

UM ESTUDO CRÍTICO SOBRE A DESLEGITIMIDADE POLÍTICO-CRIMINAL E DOGMÁTICA ACERCA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO INJUSTO PENAL TRIBUTÁRIO FACE AO COMPORTAMENTO PÓS-DELITIVO REPARADOR DO AGENTE: ÊNFASE À PARTICULAR HIPÓTESE DO ARTIGO 2º, II DA LEI Nº 8.137/90

<i>Recebido em:</i>	18/11/2018
<i>Aprovado em:</i>	27/12/2018

Renata Mirieli Alves de Oliveira*

Pedro Paulo da Cunha Ferreira**

SUMÁRIO: Introdução - 1. Notas conceituais sobre direito penal tributário como subsistema de direito penal econômico - 2. A política criminal brasileira em matéria de direito penal tributário: uma análise histórica - 3. A questão em torno da legitimidade penal do interesse protegido em certas incriminações da lei 8.137/90: ênfase especial ao delito do artigo 2º II - 4. A teoria dos fins da pena e a necessidade e merecimento de pena face ao pagamento extemporâneo da dívida tributária defraudada – 5. Considerações finais - referências

RESUMO: O presente trabalho tem por escopo a análise crítica da extinção da punibilidade nos delitos tributários face ao comportamento pós-delitivo reparador do agente, sustentando uma posição crítica em face da política criminal adotada. Para tanto se utilizou de pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, e análise da legislação pertinente ao tema. A pesquisa se mostra relevante por trazer em pauta um tema multidisciplinar e, normalmente, de pouca visibilidade acadêmica. Nos injustos penais tributários quando o agente delitivo paga o tributo defraudado, há a supressão total da penal. Não há nenhum marco temporal para realização do pagamento. Dessa forma ainda que a reparação se dê após o trânsito em julgado da sentença penal, ainda assim haverá a supressão total da pena. A extinção da punibilidade se pauta na satisfação antecipada das finalidades da pena, dispensando assim sua aplicação. Do estudo constatou-se que a extinção da punibilidade do injusto penal tributário frente ao pagamento do tributo defraudado é política criminal inadequada, vez que o comportamento pós-delitivo reparador do agente não atende todas as finalidades da sanção penal, o instituto não contribui

*Bacharel em Direito pelo Instituto de Nova Educação (Nova Faculdade- Contagem/MG) e advogada.

** Doutorando e mestre em Ciências Penais pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), especialista em Ciências Penais pela Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (UEM-PR). Professor de Direito Penal do Instituto de Nova Educação (Nova Faculdade- Contagem/MG) e da Fundação Comunitária de Ensino Superior de Itabira (FUNCESI), onde coordena o curso de pós-graduação em Ciências Penais. Membro associado ao Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCrim).

para a repressão da prática delitiva, e dispensa ao agente tratamento desproporcional com o sistema jurídico brasileiro. São necessárias alterações no instituto, de modo a adequá-lo com o ordenamento jurídico pátrio. Apropriado seria que o comportamento pós-delitivo reparador do agente fosse tratado como atenuante genérica, e que fosse estabelecido pelo legislador um marco temporal para a reparação.

PALAVRAS-CHAVE: Extinção de punibilidade; Tributo; Pagamento; Delito, Pena.

ABSTRACT: The present work has as object the critical analysis of the extinction of the punishment in the tributary offenses against the behavior after delinquency of agent repairing, sustaining a critical position in face of the adopted criminal policy. A bibliographical and jurisprudential research systems was used, and analyzed the relevant legislation. The research is necessary because it brings into the agenda a multidisciplinary subject and, usually, of little academic visibility. In the penalits for tax evasion, when the agent evader pays the defrauded tribute, occurs the total suppression of the criminal liability. There is no timeframe for making the payment. Therefore, even if reparation is given after the final sentence ruling, there will still be a complete cancellation of the sentence. The extinction of punishment is based on the anticipated satisfaction of the purposes of the sentence, dispensing your application. From the study it was verified that the extinction of the punishment of the unjust criminal tax against the payment of the defrauded tribute is inadequate criminal policy, since the after delinquency remedial behavior of the agent does not serve all the purposes of the criminal sanction, the institute does not contribute to the Repression of the delinquent practice, and dispenses to the agent disproportionate treatment with the Brazilian legal system. Changes are necessary in the institute, so as to bring it into line with the national legal order. It would be appropriate for the agent's post-deluge remedial behavior to be treated as a generic attenuator, and for the legislator to set a time frame for repair.

KEY WORDS: Extinction of liability; Tribute; Payment; Crime, penalty.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa desenvolver um estudo crítico acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo defraudado. A extinção da punibilidade é a perda do direito de punir do Estado. As causas que acarretam a extinção da punibilidade encontram-se dispersas no ordenamento jurídico brasileiro.

Opera-se a extinção de punibilidade nos crimes tributários quando o agente delituoso efetua o pagamento do tributo sonegado, reparando o dano. É mister esclarecer que o pagamento, para que enseje o efeito de extinção da punibilidade, pode ocorrer a qualquer tempo, antes de iniciada a ação penal, durante a persecução penal e até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal. O imbróglio em torno da extinção da punibilidade pelo pagamento extemporâneo do tributo sonegado reside na (in)adequação do instituto.

A legislação que trata do instituto em estudo tem por característica a mudança constante. Em certos períodos da história o legislador estipulou prazo para que o pagamento do tributo defraudado extinguisse a punibilidade. Atualmente, não há um marco temporal que vincule o comportamento reparador do agente com a supressão total da pena.

O presente artigo propõe desenvolver-se no sentido de, primeiramente, conceituar o Direito Penal Tributário como subsistema do Direito Penal Econômico. Em seguida se procederá a uma contextualização histórica da política-criminal brasileira em matéria de Direito Penal Tributário. Após, será feita uma análise acerca do bem jurídico tutelado nas incriminações penais-tributárias, mostrando a relevância social do tributo, de modo a justificar sua tutela pelo Direito Penal. A seguir serão estudadas as teorias dos fins da pena, objetiva-se, neste ponto, verificar a necessidade e merecimento de pena face ao pagamento extemporâneo da dívida tributária defraudada.

1. NOTAS CONCEITUAIS SOBRE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO COMO SUBSISTEMA DE DIREITO PENAL ECONÔMICO

O Direito Penal Econômico constitui-se em um subsistema de Direito Penal que se dedica ao estudo das infrações contra a ordem econômica, ou seja, é desdobramento sistemático do Direito Penal que se ocupa do estudo das incriminações de condutas que

ofendam ou colocam em perigo, bens e interesses juridicamente relevantes no âmbito das relações econômicas.

Grande parte dos autores que se dedicam ao estudo do Direito Penal Econômico assume se tratar de um ramo do direito de difícil definição. Sendo assim, costumam conceituá-lo por meio de seu objeto, isto é, a partir da necessidade de proteção à ordem pública econômica. Nesse sentido aponta *Silveira* (2006, p. 101)

a constatação quanto à dificuldade de se bem definir um conceito completo ao que se tem por criminalidade econômica acaba incrementando o problema. Por certo, a criminalidade organizada, a lavagem de dinheiro, bem como a corrupção deitam importantes raízes nessa consideração. (SILVEIRA, 2006, p. 101).

Importa destacar aqui que, modelo socioeconômico atual é proveniente de um modelo liberal de exercício de poder, nesse modelo, o mercado se organizava de forma natural, regendo-se por suas próprias leis, sem interferência estatal. O surgimento do Direito Penal Econômico se deu com o advento da Primeira Guerra Mundial, tal surgimento se embasa, pois nas falhas do modelo liberal e na consequente necessidade do Estado de intervir na economia. Com o advento da Segunda Grande Guerra, surgem novos riscos, tais como: fraudes, falências e desvios, o que torna mais necessária a intervenção estatal.

Segundo *Silveira* (2006, p.21 e 22) assinala

De todo modo, já se antevia, desde o início do século XX, um surto de “um novo tipo de criminalidade, fomentado por essa trama complicada que envolvia o mundo dos negócios, fazendo com que a violência cedesse passo à inteligência e à astúcia.” Diferentemente do esperado, não se diminuiu a violência. Esta continua presente nos conflitos humanos. A estes, sim, somou-se nova situação até então desconhecida, qual seja, a de uma criminalidade também cerebrina: a econômica. (SILVEIRA, 2006, p. 21,22).

