

**UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO – UNINOVE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

EDUARDO GARCIA ALBUQUERQUE

**A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA: A
INCONSTITUCIONALIDADE DO TRATAMENTO DADO AO SONEGADOR.**

SÃO PAULO

2023

**UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO – UNINOVE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

EDUARDO GARCIA ALBUQUERQUE

**A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA: A
INCONSTITUCIONALIDADE DO TRATAMENTO DADO AO SONEGADOR.**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Nove de Julho, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo de Grandis

SÃO PAULO

2023

Albuquerque, Eduardo Garcia.

A tutela penal da ordem tributária: a inconstitucionalidade do tratamento dado ao sonegador. / Eduardo Garcia Albuquerque. 2023. 165 f.

Dissertação (Mestrado) - Universidade Nove de Julho - UNINOVE, São Paulo, 2023.

Orientador (a): Prof. Dr. Rodrigo de Grandis.

1. direito penal tributário. 2. Extinção de punibilidade pelo pagamento. 3. Crimes tributários. 4. Bem jurídico tutelado. 5. Sonegação.

I. Grandis, Rodrigo de. II. Título.

CDU 34

EDUARDO GARCIA ALBUQUERQUE

A TUTELA PENAL DA ORDEM TRIBUTÁRIA: A INCONSTITUCIONALIDADE DO
TRATAMENTO DADO AO SONEGADOR

Dissertação apresentada ao
Programa Pós-Graduação Stricto
Sensu em Direito da Universidade
Nove de Julho como parte das
exigências para a obtenção do título
de Mestre em Direito.

São Paulo, 07 de dezembro de 2023.

BANCA EXAMINADORA

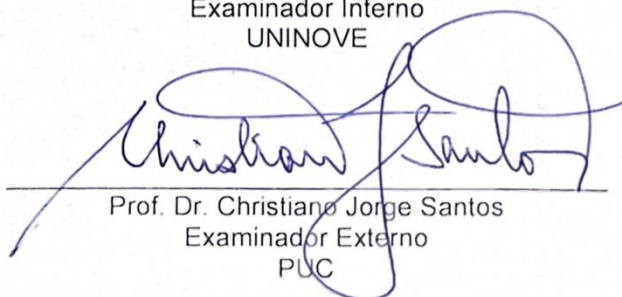


Prof. Dr. Rodrigo de Grandis
Orientador
UNINOVE

Marcelo
Costenaro Cavali

Assinado de forma digital por
Marcelo Costenaro Cavali
Dados: 2023.12.13 16:10:49
-03'00'

Prof. Dr. Marcelo Costenaro Cavali
Examinador Interno
UNINOVE



Prof. Dr. Christiano Jorge Santos
Examinador Externo
PUC

Dedico esse trabalho à minha querida esposa Juliana e àquela que é a luz das nossas vidas, nossa amada filha Sofia.

AGRADECIMENTOS

Desde as primeiras aulas, a contribuição do Professor Rodrigo de Grandis foi essencial para a elaboração desta dissertação, não só pelo conteúdo impressionante de conhecimento do Direito Penal que nos era passado, mas também pela humildade no trato com os alunos, motivo pelo qual dirijo a ele meus sinceros agradecimentos.

Agradeço à Universidade Nove de Julho pelo excelente Programa de Pós-Graduação oferecido, que soube aliar de maneira eficiente as aulas expositivas com a elaboração de trabalhos acadêmicos, dando aos alunos toda a estrutura necessária para uma formação sólida e consistente.

O sonho de trilhar a vida acadêmica para quem, como eu, reside no interior, tem percalços que muitas vezes se revelam impeditivos. Nesse contexto, a atuação da Associação Paulista de Magistrados foi fundamental para viabilizar o início desta caminhada, que, através de convênio com a Universidade Nove de Julho, disponibilizou bolsas de estudo para diversos magistrados, possibilitando, inclusive, participação remota nas aulas expositivas, o que viabilizou a consecução deste trabalho. Por isso, dirijo à associação meus agradecimentos, o que faço na pessoa de sua atual presidente Vanessa Ribeiro Mateus.

Por fim, agradeço à minha amada esposa Juliana pelo companheirismo e compreensão, não medindo esforços para que minha ausência não fosse sentida por nossa filha de tenra idade enquanto redigia esta dissertação.

“Não basta que todos sejam iguais perante a lei. É preciso que a lei seja igual perante todos” (Salvador Allende)

RESUMO

A complexidade do sistema arrecadatório brasileiro abre discussão para a necessidade (ou não) da criminalização da conduta que, mediante artifícios ilegítimos, reduzam ou suprimam os valores a serem arrecadados pelos entes estatais. Nesse contexto, diversos instrumentos normativos, com a complacência do Poder Judiciário, transformaram o Direito Penal Tributário em mais um instrumento de coação que visa “estimular” o sonegador a adimplir seus débitos. A pena deixa de ter caráter pedagógico e ressocializador para tornar-se uma ferramenta arrecadatória. Essa nova visão dos crimes fiscais gera inúmeras incongruências no ordenamento jurídico pátrio, mormente se confrontada com a sistemática aplicável aos demais delitos patrimoniais, cujos agentes não são agraciados pelas benesses a que faz jus o sonegador. O presente trabalho tem como objetivo a análise aprofundada desta “evolução”, a meu ver deturpada, do Direito Penal Tributário, sob a perspectiva do bem jurídico que se almeja tutelar. Partindo dos princípios constitucionais aplicáveis ao direito penal, foi realizada uma abordagem acerca do entendimento sedimentado no âmbito dos Tribunais Superiores no que concerne aos crimes fiscais, apontando quais seriam os equívocos observados. Por fim, há uma especial abordagem do instrumento da extinção de punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário, com as críticas necessárias, trazendo à discussão, inclusive, os instrumentos análogos existentes no direito comparado.

Palavras-chave: direito penal tributário; extinção de punibilidade pelo pagamento; crimes tributários; bem jurídico tutelado; sonegação.

ABSTRACT

The complexity of the Brazilian tax collection system opens a discussion about the need (or not) to criminalize conduct that, through illegitimate artifices, reduce or suppress the amounts to be collected by state entities. In this context, several normative instruments, with the complacency of the Judiciary, have transformed the Tax Criminal Law into another instrument of coercion that aims to "stimulate" the tax evader to pay his debts. The penalty ceases to have a pedagogical and resocializing character and becomes a collection tool. This new view of tax crimes generates numerous inconsistencies in the Brazilian legal system, especially when confronted with the system applicable to other property crimes, whose agents are not rewarded by the benefits to which the tax evader is entitled. The present work aims at an in-depth analysis of this "evolution", in my view distorted, of Tax Criminal Law, from the perspective of the legal good that is intended to be protected. Based on the constitutional principles applicable to criminal law, an approach was made to the understanding established in the scope of the Superior Courts about tax crimes, pointing out what would be the mistakes observed. Finally, there is a special approach to the instrument of extinction of punishability by the full payment of the tax debt, with the necessary criticisms, including bringing to the discussion the analogous instruments existing in comparative law.

Keywords: criminal tax law; extinction of punishability by payment; tax crimes; protected legal good; tax evasion.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
CAPÍTULO 1	15
O bem jurídico tutelado	15
1.1 Evolução do conceito de bem jurídico.	16
1.2. Bens jurídicos metaindividuais.....	21
1.3. Os crimes contra a ordem tributária visto como crimes econômicos	23
1.4 O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais.....	26
1.5 O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais sob o enfoque patrimonialista.	28
1.6. O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais sob o enfoque funcionalista.....	31
1.6.1. A ordem tributária como bem jurídico tutelado.	32
1.6.2. A ordem econômica como bem jurídico tutelado: a proteção à livre concorrência.	34
1.7. A concepção eclética do bem jurídico tutelado.	36
1.8. Notas conclusivas do capítulo 1.	37
CAPÍTULO 2	40
2. Os Princípios relacionados aos crimes fiscais.	40
2.1. Princípio da isonomia entre os contribuintes.....	40
2.2. Princípio da insignificância e crimes fiscais.....	42
2.3. O princípio da proporcionalidade	43
2.4. Os Mandados constitucionais de criminalização.....	51
2.5. O princípio da fragmentariedade e da subsidiariedade.....	56
2.6. O princípio da insignificância na visão dos Tribunais Superiores.	58
2.6.1 Os crimes contra a administração pública e o descaminho.	60
2.6.2. A Lei 10.522/02 e as Portarias 75 e 130 do Ministério da Fazenda.....	64
2.7. Notas conclusivas do capítulo 2.	69
CAPÍTULO 3 - A natureza jurídica dos delitos fiscais	71

3.1. Crimes materiais: artigo 1º da Lei 8.137/90.....	71
3.2. A Sumula Vinculante 24.....	72
3.2.1. Súmula Vinculante 24 e a prescrição da pretensão punitiva.	73
3.2.2. Súmula Vinculante 24 e o crime tentado.....	75
3.2.3. Súmula Vinculante 24 e o princípio da consunção.....	78
3.2.4. Súmula Vinculante 24: efeitos e conclusões.	80
3.3. “Apropriação indébita previdenciária”: crime formal ou material?	82
3.3.1. O bem jurídico tutelado na apropriação indébita previdenciária e na sonegação de contribuição tributária.....	82
3.3.2. O entendimento dos Tribunais Superiores acerca da natureza do delito.	84
3.4. A apropriação indébita tributária (artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90): crime formal.	87
3.5. O descaminho.	91
3.6. Notas conclusivas Capítulo 3.	95
CAPÍTULO 4. A inconstitucionalidade da extinção de punibilidade pelo pagamento..	97
4.1. A evolução legislativa da extinção de punibilidade pelo pagamento.	98
4.2. A extinção de punibilidade no direito comparado.....	103
4.2.1. México: autodenúncia, pagamento antes dos debates/memoriais (<i>alegato de clausura</i>) e medidas alternativas.	105
4.2.2. Portugal: a suspensão da execução da pena de prisão, a dispensa e atenuação especial da pena.	111
4.2.3. A autodenúncia liberadora da pena: a extinção de punibilidade pelo pagamento na Alemanha.....	115
4.2.4. Espanha: a autodenúncia espontânea, pagamento integral da dívida tributária e anterioridade em relação aos procedimentos do Fisco.	118
4.2.5. Argentina: a involução do benefício.....	125
4.3. A extinção de punibilidade na visão das Cortes Superiores.	129
4.3.1. A extinção do crédito tributário em descompasso com a extinção da punibilidade.	130

4.3.2 ADI 4273: A inconstitucionalidade dos artigos 67, 68, 69 e respectivos parágrafos, da Lei 11.941/09.....	133
4.4. RHC 163334/SC: a constitucionalidade do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (apropriação indébita tributária) e a necessidade de coerência no julgamento da ADI 4273.....	137
4.4. A teoria das janelas quebradas, a teoria dos testículos despedaçados e o tratamento dado aos criminosos fiscais.....	143
4.5. O parcelamento do tributo e a suspensão da pretensão punitiva.....	146
4.6. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária.....	151
4.7. Extinção de punibilidade pelo pagamento x ANPP.....	154
CONCLUSÕES.....	159
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	163

INTRODUÇÃO

O direito penal é um dos mais importantes instrumentos à disposição do Estado Democrático de Direito para tutelar os objetos mais caros à vida em sociedade: vida, patrimônio, integridade física etc. Nos primórdios, tinha natureza exclusivamente retributiva, institucionalizando-se a vingança, e, como finalidade, a proteção de bens jurídicos de natureza individual, com objetos determinados e especificados. No direito penal contemporâneo, contudo, há uma tendência de fortalecimento da tutela de bens jurídicos metaindividuais, o que foi cunhado por Claus Roxin como “espiritualização do bem jurídico”.

A partir da década de 80, a política criminal passa a ser determinada por fatores econômicos. Com isso, iniciou-se a chamada “expansão do direito penal”, com a criação de novos tipos visando tutelar, por meio do direito penal, bens jurídicos coletivos, v. g., o meio ambiente e a ordem econômica.

Essa expansão teve início na Alemanha, com as reformas penais nas décadas de 60 e 70, e a discussão de uma nova parte geral para o Código Penal. Tal movimento passa a não mais conceber o direito penal como *ultima ratio* do Estado, mas como um instrumento de gestão dos problemas sociais (administrativização do direito penal).

Referida expansão alcança dois pontos: a) novos tipos penais, tutelando bens jurídicos coletivos, crimes de perigo abstrato e de acumulação. Responsabilização da pessoa jurídica; b) novos tipos penais, típicos das classes altas, ganham um lugar secundário. Recrudescimento da punição dos crimes clássicos, da criminalidade de rua (BOZZA, 2014).¹

Com a consolidação da chamada “sociedade de risco”, levou-se à ciência penal pensar sobre: a) se é função do direito penal tutelar a sociedade contra esses novos riscos, principalmente no que se refere à tutela ambiental e; b) caso se entenda que essa é uma

¹ BOZZA, Fábio da Silva. Bem Jurídico e Proibição de Excesso como Limites à Expansão Pena. 17 de julho de 2014. Tese apresentada à Banca de Doutorado do Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

das funções do direito penal, se o direito penal clássico, com suas características liberais, está apto a cumprir essa função.

Sob essa nova ótica surgiram os tipos penais econômicos, os quais visam tutelar bens jurídicos que transcendem a visão tradicional do direito penal, tendo por objetivo a proteção de toda a ordem econômica, financeira e tributária. Visam, em última análise, a garantia da higidez do Estado Democrático de Direito e de todo o sistema que dá suporte ao seu funcionamento.

O presente trabalho, nesse contexto, pretende tratar da tutela da ordem tributária pela jurisdição criminal, discorrendo sobre a utilização do direito penal como meio de proteção, tratando os bens jurídicos supraindividuais com merecida e especial atenção.

Nessa nova perspectiva, analisaremos as previsões legais e os entendimentos já consagrados nos Tribunais Superiores a respeito do tema, de maneira crítica, analisados sob a ótica do bem jurídico tutelado, expondo como, no meu entender, há equívocos na abordagem.

Essa nova leitura do bem tutelado, na prática, irá interferir na própria punibilidade e na adoção de medidas despenalizadoras. Isso porque, e.g., entendendo-se que o bem tutelado transcende o mero aspecto patrimonial, não se pode aplicar o princípio da insignificância com os contornos dados pelo STF ou mesmo entender como extinta a punibilidade para os casos de adimplemento do tributo sonegado. Nesse ponto, discorreremos criticamente sobre o tratamento dado aos crimes tributários, considerando-os tão somente como um instrumento arrecadatório à disposição do Estado.

A despeito da coerção exercida, há os interesses da própria estrutura do capitalismo e do livre mercado envolvidos na tipificação da conduta. Nesse sentido, ao possibilitar a suspensão do processo criminal e, conseqüentemente, da punição a ser imposta, há uma conformidade do Estado com tais práticas anticoncorrenciais e a manutenção de empresários criminosos em atividade, valendo-se estes de expedientes ilícitos que interferem nas relações mercadológicas.

Sob o enfoque da livre concorrência, estudaremos como o tipo penal visa tutelar o equilíbrio entre os estabelecimentos que exploram a mesma atividade, evitando-se que empresas se utilizem de expedientes criminosos para obterem vantagens em relação a

seus concorrentes. Nesses casos, a conduta criminosa gera vantagem indevida ao agente que consegue diminuir os custos de sua operação e ter maiores vantagens em relação a seus concorrentes, devendo o processo criminal ser utilizado como instrumento inibidor de tais condutas.

Para além das vantagens concorrenciais dada aos criminosos pela sistemática adotada em relação aos crimes tributários, está em risco toda a base fundante do Estado Democrático de Direito, vez que são os tributos que financiam sua existência. Tomando por diretriz a Constituição Federal, em que pese não se utilize da locução “ordem tributária”, estabelece todo um sistema de tributação do patrimônio, das relações comerciais e da circulação de bens e valores que servem para financiar a estrutura estatal, desde os mais mezinhos princípios do capitalismo liberal até as mais abrangentes e necessárias medidas assistenciais.

Nesta ordem de ideias, as leis que previram a extinção de punibilidade com o pagamento do tributo devido são inconstitucionais, inclusive, por darem tratamento diferenciado aos infratores das leis penais tributárias. Com efeito, havendo o benefício de não ser punido pelo pagamento a qualquer tempo, há um manifesto desequilíbrio na balança das relações negociais, privilegiando os maus empresários em detrimento daqueles que cumprem as normas arrecadatórias e, por isso, não conseguem obter valores tão competitivos nos seus produtos.

Aliado a isto, há também o tratamento diferenciado de cidadãos que, em tese, atingem com sua conduta bens jurídicos de mesma categoria: o patrimônio. Vejamos o tratamento dado ao apropriador indébito em confronto com o dispensado ao sonegador. Aquele que se apropria de dinheiro do particular não tem a prerrogativa de ter sua punibilidade extinta acaso resolva devolver os valores apropriados antes da denúncia. Já aquele que se apropria de valores pertencentes ao erário público, responsáveis pelo custeio e manutenção de todo o Estado, tem direito a este beneplácito. Não há qualquer justificativa para esse tratamento diferenciado àqueles que, em tese, violam o patrimônio de outrem (um do particular e outro do erário).

Nesse aspecto, o sistema punitivo dos crimes que atentam contra a ordem tributária é manifestamente incoerente e seletivo, dando tratamento privilegiado a cidadãos que já se encontram em situação hiper suficiência em relação a seus pares,

mormente os excluídos sociais, que cometem delitos atentatórios a bens jurídicos insignificantes se comparados aos tutelados pelo direito penal econômico.

Tomemos como exemplo a aplicação do princípio da insignificância pela jurisprudência dos Tribunais Superiores e o entendimento favorável aos sonegadores em relação aos furtadores, tema este que será abordado com maior profundidade em tópico próprio. Ou então o desequilíbrio à concorrência em se considerar insignificante o descaminho quando o tributo sonegado é inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), dando favorecimento indevido aos criminosos em relação aos probos empresários, os quais não conseguem praticar os mesmos preços no mercado em razão da elevada carga de tributos recolhidos.

