990).

Quanto ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 – e conforme o entendimento esposado na ADI n. 3.002 –, por tratar da mesma matéria regradada no art. 9º da Lei n. 10.684/2003, tacitamente o revogou. Como ambos os dispositivos (art. 9º, *caput* e § 1º, da Lei n. 10.684/2003 e art. 68 da Lei n. 11.941/2009) tratam a matéria da mesma forma (ou seja, permitem o parcelamento a qualquer tempo, mesmo depois de recebida a denúncia), cada qual é aplicado aos fatos criminosos ocorridos na sua vigência. Em síntese: o *caput* e o § 1º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003 são aplicados aos fatos cometidos na sua vigência até a vigência da Lei n. 11.941/2009; os arts. 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009, por seu turno, são aplicados aos fatos praticados desde o início da sua vigência até a data do início da vigência da Lei n. 12.382/2011. São normas de parcelamento e pagamento de cunho temporário, conforme observa Panoeiro (2011, p. 324-325).

Por sua vez, o § 2º do art. 9º da Lei n. 10.684/2003 continua sendo aplicado nas hipóteses de extinção da punibilidade pelo pagamento direto, pois não foi revogado pelo art. 69 da Lei n. 11.941/2009, tampouco pelo art. 83, § 4º, da Lei n. 9.430/1996, incluído pela Lei n. 12.382/2011 (visto que ambos tratam especificamente da extinção da punibilidade pelo pagamento decorrente do *parcelamento*). São situações diversas, portanto. Esse é o entendimento do STF¹⁶.

Assim, as recentes inclusões trazidas pela Lei n. 12.382/2011 na Lei n. 9.430/1996 aplicam-se tão somente às hipóteses de *parcelamento* que ocorreram depois de sua vigência, pois é lei mais

16 Informativo n. 705 STF: “Sucedem que a norma mais recente referir-se-ia especificamente a débitos submetidos a anterior parcelamento, e a Lei 10.684/2003 incidiria indistintamente, a configurar hipótese mais ampla. Com o advento da Lei 12.382/2011, teria sido estabelecido novo regramento à matéria, para vincular a extinção da punibilidade ao pagamento realizado antes do recebimento da denúncia. Entretanto, repisou que essa norma não teria revogado a citada regra da Lei 10.684/2003, que trataria de pagamento direto, e não parcelamento. Assim, o pagamento integral promovido anteriormente ao trânsito em julgado da condenação — ou mesmo após esse fenômeno — implicaria a extinção da punibilidade.”

gravosa, que não retroage, portanto. Para os fatos *anteriores* à Lei n. 12.382/2011, suspende-se a pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária quando houver o parcelamento (a qualquer tempo) dos débitos oriundos de tributo e contribuições sociais e acessórias, e a punibilidade se extingue com o correspondente adimplemento desse parcelamento – independentemente de prazo ou momento processual em que ocorrer o pagamento, mesmo após a sentença penal transitada em julgado.

Recentemente, contudo, o Superior Tribunal de Justiça alterou o seu entendimento de que mesmo o pagamento após a sentença penal condenatória teria o condão de extinguir a punibilidade. Ali, consignou-se que o *parcelamento* (mas também fez menção ao pagamento), ultimado após a prolação da sentença, não mais poderia extinguir a punibilidade¹⁷. Esse entendimento ganhou mais força com a decisão proferida no HC n. 302.059/SP, publicada no Informativo n. 556, de 23 de fevereiro a 4 de março de 2015¹⁸. Apesar de esse julgado tratar de crime de apropriação