Recentemente o Direito Penal Econômico teve grande fortalecimento. Obtempera-se que tal consolidação é devida a vários fatores a saber: a globalização, a necessidade de integração supranacional decorrente desse processo, bem como da atuação de grandes empresas possuidoras de forte poder econômico, que demandam uma maior proteção à ordem econômica.

O campo de atuação do Direito Penal econômico é multidisciplinar, nele está inserto e tratado as condutas que afrontam os sistemas tributários, financeiro, previdenciário, as relações de consumo, a concorrência desleal, fraudes ao fisco e contrabando. Em apertada

síntese, o Direito Penal Econômico vem a tutelar a ordem econômica, cuidando assim do repertório dos chamados delitos econômicos.

No que tange aos crimes econômicos, há por parte da doutrina uma dissonância para sua exata delimitação conceitual. Sendo assim, desenvolveu-se doutrinariamente, alguns critérios para a delimitação dos chamados crimes econômicos, quais sejam: (a) critério criminológico, (b) critério pragmático, (c) critério processual, e (d) critério material. O critério criminológico pauta-se na *delinquência econômica*, onde a definição de crime econômico estaria intimamente ligada a um modelo de autor. Esse autor seria uma pessoa de elevado *status*, influente e prestigiado socialmente, que, a pretexto de desempenhar uma atividade profissional legítima, lesa o patrimônio provocando vítimas incontáveis.

O critério pragmático nasceu diante da necessidade do legislador de incriminar determinadas condutas de caráter econômico que não se encontravam tipificadas dentro dos crimes patrimoniais clássicos. Com isso, passou-se a dividir os tipos penais de acordo com as características vitimológicas dos titulares dos bens jurídicos a serem resguardados. Os delitos econômicos poderiam então ser divididos com base no âmbito de proteção da economia de empresa, da economia financeira estatal, e também da coletividade. Em consequência, quatro grupos individualizariam, são eles: 1) os relacionados com trabalho de menores, seguridade social, fraudes alimentícias e meio ambiente, 2) os relacionados com o erário público, aduaneiros, fraudes nas subvenções, obtenções fraudulentas de lucro e suborno, 3) os delitos relacionados com bancos, bolsas de valores, seguros, livre concorrência, sistema de crédito, patentes, insolvência e garantia de abastecimento, e 4) estelionato e usura.

No que tange ao critério processual, assevera *Kalache* (2007, p. 396) que o mesmo

Liga o delito econômico à dificuldade operacional de investiga-lo e julga-lo, a partir do que, sob critério processual, estabelece-se quais os delitos que devem ser julgados por tribunais especializados na matéria, caracterizada pelas dificuldades econômico-contábeis de compreendê-la. (KALACHE, 2007, p. 396).

O critério material busca divisar a criminalidade econômica a partir de seu conteúdo, analisando para tanto, o pressuposto do bem jurídico atingido com sua prática. Nesse sentido afirma *Kalache* (2007, p. 397): “que o crime econômico atinge o patrimônio de um número indeterminado de pessoas, podendo provocar abalos em setores inteiros da economia”. Os delitos econômicos são, por assim, dizer, crimes patrimoniais e se distinguem dos crimes patrimoniais clássicos em razão da titularidade do patrimônio lesado.

Enquanto os crimes patrimoniais clássicos afetam o patrimônio individual de vítimas determinadas ou determináveis, os crimes econômicos afetam bens jurídicos supra individuais da economia, o número de vítimas atingidas pela potencialidade delitiva é, pois, indeterminado. Com isso os crimes econômicos poderiam ser classificados em seis categorias. São elas, portanto: a) concorrência e consumidores, b) empresas, c) meios de pagamento e crédito, d) bolsa de valores, e) concurso de credores e prestação mercantil de contas, e f) fianças públicas.

Percebe-se assim que os crimes tributários, infrações estas que se aproximam do objeto de estudo aqui eleito, constituem uma autêntica espécie de crime econômico. Os crimes tributários são, em grande parte das vezes, praticados por agentes com elevado *status* social, o que repercute na considerável dificuldade para sua persecução penal. Deste modo, em termos sistêmicos, pode-se considerar, corretamente, que o Direito Penal Tributário é um verdadeiro subsistema originário do Direito Penal Econômico.

Ainda em termos conceituais, importa destacar que a ordem econômica, bem jurídico tutelado no Direito Penal Econômico, pode ser definida de forma estrita e de forma ampla. Em seu conceito restrito, a ordem econômica refere-se à intervenção estatal direta na relação econômica. No sentido amplo, a ordem econômica é entendida como regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços. Dessa forma, é a concepção ampla de ordem econômica que autoriza o Direito Penal Econômico abarcar, entre outros ramos, o Direito Penal Tributário, Direito Penal Financeiro e o Direito Penal Previdenciário.

2. A POLÍTICA CRIMINAL BRASILEIRA EM MATÉRIA DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO: UMA ANÁLISE HISTÓRICA

A partir do momento que o homem passa a viver em sociedade surgem os conflitos entre eles. Uma forma de resolução desses conflitos é estabelecer leis definindo o que é, e o que não é aceitável dentro da sociedade. Quando há a transgressão de uma lei, ocorre por consequência a prática de um delito, surgindo assim a criminalidade. De acordo com *Thadeu José Piragibe Afonso* (2012), a criminalidade faz parte de qualquer sistema de regulação da convivência humana, sendo assim uma estruturante social. O referido autor afirma ainda que

para assegurar uma coexistência minimamente pacífica entre os integrantes de determinada comunidade, é necessário o controle da criminalidade a níveis razoáveis.

Para combater a criminalidade cria-se estratégias que devem ser compatíveis com a ordem jurídica vigente. Sendo assim, essas estratégias devem respeitar o Estado Social e Democrático de Direito. Surge desse modo, a necessidade de analisar tais estratégias, ficando tal análise dentro da atribuição científica do Direito Penal.

Ainda de acordo com os estudos de *Afonso* (2012), o Direito Penal, para fins científicos, é dividido em três ciências afins: dogmática, criminologia e política criminal. A dogmática consiste no estudo, análise, interpretação, sistematização e desenvolvimento das instituições do Direito Penal Positivo e das opiniões doutrinárias do Direito Penal. A criminologia por sua vez, é sucintamente definida como sendo a ciência que se ocupa em estudar o delito e o delinquente inseridos no fenômeno individual e social.

A Política Criminal tem seu surgimento no final do século XVIII, sendo concebida por *Kleinschrode Feurbach*, e posteriormente atribuída sua definitiva identidade por *Franz Von Liszt*. A política criminal é a ciência que se incumbe de apurar critérios para apreciação do valor do direito que vigora, e revelar o direito que deve vigorar.

Em outras palavras o objetivo da Política Criminal é o aperfeiçoamento e otimização do Direito Penal Positivo em vigor, de modo a propiciar novas fórmulas legislativas, mais justas e mais eficazes, pois dessa forma, a atuação da Política Criminal se dá em dois momentos distintos, quais sejam, antes e depois da normatização. Em momento anterior à normatização a Política Criminal atua de forma auxiliar no processo de estruturação do sistema político-criminal e, após a criação da norma, ela atua na aplicação e interpretação das mesmas.

Nesse contexto, cabe fazer alusão à política criminal-fiscal que, segundo os ensinamentos de *Afonso* (2012, p. 115) “são os institutos jurídicos utilizados pelos entes estatais no âmbito do Direito Penal Tributário que tem por objetivo solucionar problemas relativos à criminalidade tributária”. Várias são as políticas criminais-fiscais adotadas no Brasil. No presente trabalho se estudará com atenção a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado.

É sabido que o Direito tem por objetivo a busca pela estabilização das relações sociais. Ao perseguir esse objetivo, o Estado dispõe de instrumentos através dos quais impõem suas normas. Na esfera do Direito Penal, com a prática de uma infração, surge para o Estado o direito de julgar e punir o agente, ou seja, o chamado *jus puniendi*. Entretanto, para estabilizar as relações sociais e punir o agente infrator da norma, o Estado não pode se valer de meios ilimitados.

Assim sendo, o legislador estabeleceu uma série de causas subsequentes que tem o condão de extinguir a punibilidade do agente infrator. Em outras palavras, essas causas retiram do Estado o direito de punir o indivíduo. Conforme instrui *Maicon Guedes Hugo* (2007, p.56)

O Direito Penal é permeado por cláusulas que mitigam o agir estatal no exercício do *jus puniendi*, destacadamente o Código Penal elenca rol com cláusulas gerais que implicam estabilização do Direito, extirpando-se o direito de punir estatal. (GUEDES HUGO, 2007, p.56).

