

A ORDEM TRIBUTÁRIA E A LEGITIMIDADE DO SISTEMA PUNITIVO FISCAL À LUZ DA TEORIA DO BEM JURÍDICO

THE TAX ORDER AND THE LEGITIMACY OF THE PUNITIVE TAX SYSTEM IN THE LIGHT OF THE LEGAL RIGHTS

Letícia de Mello¹



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: O objetivo deste estudo é analisar o dissenso doutrinário acerca da legitimidade do Direito Penal Tributário e esclarecer se a Ordem Tributária nacional goza de especial legitimação constitucional ao ponto de ser erigida merecedora de tutela penal. Para o intento, partiu-se da análise da Teoria do Bem Jurídico e do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Conclui-se que o ponto de tensão e que coloca em questionamento a legitimidade do Direito Penal Tributário deve ser deslocado da teoria do bem jurídico ao campo da política criminal, nomeadamente aos institutos despenalizadores. Propôs-se como solução a revogação da previsão do instituto extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e, alternativamente, a eleição de um critério racional para nortear a sua aplicabilidade.

Palavras-chave: Bem jurídico-penal. Direito Penal Tributário. Crime contra a ordem tributária. Sonegação. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Abstract: The objective of this study is to analyze the doctrinal dissent about the legitimacy of Criminal Tax Law and clarify whether the national Tax Order enjoys special constitutional legitimacy to the point of being erected worthy of criminal protection. For the purpose, it started from the analysis of the Theory of the Legal Good and the institute of the extinction of the perishability for the payment of the tribute. It is concluded that the point of tension that calls into question the legitimacy of Criminal Tax Law must be shifted from the theory of the legal interest to the field of criminal policy, namely to decriminalizing institutes. It was proposed as a solution the repeal of the institute's prediction of the extinction of punishment for paying the tax and, alternatively, the election of a rational criterion to guide its applicability.

¹ Graduada em Direito, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, com período de mobilidade acadêmica na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra – FDUC. Mestranda em Direito Público, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Direito e Processo Penal, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP. Especializanda em Direito Penal Econômico, pelo Instituto de Direito Penal Econômico Europeu – IDPEE, da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em parceria com o Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCRIM. Professora. Advogada. Associada à ELSA – *The European Law Students Association*; ao Instituto Brasileiro de Direito Penal Econômico – IBDPE; ao Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCRIM; e à Associação Brasileira dos Advogados Criminalistas – ABRACRIM.

Keywords: Criminal legal Rights. Tax evasion crime. Punishment extinction by the payment of the tax. Tax evasion on comparative law.

1. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS PARA UMA MELHOR COMPREENSÃO DO OBJETO

O Direito Penal Tributário é um segmento especializado do Direito Penal e que visa a tutelar a ordem fiscal de condutas fraudulentas que culminem na redução ou supressão de tributos e, mais do que a isso, busca manter a própria higidez do sistema arrecadatório nacional, pois, é por meio deste sistema, com esteio sobretudo no art. 3º, e incisos, da Constituição brasileira, que se viabiliza a implementação e a garantia de uma série de objetivos que dizem diretamente com os direitos fundamentais de segunda dimensão, mas não somente¹.

Nos demais países não é diferente. Há uma ordem fiscal que se busca tutelar por meio do Direito Penal. Numa análise comparativa, pode-se dizer que é possível medir o quão recrudescido é o sistema penal tributário, em cada país, não apenas pelos preceitos primário e secundário, mas também pela incidência de institutos que, de alguma maneira, beneficiem o sujeito que comete um dos crimes tipificados nessas legislações, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, *v.g.*². Este último parâmetro, registre-se, integra o âmbito das políticas criminais encabeçadas pelo Congresso Nacional e maximizada a partir da atividade hermenêutica dos Tribunais Superiores, em nosso país³.

O Brasil buscou, por meio da Lei nº 8.137, de 1990, um recrudescimento do sistema punitivo fiscal, mediante a ampliação do rol de tipos penais, bem como da elevação das penas

¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 8. FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica**. In. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 17-44, p. 24.

² Para uma melhor compreensão desta afirmativa, consultar a obra de Vilela Campos. O referido estudo analisa 38 ordenamentos jurídicos e aponta que não há, em nenhum destes, quaisquer institutos semelhantes ao da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

³ Deve-se recordar, como aponta a própria doutrina, que a ampliação da incidência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo fora encabeçada pelo Supremo Tribunal Federal. Por todos: STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 173; MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 39.

abstratamente cominadas, em detrimento da Lei nº 4.729, de 1965 e os diplomas que antecederam esta legislação (v.g. a Lei nº 3.807, de 1960, e o Decreto nº 66, de 1966).

Porém, paradoxalmente, o legislador criou as condições para a expansão de políticas criminais que, como no caso da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, hoje a qualquer tempo, afasta qualquer juízo de censura (pena) a recair sobre a conduta daquele que dolosamente reduz ou suprime, mediante condutas fraudulentas, o montante devido – salvo quando o agente sonegador não pode custear a reparação do dano, hipótese em que sofrerá a incidência da norma penal.

No atual estágio, o que, adianta-se, gera inúmeras críticas, o agente sonegador que pagar integralmente a monta sonegada, bem como os seus conseqüentários, isso a qualquer tempo, ainda que sobrevindo ao trânsito em julgado da ação penal condenatória, terá extinta a sua punibilidade.

O que se esboçou no parágrafo antecedente representa, em apertada síntese, o atual *estado da arte* – o que, em nosso sentir, vem causando uma crise de legitimidade no âmbito do Direito Penal Tributário⁴.