17 Nesse sentido: “RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. 1. CONDENAÇÃO POR CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. AÇÃO PENAL TRANSITADA EM JULGADO. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO POSTERIOR AO TRÂNSITO EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA PRETENSÃO EXECUTÓRIA ESTATAL. 2. RECURSO IMPROVIDO. 1. A pretensão punitiva estatal e a prescrição penal ficam suspensas durante todo o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente infrator estiver adimplindo com o parcelamento de seus débitos oriundos de tributos e contribuições sociais junto à Fazenda Nacional. Com efeito, a norma em comento apenas tem aplicabilidade enquanto ainda existente pretensão punitiva, ou seja, torna-se ineficaz - no que tange a suspensão da eficácia do título executivo judicial - o pagamento ou parcelamento dos débitos quando já existente a pretensão executória de sentença penal já transitada em julgado. 2. No caso dos autos, o acórdão que deu parcial provimento à apelação criminal defensiva transitou em julgado em 11/11/2008 (fl. 25) e a empresa administrada pelos recorrentes apenas aderiu ao regime de parcelamento em 15/10/2009, após, portanto, o trânsito em julgado, devendo prosseguir normalmente a execução da decisão condenatória. 3. Recurso ordinário em habeas corpus a que se nega provimento.” (RHC n. 29.576/ES, rel. ministro Marco Aurélio Bellizze, Quinta Turma, julgado em 19.11.2013, *DJe* 26 fev. 2014).

18 “EXECUÇÃO PENAL. HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO SUBSTITUTIVA. IMPROPRIEDADE DA VIA ELEITA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA

indébita previdenciária, pode ser estendido aos crimes contra a ordem tributária, pois interpreta o art. 9º da Lei n. 10.684/2003, ao diferenciar extinção da punibilidade da extinção da pretensão executória, esta última incabível.

3 A reparação do dano nos crimes tributários e nos crimes comuns contra o patrimônio: estudo comparativo

Em regra, o ordenamento jurídico prevê como consequência da reparação do dano apenas o abrandamento da sanção. O arrependimento posterior está disciplinado no art. 16 do Código Penal e consiste em causa especial de diminuição de pena, que incide apenas nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, quando reparado o dano ou restituída a coisa até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente. Por sua vez, a circunstância legal atenuante genérica prevista no art. 65, III, *b*, do Código Penal pode incidir no caso de crimes contra o patrimônio, quando cometidos com violência ou grave ameaça, ou se a reparação do dano ocorrer após o recebimento da denúncia.

Contudo, quando se trata de crimes tributários, atualmente a reparação integral do dano produz uma consequência distinta, que é a

PREVIDENCIÁRIA. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 9º, DA LEI N.º 10.684/03. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. WRIT NÃO CONHECIDO. 1. É imperiosa a necessidade de racionalização do emprego do habeas corpus, em prestígio ao âmbito de cognição da garantia constitucional, e, em louvor à lógica do sistema recursal. *In casu*, foi impetrada indevidamente a ordem como substitutiva de recurso ordinário. 2. Hipótese em que não há flagrante constrangimento ilegal a ser sanado de ofício. O art. 9º da Lei n.º 10.684/03 trata da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida previdenciária, antes do trânsito em julgado da condenação, uma vez que faz menção expressa à pretensão punitiva do Estado. Não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento, quando se trata de pretensão executória, que é o caso dos autos. 3. Habeas Corpus não conhecido.” (HC n. 302.059/SP, rel. ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 3.2.2015, *DJe* 11 fev. 2015).

extinção da punibilidade. Há, portanto, tratamento diferenciado dos crimes tributários em relação aos demais crimes (que porventura atinjam o patrimônio de particulares ou até mesmo o patrimônio público).

Resta identificar a motivação do legislador, e para isso é necessário entender qual o objetivo do Direito Penal Tributário e quais os bens jurídicos tutelados por meio dos crimes tributários.

Com o desenvolvimento econômico da humanidade, a criminalidade também evoluiu e surgiram novas formas de delinquência. O Direito Penal, pois, ampliou o seu espectro, de modo que, além de tutelar os bens jurídicos individuais e concretos, passou também a tutelar os bens jurídicos transindividuais e abstratos, a fim de se adaptar a essa nova realidade social. Conforme avalia Magalhães (2011, p. 209), “muitos dos problemas atuais do Direito Penal decorrem da transformação pela qual vem passando a própria criminalidade vivenciada na sociedade contemporânea”. Salienta, ainda, a emergência de novos agentes (poderes criminais – criminalidade organizada) e novas formas de criminalidade (crimes do poder – criminalidade econômica e financeira), em contraponto ao antigo modelo seletista que sustentava a velha criminalidade de subsistência.

Nesse contexto surge o gênero Direito Penal Econômico. E, numa concepção ampla, o Direito Penal Tributário ou Fiscal é um dos ramos do Direito Penal Econômico (ou seja, enquanto este é gênero, aquele é espécie).