Entre os mecanismos que mitigam o poder de punir do Estado encontram-se as causas de extinção de punibilidade, que nas palavras de *Afonso* (2012)

Eliminam a possibilidade de imposição ou execução da sanção penal correspondente, em razão de certas contingências ou por motivos de conveniência e oportunidade de política criminal. A rigor, não é a ação penal que se extingue e sim o próprio *ius puniendi* do Estado, o qual renuncia a qualquer pretensão punitiva em face do autor de determinado fato típico, ilícito e culpável. As causas de extinção de punibilidade são tão importantes que constituem matéria de ordem pública, podendo, inclusive, ser reconhecidas *ex officio* pelo órgão jurisdicional. (AFONSO, 2012, p. 116).

Uma vez que a estabilização das relações sociais, através da exclusiva proteção de bens jurídicos, é objetivo do Direito, impõem-se ao Direito a difícil tarefa de acompanhar as constantes mudanças sociais. Vale ressaltar, que o Direito Penal Tributário deve perseguir tal tarefa de forma mais árdua, visto que por ser ramo do Direito com íntima relação com a economia as mudanças são mais frequentes. No que concerne à extinção de punibilidade nos crimes tributários a legislação pátria sofreu constantes mudanças ao longo dos anos.

Nesse sentido, de forma cronológica, a primeira legislação sobre extinção de punibilidade nos crimes tributários que nos demanda atenção é a Lei nº 4.729 de 1965. A referida lei estabelecia a extinção de punibilidade no caso de o agente infrator recolher o tributo devido antes de iniciada ação fiscal própria na esfera administrativa. Nas palavras de *Edmar Oliveira Andrade Filho* (2005)

A ação fiscal é um corolário de um poder de autotutela que a ordem jurídica outorga à administração para realizar o lançamento tributário, e que tem raízes ontológicas no poder de tributar; neste, está logicamente compreendido aquele. No ordenamento jurídico vigente, a ação fiscal é aquela realizada com o objetivo de formalizar o lançamento tributário na forma do artigo 142, do Código Tributário Nacional, observados os preceitos constitucionais pertinentes. (ANDRADE FILHO, 2005, ps. 106 e 107).

Nesse contexto, cabe destacar que, conforme disciplina a Súmula Vinculante nº 24, do Supremo Tribunal Federal, os crimes materiais contra a ordem tributária, previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137 de 1990, só estarão configurados após o lançamento definitivo do tributo. Sendo assim, a relevância da ação fiscal se mostra clara pois é ela que formaliza o lançamento do tributo, constituindo assim o crédito tributário e quantificando o montante devido.

A respeito da extinção de punibilidade tratada na Lei nº 4.729, Hugo de Brito Machado ensina que “o que na verdade extinguiu a punibilidade, então, era a denúncia espontânea da infração, que extingue a responsabilidade pela infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional”.(MACHADO, 2011, p. 515).

Dessa forma, todo agente que tivesse praticado crime tributário e, antes de ter início a ação fiscal em âmbito administrativo, recolhesse aos cofres públicos todo o valor devido tinha ao seu favor decretada a extinção de punibilidade.

Em 1967 com o advento do Decreto nº. 157 houve uma mudança pontual na extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida. O referido decreto dispôs que poderia ser reconhecida a extinção de punibilidade quando houvesse o pagamento da dívida logo após o julgamento da autoridade administrativa de primeira instância.

Em 1990 foi publicada a Lei nº 8.137 que, em seus artigos 1º ao 3º, definiu os crimes contra a ordem tributária. No artigo quatorze tratava da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, inclusive obrigações acessórias para os crimes definidos em seus artigos. Aqui, com a reparação integral dos danos decorrentes do ilícito, restava extinta a punibilidade do agente infrator. Vale ressaltar que a Lei foi clara ao dispor que tal pagamento deveria ser feito antes do recebimento da exordial acusatória.

Em 30 de dezembro de 1991, foi promulgada a Lei 8.383 que em seu artigo 98 revogou os dispositivos das Leis 4.729 e 8.137 que tratavam da extinção de punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento da dívida. Porém, nada mencionou quanto ao Decreto

157/67. Com isso, instalou-se uma insegurança quanto ao tema, o que levou o Superior Tribunal de Justiça pacificar a matéria, consignando que:

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes de proposta a ação penal, à invocação do disposto no art. 18 do Decreto-Lei nº. 157/67, não tem mais apoio, uma vez que o art. 98 da Lei nº. 8.383 /91 revogou todas as disposições legais pertinentes ao tema (STJ, 5ª Turma, HC 4363-6/SP, Min. Jesus Costa Lima, DJU 10.04.1995).

Por quatro anos, o ordenamento jurídico pátrio não trouxe previsão de utilizar o pagamento do tributo como forma de extinção de punibilidade. Era uma tentativa de forçar o sujeito passivo da obrigação tributária a adimplir com os débitos, evitando assim a instauração de uma ação penal.

Em 26 de dezembro de 1995, a Lei nº 9.249 trouxe de volta ao ordenamento jurídico o pagamento do tributo como causa de extinção de punibilidade. Em seu artigo 34, disciplinava a referida Lei que o pagamento do tributo juntamente com a obrigação acessória, antes do recebimento da denúncia, teria o poder de extinguir a punibilidade nos crimes tributários. Utilizando o bom senso, o legislador mais uma vez estabeleceu um marco temporal para o gozo do benefício da extinção de punibilidade, o recebimento da denúncia.

Em maio de 2003, o instituto da extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida teve nova previsão legal. A Lei nº 10.684 determinou a ocorrência da extinção de punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente criminoso efetuar o pagamento integral do tributo, inclusive a obrigação acessória. Vale ressaltar que aqui, o legislador não estabeleceu marco temporal para o pagamento da dívida. Segundo *Afonso* (2012)

Com o advento do artigo 9º da Lei nº. 10.684/2003 foi suprimida a condição temporal (antes do recebimento da denúncia). Com isso, passou-se a defender que bastaria ao agente de delito tributário pagar seu débito com o Fisco, para que alcançasse, automaticamente, a extinção do *ius puniendi* estatal. (AFONSO, 2012, p. 130).

O Supremo Tribunal Federal já vinha admitindo que pagamentos feitos após o recebimento da denúncia operava a extinção de punibilidade. Com a Lei nº 10.684/03 o assunto quanto ao marco temporal do pagamento da dívida pacificou-se. A partir de então pagamento a qualquer momento teria o poder de extinguir a punibilidade.

Em 25 de fevereiro de 2011 foi editada a Lei nº 12.382, que em seu artigo 6º introduziu relevantes alterações no tratamento da suspensão e extinção da punibilidade dos

delitos tributários. Acontece que, ao analisarmos a referida lei de forma minuciosa percebemos que as mudanças se deram no âmbito do pagamento realizado por meio de parcelamento. De acordo com o referido diploma legal, somente poderá haver suspensão da punibilidade se o parcelamento do débito for celebrado antes do recebimento da denúncia. Dessa forma, o pagamento realizado fora de qualquer acordo de parcelamento não foi tratado pela Lei nº 12.382, aplicando-se nestes casos o disposto na Lei nº 10.684/03.

Atualmente o entendimento majoritário da doutrina, bem como a interpretação aplicada nos casos concretos pelo Supremo Tribunal Federal, é de que é possível reconhecer a extinção da punibilidade pelo pagamento integral da dívida tributária, mesmo após o recebimento da denúncia. Ou seja, em qualquer momento da persecução penal ou até mesmo após o trânsito em julgado da sentença, se o agente pagar de forma integral a dívida estará extinta sua punibilidade. Já em relação ao parcelamento do débito, apenas se realizado antes do recebimento da denúncia que terá o condão para suspensão da punibilidade.