Tal panorama fora capaz de instaurar uma espécie de dicotomia no âmbito acadêmico: uma parte da doutrina entende que o Direito Penal Tributário é dotado de legitimidade, pois, ao proteger a Ordem Tributária (ou outro bem jurídico afim, o que também gera um certo dissenso), cumpre relevante função⁵; ao passo em que, ao revés, outro segmento, este formado por autores da nominada corrente patrimonialista, apontam a instrumentalização coativa do Direito Penal como um meio para o suposto reforço arrecadatório do Estado⁶. No âmbito deste

⁴ Tal se denota, por exemplo, das palavras de Rui Stoco e Tatiana Stoco que, dissertando acerca do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, aduziram que: “Dentre as questões que a Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária suscita, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo ou por outras causas foi a que chamou a atenção dos doutrinadores e maior interesse despertou nos operadores do Direito. Depreende-se desse fenômeno que o Direito Penal pode, eventualmente, ser utilizado pelo Legislador, com o apoio do Poder Executivo, como mero meio ou instrumento na cobrança de impostos, de modo a privilegiar os mais abastados ou, quiçá, os mais ladinos”. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 173.

⁵ Por todos: CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. São Paulo: Quartier Latin, 2020; FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006; MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012; SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.

⁶ Contrariando os autores mencionados na nota de rodapé antecedente: SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 181-182; ANDRADE

último viés doutrinário alguns doutrinadores sugerem, inclusive, a descriminalização de tais condutas⁷.

Num primeiro momento, parece difícil esclarecer a origem do dissenso, pois a doutrina, em que pese apontar essa crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, não explica, com clareza, o motivo pelo qual isso se verifica – ora falando sobre a ausência de um bem jurídico, ora apontando a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo como um argumento de reforço à instrumentalização do Direito Penal para cumprir finalidades meramente arrecadatória (o que, ao nosso sentir, equivale a negar a existência de um bem jurídico tutelado pela norma penal).

Assim, com o fito de esclarecer a controvérsia sobre a qual paira a discussão, adianta-se: o objeto sobre o qual recai o referido dissentimento é a existência, de fato, bem jurídico tutelado pela norma penal tributária em face do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

Há, desde aquilo que se pode perceber, uma antinomia quase insuperável entre a criminalização de uma conduta e a despenalização sem qualquer critério racional. Adiantamos, aliás, que é justamente isso o que se verifica, pois o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo não guarda simetria com os anseios legislativos que estão impressos na exposição de motivos da Lei nº 8.137, de 1990.

Entende-se, desde uma prévia revisão bibliográfica, que o problema que leva à referida crise repousa na existência de institutos jurídicos como o da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo que, causando a mitigação do âmbito de proteção do bem jurídico tutelado

FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 82; COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 37; WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2021, p. 24-25. Inclusive, nas palavras dos últimos autores: “Nessa visão garantista do injusto penal tributário, ganha o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo reduzido ou suprimido, papel de extrema relevância no entendimento da *ratio essendi* da norma penal tributária, quando o legislador optou substituir a sanção penal corporal pelo pagamento em pecúnia, demonstrando a utilização da força coercitiva do Direito Penal na arrecadação de tributos, desvirtuando-se as suas características de *ultima ratio*”.

⁷ FARIAS, Rui Barros Leal. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e função do direito penal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 121, out. 2005, p. 88-89. A esse posicionamento, opõe-se Piragibe Afonso, no que em tudo concordamos, aduzindo que: “Os problemas apontados não vão melhorar com a simples retirada do mundo jurídico dos crimes tributários”. AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 149.

pela norma tributária, ocasiona a impressão de que não há uma tutela legítima, mas uma instrumentalização do Direito Penal Tributário para reforçar a arrecadação dos tributos⁸.

Porém deve-se categorizar os referidos pontos de tensão, o que se pretende. É neste objetivo colimado que reside a importância deste estudo que, tratando de um tema já bastante debatido pela doutrina, propõe um recorte de pesquisa *sui generis*. Explica-se.

Não há, no âmbito doutrinário, um tratamento da matéria nos termos do acima proposto. Trata-se de um enfrentamento do problema a partir de hipóteses bastante peculiares.

Levou-se em conta a conjugação da análise dos argumentos dissidentes e isso permitiu que se pudesse, além de se apontar com clareza o problema que ocasiona a crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, construir uma solução que se tenha mais adequada ao problema, porém não sem antes desnudar as zonas nebulosas – outrora mais tênues – entre os conflitos político-criminais que colocam em confronto (1) a eleição de um bem jurídico como merecedor da tutela penal e, ao mesmo tempo, (2) a positivação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo – este que, à margem de qualquer critério racional orientador, afasta por completo qualquer censura a recair sobre a conduta que ataca o bem jurídico protegido⁹.

O que se apontou acima apresenta e aclara o problema que norteia a presente análise, bem como é uma das hipóteses desta pesquisa: a de que a desproteção do bem jurídico é que causa a crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, mas não pela inexistência de um bem jurídico protegido e sim pela proteção deficiente do objeto de tutela, devido a incidência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo¹⁰.

Além disso, tem-se como segunda hipótese a de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ao invés de fomentar a arrecadação, culmina num estímulo à evasão

⁸ Nesse sentido: WALKER JR.; James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2021, p. 334.

⁹ Semelhante raciocínio é formulado por alguns autores, porém sem o intento de demonstrar a incompatibilidade das duas políticas criminais antagônicas. Vilela Campos, por exemplo, aponta que: “Salienta-se que o legislador pátrio se viu compelido a instituir norma penal específica aos crimes tributários (...). Entretanto, juntamente com a previsão do crime tributário, a legislação prevê a possibilidade de extinção da punibilidade do crime fiscal pelo pagamento do tributo devido e seus acréscimos antes do recebimento da denúncia.” CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**. O privilégio do sonegador. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 144.

¹⁰ Nesse sentido, comungando do exposto: AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 198-199.

fiscal, pois permite que o agente calcule riscos e, inclusivamente, repasse-os economicamente – sempre certo de que não será alcançado pelo preceito secundário da norma penal¹¹.

A discussão deste tema é necessária e de suma importância e contribuirá para que se identifique se o recrudescimento da norma incriminadora, sem contemplar benesses como a da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo ou contemplando-as fazê-lo a partir de critérios racionais, levará a que se supere os discursos que visam a deslegitimar a incidência do Direito Penal Tributário no Ordenamento Jurídico Brasileiro.

1.1 O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Nunca uma análise científica deve ser apartada dos seus antecedentes históricos¹².