Esses exemplos do mau uso do direito penal no âmbito tributário também têm significativa interferência na criminologia. Conforme veremos com maior profundidade no curso da dissertação, o laxismo inerente a estes delitos estimula o comportamento criminoso (teoria das janelas quebradas), além de dar tratamento privilegiado aos criminosos de colarinho branco (teoria do etiquetamento).

Em síntese, há contradição e incoerência em todo o sistema punitivo pátrio no que se refere aos crimes contra a ordem econômica e tributária, principalmente se confrontados com os delitos puramente patrimoniais. Os próprios Tribunais superiores, a título de exemplo, têm entendimento demasiadamente mais rigoroso quanto aos valores econômicos considerados bagatelares para os crimes patrimoniais se comparados aos delitos contra a ordem tributária.

Enfim, nestas breves linhas introdutórias procurei expor qual será a linha de pesquisa abordada por este trabalho, que, em razão da abrangência do tema, tratará não somente dos aspectos penais, mas também dos criminológicos

CAPÍTULO 1

O bem jurídico tutelado

A inconstitucionalidade do tratamento dado ao sonegador no Brasil impescinde da análise aprofundada do bem jurídico tutelado nos crimes desta espécie, motivo pelo qual há a necessidade de estudo do tema de maneira introdutória. A importância do tipo penal e sua relevância social começa com a correta análise do bem-jurídico que se pretende tutelar com a criminalização da conduta. Sob este aspecto, importante partirmos da correta valoração do conteúdo normativo constitucional que dá as diretrizes para a manutenção do Estado Democrático de Direito.

Em suma, é da Constituição Federal que extraímos o conteúdo axiológico do direito penal, com as bases para a proteção daquilo que o constituinte originário entendeu como valores imprescindíveis para o Estado e para a vida em sociedade. Nesta quadra, concluímos que o direito penal tem como função primordial a proteção de bens jurídicos mais caros à vida em sociedade e que encontram suporte na Constituição Federal. Segundo esta concepção, o direito penal servirá para tutelar tais bens, lesionados ou colocados em perigo, para que seja viabilizada a vida em sociedade.

Hans Welzel leciona que “el Derecho Penal quiere proteger antes que nada determinados bienes vitales de la comunidade (valores materiales), como, por ejemplo, la integridade del Estado, la vida, la salud, la libertad, la propiedad, etc. (los llamados bienes jurídicos), de ahí que impone consecuencias jurídicas a su lesión (al desvalor de resultado)” (WELZEL, 1970).²

A noção de bem jurídico surgiu com a intenção de limitar o poder estatal, estabelecendo-se que não é toda conduta que merece ser sancionada pelo direito penal, mas tão somente aquelas que atingem os valores mais sensíveis à vida em sociedade. Nos dizeres de Cláudio Brandão, a “definição legal de crime desvinculada do bem jurídico representaria um corpo sem alma. Ao contrário, o bem jurídico desacompanhado da definição legal de crime significaria urna alma a procura de um corpo inexistente. O

² WELZEL, Hans. Derecho penal alemán: parte general. 11. ed. Castellana. Tradução de Juan Bustos Ramírez y Sergio Yañes Pérez. Santiago de Chile: Jurídica De Chile, 1970, p. 11.

crime, portanto, encontra sua essência na síntese do seu significado material e do seu significado formal, isto é, na síntese do preceito da norma como bem jurídico tutelado.”³

Com efeito, numa simples leitura do artigo 5º da Constituição Federal, podemos identificar inúmeros bens jurídicos ali protegidos com status de direitos fundamentais ao cidadão: vida, propriedade, igualdade, liberdade (art. 5º, *caput*), intimidade, honra, imagem (art. 5º, inciso X) etc. Por sua relevância ao Estado Democrático de Direito, o constituinte estabeleceu de maneira expressa sua proteção, dando a eles, inclusive, natureza de imutabilidade (art. 60, §4º).

Em razão da sua importância, fica obrigado o legislador a criar mecanismos, inclusive penais, quando outros ramos não se mostram suficientes para sua tutela. É o que ocorre com a criminalização da conduta de matar alguém (artigo 121 do Código Penal), de subtrair coisa alheia móvel (art. 155, *caput*, Código Penal), privar alguém de sua liberdade (art. 148 do Código Penal), injuriar alguém, ofendendo-lhe a dignidade ou o decoro (art. 140 do Código Penal) entre outras condutas que merecem tutela pelo direito penal.

Vale dizer que a Constituição Federal é prodigiosa no que diz respeito a valores e princípios, sendo exauriente quanto aos aspectos mais relevantes para o Estado e para a comunidade. Nesse contexto estão inseridos os títulos VI (da tributação e do orçamento) e VII (da ordem econômica e financeira), os quais disciplinam todo o sistema de custeio público e a conformidade da iniciativa privada em relação ao Estado, alçando à nível constitucional a relevância dos bens jurídicos ali contidos. Denota-se, sob esta linha de raciocínio, que os delitos contra a ordem tributária e econômica, que prejudicam a arrecadação estatal e o erário público, também visam tutelar bem jurídico de extrema relevância para a manutenção do Estado Democrático de Direito, não se podendo admitir sua relativização em benefício do incremento arrecadatório. A Constituição Federal estabelece as balizas que limitam materialmente, de um lado, e, de outro, serve como fonte valorativa e fundamento normativo do Direito Penal. (FELDENS, 2005)

1.1 Evolução do conceito de bem jurídico.

³ Brandão, Cláudio Teoria jurídica do crime / Cláudio Brandão. - 4. ed. - São Paulo: Atlas, 2015. - (Coleção ciência criminal contemporânea: v. 1 / Cláudio Brandão, coordenador)

No período pré-iluminista, anterior à escola clássica do direito penal, fundada nos preceitos cristãos e teocêntricos, havia a vinculação entre Estado e igreja, motivando a noção de que o pecado deveria ser criminalizado. Criou-se o entendimento de que a moral deveria ser objeto de tutela por parte do Estado, o qual estaria legitimado a punir aqueles que atentassem contra os preceitos dogmáticos do catolicismo.

Com a laicidade do Estado, evoluiu-se para o entendimento de que a prática das infrações penais era nociva à nação.

O iluminismo, no contexto do direito penal, foi o movimento precursor da conceituação do bem jurídico. Com as contribuições de Feuerbach, o crime passou a ser conceituado como lesão a direitos materiais, ganhando, contudo, na visão deste teórico, contornos preponderantemente individualistas, tratando os delitos como reação do Estado à lesão a direitos subjetivos (conceito material de crime). Temos neste autor os primeiros traços do que viria a ser o conceito de bem jurídico.

No Iluminismo encontramos as raízes do conceito de bem jurídico-penal, que, na sua acepção jurídica, tendendo traçar os limites do *ius puniendi*, trouxe à luz a concepção de delito de matiz individualista que apresentava como pressupostos o direito subjetivo, a danosidade social e a necessidade da pena. A ideia de bem jurídico, na primeira metade do século XIX, relacionava o delito à lesão de um direito que deveria ser respeitado (CAMPANA, 2011)⁴.

A natureza individualista da tutela penal, neste contexto, está bem representada pelo entendimento de Feuerbach deduzido no Código Penal da Baviera de 1813, do qual fora excluída a criminalização de condutas contra a religião e a moral, deixando matérias como a sodomia, heresia, prostituição, a formação de ceitas e o concubinato, cuja natureza é eminentemente supraindividual, para a esfera administrativa ou policial.⁵

De partida, nota-se que há uma lacuna na tutela destes bens jurídicos intangíveis ou, nas palavras de Roxin, “espirituais”, que, nada obstante sua notória relevância para a vida em sociedade, foram negligenciados por Feuerbach em razão da racionalidade

⁴ CAMPANA, Eduardo Luiz Michelan. *A fundamentação constitucional da tutela penal da ordem econômica*. 237 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

⁵ *Ibidem*, p. 68.

individualista baseada na teoria do contrato social, de concepção preponderantemente subjetiva.

Diferentemente dos conceitos teológicos absolutistas, Feuerbach se desvincula da visão do delito como lesão a preceitos divinos, tratando o crime como atentado a um grupo social e a pena, não como expiação, e sim retribuição.⁶ A conduta delitiva deve contrariar direito subjetivo alheio e variável, de acordo com a alteração da espécie delitiva e pertencente à pessoa (física ou jurídica), ou ao Estado (PRADO, 2019)⁷

Foi somente com Johann Michael Franz Birnbaum que a teoria do bem jurídico passou a ser desenvolvida, a partir da publicação em 1834 de seu famoso estudo sobre a tutela da honra (*Über das Erfordernis eines Rechtsverletzung zum Begriff des Verbrechens*, que, em tradução livre significa “Sobre a exigência de violação de direitos ao conceito de crime”). De modo diverso ao pensamento de Feuerbach, Birbaum aumenta a visão do conteúdo material do crime, assentando que o delito não lesiona tão somente direitos subjetivos, mas sim bens (BECHARA, 2009)⁸.

Em que pese não ter expressamente empregado o termo “bem jurídico”, Birnbaum preconizou a primazia dos bens materiais, concretos, reais e objetivos, suscetíveis de violação, sobre os direitos subjetivos. Deu-se, assim, a passagem do entendimento de que os delitos são lesões a direitos individuais para a concepção de violação a bens supraindividuais e considerados em si mesmos, os quais recebem a denominação de “bens comuns” por Birnbaum, tais como os valores religiosos e morais, cujos titulares são a sociedade e o Estado.⁹

⁶ “Esse é o posicionamento de Johann Anselm Ritter von Feuerbach, que, voltando-se contra os conceitos teológicos característicos do absolutismo, passou a considerar o delito não mais como pecado, lesivo, portanto a Deus, também representado pelo monarca, mas sim como atentado ao grupo social, e a pena, não como expiação, e sim retribuição. Diferentemente de Feuerbach, porém, Birnbaum amplia o espectro de consideração do conteúdo material do crime, estabelecendo que o delito não lesiona meramente direitos subjetivos, e sim bens”. BECHARA, Ana Elisa Liberatore S.. *O rendimento da teoria do bem jurídico no direito penal atual*. Revista Liberdades. N° 1. Publicação do Departamento de Internet do IBCCRIM. Maio/agosto de 2009.

⁷ Prado, Luiz Regis. *Bem jurídico-penal e Constituição*. 8. ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2019.

⁸ De acordo com Ana Elisa Liberatore Bechara, “diferentemente de Feuerbach, porém, Birnbaum amplia o espectro de consideração do conteúdo material do crime, estabelecendo que o delito não lesiona meramente direitos subjetivos, e sim bens.

⁹ Essa é a conclusão extraída dos ensinamentos de Eduardo Luiz Michelan Campana:

“Birnbaum não chegou a empregar exatamente a locução ‘bem jurídico’ (*Rechtsgut*), tampouco o definiu precisamente, mas sim utilizou outras expressões que poderiam corresponder ao seu conceito, razão pela qual lhe foi consensualmente atribuída sua paternidade. Partiu da definição de bem material, de caráter concreto, real e objetivo, suscetível de violação e deu-lhe primazia sobre os direitos subjetivos, marcando

Em apertada síntese, na teoria desenvolvida por Feuerbach o direito penal serve de instrumento para tutelar direitos subjetivos, já para Birbaum, o direito penal serve para a proteção de bens.

Foi com Binding e Von Listz que começamos a ter uma concepção mais adequada do que viria a ser bem jurídico, fulcrada não mais nos ideais iluministas, mas aderindo às concepções da escola positivista.

Para Binding, o bem jurídico seria criado por uma seleção feita pelo legislador, tratando o crime como uma violação à norma estabelecida previamente. Passa o delito a ser tratado como uma lesão a um direito subjetivo do Estado, elegidos pelo legislador como dignos de proteção, havendo íntima correlação entre a norma e o bem jurídico. Nessa linha de raciocínio, o bem jurídico é definido como tudo o que, no entender do legislador, é dotado de relevância e digno de tutela por parte do Estado. Há, portanto, total congruência entre norma e bem jurídico, que são inseparáveis. As normas são deduzidas da lei penal e contém a proibição de determinada conduta.¹⁰ Essa lógica positivista do direito, com absoluta congruência entre a norma e o bem jurídico por ela relevado, ignorava o real interesse social em sua proteção, dando amplos poderes ao legislador para selecionar situações que poderiam ser penalizadas, ainda que de forma aleatória e arbitrária (BECHARA, 2009).

Já para Von Listz, o bem jurídico é representado por um interesse da vida em sociedade que o legislador entende necessário tutelar. Divergindo de Binding, sua teoria trata o bem jurídico como preexistente à norma e que, dada sua relevância para a comunidade, o Direito passa a ter legitimidade para protegê-lo. Segundo sua concepção, o bem jurídico tem existência autônoma e relevância social por si mesmo, independentemente de o legislador elegê-lo como valores dignos de proteção normativa, mas é a proteção do direito que eleva o interesse vital a bem jurídico. Para aclarar sua

a passagem da lesão destes para a lesão de ‘coisas’ do mundo exterior e objetivo, valoradas como bens jurídicos. A tutela penal deveria, então, ter por objeto tão somente bens jurídicos materiais”

¹⁰ Essa é a conclusão extraída da obra de Campana: “o bem jurídico é definido por binding como tudo que não constituiria, em si, um direito, mas que teria, aos olhos do legislador, valor como condição para a vida sã da comunidade jurídica. Assim, o próprio legislador cria e define os bens jurídicos, que não possui existência pré-jurídica. O delito consiste na lesão de um direito subjetivo do estado, e a norma é a única fonte de revelação do bem jurídico, cujo conceito ‘abandona qualquer pretensão de legitimação material, de limite à liberdade criminalizadora/descriminalizadora do legislador, qualquer função orientadora e crítica’. CAMPANA, Eduardo Luiz Michelin. *A fundamentação constitucional da tutela penal da ordem econômica*. 237 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

conceituação, Von Liszt deduz que a liberdade individual e a inviolabilidade do domicílio, e.g., já eram interesses muito antes que as cartas constitucionais os garantissem contra a intervenção arbitrária do Poder Público (VON LISZT, 1899)¹¹

Hodiernamente, não se questiona a importância da análise do bem jurídico tanto para a tipificação de condutas, a ser realizada pelo legislador, quanto para a adequação de determinada conduta ao tipo penal, o que deve ser feito pelos atores processuais quando chamados a enfrentar a questão. Ao legislador cumpre criminalizar condutas que afetem os bens jurídicos mais caros à vida em sociedade, deixando para os demais ramos do direito a regulação daqueles que, em última análise, possam ser resolvidos sem a adoção de medidas sancionatórias penais. Aos demais atores processuais, cumpre a devida atenção à análise de determinada conduta em cotejo com o bem jurídico tutelado pelo tipo penal, para que não se puna condutas irrelevantes, mas também para que se evite a proteção insuficiente.

Nesta quadra, importa a exata compreensão do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária para a análise do tratamento dado pelo ordenamento jurídico pátrio, principalmente no que atine à extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo e a aplicação do princípio da insignificância.

De antemão, podemos concluir, sem muito esforço, que os crimes desta natureza são considerados, pelo ordenamento brasileiro, um instrumento arrecadatário à serviço dos entes estatais, havendo mais interesse em encher os cofres públicos do que na própria higidez do sistema tributário, com a eliminação dos maus cidadãos das engrenagens sociais. Verifica-se, desse modo, que há uma tendência em se considerar que tais crimes tutelam os interesses meramente patrimoniais do Estado e objetivam a proteção do erário. Partindo destas premissas, sobrepõe em importância a exata discriminação do bem jurídico que se pretende tutelar com os crimes contra a ordem tributária, vez que a adoção de uma ou de outra concepção alteraria por completo a constitucionalidade da abordagem

¹¹ Chamamos bens jurídicos os interesses que p direito protege. Bem jurídico é, pois, o interesse juridicamente protegido. Todos os bens jurídicos são Interesses humanos, ou do indivíduo ou da colectividade. E' a vida, e não o direito, que produz j interesse; mas só a protecção jurídica converte I interesse em bem jurídico. A liberdade individual, inviolabilidade do domicílio, o segredo epistolar erap interesses muito antes que as cartas constitucionaei os garantissem contra a intervenção arbitraru do poder publico. A necessidade origina a protecção e, variando os interesses, variam tambem os bem jurídicos quanto ao numero e quanto ao género. (Von Liszt, Franz. Tratado de Direito Penal Allemão. Tradução de José Hygino Duarte Pereira. p. 94. F. BRIGUIET & C. — Editores: Rio de Janeiro. 1899.

dada pelo ordenamento jurídico aos delitos desta natureza, principalmente no que se refere à extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo e a aplicação do princípio da insignificância.

1.2. Bens jurídicos metaindividuais.

Após a Revolução Industrial, a sociedade passou por significativas transformações nas relações estabelecidas entre os particulares e até mesmo entre estes e o Estado, alterando a dinâmica e complexidade da vida comunitária. Essa nova sistemática de relações sociais, por certo, deu origem a novos conflitos desconhecidos da sociedade agrária pré-industrial, surgindo daí a necessidade de tutela de bens jurídicos até então inexistentes ou irrelevantes até o momento. Nessa toada de evolução social, cultural e econômica, o direito penal tradicional mostrou-se insuficiente para tutelar os bens jurídicos que se formaram a partir desta nova ordenação, havendo a necessidade de readequação do direito a esta nova realidade.

Em suma, com a industrialização, o eixo econômico deslocou-se do campo para as zonas urbanas, surgindo as grandes cidades, criando-se as condições para o crescimento de problemas até então desconhecidos ou insignificantes. O crescimento desordenado das cidades e a poluição gerada pelas grandes indústrias passaram a ser uma preocupação, fazendo com que o direito se ocupasse com a proteção do meio-ambiente, bem jurídico que, até o momento, não se cogitava tutelar. As novas dinâmicas comerciais também fomentaram o surgimento de uma sociedade de consumo, cuja tutela o tradicional direito penal ainda não havia sido convidado a proteger. A marginalização e exclusão social, fruto desse desenvolvimento desordenado, tornou-se uma realidade a ser enfrentada pelo Estado, que chamou para si a responsabilidade de organizar a seguridade e medidas assistenciais a serem implementadas, o que somente poderia ser custeada através de tributos, havendo, assim, que se organizar todo o sistema de financiamento do erário e a garantia de sua higidez através do direito.