De fato, para Afonso (2012, p. 195–196), numa concepção *estrita*, o Direito Penal Econômico tem como objeto as infrações que atentem contra a atividade de intervenção e regulação da economia pelo Estado. Numa concepção *ampla*, abarcaria todas as infrações violadoras de bens jurídicos supraindividuais de conteúdo econômico que, ainda que não afetem diretamente a regulação e intervenção estatal na economia, transcendem a dimensão puramente individual.

Japiassú e Pereira (2011, p. 253) afirmam que “o Direito Penal Tributário ou Fiscal deve também ser entendido como um direito sancionador das violações da ordem econômica”. O tributo, pois,

poderia ser entendido como um dos instrumentos jurídicos utilizados pelo Estado para regular, intervir e direcionar o sistema econômico.

Para Jorge (2007, p. 4),

[...] é o 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.

Por sua vez, em relação aos bens jurídicos penalmente tutelados nos crimes tributários, a doutrina se mostra divergente.

Afonso (2012, p. 108) assinala que o bem jurídico-penal dos crimes fiscais é “a função que o tributo deve operar na sociedade”. Para Machado (2009, p. 23), “o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo”.

Bittencourt (2013, p. 36) afirma que

[...] a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei nº 8.137/90, e o objeto jurídico desta proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos.

Harada e Musumecci Filho (2012, p. 167) ressaltam que o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário é o erário. Para Rodrigues (2011, p. 352-353 e 362), é a estabilidade do sistema tributário nacional, concretizada no correto processo de arrecadação tributária, o que reflete, por fim, na própria existência do Estado.

Prado (2009, p. 270), por seu turno, registra:

O legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei nº 8.137/1990, tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades.

Pode-se considerar, ainda, que o bem jurídico tutelado é a *arrecadação esperada no momento esperado*, e não quando o contribuinte quiser fazer.

O fato inegável é que nos delitos tributários o dano social é imensamente maior que nos crimes patrimoniais (de cunho monetário), pois o bem juridicamente protegido pertence à coletividade (erário, arrecadação tributária ou a própria ordem tributária), e não apenas ao indivíduo. Desse modo, há falta de isonomia no tratamento dispensado aos dois casos. Há um evidente tratamento mais benéfico para os crimes tributários, cujos efeitos repercutem em toda a sociedade, em comparação aos crimes que atingem apenas interesses privados de um (ou alguns) indivíduos. Como constata Afonso (2012, p. 135-136),

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado é um instrumento iníquo, na medida em que não é utilizada como benesse em crimes semelhantes e menos graves. [...] Ou seja, aquele que comete um crime de menor gravidade não se favorece daquele benefício legal (extinção da punibilidade), mas apenas de uma redução da pena.

Esse privilégio concedido à *criminalidade de colarinho-branco* possibilita a impunidade dos mais favorecidos economicamente, não obstante seus crimes causarem muito maior impacto à sociedade. De fato, ao privar o Estado de parcela da arrecadação tributária, ocorre a diminuição de receita, que poderia ser revertida em investimentos sociais (tais como educação, cultura, segurança pública, assistência social etc.), o que, por sua vez, acarreta aumento de marginalização social e consequente incremento na criminalidade. Como bem pondera Fischer (2011, p. 35),

No que concerne às consequências dos delitos econômicos (e os *custos sociais* deles decorrentes), temos plena tranquilidade em assentar que, regra geral (sob a *ótica dos resultados econômicos*), possuem os efeitos mais lesivos se comparados com aqueles da *delinquência tradicional*. [Grifos do autor].

A cultura jurídica contemporânea é condescendente com os criminosos tributários, e não apenas no que se refere aos efeitos da reparação do dano. Também em outros aspectos, como, por exemplo, na aplicação do princípio da insignificância, a doutrina e a jurisprudência dão tratamento diferenciado (e mais benéfico) para tais criminosos, como bem assinala Fischer (2010, p. 43):