O Direito Penal Tributário é uma subespécie do Direito Penal Econômico. Este, por sua vez, assenta as suas bases em um contexto de complexização dos Estados modernos – não apenas pela ascensão da industrialização, mas, também, devido aos fenômenos econômicos, nomeadamente a intervenção coadjuvante do Estado na economia, como agente regulador, e pelo surgimento de novos bens a serem tutelados pelo Direito Penal, sobretudo após as novas dimensões de Direitos Fundamentais – nomeadamente interessando a este estudo aqueles de segunda dimensão¹³.

Alguns autores tratarão deste tema mediante uma análise crítica acerca da expansão do Direito Penal e criticarão a maximização desta esfera do Direito Público e como isso culmina na flexibilização de garantias na esfera penal e processual penal¹⁴. Adere-se, entretanto, ao magistério daqueles que enxergam não apenas um movimento expansivo, mas, sobretudo, modernizador. Neste viés, aduz-se ao surgimento de novos bens jurídicos, bem como ao

¹¹ Vilela Campos, em seu estudo, encabeça a referida hipótese e sobre ela disserta com maestria. CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil.** O privilégio do sonogador. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 145.

¹² Conforme evidência Piketty, em sua celebre obra, uma análise histórica permite, sempre com muitas contribuições, uma análise abrangente, que permite uma melhor compreensão de tendências e mecanismos operacionais. PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 9.

¹³ Tal contextualização é esclarecida em pormenores pela doutrina. AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal.** Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 20-21; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito Penal Econômico: parte geral.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 73-74;

¹⁴ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais.** 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

incremento das novas tecnologias e a suportabilidade dos respectivos riscos, o que reclama respostas adequadas e proporcionais do Direito Penal¹⁵.

Uma coisa parece certa: a intervenção do Direito Penal no âmbito da Ordem Tributária ou Econômica, como se queira, é uma realidade patente na quase totalidade dos países ocidentais, se bem que se desconhece um país que não tutele a Ordem Tributária, blindando-a de condutas fraudulentas tendentes a reduzir ou suprimir tributos, mediante a responsabilização dos agentes infratores¹⁶.

O Brasil, nesse sentido, conforme mencionado no introito deste estudo, incorporou ao Ordenamento Jurídico brasileiro, desde meados do século passado, a proteção da Ordem Tributária por meio da incriminação de condutas tendentes a iludir, dolosa e fraudulentamente, o Fisco.

Entretanto, tendo em vista a insuficiência do intento da legislação até então vigente, editou-se, no ano de 1990, a Medida Provisória nº 156, que tinha por escopo a definição dos Crimes contra a Fazenda Pública, estabelecendo penalidades aplicáveis a contribuintes, servidores fazendários e aos terceiros. A precitada medida fora anulada e revogada, respectivamente, pela MPV nº 175, de 1990, e pela Lei nº 8.035, de 1990.

Nesse sentido, estavam lançadas as bases para a tramitação, e posterior conversão em lei, do PL nº 4.788, de 1990, que redundou na atual legislação que tipifica os Crimes contra a Ordem Tributária. Contudo, deve-se ter em mente que outros diplomas contemplam tipos penais que tipificam delitos contra a Ordem Tributária, entre eles o próprio Código Penal.

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, no âmbito da MP nº 156, de 1990, tinha lugar somente quando o pagamento do tributo ocorresse antes do início da ação fiscal. Oportuno registrar que o mesmo lapso temporal norteava o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no art. 2º, da Lei nº 4.729, de 1965.

Na exposição de motivos do atual diploma (Lei nº 8.137, de 1990), aduziu o legislador a imperiosa necessidade de blindar a ordem econômico-tributária de condutas fraudulentas que,

¹⁵ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 40.

¹⁶ Nesse sentido, e como já mencionado, a obra de Vilela Campos. CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**. O privilégio do sonegador. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ao lesarem o erário, culminam, inexoravelmente, na queda arrecadatória que, em parte, destina-se à manutenção de direitos e interesses de toda a sociedade.

Conforme consta da própria exposição de motivos da legislação vigente:

A conceituação dos crimes que têm como consequência o não-pagamento de tributos, e as penalidade imponíveis a seus autores, deixam muito a desejar, mercê de suas imprecisões e lacunas, não só na definição dos fatos tipificadores do crime, como também na fixação da pena aplicável quando de seu cometimento. Em verdade, o objetivo básico colimado, qual seja o de desestimular a prática criminosa, não vem sendo alcançado, fato esse que tem causado grandes e irreparáveis prejuízos à Fazenda Nacional. Além disso, o projeto proposto, em algumas hipóteses, torna mais severa a penalidade aplicável, prevendo a reclusão de dois a cinco anos para o infrator, ao invés dos atuais seis meses a dois anos de detenção¹⁷.

A exposição de motivos da Lei nº 8.137, de 1990, acima parcialmente transcrita, não se dissocia em nada dos debates que nortearam a tramitação do PL nº 4.788, de 1990. Conforme se extraí dos anais do Congresso Nacional:

O projeto de lei que ora submetemos à apreciação do Congresso Nacional objetiva escoimar a definição de crimes contra a Fazenda Pública e a cominação de penas dos vícios que a adoção de medida provisória trouxe a lume. Portanto, o Projeto cuida de definir comportamentos típicos e de impor penas. O sujeito ativo dos crimes em tela é o servidor fazendário, ou o contribuinte, ou um terceiro. As penas são as de reclusão de dois a cinco anos ou de reclusão de três a oito anos, sempre acompanhadas de multa. Em alguns casos, a pena é a de detenção, de seis meses a dois anos, também acompanhada de multa. As infrações definidas no Projeto abrangem um vasto espectro de comportamentos que têm redundado na diminuição da arrecadação de tributos federais, em detrimento da Nação brasileira. O Projeto, portanto, não se volta para proteger tão somente o Erário. Volta-se, sim, para a proteção do interesse coletivo¹⁸.

É importante frisar, porém, que, mesmo com um intento de recrudescimento das sanções aos delitos tributários, a atual legislação fora aprovada com a previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ao contragosto de congressistas como o Deputado

¹⁷ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Exposição de Motivos da Lei nº 8.137 de 1990**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em 13 ago. 2023.