A evolução da sociedade foi acompanhada pelo direito penal através da ampliação do conceito de bem jurídico tutelável. Se nos primórdios servia o direito penal à proteção de objetos concretos, individualizáveis e caros a indivíduos determinados, tais como o

patrimônio e a integridade física, com o incremento das relações sociais inicia-se a tutela de bens que transcendem o cidadão individualmente considerado.

Os direitos coletivos e transindividuais passaram a ter papel central na Constituição Federal, tais como a ordem econômica, social, tributária, meio ambiente, relações de consumo etc. Nesta ótica, no direito penal moderno o bem jurídico segue desempenhando papel central para a diagramação do *jus puniendi* (FELDENS, 2005).¹²

A partir desta nova concepção metaindividual de bem jurídico e os estudos dela decorrentes, a primeira questão a ser enfrentada diz respeito à autonomia deste objeto em relação ao indivíduo. Traduzindo: o bem jurídico metaindividual é um fim em si mesmo ou, ao contrário, está intimamente relacionado a valores individuais, que seriam indiretamente protegidos.

Nesse sentido, duas principais correntes se contrapõem sobre o tema: dualista e a monista-individualista. Aquela, defende a autonomia do bem jurídico metaindividual, tratando-se de valores a serem considerados fins em si mesmos. Esta, lado outro, não concebe a tutela do bem jurídico dissociada do indivíduo, sendo este o fundamento central de todo o ordenamento jurídico penal (FIGUEIREDO, 2008).

Sem nos aprofundar nesta dicotomia, que, ao final, pouco ou nada contribuirá para a conclusão que se pretende no presente trabalho, entendo que há sim autonomia do bem jurídico metaindividual, devendo o objeto de tutela ser considerado um fim em si mesmo. Para demonstrar esse raciocínio de modo pragmático, cito um exemplo simples e bastante didático: o artigo 66 da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor).

Segundo a norma apontada, constitui crime contra as relações de consumo (bem jurídico metaindividual) fazer “afirmação falsa ou enganosa, ou omitir informação relevante sobre a natureza, característica, qualidade, quantidade, segurança, desempenho, durabilidade, preço ou garantia de produtos ou serviços”. Pelo teor do tipo penal, não se

¹² No âmbito do Direito Penal contemporâneo, a noção de bem jurídico segue desempenhando um papel inquestionavelmente preponderante, operando como um fator decisivo na diagramação – definição das fontes e dos limites – do *jus puniendi*. Como consequência desse processo evolutivo sedimentado na base do pensamento jurídico penal, o bem jurídico passa – sem deixar de sê-lo, todavia – de elemento estruturado pela dogmática jurídico-penal a elemento estruturante e informador da política criminal do Estado, cuja legitimidade passa a estar condicionada a um modelo de crime como ofensa a bens jurídicos. (FELDENS, Luciano. A Constituição Penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.)

vislumbra a tutela de qualquer interesse individualizado, mas sim da higidez das relações consumeristas que transcendem determinado ou determinável patrimônio específico e tangível do consumidor.

Para ilustrar, trago o exemplo de um caso pratico enfrentado em Juizado Especial Cível no qual atuo. Cidadão vai ao supermercado e se depara com ostensiva propaganda que indica promoção de “panetone importado”. Adquire o produto e, em sua casa, ao ler as anotações contidas na caixa, constata que, na verdade, o produto foi produzido no Brasil. Sentindo-se lesado moralmente, ajuíza demanda na qual pretende ser reparado pecuniariamente.

Neste caso, em que pese possa haver entendimento contrário, não verifico a ocorrência de qualquer dano a ser ressarcido, muito embora tenha havido o ato ilícito por parte do estabelecimento comercial. Isto demonstra a autonomia do bem jurídico metaindividual (relações de consumo) em relação ao individual (consumidor). Se no primeiro caso há o interesse do estado em tutelar o bem jurídico, inclusive penalmente, neste não se vislumbra qualquer tipo de responsabilização, sequer civilmente.

1.3. Os crimes contra a ordem tributária visto como crimes econômicos

Partindo-se da premissa de que o direito penal é o último instrumento à disposição do Estado para a proteção dos bens mais sensíveis à vida em sociedade, serve a teoria do bem jurídico para delimitar qual seria o seu restrito âmbito de atuação, guiando o legislador na criação dos tipos penais e os atores processuais na sua correta aplicação. Importante dizer, contudo, que não há consenso doutrinário quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, principalmente por conta da precária ou inexistente sistematização da legislação vigente, constando os diversos tipos penais em diplomas esparsos.¹³

Por isso, importa saber qual a natureza do bem jurídico tutelado, surgindo, na doutrina, duas correntes: a primeira, de cunho meramente patrimonialista, considera que os crimes contra a ordem tributária tutelam o patrimônio do erário, a regularidade da

¹³A título de exemplo, enquanto o crime de apropriação indébita previdenciária é tratado pelo Código Penal como crime contra o patrimônio (título II, capítulo V), o descaminho, que também é considerado um crime tributário, é tratado como um crime contra a administração pública (título XI, capítulo II).

arrecadação para o custeio da máquina estatal (concepção patrimonialista). A segunda, que me parece mais correta, considera que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários transcende os meros aspectos patrimoniais, muito embora não haja unanimidade acerca da sua conceituação.

A primeira controvérsia doutrinária a ser enfrentada diz respeito ao enquadramento dos crimes tributários como espécie de delitos econômicos. Isso porque a tributação, à par da sua função preponderantemente arrecadatória, ostenta funções outras que extrapolam sua natureza simplesmente fiscal. Para além do custeio Estatal, servem os tributos como instrumento de intervenção e regulação econômica, além de impactar diretamente na livre concorrência, como já explicitado anteriormente, traduzindo-se em importante ferramenta para a regulação e manutenção da higidez da ordem econômica e financeira.

Apesar das peculiaridades intrínsecas e incomunicáveis entre os delitos contra a ordem econômica e os contra a ordem tributária, ambos encontram fundamento em um núcleo axiológico comum e que dão suporte a sua existência: a higidez e proteção do Estado Democrático de Direito. Sob esta ótica, há temas de matriz comum ao gênero delitos econômicos que merecem tratamento teórico conjunto, sobretudo no que tange à proteção da liberdade de concorrência, visto que os delitos desta natureza têm significativo impacto financeiro na atividade empresarial representada pela vantagem indevida obtida pelo criminoso em detrimento do cidadão probo. Nesta ordem de ideias, os crimes que diminuem a arrecadação do Estado não só atentam contra a ordem tributária, mas também colocam em risco os mais diversos princípios fundantes da ordem econômica, o que motiva um estudo dos crimes tributários como decorrência da tutela da higidez desta. Em síntese, o sonegador não só coloca em risco a manutenção da máquina pública com a diminuição da arrecadação, mas também a livre concorrência, vez que sai na frente na competição.

Há, contudo, vozes dissonantes, considerando que os crimes tributários devem ser tratados como delitos autônomos, visto que a interferência na ordem econômica ocorre de maneira indireta.¹⁴ Para justificar tal raciocínio, os doutrinadores desta corrente de

¹⁴ Por todos, cito Benedicto de Souza Mello Neto, em seu artigo intitulado “A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito penal tributário” (acesso em 25/8/2022 - <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=04fcc65450efcccd>): *O entendimento de que a ordem*

pensamento sustentam que a função extrafiscal da tributação ocorre de maneira reflexa, indiretamente, não podendo ser considerada como a regra da tributação, e, portanto, como instrumento de tutela da ordem econômica. (MELLO NETO, 2012)

Em que pese a importância doutrinária deste entendimento, com ele não posso concordar. Isto porque não se pode atribuir aos tributos a função puramente arrecadatória, o que representaria visão deverás simplista e singela de algo que se mostra extremamente complexo. A própria doutrina tributária ao conceituar extrafiscalidade prevê o uso dos tributos (não preponderantemente, mas ainda diretamente) como instrumento de intervenção ou regulação pública, sobrepujando as funções puramente fiscais (BALEIRO, 1981). Interessante é a definição trazida por Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual, em algumas ocasiões a legislação de um tributo traz providências para prestigiar certas situações, sociais, políticas ou econômicas, para as quais o legislador dispensa um tratamento mais confortável ou menos gravoso, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios (CARVALHO, 2010).

Nota-se, pois, com fundamento em dois dos maiores doutrinadores pátrios do direito tributário, que a função extrafiscal é inerente aos tributos, tal como a arrecadatória, não se podendo considerar como efeito reflexo e indireto da arrecadação. As funções extrafiscais e arrecadatórias coexistem e são igualmente relevantes para a tributação, não se podendo no atual estágio evolutivo do direito restringir a natureza dos tributos a uma finalidade estritamente patrimonial.¹⁵

Assim, pelo entendimento aqui defendido, os crimes tributários, por tutelarem também a função extrafiscal da tributação, devem ser considerados como crimes econômicos. Concluindo, tratando-se de crimes econômicos, não se pode cogitar seu tratamento restritivo com enfoque limitado à aspectos patrimoniais, possuindo natureza também extrafiscal, tornando imperioso seu tratamento sob o enfoque funcional.

econômica seria o principal ou mesmo único bem jurídico protegido nos crimes fiscais não se sustenta, mesmo porque é sabido que a tributação extrafiscal – com objetivo principal de interferir na ordem econômica – deve sempre primar pela excepcionalidade, na medida em que “o tributo extrafiscal, conquanto cumpra relevante e inafastável papel regulatório, deve aparecer na via paralela da tributação fiscal, sem pretender substituí-la por completo

¹⁵ “na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão sempre agora de um modo consciente e desejado – na construção jurídica de cada tributo; apenas haverá maior ou menos prevalência neste ou naquele sentido, a fim de melhor estabelecer o equilíbrio econômico-social do orçamento cíclico” (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 640.)

Nessa linha de raciocínio, considerando a relevância do bem jurídico tutelado pelos crimes econômicos, mais especificamente os tributários, tratarei das concepções diversas, mas já adiantando a adesão à funcionalista.

1.4 O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais

De início, como se viu, importante esclarecer que não há consenso sobre o bem jurídico tutelado pela norma penal nos crimes fiscais, seja por inexistir sistematização na legislação vigente, seja pela aparente contradição de tratamento dado pelos Tribunais Superiores entre estes delitos e aqueles que inequivocamente tutelam o patrimônio. Nesse contexto, três principais correntes despontam acerca do objeto jurídico de proteção penal no âmbito dos delitos fiscais: teorias patrimonialistas, funcionais e ecléticas.

A despeito dos inúmeros julgados existentes sobre o tema, não cuidaram os Tribunais Superiores de estabelecerem qual seria o bem jurídico tutelado, tratando o assunto de maneira indireta. Isto ocorre, a meu ver, justamente pela falta de sistematização quanto aos vários tipos penais existentes, ora tratados em lei específica, sob a rubrica “crimes contra a ordem tributária”, ora previstos no Código Penal, classificados como crime contra o patrimônio (art. 168-A), ou, ainda, como crime praticado por particular contra a administração em geral (art. 334).

Dos referidos julgados, extrai-se o tratamento dos delitos como se tutelassem única e exclusivamente o patrimônio da Fazenda Pública, visto que somente assim poder-se-ia admitir a aplicação do princípio da insignificância ou a extinção de punibilidade pelo pagamento. A utilização destes institutos categoriza como disponíveis os objetos tutelados pela norma criminal, como se a conduta delitativa pudesse ser mensurada pecuniariamente, sem que quaisquer outros aspectos fossem igualmente lesados pela atividade ilícita.

Nesse aspecto, parece haver contradição entre a fundamentação dos julgados e os efeitos que deles decorrem. A título de exemplo, no RHC 43.558/SP, sob relatoria do Ministro Jorge Mussi, considerou-se que “bem jurídico tutelado pelo artigo 334 do Estatuto Repressivo vai além do valor do imposto iludido ou sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao

comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira”. Esta fundamentação foi utilizada para afastar a possibilidade de se aplicar a extinção da punibilidade pelo pagamento. Todavia, contrariando as razões expostas e a reconhecida relevância do bem jurídico tutelado (para além dos meros aspectos patrimoniais), admite a Corte a aplicação do princípio da insignificância, com entendimento definido pelo Tema 157.

Aparentemente há um contrassenso em se considerar que o bem jurídico transcende os aspectos arrecadatórios, indo “além do imposto iludido ou sonegado”, mas considerar insignificante a conduta com base exclusivamente nos valores não arrecadados. Num primeiro momento, há uma inegável adesão aos aspectos funcionais do bem jurídico, mas, no desfecho, há nítida vinculação às teorias patrimoniais. A meu ver, essa é uma leitura equivocada e extremamente limitada do que representa a ordem tributária. Isto porque a finalidade imediata do tributo é a arrecadação, mas não se exaure nisto, sendo esta apenas uma de suas características. A ordem tributária possui um conceito mais amplo e abrangente, sob a qual se funda as relações dos súditos com o Estado. Está relacionada com a regularidade das relações entre o fisco e os cidadãos, possuindo escopos que vão muito além da simples arrecadação. Não se pode equiparar o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária àqueles com efeitos patrimoniais individuais, como, e.g., furto ou apropriação indébita.

Os crimes contra a ordem tributária tutelam bens metaindividuais que dão suporte a toda ordem econômica-financeira e que garantem a sua higidez. Segundo Bittencourt, para além da proteção ao patrimônio público, confere tutelas indiretas a diversos interesses, dentre os quais cita a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade dos sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva, igualdade de condições no exercício da competição mercantil etc. Incluo aqui a tutela da regularidade da atividade empresarial e da livre concorrência como objeto jurídico tutelado pelos crimes descritos na Lei 8.137/90.

Com efeito, na prática empresarial, não são raras as vezes em que maus empresários, valendo-se do confuso sistema tributário nacional e da falta de fiscalização adequada, utilizam-se de expedientes fraudulentos para obter vantagem ilícita em detrimento do fisco e, indiretamente, dos demais empresários que observam com rigor a legislação tributária. Exemplo disso é a constituição de empresas inidôneas com o único

e exclusivo objetivo de emitirem notas fiscais “frias” que serão utilizadas por empresários criminosos para compensação ilícita de tributos.

Nesse contexto, não se pode dar o mesmo tratamento (e muitas vezes até tratamento privilegiado) aos infratores das leis penais patrimoniais. Adotar medidas como a extinção de punibilidade com o mero adimplemento do crédito tributário ou aplicar aos delitos fiscais o princípio da insignificância representa complacência do Estado com aqueles que colocam em risco todo o sistema sob o qual foram forjados o capitalismo e o Estado Democrático de Direito.

Cria-se no ordenamento jurídico pátrio uma distinção injustificada que beneficia o criminoso de “colarinho branco”, dando ensejo ao incremento da seletividade penal.

Apesar de defendermos o enfoque funcionalista, não há nesta corrente a aconselhável convergência doutrinária sobre qual seria propriamente o objeto tutelado pela norma penal, havendo, talvez por esse motivo, falta de adesão dos Tribunais Superiores quanto a estes entendimentos. A vagueza e dificuldade de individualização do bem tutelado é incompatível com o tradicional direito penal que, contudo, vem evoluindo na adoção desta “espiritualização” ínsita ao patrimônio metaindividual que se pretende tutelar pelas normas penais modernas.

Por conta destas características do bem jurídico inerentes aos delitos fiscais, não há condições de se estabelecer taxativamente quais as diversas classificações adotadas pela doutrina. Há, todavia, certa uniformidade quanto à divisão em três grandes grupos, os quais serão melhor expostos a seguir: patrimonialistas, funcionalistas e ecléticos.

1.5 O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais sob o enfoque patrimonialista.

A tributação possui íntima relação com o conceito de patrimônio, seja do particular, seja do ente público, o que justifica ser esta corrente a inaugural nos estudos do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais. O próprio Código Tributário Nacional traz o conceito com conteúdo normativo indissociável de aspectos patrimoniais, estabelecendo que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 4º do CTN).

Com fundamento nesta corrente doutrinária, prima-se pela categorização dos crimes fiscais como instrumento de tutela do erário, vez que a finalidade precípua dos tributos é a arrecadação de valores aos cofres públicos.

Tem-se, na doutrina, duas concepções acerca da natureza do patrimônio tutelado: individual e coletiva. A primeira tem origem na lógica arrecadatória estatal do período absolutista, contexto em que o tributo servia tão somente aos interesses do monarca que acumulava as exações pagas pelos súditos como forma de enriquecimento próprio. Deste entendimento decorre a contrariedade quanto à aceitação desta concepção, mormente por tutelar vantagens odiosas a indivíduos já demasiadamente privilegiados. Ainda que se tenha como correta esta doutrina, não se pode dar aos delitos desta natureza o mesmo tratamento dado àqueles que tutelam o patrimônio particular por um simples, mas imperioso motivo: o dinheiro desviado em razão da sonegação tem natureza pública. Com efeito, é inadmissível, ao menos no atual estágio evolutivo do direito alcançado com a promulgação da Constituição Federal de 1988, que o erário tenha a mesma natureza e proteção do patrimônio privado, vez que este possui utilidade tão somente para seu proprietário, já aquele serve à toda coletividade. É por isso que a única forma aceitável para a concepção patrimonialista é aquela que trata como coletivo o patrimônio tutelado. Não se trata de tutelar lesões a um patrimônio individualmente considerado, tendo em conta que o tributo, em última análise, serve aos interesses do Estado, patrocinando suas funções econômicas e sociais (RODRIGUES, 2013).