Partindo de uma análise político-criminal, a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo, da forma como está disciplinada na legislação brasileira, apresenta mais efeitos negativos que positivos. Quanto aos efeitos positivos sustentam os doutrinadores que o instituto em análise atenderia a dois princípios políticos-criminais que devem regular o Direito Penal, quais sejam: o princípio da intervenção mínima e a necessidade de ressocialização do delinquente. Sobre esses princípios, explica *Alencar* (2008) que

O princípio da intervenção mínima atua no sentido político-criminal moderno de uma proposta despenalizante ou discriminalizante de condutas, estabelecendo-se que a tutela penal do bem jurídico tributário seria desnecessária, face à existência de uma esfera de proteção própria das normas tributárias, de caráter sancionatório socialmente menos danoso que a penal.(...)Quanto à ressocialização do delinquente, afirma-se que seria ilegítimo continuar com a persecução penal quando o bem jurídico já se encontrasse restaurado em sua integralidade pelo próprio delinquente, acrescido do pagamento das sanções de natureza tributária (multas), não havendo razão para se impor uma restrição à liberdade do delinquente. (ALENCAR, 2008, p. 159-160)

Em contrapartida, são vários os efeitos negativos. Um deles é o quebramento das funções preventivas da tutela penal, uma vez que extinta a punibilidade pelo pagamento da dívida não se opera nenhuma das prevenções que constituem função da pena. O instituto em análise viola o princípio da indisponibilidade da ação penal pública vez que, a atuação do Ministério Público na persecução criminal fica subordinada à manifestação de vontade do delinquente, pois, uma vez realizado o pagamento do tributo, a qualquer tempo da persecução

penal ou até mesmo após o seu fim, fica extinta a punibilidade retirando do *Parquet* a titularidade da ação penal.

Ainda sobre os efeitos negativos, aduz Afonso (2012) que, a extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida a qualquer momento

É capaz de criar situações extremamente injustas sob o ponto de vista de política criminal, uma vez que concede a extinção da punibilidade indistintamente para quaisquer agentes de crimes contra a ordem tributária, o que, indubitavelmente, configura um grande equívoco. Isto porque o referido diploma não diferencia aquele contribuinte que sonegou tributo por necessidade – como o empresário que deixa de pagar o Fisco para poder cumprir com suas obrigações para com seus empregados ou para evitar a falência de seu empreendimento – daqueles empresários que se utilizam dos mais diversos meios fraudulentos (como a falsificação e a emissão de notas fiscais frias) com o fito de aumentar a lucratividade de sua empresa, furtando-se ao pagamento de tributos e enriquecendo-se de forma ilícita, à custa de toda a coletividade. (AFONSO, 2012. p.132).

Demais disso, entende-se que o instituto da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, da forma como atualmente é tratado pela legislação brasileira, é um instrumento iníquo, portanto inadequado. A inadequação dessa política-criminal se perfaz na medida em que são violados vários princípios do Direito, e que no lugar de reprimir a conduta criminosa acaba por estimular a prática do delito, vez que o delinquente tem a certeza de impunidade por meio do simples pagamento (a qualquer tempo) do tributo sonegado.

3. A QUESTÃO EM TORNO DA LEGITIMIDADE PENAL DO INTERESSE PROTEGIDO EM CERTAS INCRIMINAÇÕES DA LEI 8.137/90: ÊNFASE ESPECIAL AO DELITO DO ARTIGO 2º II

O Direito Penal Tributário é ramo do Direito Penal que tem por objetivo tratar sobre matérias relativas a crimes contra a ordem e administração tributária, reprimindo condutas que, em razão de sua gravidade, gera repercussão além da legislação tributária, encaixando-se aos fatos tipificados como infração Penal.

Não é novidade o fato de que alguns crimes têm maior reprovação social que outros. A reprovação social de um ilícito penal tem relação direta com o valor que a sociedade atribui ao bem jurídico tutelado e com o conhecimento da sociedade acerca do desvalor da ação da

conduta típica. Os crimes tributários são pouco conhecidos pela sociedade e infelizmente não recebem tanta reprovação social (e as vezes jurídica) quanto deveria merecer.

Nesse sentido, tendo em vista que o Direito Penal age em *ultima ratio*, isto é, tem por característica a subsidiariedade com relação aos demais instrumentos de tutela jurídica, cabe analisar as causas que justificam a atuação de um autêntico Direito Penal Tributário.

Em decorrência dos valores vigentes no Estado Democrático de Direito os princípios garantistas deixaram de ser reconhecidos de forma absoluta, passando a serem preocupantemente relativizados em certas situações. Essa relativização de princípios garantistas está relacionada com a mudança de atitude da sociedade frente à violência e ao crime. A partir do século XX os cidadãos deixaram de se identificar como possíveis autores de crimes e passaram a se enxergarem como potenciais vítimas de um próximo e futuro delito. De acordo com Silva Sanchez (2002) a essa mudança de postura da sociedade frente à delinquência, dá-se o nome de vitimização da sociedade.

Com isso, surgiu a necessidade de o Direito Penal tutelar bens jurídicos que antes não eram protegidos por esse ramo. Grande parte dos bens jurídicos que, nesse contexto, ensejaram a tutela do Direito Penal são os chamados bens jurídicos supra individuais. Nesse sentido afirma Alencar (2008) que,

O processo de vitimização da sociedade tem seu ponto máximo na mudança de enfoque na proteção dos bens jurídicos: passa-se para um segundo plano o tema da criminalidade dos despossuídos (*crime of the powerless*) e, em seu lugar, focam-se as atenções na chamada criminalidade dos poderosos e das empresas (*crime of the powerful, corporate and business crime*), que podemos resumi-las no conceito de crimes de colarinho branco. (ALENCAR, 2008, p. 99)

Notou-se então que algumas infrações cometidas pela classe econômica mais abastadas resultam em prejuízos muito grandes para a sociedade, tanto quanto as infrações comuns ou até mais. Dessa forma o Direito Penal passa a dar mais atenção a esse tipo de crime que, normalmente, tem por objetivo a tutela de bens jurídicos socioeconômicos, cuja a lesão se dá a par de da realização de uma violência classicamente reprimida pelo Direito Penal.

O fundamento histórico e legitimador do Direito Penal não é outro senão a exclusiva proteção de bens jurídicos relevantes à coexistência pacífica dos homens. Com base nos ensinamentos de Guilherme Guedes Raposo (2011)

Existe certo consenso entre os doutrinadores de que somente os bens mais importantes para a convivência dos indivíduos em sociedade podem ser tomados como referência para a elaboração de uma norma penal incriminadora. Quase todos os autores concordam, em maior ou menor medida, que não é suficiente, para a configuração de um bem jurídico penal, a simples existência de um interesse individual ou coletivo, mas é preciso que esse interesse seja essencial para o desenvolvimento da personalidade do ser humano e para o seu convívio pacífico em sociedade. (RAPOSO, 2011, p. 219)

Tendo em vista a relevância da figura do bem jurídico para o presente estudo, é importante tecer breve explanação acerca do conceito e funções do bem jurídico.

Nas palavras de *Susana Aires de Sousa* (p.310) “o bem jurídico penal há de ser expressão das condições essenciais da realização humana em sociedade, reflectidas nos valores do Estado social de direito e suportadas materialmente no texto constitucional”. Dito de outra forma, bem jurídico são todos os elementos, pautados em valores constitucionais, que constituem requisitos para a convivência pacífica entre os homens.

Atribui-se ao bem jurídico quatro funções. A primeira é a de delimitação do poder punitivo estatal, vez que apenas valores constitucionais de maior relevância justificam a tutela penal. A segunda função é a via interpretativa do bem jurídico que proporciona uma interpretação das normas penais de forma a vincular ao sentido e alcance do bem jurídico protegido pela norma. A terceira por sua vez, ao avaliar o grau da lesão ao bem jurídico da norma penal violada, serve como critério de medição da pena quando de sua fixação. Por fim, a quarta função do bem jurídico é a função sistemática, que permite utilizar o bem jurídico como critério de classificação na Parte Especial do Código Penal.

Uma vez esclarecido o conceito de bem jurídico, antes de passar para a análise das teorias do bem jurídico tutelado nos crimes tributários, faz-se necessária uma elucidação acerca da função do tributo na sociedade. O tributo, de forma geral, é uma prestação pecuniária exigida de forma compulsória com vista à obtenção de recursos para financiamento geral do Estado. A tributação é meio através do qual o indivíduo sacrifica parcela de seu patrimônio e entrega de forma forçada ao Estado, para que este cumpra com suas tarefas básicas. *Hugo de Brito Machado* (2014) afirma que

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.(MACHADO, 2014, p. 24).