¹⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Comentários sobre o PL 4.835/1990 – crítica à adoção da MP 156/1990. Sugestão de incorporação do PL 4.835/1990 ao PL 4.788/190**. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07ABR1990.pdf#page=108>. Acesso em: 26 ago. 2023.

Plínio Arruda Sampaio que, durante a tramitação do PL 4.788, de 1990, propôs emenda tendente a suprimir o art. 14, da Lei 8.137, de 1990, a qual restou rejeitada¹⁹.

Na redação original do art. 14, da Lei nº 8.137, de 1990, estava previsto que se extinguiria a punibilidade se o pagamento de tributo ou contribuição social e acessórios ocorresse antes do recebimento da denúncia²⁰.

Percebe-se que havia, naquela redação, um critério racional a nortear a política despenalizadora: a extinção da punibilidade se verificava apenas, e tão somente, quando o pagamento do tributo ocorresse antes do recebimento da denúncia, mantendo-se hígida a lógica da indisponibilidade da ação penal pública incondicionada e certa similitude com o disposto no regramento geral do art. 16, do Código Penal.

Contudo, o inconformismo que já pairava quando da tramitação do PL nº 4.788, de 1990, fora um fator determinante para que, no ano seguinte ao da publicação da Lei nº 8.137, de 1990, a Lei nº 8.383, de 1991, previsse, em seu art. 98, a revogação do art. 14, da Lei nº 8.137, de 1990, bem como do art. 2º, da Lei nº 4.729, de 1965.

Até o ano de 1995, o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo restou excluído do rol de políticas criminais despenalizadoras, a reforçar o objetivo daqueles que conceberam a Lei nº 8.137, de 1990, como uma legislação que intentava um recrudescimento no tratamento das condutas atentatórias à Ordem Tributária, pois justamente o que se buscou foi um desestímulo da prática criminosa.

Contudo, a partir da Lei nº 9.249, de 1995, foram promulgadas uma série de legislações que têm por objeto a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, resgatando-se o tradicional tratamento aos delitos tributários no que tange às políticas criminais despenalizadoras (que historicamente norteiam essa classe de crimes).

Nesse sentido, o art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995, passou a dispor o mesmo que outrora previra o art. 14, da Lei nº 8.137 de 1990, antes de ser revogado pela Lei nº 8.383, de 1991. Observa-se que ainda havia um critério racional a nortear o instituto da extinção da punibilidade

¹⁹ A tramitação do PL 4.788 de 1990 está integralmente disponível no site da Câmara dos Deputados. A referida Emenda à qual se aludiu precedentemente, é a de nº 23.

²⁰ Previa o texto, em sua redação original: “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”. 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. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 1990.

pelo pagamento do tributo. Nesse sentido, o lapso temporal para o pagamento do tributo se mantinha o do recebimento da denúncia²¹.

Não se faz necessário que haja a enumeração de todas as legislações que sucederam a Lei nº 9.249, de 1995, e que mantiveram, cada vez com uma maior ampliação do espectro de aplicabilidade, a benesse despenalizadora. À exceção, reputa-se importante mencionar duas legislações que foram determinantes para que se chegasse no atual tratamento da matéria acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

A Lei nº 9.964, de 2000, trouxe a lume o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), prevendo em seu texto a hipótese de suspensão da pretensão punitiva em face do agente sonegador no decurso do parcelamento do tributo devido.

Em outras palavras, previu-se que, uma vez aderindo ao parcelamento do crédito tributário devido, o Estado ver-se-ia obstado de perseguir o delito e impor a respectiva pena contra o sonegador, pois tal pretensão estaria suspensa até a quitação ou descumprimento da novação.

Além disso, o art. 15, da Lei nº 9.9464, de 2000, previra a suspensão do lapso prescricional, além de prever a extinção da punibilidade após o pagamento integral do tributo devido. Tudo isso dar-se-ia dentro de um lapso temporal: a adesão ao parcelamento deveria ter vez antes do recebimento da denúncia e, por conseguinte, mantinha-se a lógica de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, na forma daquilo que prevê o art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995, deve ocorrer antes do recebimento da denúncia.

A Lei nº 10.684, de 2003, ao dispor sobre o parcelamento dos débitos tributários, trouxe novas consequências jurídicas à extinção da punibilidade a partir do parcelamento do crédito tributário, mas agora em relação a qualquer parcelamento e não apenas àqueles relativos à Lei nº 9.964, de 2000.

²¹ É de suma importância aduzir que o referido dispositivo, o art. 34, que ripristinou a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, não constava do projeto original da Lei nº 9.249 de 1995, senão que fora introduzido por intermédio de uma emenda no PL nº 913-B, na forma daquilo que consta do Diário da Câmara dos Deputados, de 07 de novembro de 1995 (p. 4.529). Conforme já anotado pela doutrina, a referida emenda serviu para atender a interesses minoritários, sobretudo de representantes de Federações de Comércio. SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 68-69.

Em que pese alguns autores sustentarem que o parcelamento, figurando novação, *de per se*, extingua a punibilidade²², prevaleceu o entendimento jurisprudencial de que o parcelamento redundava na suspensão da pretensão punitiva e do lapso prescricional, neste ínterim (o do parcelamento), e que somente a quitação integral culminaria na concessão da benesse²³.

O importante para aquilo a que se propõe este estudo é ter em mente que hoje a punibilidade é extinta independentemente do momento em que se verifique o pagamento integral do tributo, mesmo que isso ocorra após o trânsito em julgado da ação penal condenatória²⁴.

2. DIREITO PENAL, BENS JURÍDICOS E CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O Direito Penal está intrínseca e inseparavelmente relacionado com a Teoria do Bem Jurídico e, como uma consequência lógico-indissociável, com a própria Constituição Federal.

Em sua referencial obra sobre a matéria, Luís Régis Prado inicia tratando da insuperabilidade e da importância da Teoria do Bem Jurídico no contexto do Estado de Direito. Em suas palavras:

O bem jurídico tem uma transcendência ontoaxiológica, dogmática e prática que em certo sentido é basilar e, por isso, indeclinável. De sua essência, entidade e conteúdo depende, não já a estruturação técnica, senão a própria existência do ordenamento punitivo de qualquer Estado de cultura democrática²⁵.