Interessante a reflexão feita por Luiz Regis Prado que trata o bem jurídico como supraindividual, considerando o patrimônio da Fazenda Pública como de natureza institucional que teria como finalidade última a obtenção dos recursos necessários para a realização das atividades do Estado, com a proteção de sua política socioeconômica.¹⁶

Estas características intrínsecas ao bem jurídico tributário, no que se refere ao teor do injusto penal, não escapa a um viés coletivo. Isto porque o fenômeno da tributação atende a toda coletividade indivisivelmente, estando imune a apropriações individualmente consideradas. A viabilidade do Estado depende da confiança no sistema

¹⁶ “O legislador, na cunhagem dos tipos contidos na Lei. 8.137/1990, tutela o Erário (patrimônio da Fazenda Pública) não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supraindividual, de cunho institucional. Tem como escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários a realização de suas atividades.”. PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 5ª edição. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2013. P. 267-268

tributário e de todo o seu funcionamento, sendo essenciais à sua existência e ao cumprimento de seus deveres, não se tratando, em nenhuma hipótese, de bens pertencentes a um único indivíduo, mas sim à comunidade (RODRIGUES, 2013).¹⁷

Como se extrai do exposto, a leitura de bem jurídico como patrimônio coletivo, em que pese ser categorizada como patrimonialista, tem íntima relação com a corrente funcionalista. Denota-se que a linha que divide as duas concepções, neste ponto, é bastante tênue.

Em última análise, o que se quer tutelar é o correto funcionamento do Estado, principalmente no que se refere às políticas socioeconômicas. Nesse sentido, classifica-se com nomenclatura diversa aquilo que, na essência, possui a mesma natureza. Sob este aspecto, entendo que até mesmo para os adeptos desta corrente patrimonialista o tratamento laxista dado ao sonegador de tributos, pela legislação e Tribunais Superiores, não pode ser admitido.

Nem mesmo o patrimônio individual é menosprezado pelo direito penal, não se aplicando as teses extintivas de punibilidade ou bagatelares dos crimes fiscais para as condutas dirigidas contra os bens particulares. O indivíduo que se apropria de valores individuais não tem a oportunidade de não ser processado ou apenado com a simples devolução do dinheiro ao seu proprietário. Neste estado de coisas, não há coerência no sistema punitivo ao admitir esta possibilidade para aqueles que se apropriam do patrimônio coletivo.

Conclui-se, por essa lógica estabelecida no Brasil, que tanto a legislação quanto os Tribunais Superiores, contrariando os entendimentos doutrinários acerca do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, adotam a concepção patrimonialista individual, típica da idade média. Apesar de tratar em diversos julgados o bem jurídico tutelado

¹⁷ *Por fim, diante das características atribuídas a essa espécie de bens jurídicos, logo se vê que o conteúdo do injusto penal, quando relacionado à esfera tributária, independentemente da corrente que se adote, não escapa a um viés coletivo. Seja qual for o aspecto ressaltado do fenômeno da tributação, fato é que atende a toda a coletividade de forma indivisível, inafastável e imune a apropriações individuais ou exclusões.* (RODRIGUES, Sávio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal.** Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013)

como algo que transcende os aspectos patrimoniais, as conclusões dos julgadores estão em sentido diametralmente oposto ao que estabelecem em seus votos.

1.6. O bem jurídico tutelado nos crimes fiscais sob o enfoque funcionalista.

Embora heterogêneas entre si, os defensores das correntes funcionalistas possuem em comum o repúdio à noção de lesão ao patrimônio (RODRIGUES, 2013). Com a moderna tendência de “espiritualização” do bem jurídico, sob o enfoque transindividual do objeto tutelável, não se pode concluir, com rigor e precisão técnica, quais os bens jurídicos protegidos por meio dos tipos fiscais. A própria corrente funcionalista detém uma miríade de subteorias que tentam, cada qual com seus sólidos fundamentos, dar concretude a algo que, por natureza, é vago.¹⁸

Talvez por isso o ordenamento pátrio tenha, ainda que inconscientemente, adotado a concepção patrimonialista do bem jurídico. Isto porque esta é a que mais se aproxima da visão tradicional de bem jurídico, mais palpável e individualizável, como o são os objetos tutelados, por exemplo, pelos delitos de furto, apropriação indébita, estelionato etc.

Considerando esta conceituação ampla, todas as concepções de bem jurídico, cada qual a seu modo, são corretas, assim como todas são dignas de críticas, algumas mais contundentes e que prejudicam a própria viabilidade da teoria, outras pontuais, que servem para melhor racionalização da aplicação concreta do tipo penal.¹⁹

Os próprios adeptos das teorias funcionalistas não são uníssonos quanto ao bem jurídico tutelado, havendo várias subteorias que se valem os doutrinadores para explicar o objeto de proteção da norma penal tributária. Importante destacar que a dinâmica da tributação, por si só, não admite o tratamento taxativo do bem jurídico tutelado. Ao revés,

¹⁸ *Os bens jurídicos transindividuais constituem uma realidade inegável, ainda que de difícil identificação e com conteúdo muitas vezes ambíguo, bem por isso que escapam à definição mais exata.* (Prado, Luiz Regis. Bem jurídico-penal e Constituição. 8ª ed. – Rio de Janeiro : Forense, 2019. p. 119.)

¹⁹ Importante trazer à colação a lição de Leandro Paulsen: *A lei penal tipifica determinadas condutas visando à maior proteção dos bens jurídicos por ela tutelados. No caso dos crimes contra a ordem tributária, todos eles tutelam a aspectos relevantes para a preservação da ordem tributária em sentido amplo. Pontualmente, em face de cada tipo penal, podemos vislumbrar bens jurídicos mais específicos, como a arrecadação, a equidade na repartição da carga tributária, a confiabilidade dos documentos e declarações fiscais, e a higidez das políticas de incentivos fiscais.* (PAULSEN, Leandro. Tratado de direito penal tributário brasileiro. Editora Saraiva, 2022. E-book. 9786555596465. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>. Acesso em: 29 ago 2022.

cada tributo tem suas particularidades, ostentando funções diversas, algumas vezes com natureza exclusivamente arrecadatória, outras vezes com o nítido intuito extrafiscal (finalidades sociais, regulatórias etc). A categorização aqui exposta pretende tratar do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais de maneira geral, excluindo-se as peculiaridades protegidas por cada um dos tipos penais individualmente. Os crimes fiscais, como um todo, tutelam a ordem tributária, mas a apropriação indébita previdenciária, por exemplo, ainda tutela, de maneira mais específica, a assistência social, direitos relativos à saúde e a previdência social.²⁰

Como exemplo desta miríade de entendimentos, trarei ao estudo aqueles que, a meu ver, são os mais relevantes: a ordem econômica e a ordem tributária.

1.6.1. A ordem tributária como bem jurídico tutelado.

O capítulo I do título VI da Constituição Federal é todo dedicado ao sistema tributário nacional, dada a relevância do tema, formando, ainda que sem a referência expressa, um todo organizado que se convencionou a chamar de “ordem tributária” (MELLO NETO, 2012). Trata-se de um conjunto de normas tendentes a regular a arrecadação tributária, delimitando as competências de quem pode cobrar, quando podem incidir e quem deve pagar, estabelecendo, ainda, as impossibilidades de ocorrência, as diretrizes a serem observadas pelo legislador na edição de normas e pelos agentes fazendários na fiscalização.

Daí se pode extrair a relevância da ordem tributária para o Estado Democrático de Direito e para a manutenção da Federação, já estabelecendo a exata repartição de receitas entre cada um dos entes (União, Estados e Municípios). Não por outros motivos é que o constituinte achou por bem organizar de maneira pormenorizada o modo como essa imposição pecuniária ocorreria, as situações em que o Estado está autorizado a cobrar tributos, quais os tributos podem ser cobrados, ocasiões em que há vedações ao poder de tributar etc. Estabelece, assim, ainda que com margem para atuação do legislador infraconstitucional, um sistema organizado para o financiamento da máquina pública.

²⁰ O tema será abordado de maneira mais detida em tópico próprio.

Na conformação delineada pela Constituição Federal de 1988, a principal fonte de custeio do Estado é o tributo. Nesse contexto, para a consecução das políticas sociais e públicas adota-se a solidariedade entre todos os cidadãos através da exação, sendo necessária para a vida comunitária e garantia dos direitos fundamentais. Em síntese, para a efetividade destes direitos há uma imposição constitucional ao cidadão consistente no pagamento de tributos. No Estado Social contemporâneo, serve o tributo como o “preço da liberdade”, que, resumidamente, traduz-se nos valores pagos pela sociedade para que o Estado reduza as desigualdades através da promoção da liberdade das camadas menos favorecidas²¹. (SCHOUERI, 2006)

Para que não se perca toda a ordenação e coerência pretendida pelo constituinte, mantendo-se o bom funcionamento do sistema tributário, é que o legislador, observando o mandamento constitucional, criou os tipos penais tributários. Isto porque o bem jurídico em apreço não admite tutela exclusiva por outras vias, cíveis ou administrativas, havendo necessidade de maior rigor com aqueles que coloquem em risco sua integridade.

Esta concepção, apesar de correta, apresenta vagueza de conceituação e demasiada abstração que, em última análise, torna a teoria, se considerada isoladamente, de aplicação pouco prática, inviabilizando a defesa do maior rigor penal em relação aos delitos fiscais. A demonstração do nexo de causalidade entre as condutas individuais de sonegação fiscal e a afetação de obras e serviços públicos, custeados com tributos, nesse contexto, resulta extremamente dificultosa para efeito de responsabilização criminal (BITENCOURT, 2016). Apesar disso, há elementos nas normas vigentes apontando que o legislador, ainda que involuntariamente, tenha pretendido adotar esta corrente, haja visto que a Lei 8.137/90 estabelece expressamente na rubrica o termo “crimes contra a ordem tributária, econômica”.

²¹ Nos dizeres do mencionado autor: *É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão ‘preço da liberdade’, agora surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo as desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. [...] Ao lado do aspecto arrecadatório dos tributos, assume especial relevância, no Estado Social Democrático de Direito, sua função indutora. Com efeito, se dentre as formas de atuação estatal sobressai a tributação, parece coerente a conclusão de que normas tributárias indutoras, longe de serem uma exceção, surgem em obediência ao preceito constitucional da atuação positiva do Estado visando à ampliação do gozo da liberdade.*

1.6.2. A ordem econômica como bem jurídico tutelado: a proteção à livre concorrência.

Na esteira do que já vem sendo dito, os crimes fiscais, como espécie de delito econômico, servem também como instrumento de proteção de toda a ordem econômica tão cara ao Estado de Direito.

Quanto à relevância da ordem econômica não há maiores dificuldades argumentativas, havendo todo um título da Constituição Federal a ela dedicado. Daí se extrai a importância de se utilizar o direito penal como instrumento protetivo deste bem jurídico. Contudo, o bem jurídico “ordem econômica” padece dos mesmos inconvenientes tratados no tópico anterior: imprecisão conceitual, abstração e generalidade. Nesse ponto, convém especificarmos, dentro da própria ordem econômica, bem jurídico de extrema relevância, dotado de maior concretude e que, individualmente considerado, é igualmente digno de tutela penal fiscal: a livre concorrência.

A livre concorrência, prevista como um princípio da ordem econômica, pode ser conceituada como uma garantia dada ao cidadão que, no exercício de atividade econômica, tenha o mesmo ambiente competitivo daqueles que exerçam atividades análogas, sem que qualquer deles tenha condições que lhes deem vantagens indevidas em relação aos demais agentes. Vale dizer que empresas de um mesmo setor devem ter os mesmos ônus e bônus de seus pares, garantindo-se a isonomia entre elas para a consecução de suas atividades.

Por essas colocações, podemos considerar que os crimes fiscais são instrumentos de extrema relevância para a equalização dos competidores no mercado concorrencial, coagindo todos os agentes a cumprirem as normas tributárias para que nenhum deles obtenha vantagem indevida em relação aos demais, eliminando do sistema todos aqueles tenham conduta incompatível com o princípio da livre concorrência.²²

²² A essa mesma conclusão chegou Leandro Paulsen, contudo, entendendo que o bem jurídico tutelado no descaminho o difere dos demais crimes contra a ordem tributária: *O descaminho, além de causar prejuízos ao erário, afeta de forma substancial as ordens econômica e financeira do País em seus princípios basilares, tais como o da livre concorrência. Por certo que o agente que introduz no mercado bens descaminhados terá larga e ilícita vantagem concorrencial sobre os comerciantes que cumprem integralmente com suas obrigações legais. Aliás, é justamente em face da ausência de identidade entre os bens jurídico-tutelados que o STJ entende inaplicável, ao descaminho, a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos iludidos.* (PAULSEN, Leandro. Crimes federais. Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600137. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600137/>. Acesso em: 08 mar. 2023.)

Para não fugir ao tema de estudo proposto, não nos aprofundaremos em conceitos jurídico inerentes do direito concorrencial, tais como de mercados perfeitamente competitivos, oligopolistas ou monopolistas. Para o estudo específico do direito penal, importante tratar tão somente da possibilidade de desequilíbrio pontual, entre concorrentes específicos, e não o potencial que a sonegação tenha de fazer ruir determinados mercados macroeconomicamente considerados.

Nesta quadra, um exemplo concreto é bem representativo da intenção da norma penal ao tutelar a livre concorrência. Consideremos estabelecimentos situados em cidade de médio porte dedicados a venda de bebidas (adegas). Neste ramo, considerando o número de habitantes do município, há poucos empresários que se dedicam a esta atividade.

Pois bem.

Suponhamos que os principais produtos comercializados neste setor sejam vinhos importados, em especial os argentinos. Se um dos estabelecimentos comercializar vinhos originários do país vizinho, sem a devida declaração e conseqüente recolhimento dos tributos respectivos, haverá uma indevida vantagem comercial, conseguindo estabelecer preços mais atrativos à clientela que, naquele local, é bastante restrita. Haveria, neste contexto, um nítido atentado à livre concorrência, o que não se pode admitir.

Ou então consideremos os produtores de látex que se creditam indevidamente de ICMS e, assim, tem vantagens competitivas em relação aos demais empresários do setor: para sonegar o tributo, o empresário adquire a borracha natural diretamente de produtores rurais, simulando, contudo, a aquisição do mesmo produto de empresas constituídas fraudulentamente para emissão de notas falsas (conhecidas como “noteiras”). Isto faz com que a empresa obtenha créditos de ICMS gerados através de falsas operações interestaduais que são utilizados para abater nos débitos de ICMS devidamente recolhidos.

Citemos, ainda, o apropriador de contribuições previdenciárias descontadas dos seus funcionários e não repassadas ao INSS, que terá maior capital a disposição em seu fluxo de caixa do que seus rivais.

Extrai-se, assim, a relevância da tipificação desta conduta como meio de proteger a livre concorrência, bem jurídico previsto como princípio da ordem econômica pelo constituinte. A própria Constituição Federal prevê a necessidade de instrumentos legais para a proteção da livre concorrência, o que, como será visto mais a frente, pode ser interpretado como um mandamento constitucional dirigido ao legislador para que crie meios de punição contra as condutas que prejudiquem este princípio da Ordem Econômica.²³

1.7. A concepção eclética do bem jurídico tutelado.

Como é comum em direito, há uma terceira via sobre a temática que intenta conciliar elementos das outras duas vertentes, apresentando-se como uma alternativa que reúne os principais aspectos das teorias patrimoniais e funcionais. Em breve síntese, os adeptos desta corrente apresentam uma divisão entre o bem jurídico mediato e imediato.

Como deduzido acima, não há uniformidade doutrinária quanto às diversas acepções funcionais do bem jurídico tutelado. Cada tributo possui peculiaridades que abrangem objetos dispares entre si, o que dificulta uma abordagem genérica acerca do bem jurídico que se pretende proteger. Nesta dificuldade de conceituação que se detêm os adeptos da corrente eclética. De maneira mediata, os crimes fiscais são dotados de uma mesma finalidade, sendo certo que, indiretamente, a manutenção da integridade da ordem tributária é o que se almeja.

A sonegação, num primeiro momento, atinge frontalmente o erário, prejudicando a arrecadação, o que estaria de acordo com a corrente patrimonialista. Diferentemente dos crimes puramente patrimoniais, todavia, não se pode ignorar os efeitos reflexos advindos da conduta do sonegador. Se no furto, e.g., o patrimônio individual é o objeto a ser tutelado, na “apropriação indébita” previdenciária não se pode considerar, de maneira simplista, como lesado tão somente o erário. A conduta ilícita, neste caso, atinge o sistema como um todo, o que, em última análise, colocaria em risco a organização tributária detalhadamente prevista na Constituição Federal. A contribuição previdenciária que deixou de ser recolhida prejudicou os cofres público, mas a conduta empresarial que

²³ “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (artigo 173, §4º, da Constituição Federal)

desfalcou o erário gerou efeitos muito mais deletérios que os pecuniariamente mensuráveis.²⁴

Em suma, as condutas que sistematicamente infringem as normas tributárias, para além dos efeitos materiais, atingem a ordem constitucional previamente estabelecida e que deve ser respeitada, para que não se percam as bases que fundam o Estado Democrático de Direito. Não deixam, todavia, de representar um prejuízo aos cofres públicos, estando intrinsicamente ligados aos aspectos patrimoniais, sendo esta situação que dá a concretude adequada para a tipificação da conduta. Concretamente, o patrimônio público estaria colocado como bem jurídico imediato, objeto de tutela apreensível e que autorizaria falar em lesividade (RODRIGUES, 2013).

1.8. Notas conclusivas do capítulo 1.

No curso do presente capítulo, discorri sobre o caminho evolutivo percorrido pela teoria do bem-jurídico, providencia necessária para a exata compreensão das críticas que se faz ao tratamento dado pelo ordenamento jurídico pátrio aos crimes tributários.

De saída, ficou bem delineada a função precípua do direito penal, utilizado como instrumento de tutela dos bens jurídicos mais relevantes para a vida em sociedade. Nesse contexto, demonstrada que a criminalização das condutas descritas nos crimes fiscais intenta proteger bem jurídico de importância incontestável para a manutenção de todo o Estado de Direito, seja por tutelar a ordem tributária, seja por tutelar o próprio erário (concebendo que se trata de patrimônio coletivo e não meramente individual), qualquer tratamento benéfico ao criminoso deve superar estas questões.