Efetivamente não concordamos com esse verdadeiro *tarifamento* para incidência do princípio da insignificância penal com violação manifesta do princípio da legalidade. De outro norte, fica bastante complexo (senão impossível) compreender pelo prisma da lógica argumentativa por quais motivos se aplica o princípio da insignificância aos delitos de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e arts. 168-A, § 1º, I, e 337-A, ambos do CP), levando-se em conta unicamente o patamar de R\$ 10.000,00 da lesão causada, e *não* se adota o mesmo no caso de delitos de estelionato em detrimento do Estado, na medida em que os bens jurídicos tutelados nos delitos referidos são o erário público, pois se trata de delitos (unicamente) patrimoniais e que, em sua maioria, envolvem fraudes perpetradas [...]. Em ambos há a prática de uma fraude em que o objetivo é a obtenção de uma vantagem indevida, com o único detalhe tipológico que, nos delitos de sonegação fiscal, a *vantagem* perseguida é a *redução* ou *supressão* de tributo (ou de contribuição previdenciária, se analisado o crime do art. 337-A, CP). [Grifos do autor].

Ao abordar a necessidade de modernizar o Direito Penal a fim de restaurar e preencher os espaços de impunidade surgidos com a sociedade de risco, Neves (2011, p. 45 e 61) avalia:

Entretanto, talvez, o mais importante e atual nas pesquisas desenvolvidas por Sutherland foi ter demonstrado cientificamente que a conduta de criminosos de colarinho-branco não está submetida à punição ou estigmatização na mesma medida da criminalidade tradicional. Conforme salientado, o que o autor chama a atenção, com especial atualidade, é para o fato de existirem lacunas de repressão que protegem ofensivas atividades econômicas, não obstante a potencializada danosidade social (desvalor do resultado) e desvalor da ação.

Para a constatação simples da espantosa atualidade dessa afirmação, basta analisar o tratamento jurídico dispensado ao arrependimento

posterior e à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, bem como a atual posição da nossa Corte Suprema no tocante à aplicação do princípio da insignificância ao crime de descaminho (R\$ 10.000,00) e ao furto de pequeno valor (R\$ 100,00).

O fato é que, tendo em vista os objetivos do Direito Penal Tributário, bem como os bens jurídicos tutelados por meio dos correspondentes tipos penais, não se justifica o tratamento mais benéfico dispensado aos que praticam crimes contra a ordem tributária.

Para igualar o tratamento dispensado aos criminosos comuns e criminosos tributários, em respeito à isonomia, dever-se-ia, *no máximo*, dar aos sonegadores o mesmo tratamento dispensado aos que cometem crimes contra o patrimônio de particulares (arts. 16 ou 65, II, *b*, do CP), beneficiando-os apenas com a diminuição da sanção – e, ainda assim, haver-se-ia que questionar a maior gravidade da ofensa perpetrada nos crimes tributários. Outra opção legislativa (questionável, porém) para atender ao princípio da isonomia seria estender aos criminosos comuns o mesmo benefício concedido aos sonegadores, que é a extinção da punibilidade em razão da reparação do dano, pois não há qualquer razão para que seja dado tratamento mais benéfico aos criminosos tributários.

O que fica evidente, contudo, é que a ordem tributária tem relevância constitucional, e, ainda, que os direitos sociais constitucionalmente garantidos em regra são custeados pelos tributos, de modo que um bem jurídico de tamanha relevância merece efetiva e suficiente proteção do Direito Penal.

4 Críticas à utilização do Direito Penal como mero instrumento de cobrança de dívidas tributárias: proteção deficiente do Estado

Atualmente, observa-se que a repressão penal nos crimes contra a ordem tributária tem visado, essencialmente, à arrecadação, ou seja, é um modo mais incisivo de promover a cobrança de débitos de natureza tributária, num uso desvirtuado do Direito Penal.

Ao ser utilizado dessa forma, o Direito Penal Tributário deixa de ter como fim precípua a proteção de um bem fundamental constitucionalmente protegido (*in casu*, a ordem tributária, e, conseqüentemente, a arrecadação de tributos, que possibilita ao Estado custear os seus deveres sociais estabelecidos constitucionalmente) e passa a ser indevidamente empregado como meio de cobrança do crédito tributário (com ameaça de prisão).