A questão que se coloca imperiosa quando da análise do bem jurídico-penal tributário é a sua conformidade com a Constituição brasileira, não se exigindo um espelhamento fiel aos enunciados constitucionais, pois as relações humanas e a evolução das complexidades das

²² Nesse sentido: STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 182. Discordando: NABARRETE NETO, André. **Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, 1997.

²³ Conforme precedente do STF: “O simples parcelamento de débito tributário não é procedimento apto a extinguir a punibilidade por crimes decorrentes da ofensa à Lei 8.137/1990”. STF – 1ª. T. – RHC 89152 – Rel. Ricardo Lewandowski – j. 29.08.2006 - Dje 22.09.2006).

²⁴ Este entendimento fora firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do Habeas Corpus nº 116.828, julgado em 13 de agosto de 2013. Tal entendimento fora respaldado em momento posterior no julgamento do HC nº 128.245, julgado em 23 de agosto de 2016.

²⁵ PRADO, Luiz Régis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 05. Na p. 27, da mesma obra, o autor aduz ainda que: “Assumindo – como neste trabalho estamos assumindo – a imprescindibilidade da teoria do bem jurídico, não há como deixar de reconhecer que, apesar de todos os problemas que apresenta, inclusive de realização prática, é a única que permite difundir uma pluralidade de exigências essenciais para a configuração de um Direito Penal típico do Estado Constitucional e Democrático de Direito”.

massas não são imunes ao progresso da sociedade e ao próprio decurso temporal, mas uma conformidade axiológica²⁶.

Da análise precedente, infere-se duas conclusões lógico-indissociáveis: a tutela penal não pode ficar estagnada no tempo, atrelada a conceitos imutáveis, mas, por outro lado, não pode ocorrer à margem da Constituição que, em última análise, sempre será o critério de legitimação da intervenção penal por meio da proteção de bens jurídicos, consolidação da evolutiva integração de uma teoria com base no funcionalismo teleológico de matriz roxiniana²⁷.

A fonte de legitimidade do bem jurídico e, por conseguinte, do próprio Direito Penal, é a Constituição, por óbvio. Novamente nas palavras de Luís Régis Prado, “a tutela penal de um bem jurídico deve repousar sempre em sua fonte de legitimidade: no texto constitucional, fonte formal e material do sistema penal”²⁸.

Porém, a par de toda a construção teórica acerca da legitimidade do Direito Penal, a qual erigida a partir da Teoria do Bem Jurídico – paradigma ainda não superado²⁹ –, há uma tendência de desconstrução da legitimidade do Direito Penal Tributário pela negação da existência de um bem jurídico tutelado pela norma penal ou mesmo em vista a retóricas de abstrativização deste.

O fenômeno acima relatado, e que culmina na crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, tem como principais expoentes os autores alinhados à corrente doutrinária nominada

²⁶ Nesse sentido a doutrina aponta que: “Se não há claramente um conceito de bem jurídico, certo é que a Constituição já nos dá um ponto de partida, sem que se esgote a possibilidade de serem extraídos da lei outros bens, igualmente relevantes no contexto em que se insiram, que não estejam expressos na Carta Política e cuja tutela deva ser feita por meio do Direito Penal. Para tanto, bastaria uma manifestação do Parlamento nos estreitos limites da Carta Maior. Tal conclusão deriva do fato de que nem sempre a Constituição terá a capacidade adaptar-se à realidade social, por mais que seus enunciados sejam dotados de certa plasticidade. O progresso social e econômico por certo trará uma série de novas situações merecedoras de proteção. Em alguns casos também por meio do Direito Penal. Basta que o bem jurídico seja compatível com a Constituição. PANOIRO, José Maria de Castro. **As Controvérsias da Lei n. 8137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas Repercussões Econômico-Criminais. In. Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 306.

²⁷ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição.** 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 49.

²⁸ PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição.** 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 27.

²⁹ Conforme a doutrina: “Na atualidade, o postulado de que o delito constitui lesão ou perigo de lesão ao bem jurídico não encontra praticamente oposição, sendo quase um verdadeiro axioma – ‘princípio da exclusiva proteção de bens jurídicos’”. PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição.** 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 9.

patrimonialista que, nem sempre negando a existência de um bem jurídico tutelado pela norma penal, aludem a uma finalidade meramente arrecadatória do Direito Penal Tributário – o que, por via transversa, acaba por ocasionar uma crise de legitimidade, pois não é este o papel do Direito Penal³⁰.

Conforme lição doutrinária:

Ora, relegar ao Direito Penal a tarefa de simples instrumento de arrecadação é dar a ele conotação extremamente utilitarista, subtraindo-se da tutela penal tributária bens jurídicos como a proteção da ordem tributária em sua verdade, assim como a proteção do patrimônio previsto pelo Constituinte para financiar a construção do Estado Democrático de Direito, no qual se propicie a dignidade de todas as pessoas humanas³¹.

Segundo a corrente patrimonialista, o Direito Penal Tributário é caracterizado como um instrumento de coação, pois, em última análise, não teria outro escopo senão o de coagir os contribuintes ao pagamento de tributos. Dito em outras palavras, seria um instrumento de reforço de pressão sobre o contribuinte para que ele recolhesse tributos³².

Ao analisar a essência do discurso patrimonialista, extrai-se, em meio a argumentos periféricos, a principal crítica: a ausência de um bem jurídico merecedor de tutela penal. Diz-se que o direito penal é a *ultima ratio* e que não deve se prestar a incriminar condutas desse jaez, devendo-se reservar a essa categoria de condutas o Direito Administrativo Sancionador³³.

Contudo, assiste razão aos autores que apontam que não se trata da proteção do interesse fazendário, mas da preservação da higidez e da eficácia das normas que norteiam toda a Ordem Tributária³⁴. As palavras de Hugo de Brito Machado resumem a conclusão à qual ora se adere na íntegra: “nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo³⁵”.

³⁰ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 30.

³¹ CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, 145.

³² WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. Belo Horizonte: D'Placido, 2021, p. 25 e p. 36.