A despeito das divergências conceituais que dificultam a classificação dos objetos de tutela da norma incriminadora tributária, há convergência quanto à sua relevância. Em suma, as correntes funcionalista, patrimonial ou eclética, em que pese as peculiaridades

²⁴ De maneira imediata, obviamente há um prejuízo que não se pode ignorar, mas que não deve ser o único bem jurídico considerado digno de tutela. A existência do próprio sistema previdenciário e o custeio das medidas assistencialistas estão em risco, visto que os prejuízos sistemáticos tendem enfraquecer sua manutenção (vide as inúmeras reformas previdenciárias necessárias por conta das dificuldades financeiras suportadas pelo INSS).

inerentes a cada uma, são conclusivas quanto à necessidade de interferência do direito penal para a proteção do bem, seja ele qual for.

Para os funcionalistas, como dito, apesar da vagueza conceitual que dificulta uma abordagem taxativa do tema, pode-se estabelecer a ordem tributária e econômica, de maneira mediata e imediata, como objeto de proteção por meio da norma incriminadora. Dito de outra forma, a lei penal visa a manutenção de todo o sistema de custeio do Estado para seu correto funcionamento, inclusive com a adoção de políticas públicas para a garantia da dignidade de seus cidadãos. E não é só, pretende o equilíbrio da economia através da equalização das condições mercadológicas apresentadas aos *players* nos mais diversos setores, garantindo-se igualdade entre eles para que não haja vantagens odiosas através da diminuição dos custos advindos da evasão fiscal.

Os patrimonialistas, a seu turno, defendem a importância do direito penal em razão da necessidade de proteção ao erário, como se os prejuízos advindos das condutas criminosas fossem exclusivamente pecuniários. Dividem-se entre os que entendem tratar-se o bem jurídico de patrimônio individual, tendo como vítima o Estado, e aqueles que acreditam tratar-se de bem coletivo, de propriedade de toda a sociedade que, ao final, é a beneficiária fática dos tributos cobrados. No primeiro caso, considerando a natureza do patrimônio lesado que o aproxima dos bens privados, seriam aplicáveis os mesmos regramentos existentes para os crimes puramente patrimoniais (furto, apropriação indébita etc). Tão somente nestas situações, a meu ver, é que se torna defensável a adoção da extinção de punibilidade pelo pagamento nos moldes praticados hodiernamente (sem limitação temporal, inclusive após o trânsito em julgado de sentença condenatória). Isto porque, considerada a natureza coletiva do patrimônio, inadmissível qualquer medida que forneça ao sonegador a faculdade de ser ou não apenado por sua conduta, o que tornaria deveras frágil a tutela do bem jurídico difuso.

Unindo os mais relevantes aspectos de cada concepção, os ecléticos adotam discurso conciliador, dividindo o bem jurídico tutelado em mediato e imediato. De maneira mediata, o bem jurídico tutelado está de acordo com as correntes funcionalistas, ou seja, é dotado de natureza “espiritual”, protegendo todo o sistema tributário que dá amparo ao Estado de Direito. Já pelo aspecto imediato, tutela o patrimônio da Fazenda, tratando o prejuízo ao erário como algo concreto e mensurável pecuniariamente, atingido diretamente pela conduta ilícita do agente.

Adotadas tais premissas, há condições para evoluirmos no desenvolvimento do raciocínio quanto aos equívocos de abordagem no tratamento dos crimes fiscais pelo ordenamento pátrio. Toda e qualquer análise dos instrumentos processuais e penais disponíveis para proteção da sociedade impescinde de uma preliminar valoração do que se almeja tutelar e qual a importância deste bem para o Estado de Direito. Estando bem delimitada a relevância do objeto, passo a discorrer acerca dos princípios que com ele se relacionam e que estabelecem as balizas a serem observadas no tratamento da matéria.

CAPÍTULO 2

2. Os Princípios relacionados aos crimes fiscais.

Princípios podem ser conceituados como juízos abstratos e gerais, de conteúdo valorativo, com carga semântica que irradia normas de conduta, garantindo vida digna ao cidadão, limitando e legitimando a atuação do Estado. Deles se vale o sistema para estabelecer os parâmetros de conduta social, criando as bases para uma sociedade justa, plural, garantidora de direitos e limitadora de arbítrios.

No campo penal, os princípios têm especial relevância em razão da sensibilidade do objeto envolvido: a liberdade. Há uma infundável tensão entre os interesses da sociedade e os direitos dos indivíduos transgressores das normas de condutas pré-estabelecidas como imprescindíveis para a vida comunitária. De um lado está a sociedade, fundada em princípios, entendendo que certos valores devem ser tutelados penalmente (vida, dignidade e, no caso de interesse do presente trabalho, a ordem tributária e econômica), e, do outro, o cidadão infrator das normas de conduta que tutelam a vida em sociedade (liberdade, contraditório, ampla defesa etc).

Nesse contexto, impende tratarmos, por necessário, dos princípios que se revelam fundamentais para a justificar a criminalização da conduta dos sonegadores de tributos, bem como para refutar a constitucionalidade das medidas descriminalizadoras.

2.1. Princípio da isonomia entre os contribuintes.

A igualdade é o valor motriz da nossa Constituição, servindo, a um só tempo, como fundamento para a criação de normas e como objetivo a ser alcançado através delas. Tamanha é sua relevância que a ela é atribuído o status de cláusula pétrea, portanto, imutável (ao menos enquanto vigente a atual Constituição da República Federativa do Brasil). É prevista no artigo 5º da Constituição Federal, ao lado de princípios de indiscutível importância, tais como vida, liberdade, segurança e propriedade.

A todos é garantida a igualdade perante a lei, de maneira geral, mas, em especial, ao contribuinte há a garantia contida no artigo 150, inciso II, da CF, limitando a atuação

dos entes federativos em matéria tributária. A isonomia tributária veda o tratamento favorecido a contribuintes que estejam em situação equivalente, proibindo qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida. Não se pretende evitar tão somente a diferenciação arbitrária, mas também que eventuais diferenciações, ainda que fundadas, guardem proporcionalidade e razoabilidade, justificando-se sua existência e sua medida (PAULSEN, 2022).

Para além da igualdade formal, a correção de situações desproporcionais não somente é autorizada pelo princípio, mas, em verdade, é almejada e incentivada, equalizando-se, por meio da tributação, distorções econômicas e sociais. Busca-se, assim, a igualdade material por meio da justiça fiscal. A progressividade de alíquota em razão da renda, a isenção tributária para determinados produtos em razão da sua essencialidade etc., são medidas que promovem a tão buscada justiça fiscal, servindo como instrumentos legítimos do direito tributário em benefício da isonomia material.

Muito embora seja invocada com preponderância na esfera do direito tributário, não há motivos para que não irradie seus efeitos também no âmbito do direito penal tributário. O criminoso, antes de praticante do tipo penal, é sobretudo um contribuinte, impondo-se ao Estado a vedação de tratamento desigual prevista na norma constitucional (artigo 150, inciso II, da CF).

Desta forma, não estão os entes federativos autorizados a estabelecer privilégios odiosos aos contribuintes criminosos que estejam em uma mesma situação. Não se justifica, assim, a extinção de punibilidade pelo pagamento puro e simples do tributo. Isto porque gera benefícios odiosos àqueles empresários sonegadores que ostentem situação de hiper suficiência financeira em detrimento daqueles que, desempenhando a mesma atividade e sendo contribuinte dos mesmos tributos, não possuam condições para livrar-se da persecução penal com o adimplemento do crédito tributário.

Um exemplo é bastante ilustrativo desta subversão do princípio da isonomia tributária e merece ser aqui explorado. Em 2013, o Ministério Público da Bahia apresentou denúncia em face dos gestores da cervejaria Companhia de Bebidas das Américas (Ambev), localizada no Pólo Petroquímico de Camaçari. De acordo com o MP, houve, por parte dos gestores, sonegação de ICMS durante quase dois anos, utilizando-se de créditos fiscais sem a devida comprovação. Nove dias após o oferecimento da

denúncia, a empresa efetuou o pagamento de mais de R\$ 8 milhões, que seriam os valores apresentados pela Secretaria da Fazenda como sonegados. Com o pagamento, houve a extinção da punibilidade.

Fica claro pelo exemplo apresentado o tratamento desigual contido na norma extintiva de punibilidade. No Brasil, há 1.549 (mil quinhentas e quarenta e nove) cervejarias registradas²⁵, que, em tese, exercem as mesmas atividades da gigante de bebidas Ambev, e, por isso, praticam os mesmos fatos geradores, sendo contribuintes dos mesmos tributos. Todavia, é certo que a grande maioria dos empresários exercentes desta atividade não possuem a mesma capacidade financeira dos gestores da Ambev. Justamente por isso, estes têm na norma extintiva de punibilidade mais um instrumento empresarial, criado pelo Estado, que a eles fornecem vantagens competitivas no concorrido mercado de bebidas. Logicamente que o pequeno empresário, que não dispõe dos infinitos recursos financeiros dos gestores das grandes corporações, recolherá rigorosamente os tributos devidos para não correr os riscos da persecução penal. É intuitivo pensar que, nestas situações, não estará nas mesmas condições competitivas dos grandes empresários.²⁶

Vê-se que o próprio Estado cria instrumento de desigualdade entre os contribuintes, vulnerando o princípio insculpido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

2.2. Princípio da insignificância e crimes fiscais.

O princípio da insignificância foi pensado e estruturado por Claus Roxin (de maneira mais complexa e aplicada ao direito penal) para afastar a incriminação daquelas condutas de reduzida ofensividade para o bem jurídico tutelado. Para além da conformidade formal entre o fato criminoso e o tipo penal, haveria ainda a necessidade de adequação material entre a conduta praticada e o objeto tutelado pela norma, sem o qual não estaria configurado o delito.

²⁵ Fonte: Anuário da Cerveja 2021, divulgado pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA).

²⁶ Por esse motivo defendo, como apresentado em tópico próprio, a substituição da extinção de punibilidade pelo pagamento pelo ANPP, instrumento este que foi construindo sob os ditames do direito penal e processual penal, sem representar favorecimentos indevidos às categorias mais favorecidas.

Contrapondo os ideais de Hans Welzel, não se trata de considerar criminosa a conduta sem que haja interesse estatal na punição do infrator em razão da sua adequação social. Para além disso, segundo Roxin, a despeito da existência formal da tipificação, não há lesão material ao bem jurídico que se intenta proteger com a proibição normativa.

Com enfoque na tutela do bem jurídico, a insignificância pugna pela incriminação tão somente das condutas mais lesivas e que tenham potencial de afetar o objeto de proteção da norma penal, em limitação ao uso excessivo da sanção penal como instrumento repressivo à disposição do Estado. Em razão disto, há íntima relação entre este princípio e os da proporcionalidade, fragmentariedade, subsidiariedade e da intervenção mínima, os quais, por esse motivo, terão seu estudo aprofundado neste trabalho.

2.3. O princípio da proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade, baliza regente de todo o direito, não encontra previsão normativa expressa na Constituição Federal, nada obstante esteja inquestionavelmente entranhado no seu teor. Como bem pontua Paulo Bonavides, trata-se de algo que é mais facilmente compreendido do que definido (BONAVIDES, 2016).

Vozes no direito entoam tal princípio aos quatro cantos, sendo frequentemente utilizado em decisões judiciais quando as regras convencionais e normas postas não se mostram aplicáveis ao caso concreto, servindo como fundamento para referendar qualquer posição.²⁷ Pode ser utilizado para afastar a aplicação de uma pena, entendendo-se pela sua inconstitucionalidade quando a reprimenda se mostrar demasiadamente severa para a tutela de determinado bem jurídico, bem como para considerar o preceito secundário em desacordo com a Constituição por sua insuficiência na proteção do objeto alvo da lesão.

²⁷ Interessante analogia é feita por Fernanda Mambrini Rudolfo: “Cuida-se, pois, de uma utilização semelhante à do vinagre ou da água oxigenada na época de nossos avós. Ainda que há muitos anos se admitisse o uso dessas substâncias para a cura de todas as doenças e a solução de todos os males, hoje se sabe que – ainda que eventualmente ajudem – não são hábeis a resolver muitas das situações e, em diversos casos, podem até mesmo prejudicar.” RUDOLFO, Fernanda Mambrini. Proporcionalidade: do excesso de proibição e da proteção deficiente - Empório do Direito (emporiiodireito.com.br). Acessado em: 02/02/2023.

Sua aplicação dá a tônica de todo o direito, sendo invocado sempre quando há um desequilíbrio que coloque em risco o bem-estar social, do cidadão ou da vida comunitária, quer na aplicação da lei, quer na sua elaboração. Pode servir como parâmetro de atuação para todos os ramos do direito, inclusive para o direito penal, em razão do risco à liberdade do cidadão.

Como consequência da necessária proteção dos direitos e interesses individuais, o princípio da proporcionalidade, para o direito penal, surge como fator limitante do poder de império, impondo ao Estado balizas nas relações com seus súditos. Nessa ordem de ideias, a proporcionalidade é lida como a medida do comportamento do Estado, necessária ponderação entre as sanções a serem impostas quando em confronto com os interesses que se pretendem tutelar.

Intrinsicamente ligada à noção de proporcionalidade está a ideia de moderação, prudência, equidade e proibição de excesso, que compreendem em seu teor um elevado grau de subjetivismo (ARAÚJO, 2009). Esta é a perspectiva originária do princípio, proibindo-se eventuais excessos do Estado para proteger os cidadãos (RUDOLFO, 2015).

Como sabido, originariamente no direito alemão, a proporcionalidade foi construída a partir de duas faces: A primeira, e mais comumente suscitada para fundamentar o garantismo negativo, impondo limites ao Estado para evitar os excessos que coloquem em risco a liberdade individual, é conhecida como *Übermassverbot*. A segunda, sob a rubrica doutrinária de garantismo positivo (ou social), proíbe a proteção deficiente do bem jurídico tutelado, mormente àqueles objetos socialmente sensíveis e de relevância constitucional (*Untermassverbot*).²⁸

²⁸ ”Do que se observa, pois, o primeiro passo rumo à aceitação da teoria dos mandados implícitos de criminalização parte, justamente, dos aportes oferecidos pela jurisdição constitucional. Aludidas decisões, ainda que tenham gerado intensa polêmica, mesmo dentro do órgão jurisdicional prolator – aqui, muito especialmente, referimo-nos à sentença do Tribunal Constitucional espanhol –, abriram campo dogmático fértil a uma rediscussão acerca dos limites da liberdade de configuração do legislador penal. Dessas decisões pode-se extrair, como denominador comum, que o legislador, havendo de transitar entre um limite máximo (*Übermassverbot*) e um limite mínimo (*Untermassverbot*) na conferência de proteção normativa a um direito (ou valor) fundamental, encontra-se vinculado não apenas a disposições constitucionais expressas nesse sentido, senão que também haveria de submeter-se a limitações implícitas, as quais, no limite, requereriam o recurso a normas penais.” (FELDENS, Luciano. A Constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005. p. 97.)

Com base nessa concepção originária de proporcionalidade (*Übermassverbot*), parte da doutrina defende a descriminalização da sonegação fiscal, forte no argumento de que há um desequilíbrio entre o bem jurídico tutelado e a punição no âmbito penal de conduta que, para eles, representa tão somente interesses creditícios e patrimoniais do Estado. Para os que acompanham esse entendimento, a utilização da sanção penal contra o devedor tributário nada mais é do que uma forma especial da malfadada prisão civil por dívidas.

Dirirjo, contudo, deste entendimento.

A evolução do Estado Democrático de Direito trouxe à lume uma nova leitura do princípio da proporcionalidade sob uma perspectiva de tutela sistêmica e transindividual. Se, na origem, o foco era o indivíduo, garantindo-se a ele um agir equânime do Estado, atualmente há uma nova concepção que garante a proteção adequada dos valores sensíveis previstos, implícita e explicitamente, na Constituição Federal.

Essa exigência de um agir do Estado convencionou-se a chamar de “garantismo positivo”, vedando-se uma atuação deficiente na tutela dos bens jurídicos de dignidade constitucional. Deve, pois, ficar claro que a estrutura do princípio da proporcionalidade aponta não só para uma perspectiva negativa de garantia (contra os excessos estatais), mas também para uma perspectiva positiva de direitos fundamentais, caso em que se enfrentaria a chamada “proibição de proteção insuficiente” da doutrina alemã (STRECK, 2008).

Nesse contexto, a obrigação de proteger os direitos fundamentais exerce pressão sobre o Estado. A eficácia da proteção exigida pela constituição integrará o conteúdo dessa obrigação, visto que a obrigação de tomar medidas ineficazes é desprovida de sentido. A proporcionalidade aqui funciona para vedar a tutela insuficiente a partir do momento em que aprendemos que a Constituição proíbe abaixo de um certo nível mínimo de proteção. Ao contrário do que acontece com a proibição de intervenção (excessiva), a função imperativa da tutela pressupõe decisões sobre o “se” e o “como” da proteção, situação que torna o seu funcionamento mais difícil do que aquele. Enquanto na Proibição de Intervenção Excessiva se questiona a legitimidade da atuação do Estado face a medidas específicas, adotadas concretamente, no caso um imperativo de tutela a atuação deve

pautar-se por um arcabouço de medidas possíveis (civis, administrativas, penais etc.) para a proteção eficiente do direito fundamental (FELDENS, 2005).

Essa leitura constitucional parte do pressuposto que o Estado não somente agride, mas também tem a função de proteger a sociedade contra pretensos agressores para garantia da paz social, decorrência da evolução do Estado e os novos compromissos por ele assumidos (constitucionalismo compromissório e social) (STRECK, 2008).

Transportando a proporcionalidade na sua feição de garantismo positivo à seara dos crimes tributários, as diversas normas que garantem ao sonegador de tributos ter extinta a punibilidade pelo pagamento do débito parecem estar em desconformidade com esse constitucionalismo compromissório.