Assim, a arrecadação feita pelo Estado é repassada à sociedade através da prestação de diversos serviços que efetivam os direitos e garantias fundamentais do indivíduo. Ou seja, o tributo é uma contraprestação do indivíduo ao Estado, em razão dos serviços prestados, quais sejam: saúde, educação, lazer, segurança, entre outros. Assim apregoa *Pedro Paulo da Cunha Ferreira*:

A tributação nesse jaez tem por máxima finalidade suprimir as necessidades do Estado para viabilizar suas atividades de política social, moduladas na oferta de prestação de educação, saúde, moradia, saneamento básico, segurança e demais direitos fundamentais realizáveis por intermédio da justiça distributiva. (FERREIRA, 2012, p. 3).

Uma vez que o tributo tem por finalidade abastecer os cofres do Estado, para o custeio de direitos fundamentais, tem-se que o dever de pagar tributo é um dever fundamental. Nesse viés, vale ressaltar que o tributo não se constitui em simples e mera receita estatal. Ele é muito mais que isso, na medida em que viabiliza a efetivação de direitos e garantias fundamentais o tributo torna-se de extrema necessidade para a vida em sociedade, constituindo um meio de repartição das cargas sociais.

A função social do tributo, por si só, já constitui uma justificativa para sua tutela pelo Direito Penal, nesse sentido afirma *Afonso* (2012) que

Contra as condutas daqueles que se negam deliberada e fraudulentamente a repartir seus ganhos com a sociedade, deve o Estado se valer de instrumentos de dissuasão e punição contra esses atos de modo a proteger a receita necessária ao enfrentamento dos custos dessas políticas. (AFONSO, 2012, p.92).

Destarte, frente à extrema relevância social do tributo, a sua sonegação acarreta grande prejuízo à sociedade. Sobre a gravidade do dano causado pelos crimes tributários, *Emerson de Lima Pinto* assevera:

Os crimes, por exemplo, contra a ordem tributária, simbolizam perfeitamente situações que são caracterizadas por um grave dano ou lesividade social intensa, uma vez que atingem toda a sociedade, podendo seus efeitos ser coletivos, difusos e supra-individuais. A sociedade ‘destinatária’ de prestações positivas por parte do Estado, por ocasião da ação delitosa dos desviantes, deixará de promover as prestações positivas afirmadas constitucionalmente, ao (des)penalizar condutas delituosas ou mantendo um (in)suficiente Direito Penal garantidor dos bens jurídico-penais como a ordem econômica e tributária. (LIMA, 2001, p.23).

Dessa forma, conclui-se que ao sonegar tributo, o sujeito não está trazendo prejuízo apenas ao erário público, mas sim, também ocasionando danos que afetam a sociedade em sua generalidade. Vale destacar que, apesar de o valor sonegado ser calculável, o valor do prejuízo da sonegação é incomensurável, vez que atinge quantidade incerta de pessoas. Analisando por esse viés é possível ter uma oportuna visão da importância do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal nos crimes tributários, bem como as amplas consequências decorrentes da prática dessa categoria de criminalidade.

Visto os contornos gerais da figura do bem jurídico, assim como a relevante função social do tributo, passa-se a analisar qual o bem jurídico tutelado nos crimes tributários. Ao fazer uma análise estritamente legal, nota-se que a legislação brasileira elege a *Ordem Tributária* como bem jurídico tutelado contra a prática dos chamados crimes tributários, conforme textualmente demonstra a redação da Lei nº 8.137/90. Todavia, o conceito de *Ordem Tributária* é consideravelmente amplo, o que exige uma análise mais meticulosa acerca do seu real significado enquanto bem jurídico merecedor de salvaguarda penal.

O Direito Comparado, para além da Ordem Tributária, elege uma série de diferentes interesses juridicamente protegidos pelos tipos penais tributários, quais sejam: *fé pública, função tributária do Estado, Fazenda Pública, princípio da justiça distributiva fiscal*, entre outros. Segundo noticia Afonso (2012)

Diz-se, também, que o bem jurídico protegido seria a integridade do erário ou a ordem tributária, entendida esta como o interesse estatal na arrecadação de tributos. Proteger-se-ia, secundariamente, a administração e fé públicas e a livre concorrência, o que tornaria os crimes tributários pluriofensivos, pois tutelariam diversas bens jurídicos. (AFONSO, 2012, p.94).

As teses acerca do bem jurídico tutelado nos crimes tributários são diversas. Contudo, as diversas posturas doutrinárias podem ser classificadas em duas linhas básicas de pensamento: A) a corrente funcional e B) a corrente patrimonial.

A corrente patrimonialista do bem jurídico-penal tributário, dominante na doutrina e na jurisprudência, defende que o patrimônio público, isto é, o patrimônio da Fazenda Pública, é o interesse jurídico protegido nos delitos tributários. A teoria *patrimonialista pura* se pauta na compreensão privatística e contratualista da relação fiscal. Em outras palavras, confere à relação tributária um caráter eminentemente privado, entendendo que o tributo nada mais é do que o preço a ser pago pelos contribuintes em razão dos serviços públicos ofertados pelo Estado. Demais disso, a *teoria patrimonialista pura*, conforme ensina Afonso (2012)

Iguala o bem-jurídico penal dos crimes fiscais ao dos crimes contra o patrimônio individual, os quais se diferenciariam, tão somente, quanto ao sujeito, isto é, quanto ao proprietário da coisa; no caso do público o Estado. Todavia, a identificação do bem jurídico dos crimes tributários com os delitos contra o patrimônio tornaria a utilização de sanções penais naqueles casos totalmente ilegítima, conduzindo ao fracasso e à total impunidade daqueles que lesionam o autêntico bem jurídico protegido. (AFONSO, 2012, p. 99-100).

Nesse sentido, era comum aceitar a ideia de que o mero interesse do Fisco na obtenção de receitas constituía por si só a função a ser protegida. Essa tese sofre dura crítica, pois ao apregoar que o bem jurídico penal-tributário é o patrimônio da Fazenda Pública, da mesma forma que se protege penalmente o patrimônio individual, estaria atribuindo uma concepção micro individual ao bem jurídico dos delitos tributários.

Modernamente, a tese patrimonialista ganhou novas formas. Passou-se a acreditar que o delito tributário é crime contra o patrimônio do Estado, pois lesa ou coloca em risco a arrecadação das receitas necessárias para o funcionamento do Estado. Diferente do que se defendia na teoria patrimonialista pura, na teoria patrimonialista moderna não é apenas o patrimônio individual estatal que é atingido, e sim os interesses patrimoniais supra individuais de toda a sociedade.

Nessa acepção assevera *Savio Guimaraes Rodrigues* (2011)

Atualmente os doutrinadores que valorizam o caráter patrimonial das infrações fiscais atentam para os princípios gerais que regem o sistema tributário de uma nação, notadamente o da justiça fiscal (estruturado com base em imperativos de isonomia, capacidade contributiva e de redistribuição de renda). Não se trataria, portanto, de lesão a um mero patrimônio individualmente considerado, mas de interesses patrimoniais transindividuais estritamente relacionados com as funções econômicas e sociais do Estado. (RODRIGUES, 2001, p. 349).

Assim sendo, a corrente patrimonialista atribui ao bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais uma natureza patrimonial. Os crimes tributários, nesse modelo, atingem diretamente a gestão do erário, prejudicando assim a arrecadação de tributos e administração dos gastos públicos.

Noutro giro, a corrente funcionalista do bem jurídico-penal tributário rechaça qualquer conotação patrimonialista ao objeto jurídico dos crimes tributários vez que, a lesão às funções estatais decorrentes da atividade tributária se projetam sobre toda a economia nacional. Essa corrente é sustentada pela ideia de que o bem jurídico-penal tributário está intimamente ligado com a função a ser desempenhada pelo tributo. Nas palavras de *Rodrigues* (2011)

As correntes funcionalistas que pretendem definir o objeto lesado nos crimes tributários, embora bastante heterogêneas entre si, apresentam um argumento em comum que as vincula, autorizando sua reunião para fins analíticos. Todas as teorias reunidas sob a rubrica de funcionalistas se assentam no repúdio à noção de lesão ao patrimônio, recorrendo à intensa conexão entre a tutela penal e os escopos reconhecidos aos tributos num Estado de Direito. (RODRIGUES, 2011, p. 350).

Dessa forma, nota-se que a corrente funcional é composta por diferentes teorias acerca do bem jurídico-penal tributário. Uma das teorias desenvolvidas no âmbito da corrente funcional defende que o bem jurídico efetivamente seria a “função tributária” juntamente com o interesse de se ver respeitadas as normas tributárias e não apenas a preocupação em arrecadação de tributos. Dentro da mesma ideia, mas em outro viés, entende-se que o bem jurídico tutelado nas infrações tributárias seria o poder de tributar do Estado, isto é, o poder que detêm a administração tributária de instituir e cobrar tributos de forma compulsória.