Essa postura meramente arrecadatória do legislador, que tem prevalecido na maioria das leis brasileiras referentes ao tema, baseia-se no argumento de que se trata de *critério de política criminal* do Estado, com vistas a alcançar maior arrecadação. A verdade, porém, é que pode culminar em um efeito inverso, pois a deslealdade do criminoso tributário pressiona seus concorrentes a praticarem idênticas condutas, a fim de suportarem os efeitos da concorrência desleal. Ademais, há outros meios mais eficientes (na seara administrativa, por exemplo), com melhores resultados, para se alcançar a eficiente arrecadação fiscal.

De fato, o Direito Penal, por atingir direitos fundamentais, deve ter o seu uso restringido às condutas consideradas mais graves para uma dada sociedade, em um dado momento histórico. Para Prado (2000, p. 28), o legislador seleciona os bens especialmente relevantes para a vida social e, por isso mesmo, merecedores da tutela penal. Tendo em vista a gravidade das sanções aplicadas no Direito Penal, ele é regido por *princípios limitadores*. Alguns são expressamente previstos na Constituição Federal (dos quais se destaca a dignidade da pessoa humana – art. 1º, III); outros, implicitamente estabelecidos pela ordem constitucional (entre eles, o princípio da intervenção mínima ou *ultima ratio*, pelo qual o Direito Penal deve obedecer a duas características essenciais, que são a subsidiariedade e a fragmentariedade).

Conforme leciona Capez (2000, p. 6), o caráter fragmentário e subsidiário do Direito Penal sempre esteve presente na tradição do Brasil. Assim, o Direito Penal só deve incidir como *ultima ratio* (princípio da intervenção mínima), pois suas sanções atingem

diretamente direitos individuais de relevância constitucional. Por ser subsidiário, só deve ser utilizado quando os demais ramos do direito forem insuficientes para proteger o bem jurídico envolvido. A fragmentariedade, por seu turno, pressupõe que o Direito Penal protege somente as lesões graves aos bens jurídicos, o que faz a intervenção penal fragmentar.

Leciona Afonso (2012, p. 75-76) ao definir quais bens mereceriam ser protegidos pelo Direito Penal:

Assim, em linhas gerais, pode-se definir bem jurídico-penal como o bem ou interesse individual ou coletivo mais caro à sociedade, eleito pelo legislador com base em valores constitucionais de fundamental relevância, como objeto de proteção da norma penal.

Nessa linha, os crimes tributários visam à punição de condutas dolosas e fraudulentas, e não apenas a arrecadação do tributo em si. É isso que justifica a proteção no âmbito penal. Contudo, a adoção de tais princípios limitadores não se presta para justificar uma proteção deficiente do Estado, pois quando o legislador opta pela criminalização de determinada conduta, cria-se o dever de proteção e segurança dos cidadãos que não incidiram na norma penal. No dizer de Fischer (2010, p. 22):

Em nossa *compreensão (integral) dos postulados garantistas* [grifos do autor], o Estado deve considerar que, na aplicação dos direitos fundamentais (individuais e sociais), há a necessidade de garantir *também* ao cidadão a eficiência e a segurança. [...]

Exatamente por isso é que compreendemos que o [devido] processo criminal e a respectiva imposição de pena aos infratores é uma forma de, mediante as irradiações dos efeitos da *prevenção geral positiva*, garantir a segurança e a convivência entre os pares que não infringiram o ordenamento jurídico. [Grifos nossos].

E continua (2010, p. 24):

Denominado de *garantismo positivo*, esse *dever de proteção* (no qual se inclui a *segurança dos cidadãos*) implica a obrigação de o Estado, nos casos em que for necessário, adequado e proporcional, em

sentido estrito, *restringir* direitos fundamentais *individuais* dos cidadãos. [Grifos do autor].

Portanto, não se coaduna com a ordem constitucional a extinção da punibilidade de quem comete crimes tributários em razão do simples pagamento. Isso porque a conduta foi além do *mero* inadimplemento e adentrou na esfera penal, criando para o Estado o dever de proteção em relação àqueles que obedecem as normas de conduta sociais.

Nessa linha, Bitencourt e Monteiro (2013, p. 28-29) diferem o crime tributário do ilícito tributário, pois aquele ofende um determinado bem jurídico penalmente tutelado (ordem tributária), enquanto esse é a infração de normas impostas pelo Direito Tributário, ou seja, é mera infração de dever. Assim, as infrações contra a ordem tributária são praticadas por meio de fraude ou falsidade; não é apenas inadimplemento, mas conduta voluntária e moralmente reprovável, direcionada à sonegação.