É certo que todos os programas governamentais que salvaguardam ao cidadão um mínimo existencial, e até mesmo a existência do próprio Estado, dependem da arrecadação de tributos. Nesse sentido, não há dúvidas em relação à importância da tutela deste bem jurídico tão caro ao Estado Democrático de Direito, sendo inuidosa sua natureza extrapatrimonial.

Dizer que a criminalização da sonegação fere o princípio da proporcionalidade por haver outros meios suficientes e adequados para a tutela da ordem tributária, na linha de raciocínio acima desenvolvida, é ignorar a macro proporcionalidade sobre a qual foi erigida o sistema penal brasileiro. Seria proporcional, então, manter a criminalização do delito de apropriação indébita ou de falsificação documental, que contêm o mesmo núcleo principiológico dos delitos fiscais? Seria proporcional considerar como causa de diminuição de pena a restituição da coisa nos crimes patrimoniais, até o recebimento da denúncia, mas extinguir a punibilidade pelo pagamento de tributo devido, a qualquer tempo? Acaso a resposta seja “sim”, certo é que há uma nítida distorção do que se entende por proporcionalidade; se, contudo, a resposta for “não”, inadmissível valer-se do princípio em questão para defender a descriminalização da sonegação.

Há, neste caso, o que é tratado por Luciano Feldens como uma *incoerência interna (endonormativa) do sistema de proteção penal*. Para manter a coerência do sistema, Feldens sugere a adoção de alguns parâmetros que, como veremos, podem ser úteis na análise da proporcionalidade do tratamento dado ao sonegador pelo ordenamento pátrio.

O primeiro parâmetro seria a *inconstitucionalidade de uma ordem de bens jurídico-penais que inverta a ordem de valores constitucionais*: a) a sanção cominada a um delito deve situar-se em parâmetro similar a outro delito que extorne uma danosidade semelhante. Adotando exemplo diverso do autor, para contextualizar com o presente trabalho, a sanção imposta ao delito de apropriação indébita previdenciária deve situar-se em patamares mais ou menos congruentes às cominadas à apropriação indébita; b) como conclusão deste raciocínio, decorre a rejeição de uma medida legislativa que inverta a carga axiológica dos bens jurídicos, tal e como estabelecido na Constituição (FELDENS, 2005)²⁹.

O segundo parâmetro adotado por Feldens, trata-se da *teoria proporcionalista de Hirsch: proporcionalidade ordinal e cardinal*. Considerando a necessidade de proporcionalidade entre crime e punição, Hirsch desenvolveu uma teoria proporcionalista que se baseia na ancoragem das penas, da qual ele diferencia entre proporcionalidade ordinal e cardinal. A proporcionalidade ordinal (que ele chama de relativa) se referiria a uma escala relativa na qual condutas relativamente mais graves merecem reprovação criminal mais severa, enquanto a proporcionalidade cardinal (ou não relativa) seria aquela que permitiria calibrar a severidade da punição em relação à conduta sem que fosse necessário fazer comparações com outras punições.

A chamada proporcionalidade ordinal possui três sub-requisitos:

a) igualdade de penas: se os infratores forem condenados por crimes de igual gravidade, merecem penas de igual gravidade. Tal requisito não exige necessariamente as mesmas punições, pois pode haver variáveis significativas dentro da mesma categoria de infrações (por exemplo, a real nocividade da conduta e o grau de culpabilidade do agressor). Exige, no entanto, que dentro dessa categoria, e dada a variação dos incidentes, as penalidades sejam substancialmente semelhantes.

²⁹ “...assim, por exemplo, a pena do homicídio haveria de situar-se em patamar lógico e necessariamente superior à sanção cominada ao furto, sendo impensável - e irracional - a hipótese contrária. Uma tal carga axiológica, não vemos como possa ser diferente, é ditada pela própria Constituição, a qual, embora não estabeleça, de "A" a "Z". uma escala microscopicamente ordenada de valores, transmite claramente ao intérprete, a partir de uma análise objetiva, que "A" (v.g., a vida) é superior (axiológica e normativamente considerando) a "Z" (v.g., o patrimônio).” (FELDENS, Luciano. A Constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005. p. 121)

b) escalonamento de penas (considerando o nível de gravidade dos crimes): punir a infração Y com pena maior do que a infração X expressa maior desaprovação da ofensa de Y, que só seria merecida se fosse mais grave. As punições devem, portanto, ser ordenadas de acordo com uma escala de modo que sua maior ou menor gravidade reflita o nível de gravidade das infrações em questão;

c) espaçamento entre sentenças: dado que os delitos X, Y e Z são cada vez mais graves, mas Y é substancialmente mais grave que X e ligeiramente menos grave que Z, deveria haver mais espaço (distância) entre as sentenças de X e Y do que entre Y e Z.

Estabelecidos constitucionalmente os limites da proporcionalidade cardinal, caberá ao legislador definir as penas aplicáveis a cada um dos tipos penais, em função da maior ou menor gravidade de atos que atentem contra bens jurídico-penais mais ou menos relevantes em relação à proporcionalidade ordinal. A flagrante violação desta proporcionalidade a fim de configurar uma situação de manifesta incoerência endonormativa do sistema de proteção jurídico-penal poderia conduzir à intervenção da jurisdição constitucional (FELDENS, 2005).

Vale, aqui, ilustrar a situação com uma implicação concreta, observada na legislação penal brasileira, que é bastante relevante para o presente estudo. Há no ordenamento pátrio, no que se refere a tributos, dois tipos penais que criminalizam a apropriação indébita. O tipo anterior, que criminaliza a apropriação genérica de tributos, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, e seu congênere, criado posteriormente e aplicável especificamente à apropriação de contribuições previdenciárias, previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Ambos os tipos possuem o mesmo conteúdo material, tratando-se, em suma, da conduta de deixar de repassar ao Estado os valores de tributos recolhidos junto a terceiros. Vê-se que a conduta é semelhante, a gravidade é idêntica e o bem jurídico tutelado, em que pese as diversas classificações, é o mesmo.

Ocorre que o tipo penal previsto na Lei 8.137/90 contém em seu preceito secundário pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, sanção inferior à prevista no Código Penal (reclusão de 2 a 5 anos, e multa).

Nesse caso, valendo-se da classificação da proporcionalidade ordinal de Hirsch, há um nítido desequilíbrio entre as penas aplicadas para crimes semelhantes. Apesar de não haver decisões dos Tribunais Superiores para os crimes fiscais em comento, situação parecida foi enfrentada (em que pese a desproporção analisada tenha sido em grau demasiadamente mais acentuado).

O Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional dispositivo do Código Penal que impunha pena de 10 a 15 anos para quem importar medicamentos sem registro sanitário, por entender que a punição seria desproporcional. No julgamento do Recurso Extraordinário 979962, o Tribunal restaurou a redação anterior do artigo 273, parágrafo 1º-B, inciso I, CP, na parte que estabelece a penalidade de 1 a 3 anos de reclusão, aplicável apenas ao crime de importação de medicamentos sem registro na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

No caso concreto, um homem foi condenado por importar e vender ilegalmente medicamento não registrado na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), que reconheceu que a pena prevista no CP fere o princípio da proporcionalidade, confirmou a condenação, aplicando, contudo, a pena prevista na Lei Antidrogas (Lei 11.343/2006, Artigo 33º), de pena de prisão de 3 anos, 9 meses e 15 dias de prisão, além do pagamento de multa.

A maioria do plenário concordou que a punição pelo comportamento retratado era desproporcional em relação à punição por crimes como estupro de pessoa vulnerável, extorsão mediante sequestro e tortura resultando em morte. Por isso, os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, Luiz Fux, Cármen Lúcia e Rosa Weber votaram pela inconstitucionalidade do inciso I do dispositivo e pela repristinação na sua versão original, com a pena prevista de prisão de 1 a 3 anos.

Assim, foi firmada a tese: "É inconstitucional a aplicação do preceito secundário do artigo 273 do Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.677/1998 - reclusão de 10 a 15 anos - à hipótese prevista no seu parágrafo 1º-B, inciso I, que versa sobre a importação de medicamento sem registro no órgão de vigilância sanitária. Para esta situação específica, fica repristinado o preceito secundário do artigo 273, na redação originária - reclusão de um a três anos e multa".

Aplicando-se a teoria proporcionalista de Hirsch, na sua acepção ordinal, verifica-se a falta de coerência do sistema jurídico-punitivo: não há paridade entre as penas, não se observa um necessário escalonamento e o distanciamento entre as penas de crimes de gravidade ascendente não possuem simetria equitativa.

Essa conclusão, em que pese de maneira bem menos evidente, também pode ser aplicada aos crimes de apropriação indébita tributária (referindo-se aqui aos tipos previstos no Código Penal e na Lei 8.137/90). Nesta linha de raciocínio, o preceito secundário previsto no artigo 168-A, do Código Penal, está eivado de inconstitucionalidade, visto que não observa a devida coerência interna (endonormativa). A conclusão só pode ser uma para a manutenção da coerência do sistema: o agente deverá ser apenado com a sanção prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, ainda que incorra no preceito primário previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Tal entendimento, para além das discussões meramente acadêmicas, tem efeitos práticos significativos. Isto porque as penas cominadas ao delito da Lei especial são de menor potencial ofensivo, fazendo o infrator jus às medidas despenalizadoras previstas na Lei 9.099/95 (tanto a transação penal quanto a suspensão processual). No que se refere ao delito previsto no Código Penal, ao revés, nenhum benefício terá direito ao infrator, tramitando o feito pelo rito processual penal ordinário (em que pese atualmente faça jus ao Acordo de Não Persecução).

Indiscutivelmente, há no texto constitucional os conflitos da vida comunitária que devem ou não serem dirimidos pelo direito penal, umas mais, outras menos evidentes. Não se discute que a vida e a integridade física são valores a serem tutelados, visto que a Constituição Federal é prodigiosa na defesa do cidadão, alçado à condição de figura central, sujeito de direitos essencial e que serve como parâmetro para todos os outros direitos.

Menos evidentes, contudo, são outras situações em que há certa margem para discricionariedade do agente político no regramento das relações cotidianas. Para essas situações, o Tribunal Constitucional alemão já utilizou um sistema que se convencionou chamar de *modelo de três níveis*, o qual, pelo escólio de Feldens, assim pode ser resumido: 1) aquilo que indubitavelmente pertence ao núcleo do direito penal, com fundamento no ordenamento de valores da Lei Fundamental; 2) aquilo que, por

decorrência do raciocínio anterior, não estão dotados de relevância para fazer parte deste núcleo; 3) por fim, como conclusão, há um limite, embora difícil de se estabelecer, entre o que faz parte deste núcleo do direito penal e o que deve ser tratado como meras irregularidades.³⁰

Essa dificuldade em traçar os limites entre o que deve ser tutelado pelo direito penal e aquilo que deve ser atribuído ao direito administrativo sancionador é observado no âmbito tributário, o que reafirma a necessidade do estudo do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais para a correta inclusão da matéria no núcleo de valores constitucionais inegociáveis. Vale aqui reafirmar aquilo que tem dado a tônica do presente trabalho: a dignidade da pessoa humana é intangível e, como consequência, também o é a tributação, fonte de custeio do Estado garantidor.

Por isso, e não é despidendo reafirmar, não há espaços para discussões tendentes a descriminalizar a conduta dos sonegadores.

2.4. Os Mandados constitucionais de criminalização.

A Constituição da República Federativa do Brasil é notoriamente dirigente, estabelecendo normas mandamentais a serem necessariamente observadas pelos Poderes para a consecução dos objetivos nela previstos. Significa dizer que o legislador tem obrigação de cumprir as metas previstas pelo constituinte para que se tenham implementados da maneira mais ampla e irrestrita os direitos fundamentais do cidadão.

³⁰ “Essa decisão reafirma a constatação que vimos sustentando acerca da operacionalização da teoria dos mandados constitucionais de criminalização como uma teoria de extremos, sempre pautada em situações-limite, extraídas a partir da inequívoca dignidade constitucional do bem a ser protegido. Ao final, uma vez afirmada a necessidade de coerência endonormativa (interna ou orgânica) do sistema penal, cabe-nos também considerar que a intervenção legislativa em proteção ao direito fundamental merecedor de tutela normativa eficiente encontra limites imanentes à projeção do direito fundamental quando este se habilita a colidir com outro direito da mesma natureza. Dessa sorte, se por um lado pode o Estado estar obrigado a conferir adequada proteção jurídica a determinado bem jurídico em face da proibição de proteção deficiente, por outro, a legislação penal que o proteja submete-se a determinados limites, havendo de sintonizar-se proporcionalmente (juízo de ponderação) em face do direito de liberdade do transgressor daquele direito fundamental.” FELDENS, Luciano. *A Constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005. p. 128)

Certos bens jurídicos, por sua relevância, ganham especial atenção na Constituição Federal, deixando claro o constituinte que não há discricionariedade do legislador em relação a sua tutela, estabelecendo a obrigatoriedade de criminalização de sua lesão, o que se convencionou chamar de mandados constitucionais de criminalização.

Sobre o tema, a professora portuguesa Maria Conceição Ferreira da Cunha nos ensina que:

“(...) a dificuldade de individualização dos valores mais essenciais no seio dos próprios valores fundamentais (constitucionais), em sociedades abertas e pluralistas como as actuais e com a própria mutabilidade do grau de essencialidade dos valores; dir-se-á ainda que é ao legislador, enquanto órgão representativo da comunidade, em cada momento histórico, que competirá proceder à escolha dos valores a tutelar penalmente, desde que se mantenha no quadro da Constituição; que só ele poderá também ponderar os vários interesses conflitantes, avaliar a danosidade social das condutas e, principalmente, proceder a todas as comprovações necessárias à afirmação ou negação de carência de tutela penal. Deixar de avaliar todas estas circunstâncias, implicaria o desrespeito pelas categorias constitucionais da dignidade e carência de tutela penal.” (CUNHA, 1995)

Em razão da sua excepcional importância, alguns bens são necessariamente tutelados criminalmente, havendo comando direto do constituinte ao legislador através de mandados explícitos de criminalização, conforme vemos no art. 5º, XLII (“a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei”), art. 5º, XLIII (“a lei considerará crimes inafiançáveis e insuscetíveis de graça ou anistia a prática da tortura, o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o terrorismo e os definidos como crimes hediondos, por eles respondendo os mandantes, os executores e os que, podendo evitá-los, se omitirem”), art. 5º, XLIV (“crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático”), art. 7º, X (“proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa”), art. 227, § 4º (“A lei punirá severamente o abuso, a violência e a exploração sexual da criança e do adolescente”) e art. 5º, XLI (“a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”).

Com alguns outros bens jurídicos, todavia, em que pese o tratamento exaustivo no texto constitucional demonstrando a sua importância, não houve a mesma preocupação por parte do constituinte. Para estes, não há imposição expressa dirigida ao legislador ordinário, nada obstante essa obrigação esteja contida implicitamente, justamente em razão da especial atenção dedicada ao tema.

Essa obrigação implícita de criminalização, segundo Feldens, é uma das questões mais delicadas emergentes da relação entre Constituição e Direito Penal, eis que de sua aceitação decorre, como consequência lógica, uma limitação à liberdade de criação do legislador penal, cuja obra passa a ser sindicável pela via da jurisdição constitucional (FELDENS, 2005).

Sob o escólio de Claus-Wilhelm Canaris, Feldens resume a problemática dos imperativos de tutela a uma consideração inicial que consiste em identificar “se” um direito fundamental detém um dever de proteção, e, ato contínuo, “como”, ou seja, quais seriam os modos de proteção desse direito para que não fique aquém de um mínimo de tutela constitucionalmente imposta.³¹

É o que ocorre, e.g., com a ordem econômica, financeira e tributária.

Com efeito, não se pode ignorar a maneira exauriente que o constituinte tratou o tema. Além da Constituição ter dedicado todo um capítulo aos princípios gerais da atividade econômica, estabeleceu expressamente que a “lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (artigo 173, §4º) e, ainda, que a “lei, sem prejuízo da responsabilidade individual dos dirigentes da pessoa jurídica, estabelecerá a responsabilidade desta, sujeitando-a às punições compatíveis com sua natureza, nos atos praticados contra a ordem econômica e financeira e contra a economia popular” (artigo 173, §5º).

Apesar de não haver menção expressa à tutela criminal, certo é que houve especial atenção do constituinte quanto ao bem jurídico “ordem econômica e financeira”, o que se traduz em um imperativo dirigido ao legislador ordinário para que puna severamente

³¹ Para tanto, desenvolve critérios para o reconhecimento de um imperativo de tutela previsto, ainda que implicitamente, no texto constitucional: a) aplicabilidade da hipótese normativa de um direito fundamental; b) ilicitude da ação interventiva; c) necessidade (dependência) de proteção normativa ditada pelas circunstâncias fáticas

condutas atentatórias ao objeto ali discriminado. Tanto o é que o legislador, atendendo a este imperativo, tipificou a prática de concorrência desleal (artigo 195 da Lei 9.279/96), atos que atentem contra a economia popular (Lei 1.521/51) e as relações de consumo (Lei 8.078/90 e 8.137/90), contra a ordem econômica, tributária e o abuso de poder econômico (Lei 8.137/90).

Verifica-se, portanto, que o legislador entendeu como sendo mandamental o comando constitucional de responsabilização e repressão dos atos atentatórios à ordem econômica, financeira e tributária, confirmando a imposição de criminalização de tais condutas.

Nesse contexto, a proibição da proteção insuficiente inclui uma capacidade operacional que permite ao intérprete determinar se um ato estatal - eventualmente proferido no todo ou em parte - viola um direito fundamental. Está, portanto, diretamente relacionado com a função de proteção imperativa, que colore os direitos fundamentais, especialmente na medida em que requerem um papel ativo do Estado na sua proteção para o seu pleno desenvolvimento. Mandado da proporcionalidade que, nestas condições, predispõe o controle (constitucional) de alguns atos legislativos, precisamente onde as medidas deste despacho assistem à retirada não autorizada da proteção (normativa), o que a torna manifestamente necessária ao adequado desenvolvimento e gozo do direito fundamental (FELDENS, 2005).