³³ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 74-75.

³⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 23.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 25.

Posicionamento semelhante é adotado por Heloisa Estellita Salomão. SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 180-181.

Na doutrina portuguesa, entendimento semelhante é extraído da doutrina. Para Germano Marques da Silva:

Do exposto anteriormente (II) resulta de imediato que a finalidade do sistema tributário não é apenas arrecadar impostos e por isso também que os crimes tributários tenham por fim não só a tutela do erário, mas também outros bens jurídicos que o sistema tributário prossegue. Há, com efeito, normas penais tributárias, sobretudo no domínio aduaneiro, que protegem interesses outros que não a mera arrecadação de impostos (v.g., nos crimes de contrabando em que pode haver crime sem qualquer dano ou perigo patrimonial)³⁶.

Por outra lado, em âmbito nacional, reconhece-se que, devido ao prestígio da ordem fiscal como um meio de promoção de direitos fundamentais sociais, dentre outras funcionalidades estatais, mediante a arrecadação tributária, sem o que não poderia o Estado sustentar o seu funcionamento e promover políticas públicas, o discurso de instrumentalização do Direito Penal Tributário como ferramenta arrecadatória não encontra fundamento na realidade³⁷.

Nessa esteira, devido ao fato de serem os tributos instituídos e cobrados na conformidade das normas e valores constitucionalmente delineados pelo constituinte e instituídos e regulamentados pelas legislações complementar e infraconstitucional e, via reflexa, ser essa ordem fiscal indiretamente propulsora da concretização de direitos fundamentais, sobretudo sociais, a tutela dessa ordem, através de sanções penais, é uma medida escoreta³⁸.

Em que pese a doutrina assinta na assimetria e na não corresponsividade entre os direitos e os deveres, é certo que não se pode sustentar a viabilidade de um Estado de Direito sem que se imponham determinados deveres a serem suportados pelos cidadãos³⁹. Dentre estes deveres,

³⁶ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 30.

³⁷ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 76-77.

³⁸ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 221. SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 31-33.

³⁹ Conforme explicam Valadão e Ziembowicz: “Os direitos fundamentais não dependem dos deveres fundamentais para serem concretizados, pois ambos formam categorias jurídicas que gozam de autonomia, mas isto não impede que existam direitos e deveres fundamentais conexos”. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez., 2018, p. 549-561, p. 552.

deve-se referir, não sem embargo de haver divergências doutrinárias sobre o tema, ao dever fundamental de pagar tributos⁴⁰.

Aliás, muito se discute no meio doutrinário acerca do dever fundamental de pagar tributos, tese desenvolvida pelo autor português José Casalta Nabais e incorporada pela doutrina pátria, quando se trata de delinear a fundamentalidade do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, prestando, nesse sentido, um verdadeiro contributo à compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo, como proposto pelo autor em sua tese doutoral⁴¹.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 não prevê o dever fundamental de pagar tributos como um princípio informador explícito, ao revés daquilo que ocorre em Espanha (1978)⁴² e em Portugal (1976)⁴³.

Em que pese a distinção da Constituição Federal brasileira da dos países do velho continente, aderimos ao entendimento daqueles que entendem que o dever fundamental de pagar tributos decorre da análise do próprio texto constitucional, quer seja através da demarcação das competências previstas no Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 155 da CF), quer seja por meio das disposições relativas à ordem econômica⁴⁴.

De fato, a receita tributária é a principal fonte de sustentação financeira estatal. É através do sistema arrecadatário que o Estado obtém a maior parte dos recursos financeiros que dão suporte não apenas à manutenção da máquina pública – o que possibilita, por exemplo, a

⁴⁰ O que na doutrina portuguesa é pacífico e justifica, inclusivamente, a tutela da Ordem Tributária pelo Direito Penal. SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 37-40.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

⁴² Conforme o texto da Constituição espanhola: “*Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía*”.

⁴³ Já o texto da Constituição portuguesa dispõe que: “Artigo 103.º (Sistema fiscal) 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não haja sido criado nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

⁴⁴ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos**. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez., 2018, p. 549-561, p. 553; e, na mesma esteira: BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.88.

garantia dos direitos de primeira dimensão –, mas, sobretudo, viabiliza que se tenha fundos para o financiamento dos objetivos sociais aos quais a Carta se vincula desde o seu art. 3º, conforme explicitado no começo deste estudo – portanto, os direitos fundamentais sociais de segunda dimensão⁴⁵.

Com efeito, todo este esforço retórico busca elucidar que, conforme asseverado por Anabela Rodrigues, “é através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe⁴⁶”.

Isso implica, muito claramente, e é o que se defende no âmbito deste estudo, que há uma base segura para que se afirme que há um bem jurídico dotado de legitimidade, o qual é, portanto, protegido pelo Direito Penal Tributário: a Ordem Tributária em toda a sua dimensão valorativo-axiológica e funcional. Não se tratando de um mero reforço arrecadatório, como pretendem alguns autores.

Conforme aduziu Germano Marques e, em âmbito nacional, Hugo de Brito Machado, se fosse tão somente o produto arrecadado o visado pela norma penal, condutas outras, como o contrabando, ou mesmo o excesso de exação, não seriam tipificadas nos ordenamentos jurídicos, pois estas não estão relacionadas diretamente com o ingresso de receitas⁴⁷.

Seja como for, estamos de acordo com a doutrina funcionalista e enxergamos na Ordem Tributária fundamentalidade bastante a legitimar a sua proteção por meio do Direito Penal Tributário.

Nesse sentido, entende-se que não se pode afirmar a existência de um bem jurídico protegido pela norma penal tributária e ao mesmo tempo apontar que há a instrumentalização do Direito Penal. De fato, isto é incompatível e incongruente. A simplória base desse raciocínio não se válida por si própria.

Por isso, propõe-se que a problemática que redunda na crise de legitimação da intervenção penal, *in casu*, decorre do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sem quaisquer critérios racionais, por todas as razões que a seguir serão apresentadas.

⁴⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.93.

⁴⁶ RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal**. In: PODVAL, Roberto (*org.*). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 183.

⁴⁷ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018, p. 30. MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 24-25.