A busca de pretensão aumento arrecadatório não pode ser levada ao extremo de utilizar indevidamente o Direito Penal como uma forma reforçada de execução fiscal, em razão do seu poder de intimidação. Para Parreira (2014),

Mostra-se patente, dessa forma, a predominância do intervencionismo estatal com fins meramente arrecadatórios, cuja opção traduz-se num mau uso do direito penal, transformado em instrumento de política interna, de caráter puramente simbólico. O resultado é uma desmoralização do caráter coativo das normas penais e o consequente enfraquecimento dos bens jurídicos tutelados por elas.

A inexperiência legislativa é refletida na instabilidade do tratamento normativo do tema e na manifesta inserção de normas penais em diplomas eminentemente tributários.

Merece também ser avaliada, sob o enfoque do princípio da isonomia, a (indevida) equiparação dos contribuintes que sonegam por dificuldades econômicas com aqueles que sonegam fraudulentamente. Se, ao final, todos são tratados da mesma forma, pri-

vilegiam-se indevidamente os que têm condições econômicas de promover o pagamento, embora suas condutas tenham sido direcionadas para desfalcocar o fisco. A conduta do contribuinte inadimplente é posta no mesmo patamar que a do contribuinte sonegador, que pode escolher se será, ou não, apenado.

Afonso (2012, p. 197), ao avaliar a violação do princípio da indisponibilidade da ação penal, faz a seguinte crítica:

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento da quantia sonegada permite ao delinquente tributário evadir-se da sanção penal quando bem entender, já que bastará, a qualquer tempo, seja antes ou depois do recebimento da denúncia ou, até mesmo, da sentença penal condenatória, que pague o que sonegou para se ver livre de qualquer pena estatal. Ou seja, o destino da ação penal-fiscal está a mercê do comportamento do próprio criminoso.

O Direito Penal, ao ser utilizado como mero instrumento arrecadatório, descumpra sua função primordial, que é a de punir os atos concebidos como de maior gravidade em uma determinada sociedade (princípios da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade). A declaração da extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo desvirtua o escopo buscado pelo Direito Penal tributário e representa proteção deficiente do Estado em relação à sociedade e aos bens jurídicos tutelados pelos tipos penais tributários.

5 Considerações finais

Atualmente, o pagamento direto do tributo traz como consequência a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Em regra, essa também é a posição que historicamente tem sido adotada pelo legislador brasileiro.

Nesse panorama, a realidade legislativa possibilita que qualquer pessoa que intente cometer um crime tributário avalie a relação de custo-benefício de sua conduta. Como o pagamento pode ser feito a qualquer tempo, desde que antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória (conforme entendimento

recente publicado no Informativo n. 556 do Superior Tribunal de Justiça), e a reparação integral do dano apaga *todas* as consequências penais do crime tributário, é certo que as vantagens econômicas que poderão ser obtidas com a conduta criminosa compensam o risco de sua prática.

Evidencia-se, pois, que a legislação penal-tributária brasileira não tem poder de prevenção geral e não protege de forma eficiente a ordem tributária, pois é incapaz de causar qualquer espécie de temor aos sonegadores, notadamente os que possuem poder (econômico) de escolher se querem ou não ser apenados.

Ficou constatada, ainda, a discrepância do tratamento dispensado aos criminosos tributários em comparação com os que praticam crimes comuns contra o patrimônio. De fato, o legislador faz incidir sobre os crimes comuns (que tratam de interesses privados) a causa de diminuição de pena prevista no art. 16 do CP (arrepentimento posterior), ou a atenuante genérica do art. 65, II, *b*, do CP; em relação aos crimes contra a ordem tributária (que cuidam de interesses coletivos), a reparação do dano traz como efeito a extinção da punibilidade do agente. Constata-se, portanto, a violação ao princípio da isonomia, pois as reduções de pena aplicadas aos criminosos comuns são manifestamente mais desfavoráveis, não obstante os objetivos do Direito Penal Tributário e do bem jurídico tutelado por meio dos tipos penais tributários terem maior relevância social.