Partindo destas premissas, não se pode admitir no ordenamento jurídico pátrio a extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária com o simples pagamento do tributo atualizado e multas impostas, sob pena de desobediência ao preceito constitucional.

Sob este panorama, nada justifica a imposição de pena de reclusão de 2 a 5 anos, atendendo ao princípio da proporcionalidade, para extinguir a punibilidade com o pagamento, a qualquer tempo, conforme previsão legal e a interpretação dada pelas Cortes Superiores. Esse entendimento, com todo o respeito àqueles que discordem, esvazia por completo a norma constitucional, o princípio da proporcionalidade (vedação de proteção insuficiente) e a tutela da ordem econômica, financeira e tributária.

Nesse sentido, importante voto proferido pelo Ministro Gilmar Mendes considerou que os direitos fundamentais expressam não apenas uma proibição de excesso,

como também podem ser traduzidos como proibições de proteção insuficiente ou imperativos de tutela. Vale dizer que o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, pela sua relevância reconhecida constitucionalmente, devem obediência ao princípio da proporcionalidade quanto à proibição de proteção deficiente. Com efeito, a norma prevista no art. 173, §4º, da Constituição Federal é clara ao impor ao legislador a repressão ao abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros. Pode-se dizer que os crimes contra a ordem tributária são decorrência lógica desta imposição. Isto porque a sonegação fiscal sem dúvida gera para o sonegador uma vantagem indevida em relação a seus concorrentes, aumentando arbitrariamente seus lucros.

Dessa conclusão decorre a inconstitucionalidade de todo e qualquer entendimento que desnature o bem jurídico tutelado nos crimes econômicos, transformando a tutela penal da ordem tributária em um mero instrumento de arrecadação à disposição do Estado. Qualquer entendimento neste sentido desrespeitaria todo o imperativo de criminalização estabelecido pelo constituinte e, em um primeiro momento, devidamente observado pelo legislador ordinária quando da edição dos tipos penais contidos nas leis 9.279/96, 1.521/51, 8.078/90, 8.137/90 e demais normas que tutelam penalmente a ordem econômica, financeira e tributária.

A essa mesma conclusão chega Marcelo Correra, contudo, entendendo que o mandado de criminalização em relação à sonegação fiscal está contido implicitamente em norma diversa do texto constitucional. Segundo o autor, “o artigo 167, III da Constituição Federal elege o equilíbrio fiscal como bem jurídico expressamente protegido e a análise sistemática da potencial violação do referido bem demonstra o impacto negativo de grande monta para toda a sociedade. Em arremate, sustenta que o legislador ordinário não tem outra opção a não ser utilizar do direito penal buscando a máxima proteção possível do equilíbrio fiscal. Deve cumprir um verdadeiro mandado implícito de criminalização mediante a criação, dentre outros, dos crimes de sonegação fiscal. Afinal, a arrecadação fiscal é pilar fundamental do equilíbrio das contas públicas.” (CORRERA, 2020)

Apesar de concordar com o autor quanto à conclusão, entendo que as premissas lógicas para a justificar são deverá abstratas, havendo que se fazer um esforço argumentativo demasiado para enxergar um mandado de criminalização no artigo 167, inciso III, da Constituição Federal.

2.5. O princípio da fragmentariedade e da subsidiariedade.

Como visto, o direito penal deve ser acionado com parcimônia e quando não houver mais instrumentos eficazes para a defesa do bem jurídico que se pretenda tutelar. Em breves linhas, a sanção penal somente é possível quando outros ramos do direito se mostrem ineficientes, insuficientes e inadequados para a proteção dos objetos, materiais e imateriais, que ostentem importância significativa para determinada sociedade. Nisto reside o núcleo da subsidiariedade. Dentre todos os instrumentos protetores (civis, administrativos, extrapenais), o direito penal somente deve intervir quando falharem outros meios de solução social do problema (GRECO, 2014).

Nesta ordem de ideias, não se pode dissociar a fragmentariedade da subsidiariedade. A fragmentariedade diz respeito à importância social do bem jurídico tutelado, ocupando-se o direito penal tão somente dos objetos mais caros à vida em sociedade. Quando houver relevância significativa do objeto (fragmentariedade) e não houver outros instrumentos adequados para sua tutela, deverá ser o direito penal acionado (subsidiariedade).³² Esta fragmentariedade não deve ser invocada quando os conflitos sociais puderem ser resolvidos por outros ramos do direito. Como corolário, o princípio da fragmentariedade esclarece que nem todos os bens são protegidos pelo direito penal, mas apenas os mais sensíveis, ou seja, pelo menos em tese, os mais importantes e necessários para a vida social.

A subsidiariedade, a seu turno, prima pela aplicação do direito penal quando não há outro meio eficaz ou idôneo para tutelar determinado bem jurídico. Diz-se que a sanção penal é o último recurso a ser acionado na prevenção de lesões aos objetos que se quer proteger, somente tendo lugar quando os outros ramos do direito não se mostrem eficazes.

³² “Contudo, a proteção de bens jurídicos realizada pelo Direito Penal é de natureza subsidiária e fragmentária – e, por isso, se diz que o Direito Penal protege bens jurídicos apenas em ultima ratio: por um lado, proteção subsidiária porque supõe a atuação principal de meios de proteção mais efetivos do instrumental sócio-político e jurídico do Estado; por outro lado, proteção fragmentária porque não protege todos os bens jurídicos definidos pela Constituição da República e protege apenas parcialmente os bens jurídicos selecionados para proteção penal” (CIRINO DOS SANTOS, Juarez. Direito Penal: parte geral. 3. Ed. Curitiba. ICPC; Lumen Juris, 2008.)

Há uma infundável relação de bens e interesses, particulares e coletivos, dos quais se ocupa o ordenamento jurídico, subdividindo-se este nos diversos ramos do direito (penal, civil, administrativo, tributário etc), mas ao Direito Penal cabe a menor parcela acerca da proteção destes bens, possuindo natureza fragmentaria (GRECO, 2014).

Vê-se, pois, que a subsidiariedade e fragmentariedade estão intrinsicamente ligadas ao estudo dos crimes fiscais e econômicos, mormente por haver no direito administrativo sancionador uma miríade de instrumentos normativamente previstos para a tutela do bem jurídico.

A arrecadação, seja qual for o bem jurídico que se entenda tutelado, dispõe de inúmeros instrumentos extrapenais para fazer valer a intenção do Fisco, qual seja, compelir o contribuinte/songador a pagar o que é devido. O Código Tributário Nacional dispõe acerca da Administração Tributária, possuindo todo um Capítulo dedicado à fiscalização, criando amplos poderes aos agentes públicos, na condição de fiscais, de examinar livros obrigatórios de escrituração, mercadorias, arquivos, documentos etc, dando a eles prerrogativas legais para autuar, quando necessário, instaurando procedimentos administrativos quando constatarem indícios de infrações³³. O crédito tributário, quando não pago, constitui dívida ativa que dispõe de um regramento próprio e privilegiado para cobrança judicial (Lei de Execuções Fiscais – 6.830/80).

³³ Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los. Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Por tais motivos é que muitos autores, com fundamento nos princípios da intervenção mínima, fragmentariedade e subsidiariedade, defendem a descriminalização da sonegação. Contudo, a meu ver, com base em tudo o que já foi dito e no que ainda será, com esses não posso concordar.

Para além de serem meios disponíveis para a efetividade da atividade arrecadatória, sua existência reforça a importância do bem jurídico tutelado. Não é por acaso que há tantos privilégios legais à disposição do Fisco para a cobrança do crédito tributário, mas sim pela importância do objeto protegido, qualquer que seja a teoria adotada para conceituar o bem jurídico, quer seja patrimonial, quer seja funcional.

Por isso, não se pode utilizar a existência de meios diversos da sanção criminal para justificar a desnecessidade desta. Ao revés, é essa preocupação em dispor de inúmeros instrumentos que reforça a necessidade da criminalização como meio de garantir a higidez do sistema tributário e, indiretamente, a manutenção do Estado Democrático de Direito.

2.6. O princípio da insignificância na visão dos Tribunais Superiores.

O princípio da insignificância, de construção doutrinária, está sendo constantemente moldado jurisdicionalmente. Há, no Supremo Tribunal Federal e no Superior Tribunal de Justiça, inúmeros entendimentos sobre a aplicação do princípio, em especial para os crimes tributários, com teses muitas vezes incoerentes e divergentes entre si, gerando no contribuinte não só a sensação de segurança, mas também a descrença na aplicação da lei penal. Essa situação, para além de fragilizar o sistema punitivo e arrecadatório, serve como estímulo à sonegação.

Conquanto se mostre cabível a toda e qualquer situação pecuniariamente mensurável, não há critérios objetivos previstos na legislação para sua aplicação, transmitindo esta responsabilidade ao julgador. Deste modo, ao longo dos anos, criou-se na jurisprudência parâmetros mais ou menos bem delimitados para a correta aplicação da insignificância, excluindo-se a ocorrência do crime nos casos em que a lesão ao bem jurídico não se mostre relevante.

A própria jurisprudência dos Tribunais superiores tem alterado os parâmetros a serem objetivamente adotados, recrudescendo o entendimento em algumas situações, afrouxando em outras oportunidades.

Na origem, o Supremo Tribunal Federal, com o intuito de trazer segurança jurídica ao tema e limitar a subjetividade do julgador nos casos concretos, estabeleceu como requisitos a serem observados a mínima ofensividade da conduta, nenhuma periculosidade social, grau reduzido de reprovabilidade do comportamento e inexpressividade da lesão jurídica³⁴. A despeito de tais critérios serem genéricos e com conteúdo abstrato, houve uma delimitação das situações em que a tipicidade possa ser excluída, as quais, contudo, tornam casuística a análise da bagatela, gerando situações incongruentes se considerado o sistema punitivo pátrio como um todo.

Não há dificuldades em se estabelecer o que pecuniariamente pode ser considerado insignificante do ponto de vista patrimonial-individual. Por certo que há variações subjetivas de acordo com a situação financeira de cada cidadão, mas há situações patentes e objetivamente desprovidas de valor monetário. Uma simples caneta esferográfica, um pacote de arroz, um metro de fio de cobre etc, somente para citar alguns exemplos, são objetivamente insignificantes qualquer que seja o patrimônio tomado por parâmetro.

Contudo, há situações em que não se pode ignorar outras circunstâncias, principalmente relacionadas ao agente, o que torna especialmente casuística a análise do princípio, traduzindo-se em uma miríade de posições jurídicas contraditórias e que enfraquecem a legitimidade de sua aplicação. É o que se vera adiante.

³⁴ EMENTA: PROCESSUAL PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. FURTO QUALIFICADO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA.1. O entendimento do STF é firme no sentido de que o princípio da insignificância incide quando presentes, cumulativamente, as seguintes condições objetivas: (i) mínima ofensividade da conduta do agente; (ii) nenhuma periculosidade social da ação; (iii) grau reduzido de reprovabilidade do comportamento; (iv) inexpressividade da lesão jurídica provocada, ressaltando, ainda, que a contumácia na prática delitativa impede, em regra, a aplicação do princípio. Hipótese de paciente condenado pelo crime de furto qualificado pelo abuso de confiança, não estando configurados, concretamente, os requisitos necessários ao reconhecimento da irrelevância material da conduta. 2. Agravo regimental desprovido. (HC 175945 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 27/04/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-119 DIVULG 13-05-2020 PUBLIC 14-05-2020)

2.6.1 Os crimes contra a administração pública e o descaminho.

O entendimento sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça (Súmula 599) dispõe que “o princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública”. Nos precedentes que deram origem à sumula, ficou assente que os crimes desta espécie tutelam, além do patrimônio, a moral administrativa.³⁵

A sumula, ao que nos parece sem o devido cuidado técnico, generalizou aquilo que deveria ser casuístico. O próprio Superior Tribunal de Justiça estabelece requisitos subjetivos para a aferição da bagatela, não havendo espaço para o tratamento amplo e irrestrito do tema, sob pena de tornar (como o fez) inócua a súmula.

Oportuno ressaltar que há, de fato, especial relevância no bem jurídico tutelado pelos crimes contra a administração pública que, a princípio, impediria o reconhecimento da insignificância. As críticas, todavia, ficam por conta do modo como o STJ sumulou entendimento inaplicado pela própria Corte, que, de modo incoerente a meu ver, exclui do próprio alcance da sumula o crime de descaminho.

Com o devido respeito, a incoerência é injustificada, principalmente pelas razões expostas, de maneira vaga, sem fundamento jurídico razoável ou aceitável, limitando-se a embasar o entendimento no argumento de que a “insignificância nos crimes de descaminho tem colorido próprio, diante das disposições trazidas na Lei n. 10.522/2022”.³⁶

Por certo, houve por parte do Superior Tribunal de Justiça, com todas as vênias, demasiada indulgência com sonegadores que atentam contra bem jurídico de acentuada relevância, sem considerar toda a lógica que sustenta o sistema punitivo estatal.

Considerar insignificante esta conduta tão somente com fundamento no valor do tributo sonegado não só premia os maus empresários, mas também serve de estímulo à

³⁵ “[...] É firme a jurisprudência deste Superior Tribunal no sentido da não aplicação do princípio da insignificância aos crimes contra a Administração Pública, uma vez que a norma visa resguardar não apenas a dimensão material, mas, principalmente, a moralidade administrativa, insuscetível de valoração econômica. [...]” (AgRg no REsp 1308038 SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/05/2015)

³⁶ AgRg no REsp: 1346879 SC 2012/0208646-5, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Julgamento: 26/11/2013, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/12/2013.

sonegação. É fato notório que os empresários, na gestão de sua atividade, consideram os riscos envolvidos na sonegação, calculando as probabilidades de prisão e os benefícios auferidos com a conduta criminosa. Certamente a possibilidade de ser agraciado com o princípio da insignificância é considerado no exercício da atividade, o que faz da sonegação uma rotina empresarial tolerada e, por que não dizer, estimulada.

Os efeitos deletérios do descaminho não se resumem a aspectos patrimoniais. Pelo contrário, os efeitos financeiros para o Estado da sonegação de tributos é apenas a consequência fática de uma conduta muito mais ofensiva, que coloca em risco a higidez da ordem econômica, financeira e tributária.

Como anteriormente exposto, o bem jurídico no delito de descaminho a despeito das correntes divergentes, inclui, a meu ver, a tutela da livre concorrência. O exemplo concreto já foi dado, mas não custa relembrar. É comum a apreensão de grandes carregamentos de vinhos importados, originários de países vizinho, sem o respectivo recolhimento dos impostos devidos. Digamos que esse carregamento tenha como destino uma cidade de médio porte, com poucos concorrentes atuando no setor. Nesse caso, haveria por parte do sonegador uma significativa vantagem comercial que poderia, inclusive, levar à falência outros empresários do mesmo setor e que atuam de acordo com a legislação tributária, recolhendo rigorosamente seus tributos.

No RHC 43.558/SP, o Ministro Jorge Mussi considerou que “o bem jurídico tutelado pelo artigo 334 do Estatuto Repressivo vai além do valor do imposto iludido ou sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira.”³⁷ Esse é o entendimento, a meu ver,

³⁷ RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. QUADRILHA E DESCAMINHO. UTILIZAÇÃO DE QUANTIA APREENDIDA NA RESIDÊNCIA DO ACUSADO PARA O PAGAMENTO DO IMPOSTO ILUDIDO E A EXTINÇÃO DE SUA PUNIBILIDADE QUANTO AO CRIME PREVISTO NO ARTIGO 334 DO ESTATUTO REPRESSIVO. DELITO FORMAL. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA, DE SONEGAÇÃO E DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ILÍCITOS QUE TUTELAM BENS JURÍDICOS DISTINTOS. INVIABILIDADE DA APLICAÇÃO ANALÓGICA DO ARTIGO 9º DA LEI 10.684/2003. DESPROVIMENTO DO RECLAMO. 1. A partir do julgamento do HC n. 218.961/SP, a Quinta Turma do Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o delito de descaminho é formal, se configurando com o simples ato de iludir o pagamento do imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Precedentes do STJ e do STF. 2. O bem jurídico tutelado pelo artigo 334 do Estatuto Repressivo vai além do valor do imposto iludido ou sonegado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma

correto e que, se devidamente aplicado, impediria o reconhecimento da insignificância e até mesmo da extinção de punibilidade pelo pagamento (como ficou assente na mesma oportunidade).

Vale dizer que a ausência de interesse da Fazenda Pública em cobrar o tributo devido não torna lícita a conduta praticada. O desinteresse é meramente contábil: não cobra porque os custos financeiros não compensam.

Sobre o tema, há insuperáveis incongruências jurisdicionais no âmbito dos Tribunais Superiores, que em algumas oportunidades reafirma a natureza indisponível do bem jurídico tutelado no descaminho, mas em outras admite a aplicação do princípio da insignificância.