2.1 A MITIGAÇÃO DO ÂMBITO DE PROTEÇÃO DO BEM JURÍDICO: UMA ANÁLISE A PARTIR DA CRITEOLOGIA A NORTEAR A INCIDÊNCIA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Conforme se depreende da própria teoria acerca da construção da eficácia do Direito Penal, na esteira daquilo que Douglas Fischer, desde os ensinamentos de Bernd Schünemann, muito bem ponderou, esta reside justamente em desestimular a conduta delituosa devido ao fato de que a resposta estatal será mais custosa do que o benefício porventura obtido com a prática criminosa. Disso se infere, e não poderia ser de outra forma, que a persecução penal e a imposição de uma pena perfazem um mecanismo dissuasório capaz de desestimular a prática de atos contra os bens jurídicos tutelados pela norma penal⁴⁸.

Fincada a premissa de que o Direito Penal assenta a sua lógica na cominação abstrata alocada no preceito secundário da norma diferindo, neste aspecto, e inclusivamente desde um ponto de vista do “custo-benefício” do cometimento do delito, dos demais segmentos do Direito (Administrativo/Civil etc.), cumpre investigar o efeito que certas políticas criminais despenalizadoras – nomeadamente a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo –, destituídas um critério racional a norteá-las, implica ao Direito Penal Tributário.

A partir disso, nomeadamente o que se busca é investigar se a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, sem um critério racional orientador implica na proteção deficiente do bem jurídico tutelado pela norma penal.

Depreende-se que ausente qualquer efeito dissuasório, pois a pena é sempre afastada pela “reparação do dano”, o sonegador se sente até estimulado a delinquir e, mais do que isso, tem parâmetros seguros para valorar e repassar economicamente o custo da prática criminosa⁴⁹.

⁴⁸ FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica. In. Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 17-44, p. 37.

⁴⁹ Nesse sentido, importante a lição de Douglas Fischer, ao aduzir que: “O argumento de que normas que preveem a extinção da punibilidade pela devolução dos valores aos cofres públicos em delitos econômicos teria finalidade arrecadatória incorre nas falácias da *hyperintegration* e da *dis-integration*, restringindo a argumentação em face de postura nitidamente reducionista. A conclusão a que se chega, diametralmente oposta, é de que regras dessa natureza não são aptas a estimular os cidadãos ao cumprimento das normas vigentes, atingindo-se a prevenção geral sob a ótica limitadora, pois assim, ao revés, revelam finalidades (muitas vezes não explícitas) de gerar impunidade”. FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito.** Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 227.

Conforme abordamos no primeiro capítulo, basta analisar a exposição de motivos da Lei nº 8.137, de 1990, para que se compreenda a intenção do legislador. Ficara claro o intento de desestimular a prática criminosa mediante o recrudescimento da norma penal – nomeadamente através do incremento do preceito secundário.

Como já apontado, na redação do texto original, o artigo 14, da Lei 8.137, de 1990, previa a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e os seus consectários, antes do recebimento da denúncia.

Na esteira do prefalado, percebe-se que se buscou a manutenção de um critério para a instituição da extinção da punibilidade aos crimes tributários. De pronto, isso demonstra uma certa responsabilidade do legislador em não banalizar a concessão deste verdadeiro benefício – sobretudo para desestimular a prática desses delitos.

Em que pese tal benesse, dentro do espectro concebido à época, já destoasse do seu “equivalente” no art. 16, do Código Penal, a verdade é que desde o ano de 1995, até os dias atuais, a ampliação demasiada e a desfiguração de qualquer critério racional – nomeadamente temporal –, fez com que a medida despenalizadora se tornasse um instituto jurídico *sui generis*, não encontrando equivalente(s) no ordenamento jurídico pátrio, em relação a outros delitos, salvo o peculato culposo, ou na ordem alienígena⁵⁰.

Como se mencionou na introdução deste estudo, trabalha-se com a hipótese de que a crise de legitimidade do Direito Penal Tributário é causada pela mitigação no âmbito de proteção do bem jurídico tutelado pela norma penal devido à adoção de políticas criminais sem um critério racional, como é a extinção da punibilidade, a qualquer tempo, pelo pagamento do tributo. Nessa esteira, alguns autores já apontaram que:

Regras despenalizadoras em sede de delitos econômicos, como regra, violam o Princípio da Proteção Deficiente, que se caracteriza como uma espécie de garantismo positivo, na medida em que há imposição constitucional de proteção de bens jurídicos relevantes para a funcionalidade sistêmica da sociedade⁵¹.

⁵⁰ Neste ponto, relevante estudo doutrinário de Vilela Campos sobre a (in)existência de semelhante previsão nos ordenamentos jurídicos alienígenas. Aduz o autor, na conclusão de sua pesquisa que: “Conforme resultados consolidados, a legislação penal tributária do Brasil não guarda paradigma em nenhum dos 36 países pesquisados, seja pela possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo (conforme posição do STF), seja pelos reduzidos valores de penalidades pecuniárias aplicadas, severamente limitadas pelos programas de parcelamentos especiais com previsão de anistia de multas”. CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 145-146.

⁵¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 227.

É de se inferir que a marca distintiva do Direito Penal, em face dos demais ramos do Direito, conforme mencionado outrora, é fazer recair sobre a conduta delitiva uma sanção de cunho penal (pena – seja ela pecuniária ou privativa de liberdade e/ou direitos)⁵².

Logo, soa demasiado incongruente que o legislador pondere merecedor de tutela penal um bem jurídico e, ao mesmo tempo, faça incidir uma política criminal sem qualquer critério racional (ausência de lapso temporal à incidência, *v.g.*), deixando-o deficitário de proteção. Tal dedução não é destituída de respaldo doutrinário:

Há profunda antinomia entre o poder de punir e a possibilidade de afastá-lo mediante a reparação do dano, concreto ou projetivo, decorrente do crime fiscal, através do pagamento do tributo ou contribuição social. O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do Estado. Assim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do art. 16 do CP, premiando o infrator que satisfizer a ordem tributária com o recolhimento do tributo ou contribuição, por intermédio da diminuição da pena⁵³.