Uma das vertentes da corrente funcional é a teoria que conceitua os crimes tributários como crimes pluriofensivos, ou seja, crimes que atingem mais de um bem jurídico penal. Para essa corrente o bem jurídico primário seria a atividade financeira do Estado e o secundário a ordem econômica e a própria coletividade. As teorias funcionalistas, de forma geral, têm seu mérito pautado na valoração da importância e necessidade do cumprimento das normas fiscais vez que, é por meio da arrecadação tributária que o Estado se mantém e concretiza suas funções como tal.

Romero Auto de Alencar ao disciplinar sobre a doutrina funcionalista critica a sua aplicação. Para o autor as doutrinas funcionalistas, não conseguem alcançar uma dimensão prática, em razão da impossibilidade de apurar efetiva existência de dano. Sustenta o autor que “ o fato de alguém sonegar determinado tributo, não é prova de que a função do tributo (entendido como bem jurídico) tenha sido sequer ameaçada”. Razão não assiste ao doutrinador, sendo a arrecadação tributária meio de garantir o custo do Estado e dos serviços por ele prestados, entende-se de forma lógica que se o Estado deixa de receber o tributo, ou recebe-o em parte, a função a qual ele se destina sofrerá um prejuízo.

Nota-se que as duas correntes, *patrimonialista* e *funcional*, possuem considerações a seu desfavor. Nesse sentido tem-se adotado uma posição que une ambas as correntes, de modo a evitar ao máximo possível suas falhas individuais. Dessa forma, considera-se o bem

jurídico penal-tributário em duas dimensões, o mediato e o imediato. O bem jurídico mediato, é representado na figura da arrecadação tributária, pautado no viés patrimonialista. O bem jurídico imediato se relaciona com a ideia de função do tributo, aproximando-se das correntes funcionalistas.

4. A TEORIA DOS FINS DA PENA E A NECESSIDADE E MERECIMENTO DE PENA FACE AO PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA DEFRAUDADA

Feitas as necessárias explicações acerca da importância da tutela penal sobre condutas lesivas à ordem tributária, chega-se ao ápice do presente estudo, qual seja, a análise crítica acerca da extinção de punibilidade pelo pagamento extemporâneo da dívida tributária. Quando há a tipificação de um crime é estabelecido para esse novo delito uma pena, correspondente à magnitude do injusto e ao sentido de proporcionalidade entre a conduta agressiva e a reprimenda estatal. A sanção não é uma mera vontade do legislador de castigar o delinquente, ela precisa comportar finalidades aptas a justificar sua efetiva aplicação.

A ciência jurídica, no que diz respeito às finalidades da pena, estuda a estruturação metodológica de três teorias. São elas, a teoria absoluta, a teoria relativa e a teoria mista ou eclética. Todas essas teóricas não visam outra coisa senão explicar os caracteres e objetivos que se busca colimar com a imposição de uma sanção penal.

A teoria absoluta da pena vislumbra uma única característica, a saber: punir o condenado causando-lhe prejuízo como resposta aos revesses provocados pela prática do delito. É uma forma de retribuição ao criminoso pelo delito cometido. Já a denominada teoria relativa, ou teoria preventiva (utilitária), objetiva encontrar na prevenção, a justificativa para a imposição da sanção criminal. Desde sua ótica, prevenir a prática de novos crimes, é a razão utilitária de reprimenda penal, por meio da qual o Estado alcança a evitação individual e coletiva da realização de novos ilícitos penais. Segundo essa teoria a pena também serviria para intimidar as demais pessoas para que elas não cometam crimes, sendo caracterizada assim a prevenção negativa ou coerção psicológica.

A respeito das teorias absoluta e relativa esclarece *Pedro Paulo da Cunha Ferreira* (2012) que:

O esteio filosófico da teoria absoluta ou retributiva da pena, encontra origem no imperativo categórico de Kant e na concepção dialética negativista de Hegel, para quem a pena é a “negação da negação do direito, o que restabelece o direito lesado (retribuição jurídica)”. (...) De modo contrário a esse posicionamento, tem-se a chamada teoria relativa da pena, propriamente dita fundamentadora, posto enxergar finalidades a serem alcançadas com sua aplicação em efeitos preventivos gerais e especiais e não embasadas na pena com finalidades em si mesma. A concepção preventivista “atribui à pena uma significação de antecipação, na esperança de que sua imposição previna a prática de delitos similares no futuro”, portanto, trata-se de uma óptica utilitarista da resposta penal. (FERREIRA, 2012, p. 217).

Por fim tem-se a teoria mista, também conhecida como teoria eclética, tal teoria, adotada pelo sistema penal brasileiro (art. 59 do Código Penal), se baseia no entendimento de que a pena tem função de dar uma retribuição jurídica ao delito praticado e prevenir, de forma geral e especial, a ocorrência de novos delitos. A retribuição jurídica é a própria punição em si. A prevenção geral trata-se de exemplaridade, objetivando que os membros do corpo social ao se aperceberem a pena aplicada não incorram no mesmo delito para não serem alvo de análoga reprimenda. Semelhante perspectiva, tem por base o fortalecimento geral da confiança normativa. A prevenção especial, a seu turno consiste na atuação sobre a pessoa do delinquente, a fim de evitar que o mesmo reincida no futuro.

A extinção de punibilidade, como já mencionado, consiste no desaparecimento da pretensão punitiva ou da pretensão executória do Estado. Conforme já exposto no presente estudo, nos crimes tributários opera-se a extinção de punibilidade pelo pagamento, a qualquer tempo, do tributo sonegado. Uma vez reparado o dano pelo delinquente, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, há a extinção, a saber, o perecimento da pretensão punitiva ou executória do Estado.

A supressão, total ou parcial, da sanção penal encontra sua justificativa na satisfação das finalidades da pena que, a princípio, seriam alcançadas apenas com a efetiva aplicação da sanção penal. Para que o comportamento do indivíduo enseje o levantamento da pena ele deve: ser posterior à tentativa ou consumação do injusto penal, ser voluntário e diminuir total ou parcialmente o dano causado. Pressupõe-se que o comportamento pós delitivo reparador do sujeito antecipa os objetivos a que a pena se destina. Porém, tal comportamento não cumpre todas as finalidades da pena. De acordo com *Ferreira* (2012)

Embora seu comportamento atenda ao escopo arrecadatório, deixa contrafaticamente, pendente de consecução a finalidade pedagógica da pena, visto que a exemplaridade social da conduta é meramente aparente, por conhecer o agente a vantagem decorrente da regularização da situação contributiva.(FERREIRA, 2012, p.221).

Dessa forma, quando se opera a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária defraudada, não há a satisfação de todos os fins da pena. Os fins de prevenção geral (positiva e negativa) restam inalcançáveis. Deste modo, a aplicação da pena, após o comportamento pós-delitivo reparador do agente, mostra-se, desde já, necessária e merecida.

Em razão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado, o indivíduo comete um crime e não é punido, e nem reeducado para não voltar a delinquir, vez que essas perspectivas deixaram de fazer sentido, por haver – teoricamente – se reconciliado com a legalidade do direito. Se ao praticar um delito tributário o agente não é punido, simplesmente pelo ato de pagar a dívida, nasce nele a convicção de que não terá prejuízo em continuar na conduta criminoso. Desta feita, a extinção da pena neste caso parece frustrar o sentido insito à prevenção geral negativa. O caráter dissuasório da norma penal incriminadora se mostra esvaziado face à oportunidade da extinção da pena.

Demais disso, o legislador trata de forma distinta a reparação do dano no Código Penal e na lei especial. A reparação do dano no Código Penal, disciplinada ao teor do artigo 65, inciso III, “b”, é tratada como atenuante genérica. Para que seja reconhecido tal efeito o legislador estabeleceu requisitos rígidos. A reparação deve acontecer antes do julgamento, de forma voluntária, e o comportamento reparador deve ser eficiente.