Verificou-se que o Direito Penal possui como objetivo a proteção dos bens jurídicos considerados mais relevantes para uma sociedade (haja vista os princípios penais da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade), e não deve ser utilizado como simples meio coercitivo de arrecadação de tributos, sob pena de total desvirtuamento de suas finalidades. Numa última análise, constatou-se que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários é a ordem tributária, atingida por uma conduta penalmente reprovável. Assim, a extinção da punibilidade pelo simples pagamento do tributo, além de equiparar indevidamente os contribuintes

inadimplentes aos sonegadores, traduz-se também no uso indevido do Direito Penal Tributário como mero instrumento de cobrança de dívidas fiscais, evidenciando proteção deficiente do Estado¹⁹.

Referências

AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013.

CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal: parte geral*, v. 1. São Paulo: Saraiva, 2000.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Direito penal tributário (uma análise lógica, semântica e jurisprudencial)*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CUSTÓDIO, Simone. Crime de sonegação fiscal. Momento processual limítrofe para a realização do pagamento do tributo. *Jus Navigandi*, Teresina, n. 2.871, ano 16, 12 maio 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19099>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

¹⁹ Nessa mesma linha, também se aguarda o desfecho a ser dado pelo STF à ADI n. 4.273, que bem traduz a ofensa constitucional for força do princípio da proibição da proteção deficiente.

FELTES, Andre Gustavo. As diferentes consequências da reparação do dano nos delitos econômicos e nos delitos patrimoniais comuns e a necessidade de uma padronização. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIII, n. 74, mar 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7422>. Acesso em: 26 jul. 2016.

FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: ESMPU, 2011.

_____. O que é garantismo penal (integral)? In: CALABRICH, Bruno; FISCHER, Douglas; PELELLA, Eduardo (Orgs.). *Garantismo penal integral: questões penais e processuais, criminalidade moderna e a aplicação do modelo garantista no Brasil*. Salvador: JusPodivm, 2010.

GOMES, Luiz Flávio; EL TASSE, Adel. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 17 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____; MOLINA, Antônio García-Pablos; BIANCHINI, Alice. *Direito penal: introdução e princípios fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. Coleção Ciências Criminais, v. 1.

GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes tributários: aspectos e crítica*. Curitiba: Juruá, 2011.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2012.

JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano; PEREIRA, Daniel Queiróz. Direito penal econômico e tributário: uma análise histórica e comparada. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: ESMPU, 2011.

JORGE, Wiliam Wanderley. *Curso de direito penal tributário*. Campinas: Millennium, 2007.

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

NABARRETE NETO, André. Crime de sonegação fiscal. Momento processual limítrofe para a realização do pagamento do tributo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 5, n. 17, jan./mar. 1997. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19099/crime-de-sonegacao-fiscal#ixzz2wAEaYrIy>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

MAGALHÃES, Vlamir Costa. O garantismo penal integral: enfim uma proposta de revisão do fetiche individualista. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: ESMPU, 2011.

NEVES, Eduardo Viana Portela. A atualidade de Edwin H. Sutherland. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações*

no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011.

PANOEIRO, Maria José de Castro. As controvérsias da Lei n. 8.137/1990 (sonegação fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.* Brasília: ESMPU, 2011.

PARREIRA, Paula de Mello Tavares Silva Cunha. O instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 116, set. 2013. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13633&revista_caderno=3>. Acesso em: 28 jul. 2016.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. O “Refis da crise” e a extinção da punibilidade nos crimes tributários. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 14, n. 2.221, 31 jul. 2009. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13250>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

_____. A Lei 12.382/11 e as novidades sobre a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 93, out. 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10511&revista_caderno=26>. Acesso em: 28 jul. 2016.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro: parte geral.* 2. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

RAPOSO, Guilherme Guedes. Bem jurídico tutelado e direito penal econômico. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: ESMPU, 2011.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico penal-tributário: A legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). *Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: ESMPU, 2011.

SARTI, Amir José Finocchiaro; SARTI, Saulo. A Lei nº 12.382/2011: questões relevantes. *Revista de Doutrina da 4ª Região*, Porto Alegre, n. 39, dez. 2010. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao049/Amir_Sarti.html> Acesso em: 28 jul. 2016.

SOARES, Antonio Carlos Martins. *A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.