Entende-se que, neste caso, o Direito Penal resta destituído de qualquer eficácia, já que não pune e tão pouco estimula negativamente condutas que atentem em desfavor do objeto protegido. Nesse sentido, concordando na íntegra com as observações de Douglas Fischer, há verdadeiramente um efeito espiral: incentiva-se a prática criminosa sem quaisquer consequências, gerando-se um dúplice desvirtuamento do Direito Penal⁵⁴.

Logicamente, é dedutível que existe uma incompatibilidade na conduta do legislador, reclamando-se uma coerência sistêmica.

É difícil suscitar a declaração de inconstitucionalidade de institutos despenalizadores, pois, trata-se de uma política criminal conformada no âmbito do Poder Legislativo e que

⁵² Não é por outro motivo que se compreende que “A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. A punição é a consequência necessária da realização antijurídica e culpável da ação típica”. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 177.

⁵³ NABARRETE NETO, André. **Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. 5. vol. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

⁵⁴ FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica**. In. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 17-44, p. 35.

difícilmente é sindicada pelo Poder Judiciário, em que pese alguns autores claramente a sustentem em relação ao art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995⁵⁵.

Porém, tal crítica se mostra importante porquanto pretenda constranger o legislador a adotar condutas coerentes.

A solução a qual previa o art. 2º, da Lei nº 4.729, de 1965, de exigir que, para ver extinta a sua punibilidade, o agente pagasse o tributo antes do início do procedimento fiscal na esfera administrativa, vai ao encontro da vigente Súmula Vinculante nº 24 (outro tema que merece um aprofundamento crítico), já que o crime somente se tipifica, em relação aos delitos ditos materiais, após o exaurimento da esfera administrativa, mostrando-se nesse sentido de todo incoerente.

Entende-se que o melhor caminho é a revogação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e a aplicação do instituto geral previsto no art. 16, do Código Penal – redução da pena quando da reparação do dano até o oferecimento da denúncia. Rechaça-se, outrossim, o argumento de autores que defendem o caminho inverso, qual seja a extensão do benefício da extinção da punibilidade, pela reparação do dano, a todos os delitos cometidos sem violência ou grave ameaça, pois isso poria em questão a própria essência do Direito Penal.

Não adotada a solução proposta alhures, sugere-se, *de lege ferenda*, a eleição de critérios racionais a nortearem a incidência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Nesse sentido, a adoção de um lapso temporal a nortear a incidência do instituto seria uma resposta razoavelmente adequada.

Pontua-se que o critério adotado pelo art. 2º, da Lei 4.729 de 1965, mostra-se, dentro de uma análise sistemática, incompatível com a Súmula Vinculante nº 24, pois o próprio delito material se tipifica, na forma deste enunciado, com o termo do procedimento administrativo. Porém, já seria uma grande evolução repriminar o critério da redação original do art. 14, da Lei nº 8.137 de 1991, mantido pelo art. 34, da Lei nº 9.249 de 1995.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O avançar deste estudo, mesmo que limitado pelo espaço que se tem, permitiu inferir que os movimentos legislativos em prol do recrudescimento do Direito Penal Tributário foram

⁵⁵ FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 195; SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 69.

paulatinamente desnaturados pelas proposições e promulgações legislativas posteriores e pela via interpretativa, mediante decisões do Supremo Tribunal Federal.

Não a ausência de um bem jurídico, mas a incidência de políticas criminais despenalizadoras, estas sem um critério racional, como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, culminam na mitigação do âmbito de proteção do bem jurídico, causando uma verdadeira crise de legitimidade no âmbito do Direito Penal Tributário, gerando uma desproteção do bem jurídico (proibição de proteção deficiente).

Assentaram-se todas as bases para aclarar que decorre da própria Constituição brasileira, desde uma perspectiva da grandeza funcional e material do Estado Fiscal e da adoção de objetivos que condizem com a consagração do modelo de Estado albergado pela ordem constitucional, a fundamentalidade do bem jurídico protegido pela norma penal tributária.

Além disso, trabalhou-se com a categoria do dever fundamental de pagar tributos como um reforço argumentativo a justificar a importância da manutenção de uma Ordem Tributária hígida, além de reforçar a necessidade da intervenção penal para que se coíbam condutas dolosas que, por meios fraudulentos, intentem diminuir ou reduzir a arrecadação de tributos – estes que possuem uma função indiscutível à concretização dos objetivos delineados na Constituição Federal, de 1988.

Por fim, verificada a legitimidade do Direito Penal Tributário, demonstrou-se que a crise de legitimidade decorre do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, pois afastando da conduta dolosa e fraudulenta qualquer reprovação, sempre que composto o dano, acaba por mitigar o âmbito de proteção do bem jurídico e desnaturando a própria lógica do Direito Penal.

À guisa conclusiva, sugeriu-se a revogação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, utilizando-se como sanção premial aquela constante do art. 16, do Código Penal e, alternativamente, a adoção de critérios racionais a nortearem o referido instituto, nomeadamente a adoção de um lapso temporal, ripristinando-se o constante do art. 14, da Lei nº 8137 de 1990.

4. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 82.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p.88.

CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários. Paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

COSTA, Cláudio. **Crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Revan, 2003, p. 37.

FARIAS, Rui Barros Leal. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e função do direito penal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 121, out. 2005.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica**. In. **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 17-44.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NABARRETE NETO, André. **Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. 5. vol. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

NABARRETE NETO, André; **Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, 1997.

PANOEIRO, José Maria de Castro. **As Controvérsias da Lei n. 8137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas Repercussões Econômico-Criminais**. In: **Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Organizador: Artur de Brito Gueiros Souza. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

São Paulo: **Política criminal nas sociedades pós-industriais**. 3. ed. rev. e atual. Revista dos Tribunais, 2013.

PRADO, Luiz Regis. **Bem Jurídico Penal e Constituição**. 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e constituição**. 8. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2019. recurso online. ISBN 9788530982638.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal**. In: PODVAL, Roberto (org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. **A expansão do direito penal: aspectos da**

SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos.** NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez., 2018, p. 549-561.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito Penal Tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário.** Belo Horizonte: D'Placido, 2021.