Por outro lado, na lei especial o legislador confere à reparação do dano efeito de causa extintiva de punibilidade, isto é, supressão total da pena. No que concerne à reparação do dano nos crimes tributários, não há de se falar em efeito atenuante, mas sim em extinção da punibilidade. Ao contrário do que disciplina o Código Penal, a lei especial não exige requisitos rígidos para que a reparação do dano gere a extinção de punibilidade. Aqui, não existe marco temporal para a ação reparadora, e não há notório arrependimento e voluntariedade, nos crimes tributários o sujeito está pressionado pelas circunstâncias a fazer a reparação do dano.

Quando o legislador na Parte Geral reconhece efeito meramente atenuante à reparação do dano, o faz porque essa atitude do agente, a de restauração, satisfaz apenas aos fins de prevenção especial, denotando uma menor necessidade de pena. Dessa forma, nota-se que a

diferença entre os efeitos da reparação do dano previstos no Código Penal e os previstos na Lei nº 10.684/03 não são justificáveis. Evidencia-se, desde já inadequação da extinção de punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento da dívida.

A respeito do tratamento processual penal dispensado aos crimes tributários, afirma *Marcos de Aguiar Villas-Bôas* (2015) que

O tratamento brando dado à sonegação é muito curioso. Ela é tipificada como crime, porém são dados todos os meios para que ninguém seja punido. Enquanto se cria inúmeros procedimentos e regras para facilitar a fiscalização, que são, muitas vezes, prejudiciais à economia do país, pois geram complexidade desnecessária no sistema tributário, o fato de alguém criminosamente fraudar uma declaração de imposto é tratado com desleixo pelo Estado. (VILLAS-BÔAS, 2015).

A extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária nutre na sociedade o sentimento de impunidade, nesse sentido observa Bortowski:

A extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo em nada favorece a efetividade da norma penal e a objetividade jurídica por ela protegida. Pelo contrário, esse tipo de benevolência acaba por deturpar o bem jurídico tutelado, desacreditando, frente a opinião pública, a criminalização das condutas lesivas à ordem econômica, ao deixar transparecer uma suposta finalidade arrecadatória. Ademais, esse autêntico favor legislativo, somado a outros fatores (e.g. deficiente fiscalização, lacunas legislativas), cria o ambiente perfeito a impedir a persecução penal, e, conseqüentemente acarreta a tão conhecida impunidade. (BORTOWSKI, 2009, p. 90).

O instituto em análise evidencia a vazia concepção patrimonialista da Fazenda Pública, visto que, prefere-se unicamente realizar um fim eminentemente fiscal recolhendo o valor devido pelo sujeito e deixa-lo livre da sanção penal. Nesse sentido consigna Ferreira (2012) que:

A referida causa excludente de punibilidade, nasce divorciada dos enunciados constitucionais ao autenticar o benefício de exoneração da pena somente ao agente defraudador, que possua condições de solvência total da dívida fiscal sonegada. Em contínuo desacordo sistêmico e metodológico, o instituto objeto da análise, revelou um incontestável afastamento dos fins consignados ao Direito Penal e à sanção criminal, remanescendo simplesmente atribuições de caráter tributário. (FERREIRA, 2012, p. 226).

Constitui assim uma proteção deficiente da ordem penal tributária, uma vez que o simples pagamento do valor devido extingue a punibilidade do criminoso. Sendo a pena a mais importante das consequências jurídicas do delito, sua não aplicação acaba por permitir que o agente não se vê, e não seja visto pela sociedade, como criminoso que o é.

De forma contrária, parte da doutrina consente que a extinção da punibilidade nos injustos penais tributários face à reparação do dano é medida adequada e eficaz. Sustentam

que, estando o crédito tributário satisfeito não restam razões para insistir na aplicação da sanção penal. Observa-se que a jurisprudência já se pacificou quanto à aplicação do instituto, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal.

PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO DÉBITO, APÓS O TRÂNSITO EM JULGADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI Nº 10.684/2003. - CONCESSÃO DA ORDEM, POR UNANIMIDADE. 1. O artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 efetivamente estabelece que da quitação integral do débito tributário decorre a extinção da punibilidade do agente, e isto independentemente do tempo do pagamento. Tal entendimento, inclusive, encontra-se firmado nos Tribunais Superiores. 2. In casu, demonstrado o pagamento integral do débito tributário, ainda que depois do trânsito em julgado da decisão condenatória, deve ser decretada a extinção da punibilidade do paciente, nos autos da ação penal nº 012789605.2005.8.17.0001. (TJ-PE - HC: 3649283 PE, Relator: Alexandre Guedes Alcoforado Assunção, Data de Julgamento: 13/01/2015, 4ª Câmara Criminal, Data de Publicação: 21/01/2015).

Ao disciplinar a extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária o legislador caminha na direção da descriminalização dos delitos tributários em troca de uma satisfação financeira que já era devida pelo indivíduo a título de obrigação tributária. A resposta do Estado frente ao delito tributário deve ser a exigência do valor devido e de forma concomitante a aplicação da pena prevista na lei, seja ela privativa de liberdade, restritiva de direitos ou multa. A respeito da descriminalização Leandro Barreto Bortowski afirma:

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é um grande e equivocado passo na direção da despenalização, ou até da descriminalização, dos delitos econômicos, deixando, nesse último caso, a cargo do direito administrativo e tributário a responsabilidade de lidar com tais condutas. Ou se descriminalizam as condutas atentatórias à ordem econômica, por não ser o bem jurídico tutelado digno de proteção penal, ou se eliminam as normas que preveem a extinção da punibilidade pelo pagamento, o que não se pode suportar é a manutenção dessa antinomia: a monetarização da lesão a um bem jurídico penalmente relevante. (BORTOWSKI, 2009, p. 109).

A extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida após o recebimento da denúncia, na fase instrutória, já é prática inadequada, quando o benefício se dá após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, torna-se mais inadequado ainda, e acaba por desacreditar a efetividade do processo penal. Movimenta-se todo o aparato judiciário em uma persecução penal que ao final, após o trânsito em julgado da sentença condenatória, será todo o processo anulado declarando extinta a punibilidade do delinquente.

A respeito do instituto em comento, afirma *Villas-Bôas* (2015):

É algo como extinguir a punibilidade do furto quando o ladrão devolve o bem depois de ser pego. O sonegador fiscal — aquele que se acha no direito de, fraudulentamente, contribuir menos do que deveria para as receitas do Estado, obrigando um aumento da tributação para cobrir o rombo deixado por ele — nunca é

preso, pois, se pego, pode fazer o que já deveria ter feito antes e não ser punido, tornando inútil todo o trabalho da Polícia, do MP e, eventualmente, do Judiciário. (VILLAS-BÔAS, 2015).

Posicionando-se também de forma contrária à extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida *Rocha e Santiago* faz alerta quanto aos efeitos do instituto:

O uso abusivo de normas assecuratórias de privilégios penais tributários a sonegadores contumazes desestimula o pagamento espontâneo de tributos, enfraquece a repressão penal, ridiculariza o sistema fiscal, agravando, por fim, a descrença do cidadão no Estado. Tipificada a conduta delituosa contra a ordem tributária, a possibilidade de extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo deve ser afastada. A manifestação do interesse do contribuinte no cumprimento da obrigação tributária pelo pagamento, no entanto, seria, nos termos do art. 65, III do Código Penal, considerada circunstância atenuante da infração. (ROCHA; SANTIAGO. 2012).

A extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida não contribui efetivamente para a proteção da ordem tributária, vez que, frustra as finalidades repressivas e preventivas atribuídas as sanções penais. A longo prazo percebe-se que o instituto em questão não tem tido o poder de reduzir a criminalidade dessa natureza, pelo contrário, a extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida representa um estímulo à prática delitiva. Nesse sentido, brilhantemente afirma Villas-Bôas (2015):

Da forma como é hoje no Brasil, vale a pena fraudar as declarações fiscais e sonegar, pois, o risco de prejuízo é, no máximo, financeiro, que pode ser calculado. O crime de sonegação fiscal e sua pena vão pelo ralo e funcionam apenas como uma ameaça para que, uma vez detectada a sonegação, haja, enfim, o pagamento do tributo. (VILLAS-BÔAS, 2015).

Sendo assim, conclui-se que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida nos crimes tributários torna-se inadequado da forma como é tratado pela legislação, vez que proporciona tratamento ameno, ao indivíduo que pratica delito tributário, e desproporcional com todo o sistema jurídico brasileiro. A sonegação é uma das maiores causas da alta carga tributária brasileira, da ineficiência e injustiça do sistema tributário pátrio. Pois, quando o Estado vê que não dispõem de recursos suficientes para lidar com as políticas públicas, passa a aumentar e criar tributos para tampar o rombo deixado pela sonegação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento econômico da humanidade trouxe consigo vários riscos sociais diferentes daqueles que existiam na sociedade pré-industrial. O atual modelo

socioeconômico tem suas raízes fincadas em um modelo liberal do exercício de poder. As falhas do modelo liberal embasaram o surgimento do Direito Penal Econômico. O Direito Penal Econômico é entendido como o conjunto de normas jurídico-penais que tutelam a ordem econômica. Constitui ramo do Direito Penal e subdivide-se em diversos subsistemas, sendo o Direito Penal Tributário um deles.

O Direito Penal Tributário trata dos delitos tributários. Tais delitos merecem tutela penal em razão da relevância do bem jurídico protegido, sendo que, o bem jurídico mediato é a função arrecadatória do Estado, e o bem jurídico imediato consiste na função que o tributo desempenha na sociedade. A conduta criminosa tributária na sociedade é extremamente lesiva, pois não atinge apenas um indivíduo e, sim, uma quantidade incomensurável de pessoas. O tributo é meio através do qual o Estado se mantém, é o instrumento de obtenção de recursos econômicos para que o Estado arque com as despesas do seu funcionamento. Os recursos tributários custeiam políticas públicas e permitem a efetivação de direitos e garantias fundamentais. Dada a importância do tributo, é necessária e justificável a tutela penal.

Nos injustos penais tributários há a supressão total da pena em razão do comportamento pós-delitivo do agente infrator. Trata-se de uma decisão de política criminal que permite a não aplicação da sanção penal frente o pagamento da dívida tributária que originou o delito. Mesmo havendo a ocorrência de um fato típico, ilícito e culpável o legislador optou pela não aplicação da sanção penal frente à satisfação arrecadatória do Estado. Dessa forma, ao pagar, a qualquer tempo, o tributo sonegado o agente delituoso livra-se totalmente da sanção penal. Nota-se que a política criminal adotada se pauta em uma política fiscal, que utiliza de ameaças de sanção penal para fins arrecadatórios.

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo defraudado se justifica em razão da satisfação antecipada das funções da pena. Porém, a reparação do dano pelo pagamento do tributo sonegado satisfaz apenas a função de prevenção especial da pena, dessa forma resta inadequada a supressão total da sanção penal em decorrência do comportamento pós-delitivo reparador do delinquente tributário. Outra incongruência do instituto é a ausência de um marco temporal que vincule o momento da reparação do dano com o efeito de extinção da punibilidade. Com a ausência dessa previsão temporal o indivíduo que comete delitos tributários livra-se da sanção penal a qualquer tempo. Observa-se, ainda, que o instituto estudado não contribui para a reprimenda da prática delitiva tributária, está em

desconformidade com o sistema jurídico, e nutre na sociedade o sentimento de impunidade em relação aos crimes tributários.

Tipificada a conduta delituosa contra a ordem tributária, é adequado que a extinção da punibilidade do crime pelo pagamento do tributo seja afastada. O comportamento pós-delitivo reparador do agente seria tratado como é na legislação geral, ou seja, como circunstância atenuante. Outra possibilidade é a definição de um marco temporal para a operação dos efeitos de supressão total da pena mediante o pagamento do tributo defraudado. Cumpre afirmar, que o presente estudo não objetivou esgotar o assunto trabalhado, mas, sim, contribuir de forma modesta para o conhecimento do tema, e fomentar interesse para novas e futuras pesquisas.

REFERÊNCIAS

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

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária – Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. São Paulo; Impactus, 2008.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Extinção da pretensão punitiva nos crimes contra a previdência social praticados por particulares**. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT'ANNA, Carlos Soares. *Direito Penal Tributário*. São Paulo, MP Editora, 2005, pg. 103-118.

BORTOWSKI, Leandro Barreto. **O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do Princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: WS Editor, 2009, p. 90 – 109.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. **Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências**. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 14 set. 2016.

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. **Código Penal** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 02 jun. 2017.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. **Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em 14 set. 2016.

BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. **Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.** Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm>. Acesso em 14 set. 2016.

BRASIL. Lei nº 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>. Acesso em 14 set. 2016.

BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em 14 set. 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Pernambuco. Penal e Processual Penal. Habeas Corpus. Crime contra a ordem tributária. **Habeas Corpus nº 3649283**, da 4ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, Recife, PE, 13 de janeiro de 2015. Disponível em: <<http://tjpe.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/162119945/habeas-corpus-hc-3649283-pe>>. Acesso em 15 set. 2016.

DE SOUSA, Susana Aires. **Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários – Vol. III. O bem Jurídico-Penal protegido nas incriminações fiscais.** Coimbra, p. 310.

FERREIRA, Pedro Paulo da Cunha. **A regularização pós-delitiva da situação tributária e contributiva nos crimes contra a fazenda pública: um estudo em torno da extinção da punibilidade e dos fins da pena.** 2012. Revista dos Tribunais. Doutrinas Penais. Ano 102, volume 932, pg. 263-307.

GUEDES HUGO, Maicon. **Política Criminal no Direito Penal Tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador.** Disponível em: <http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/10263/Pol%C3%ADtica%20Criminal%20no%20Direito%20Penal%20Tribut%C3%A1rio%20-%20Maicon%20Guede.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em 30 abr. 2017.

KALACHE, Maurício. **Estudos de Direito Penal Especial. Direito Penal Econômico.** In: PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Contemporâneo: Estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir.** 2007, pg. 391-400. São Paulo - SP.

LUCAS, Ana Cláudia; **Direito Penal Econômico.** Disponível em <[http://www.academia.edu/6675529/SABER_DIREITO_AULA_Ana_Claudia_Lucas_-_Direito_Penal_Econômico](http://www.academia.edu/6675529/SABER_DIREITO_AULA_Ana_Claudia_Lucas_-_Direito_Penal_Econ%C3%B4mico)>. Acesso em 03 abr. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** Ed. 35. São Paulo. Malheiros Editores, 03/2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **A extinção de punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a Lei 12.382/2011.** Instituto Avante Brasil, São Paulo – SP. Abr. 2011.

Disponível em <<http://institutoavantebrasil.com.br/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011/>>. Acesso em 13 set. 2016.

PINTO, Emerson de Lima. **A Criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem: por uma (re)legitimação do direito penal do Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 23.

RAPOSO, Guilherme Guedes. **Bem jurídico tutelado e Direito Penal Econômico**. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros. *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília, Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, pg. 267-300.

ROCHA, Maria Fáuda Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. **Crimes tributários, parcelamentos e extinções de punibilidade: ataque à Constituição Federal?** *Scientia Iuris*, Londrina, v.16, n.2, p.199-216 dez. 2012. DOI: 10.5433/2178- 8189, 2012, volume 16, nº 2, p199.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **O bem jurídico penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal**. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros. *Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília, Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, pg. 345-366.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. **A expansão do direito penal: Aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais**. Trad. Luiz Otavio de Oliveira Rocha. São Paulo: RT, 2002, pg. 50-57.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito Penal Econômico como Direito Penal de Perigo**. São Paulo – SP. Editora Revista dos Tribunais. 08/2006.

SIQUEIRA, Flávio Augusto Maretti; **O Direito Penal Econômico: Notas introdutórias de sua eficácia e delimitação de atuação na dogmática penal**, jun. 2015. Disponível em <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/2102/Direito-Penal-Economico-Notas-introdutorias-de-sua-eficacia-e-delimitacao-de-atuacao-na-dogmatica-penal>>. Acesso em 03 abr. 2017.

VILLAS-BÔAS, Marcos de Aguiar. **Sonegação fiscal supera em muitos os valores da corrupção pública**. 2015. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-nov-17/villas-boas-sonegacao-fiscal-supera-valores-corrupcao-publica>> Acesso em 20 mai. 2017.

ZINI, Júlio César Faria. **Apontamentos sobre Direito Penal Econômico e suas especificidades**. *Revista da Faculdade de Direito UFMG*. Belo Horizonte, n. 60, p. 147 a 207, jan./jun. 2012.

Esse artigo é publicado sob a licença Creative Commons Atribuição 4.0. Você tem o direito de: Compartilhar — copiar e redistribuir o material em qualquer suporte ou formato; Adaptar — remixar, transformar, e criar a partir do material para qualquer fim, mesmo que comercial. [Clique aqui](#) e saiba mais sobre essa licença.