Não bastasse as deletérias situações acima expostas, já entendeu o Superior Tribunal de Justiça que a insignificância, de acordo com os parâmetros estabelecidos pela Corte para os crimes fiscais, não se aplica a todo e qualquer tributo:

HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO EXECUTÓRIA. TERMO INICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO PARA AMBAS AS PARTES. LAPSO TEMPORAL NÃO VERIFICADO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO EVIDENCIADO. (...) SONEGAÇÃO FISCAL. ICMS. TRIBUTO DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. ATIPICIDADE MATERIAL DA CONDUTA. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ARTIGO 20 DA LEI N. 10.522/02. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO. 1. Não obstante esta Corte Superior de Justiça tenha entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária nos quais o valor da exação suprimido ou reduzido não

série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira. 3. Assim, o descaminho não pode ser equiparado aos crimes materiais contra a ordem tributária, o que revela a impossibilidade de que o agente tenha a sua punibilidade extinta pelo pagamento do tributo. 4. O artigo 9º da Lei 10.684/2003 prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos fiscais apenas no que se refere aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990, 168-A e 337-A do Código Penal, o que reforça a impossibilidade de incidência do benefício em questão ao descaminho. 5. Se a infração penal tipificada no artigo 334 do Estatuto Repressivo não se assemelha aos crimes materiais contra a ordem tributária e de apropriação ou sonegação de contribuição previdenciária, notadamente em razão dos diferentes bens jurídicos por cada um deles tutelados, inviável a aplicação analógica da Lei 10.684/2003 ao caso dos autos. Precedente. 6. Constatada a impossibilidade de extinção da punibilidade do recorrente pelo pagamento dos tributos iludidos com a suposta prática do crime de descaminho, revela-se irrelevante, neste momento, a discussão acerca do destino do dinheiro apreendido em sua residência, até mesmo porque ainda não foi proferida sentença no feito, momento oportuno para a referida deliberação. 7. Recurso desprovido. (RHC 43.558/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 5/2/2015, DJe 13/2/2015)

ultrapasse a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), é certo que a referida construção jurisprudencial encontra arrimo no disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/02, que trata do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais. 2. O fato da União, por razões políticas ou administrativas, optar por autorizar o pedido de arquivamento das execuções fiscais que não ultrapassam o referido patamar não permite, por si só, que a mesma liberalidade seja estendida aos demais entes federados, o que somente poderia ocorrer caso estes também legislassem no mesmo sentido, tendo em vista que são dotados de autonomia. 3. Dentre os critérios elencados pela jurisprudência dominante para a incidência do princípio da insignificância encontra-se a inexpressividade da lesão jurídica ocasionada pela conduta, parâmetro que pode variar a depender do sujeito passivo do crime. 4. Não havendo nos autos nenhuma comprovação de que o Estado de São Paulo tenha editado lei semelhante àquela que, com relação aos tributos de competência da União, deu origem ao entendimento jurisprudencial que se pretende ver aplicado ao caso em tela, afasta-se a alegada atipicidade material da conduta. (...) (HC 180.993/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 13/12/2011, DJe 19/12/2011).

O princípio da insignificância tem como núcleo principiológico o desvalor da conduta. Nesse caso, subvertendo toda a lógica, o STJ ignorou a conduta do agente e o bem jurídico tutelado pela norma, estabelecendo uma injustificável gradação de relevância entre tributos igualmente previstos no texto constitucional. Estabeleceu-se na prática, por meio de decisão judicial, uma competência estadual/municipal para legislar sobre crimes, ao revés da repartição taxativa estabelecida na Constituição Federal. Explico.

Está previsto no artigo 5º, inciso XXXIX, da CF que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”. Daí se extrai os princípios da legalidade e da anterioridade penal. Nesse contexto, tanto a criação de tipos penais quanto sua revogação somente podem ocorrer por meio de lei, que, importante dizer, compete à União editar (Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre: I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho).

Dito isto, verifica-se que o julgado do STJ criou uma competência legislativa anômala ao estabelecer que o reconhecimento da insignificância, no caso de crimes

tributários, depende da edição de lei estadual dispor sobre os valores mínimos para ajuizamento de execução fiscal dos tributos de sua competência. Com essa decisão, deixou a Corte à disposição dos estados, e por que não dizer dos municípios, o arbítrio de descriminalizar a sonegação fiscal.

Esse é um precedente perigoso, mormente no Brasil, um país de lobistas e de corrupção endêmica.

Para reflexão e melhor visualização prática dos riscos envolvidos, vale trazer um exemplo ao estudo: um estabelecimento X, de um determinado Município, deixa de fornecer aos contratantes a devida nota fiscal relacionadas à prestação de serviços, suprimindo o recolhimento de ISS. Em fiscalização, o agente constata essa prática e autua a empresa, estabelecendo o valor de R\$ 20.000,00 como sendo o valor do tributo sonegado. A autuação é remetida ao Ministério Público que oferece denúncia (para o exemplo, iremos supor que não houve proposta de ANPP). Pelo entendimento do STJ, não havendo lei ou portaria dispor sobre valor mínimo para ajuizamento de execução fiscal, impossível o reconhecimento da insignificância. Lado outro, bastaria uma Portaria, editada pelo Secretário da Fazenda, dispor que não haveria interesse do Município em perseguir o crédito tributário, para descriminalizar a conduta do contribuinte sonegador.

2.6.2. A Lei 10.522/02 e as Portarias 75 e 130 do Ministério da Fazenda.

Nesta seara, há convergência de entendimentos entre o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, conquanto haja divergências pontuais e que não podem ser ignoradas, conforme iremos expor.

De saída, importante assinalar, por necessário, que a Lei 10.522/02, utilizada como fundamento pelos Tribunais Superiores para considerar bagatelares as condutas dos sonegadores, dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Trata-se de norma de cunho administrativo, dirigido aos agentes fazendários para organização dos cadastros de inadimplentes de créditos do setor público federal. Curiosamente, nenhuma disposição de natureza penal.

No seu artigo 20, originalmente dispunha que serão arquivados, sem baixa na distribuição, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da

União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 2.500,00 (dois mil e quinhentos reais), valor este que foi elevado para R\$ 10.000,00 (dez mil reais) com a redação dada pela Lei 11.033/04.

Vê-se que o legislador em momento algum pretendeu tratar de questões afetas ao direito penal, mas tão somente estabelecer parâmetros para a União organizar a cobrança de seus créditos, para evitar demandismo desnecessário, inócuo e custoso.

Posteriormente, sem que houvesse autorização legislativa para regulamentar o dispositivo, o Ministro da Fazenda editou a portaria 75/12 que, em seu artigo 2º, com redação dada pela Portaria 130/12, deu ao Procurador da Fazenda Nacional a prerrogativa de requerer o arquivamento das execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Essa contradição originária entre os valores previstos em lei e em ato administrativo de atribuição do Ministro da Fazenda gerou controvérsias acerca dos parâmetros a serem considerados na aplicação do princípio da insignificância.

Para a 3ª Seção do STJ, o valor a ser aplicado deveria ser o previsto em lei, qual seja, R\$ 10.000,00, sob o fundamento de não se admitir alteração de lei em sentido estrito por meio de portaria. Isto porque geraria instabilidade vincular a incidência do direito penal aos critérios de conveniência e oportunidade que prevalecem no âmbito administrativo, criando-se critério absoluto de incidência do princípio da insignificância.³⁸ Embora criticável a adoção do princípio da insignificância sem considerar a relevância do bem jurídico tutelado, ao menos inadmitiu que se estabelecesse

³⁸ AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. MANUTENÇÃO DO PARÂMETRO DE R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). INAPLICABILIDADE DA PORTARIA N. 75/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. 1. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça firmou compreensão no sentido de que os débitos tributários que não ultrapassem R\$ 10.000,00 (dez mil reais), nos termos do art. 20 da Lei n. 10.522/2002, são alcançados pelo princípio da insignificância. Esse entendimento deve ser estendido aos crimes de apropriação indébita previdenciária, tendo em vista que a Lei n. 11.457/2007 passou a considerar como dívida ativa da União também os débitos decorrentes das contribuições previdenciárias, dando-lhes tratamento similar aos débitos tributários. Incidência da Súmula 83/STJ. 2. Todavia, não é possível a aplicação do parâmetro de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) trazido na Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda para reconhecer a insignificância nos delitos de descaminho, haja vista a inadmissibilidade de se alterar lei em sentido estrito por meio de portaria, a instabilidade de se vincular a incidência do direito penal aos critérios de conveniência e oportunidade que prevalecem no âmbito administrativo, a inadequação de se criar critério absoluto de incidência do princípio da insignificância e a irretroatividade do referido patamar. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no REsp 1395052/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, QUINTA TURMA, julgado em 15/05/2014, DJe 23/05/2014)

critérios objetivos ao arbítrio do Ministro da Fazenda, situação que transformaria o tipo penal tributário em norma penal em branco, situação não autorizada pelo legislador.

Posteriormente, para alinhar seu entendimento ao assentado no âmbito do Supremo Tribunal Federal³⁹, reviu a tese, admitindo, então, a aplicação da Portaria 75/12 do Ministro da Fazenda para acolher o valor de R\$ 20.000,00 como critério para aplicação do princípio da insignificância.⁴⁰

Um dos principais fundamentos utilizados pela 3ª Seção do STJ para afastar a aplicação dos valores previstos na Portaria 75/12 é o de que ato administrativo editado

³⁹ PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. REITERAÇÃO DA CONDUTA NÃO VERIFICADA NOS AUTOS. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes. II - A busca por procedimentos administrativos estranhos ao caso em concreto, demanda o reexame de fatos e provas pelo Superior Tribunal de Justiça, o que é vedado em recurso especial, conforme disposto na Súmula 7 daquele Tribunal Superior. III - Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. IV - Ordem concedida para trancar a ação penal. (HC n. 136.843/MG, Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 8/8/2017, DJe 10/10/2017)

Penal. Habeas Corpus originário. Descaminho. Valor do tributo inferior a vinte mil reais. Princípio da Insignificância. Concessão da ordem. 1. Em matéria de aplicação do princípio da insignificância às condutas, em tese, caracterizadoras de descaminho (art. 334, caput, segunda parte do Código Penal), o fundamento que orienta a avaliação da tipicidade é aquele objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal: o valor do tributo devido. 2. A atualização, por meio de Portaria do Ministério da Fazenda, do valor a ser considerado nas execuções fiscais repercute, portanto, na análise da tipicidade de condutas que envolvem a importação irregular de mercadorias. 3. Eventual desconforto com a via utilizada pelo Estado-Administração para regular a sua atuação fiscal não é razão para a exacerbação do poder punitivo. 4. Habeas corpus deferido para restabelecer a decisão de primeiro grau que não recebeu a denúncia. (HC n. 127.173/PR, Ministro Marco Aurélio, Relator p/ acórdão Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgado em 21/3/2017, DJe 2/5/2017)

HABEAS CORPUS. DIREITO PENAL. DESCAMINHO. VALOR INFERIOR AO ESTIPULADO PELO ART. 20 DA LEI 10.522/2002. PORTARIAS 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. 1. A pertinência do princípio da insignificância deve ser avaliada considerando-se todos os aspectos relevantes da conduta imputada. 2. Para crimes de descaminho, considera-se, na avaliação da insignificância, o patamar previsto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002, com a atualização das Portarias 75 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. Precedentes. 3. Descaminho envolvendo elisão de tributos federais no montante de R\$ 19.892,68 (dezenove mil, oitocentos e noventa e dois reais e sessenta e oito centavos) enseja o reconhecimento da atipicidade material do delito pela aplicação do princípio da insignificância. 4. Ordem de habeas corpus concedida para reconhecer a atipicidade da conduta imputada ao paciente, com o restabelecimento do juízo de rejeição da denúncia exarado pelo magistrado de primeiro grau. (HC n. 136.984/SP, Ministra Rosa Weber, Primeira Turma, julgado em 18/10/2016, DJe 15/3/2017)

⁴⁰ Tema 157: “Incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00, a teor do disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.”

pelo Ministro da Fazenda não teria o condão de modificar lei federal, que só podem ser alterados mediante processo legislativo previsto na Constituição da República, cuja competência é exclusiva do Congresso Nacional.

Todavia, sobreveio alteração legislativa, dando nova redação ao artigo 20 da Lei 10.522/02, passando a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)”

Esta modificação, se confrontada com os fundamentos utilizados pelos Tribunais Superiores para o reconhecimento da insignificância, gera algumas incongruências que não escapam às críticas, mormente daqueles que prezam por um direito penal técnico e obediente aos princípios.

A primeira e insuperável é o total desrespeito ao princípio da legalidade, ignorado desde sempre pelo STF, mas que, até curvar-se ao entendimento deste, foi observado (ao menos em parte) pela 3ª Seção do STJ.

Como já dito anteriormente, a legalidade, princípio de amplo conhecimento dos operadores do direito, veda a incriminação sem lei anterior que o defina. Por óbvio, a tarefa para tipificar condutas que atentam contra bens jurídicos, em razão da sua relevância, somente tem legitimidade se observado o devido processo legislativo, com ampla discussão pelo parlamento, com aprovação pelos congressistas democraticamente eleitos pelo voto popular.

Tamanha a importância do tema, que a Constituição atribuiu a competência privativa da União para tratar acerca de direito penal (artigo 22, inciso I), observando-se o rigor procedimental previsto no artigo 61 e seguintes. Presume-se, por consequência lógica, o mesmo rigor para a revogação de normas que tipifiquem condutas, sendo tarefa do Congresso descriminalizar aquilo que não interessa ao direito penal tutelar.

Nesse contexto, parece não se importar os Tribunais Superiores com tais rigores estabelecidos à exaustão no texto constitucional.

O primeiro destaque a ser feito se refere à adoção de critérios quantitativos, previstos em lei de conteúdo nitidamente administrativo, para descriminalizar condutas dos sonegadores de tributos, sob o argumento falho, a meu ver, de que se há desinteresse da União para perseguir o crédito, muito mais do Estado em criminalizar a conduta. Nada mais sem sentido, com todo respeito que merecem os Tribunais Superiores.

O não recolhimento do tributo devido aos cofres públicos (ao menos no que se refere aos delitos considerados formais), apesar do prejuízo financeiro, é apenas um resultado naturalístico do crime, sendo certo que a configuração do delito independe desta circunstância fática. Por tratar-se de tema de extrema relevância, será tratado oportunamente em tópico próprio no qual diferenciarei a natureza dos delitos fiscais e as consequências decorrentes desta diferenciação.

O segundo, mas não menos importante, refere-se à atribuição legal para estabelecer os valores das execuções fiscais que deverão ser arquivadas. A lei, na origem, nada dispunha sobre a possibilidade de edição de ato do executivo que estabelecesse valor mínimo para a persecução do crédito judicialmente. Tanto que a portaria 75 do Ministro da Fazenda sequer menciona regulamentar o artigo 20 em seu preambulo (O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil e tendo em vista o disposto no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977; no parágrafo único do art. 65 da Lei nº 7.799, de 10 de julho de 1989; no § 1º do art. 18 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; no art. 68 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e no art. 54 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991). Com a redação atual, esta atribuição passa a ser do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

Nada mais temerário, portanto, do que a manutenção dos fundamentos adotados pelos Tribunais Superiores para descriminalizar a conduta do sonegador de tributos. Isto porque a fragilidade dos argumentos não se sustenta, ao menos para aqueles que prezam pela segurança jurídica que sustenta o Estado de Direito. Não há como justificar a exclusão da tipicidade material com fundamento no baixo valor do prejuízo exclusivamente financeiro, tendo como parâmetro dispositivo legal com redação já modificada e ato infralegal que o regulamenta, sem que haja autorização legal para tanto e emanado de autoridade que não tem estas atribuições.

2.7. Notas conclusivas do capítulo 2.

O estudo do direito, seja qual for a área do conhecimento, não prescinde da pesquisa aprofundada dos princípios relacionados ao tema objeto de análise. Todo o sistema é fundado a partir dos princípios e são eles que o sustentam, o que justifica a especial dedicação destinada à elaboração do presente capítulo.

A isonomia entre os contribuintes, sonegadores ou não, a insignificância do objeto lesionado (o que não se pode considerar presente nos bens tutelados pelos crimes fiscais), a proporcionalidade entre a conduta praticada e a necessária retribuição pela sanção penal, a fragmentariedade e subsidiariedade do direito penal e sua relação com os tipos penais tributários, aliados aos demais princípios constitucionais, estabelecem as premissas que conduzem a atuação dos operadores do direito.

Como se viu no presente capítulo, o princípio da isonomia veda o tratamento diferenciado entre contribuintes que exerçam uma mesma atividade, mas que possuam condições financeiras diversas. Neste aspecto, a extinção de punibilidade pelo pagamento trata de maneira privilegiada o contribuinte/sonegador que detêm capital para, a qualquer tempo, livrar-se da increpação penal, em detrimento do contribuinte financeiramente vulnerável que não ostenta capacidade econômica para considerar, no exercício de sua atividade, o cálculo de risco/retorno da sonegação.

O princípio da insignificância, intimamente relacionado com a subsidiariedade e fragmentariedade do direito penal, foi forjado para que o Estado interfira tão somente na tutela dos bens jurídicos mais relevantes para a vida em sociedade. Por isso insisto que não se pode aplicar à bagatela nos crimes tributários os mesmos contornos construídos jurisprudencialmente para excluir a tipicidade dos delitos puramente patrimoniais. Isso porque o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais, como visto, não se resume a aspectos financeiramente quantificáveis. Ainda que assim fosse, o sistema construído pelo ordenamento nacional peca ao deixar ao arbítrio do Poder Executivo o estabelecimento dos valores a serem considerados insignificantes (por meio de atos administrativos infralegais, como é o caso da Portaria 75/12 do Ministro da Fazenda).

O próprio Poder Judiciário trata do tema com incoerência, o que deve ser evitado a todo custo no âmbito do direito, mormente para que se garanta aos cidadãos a devida segurança jurídica. Por isso direcionamos severas críticas aos inúmeros julgados do STJ que contrariam o entendimento sumulado pela própria Corte (Súmula 599: “o princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública”).

Enfim, dada a relevância do bem jurídico tutelado e os princípios constitucionais que com ele se relacionam, os operadores do direito precisam urgentemente restabelecer a coerência sistêmica para que o Estado entregue os súditos o que dele se espera. E isto passa por estabelecer claramente a classificação dos delitos tributários dentro do direito penal quanto à sua natureza, o que faremos a partir do próximo capítulo.

CAPÍTULO 3 - A natureza jurídica dos delitos fiscais

Definidas as premissas regentes da incriminação da conduta sonegadora, importante nos aprofundarmos na natureza do delito que, para além do mero tecnicismo, conduz a efeitos práticos significativos e que interferem no iter processual e até mesmo na punibilidade.

Como acima referido, há inquestionável importância nesta distinção para a própria aplicação do princípio da insignificância e até mesmo para que se afira a constitucionalidade da extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo.

Isto porque, acaso o tipo penal seja formal, ou comumente chamado de “resultado cortado”, o prejuízo pecuniário da Fazenda Pública seria tão somente o resultado naturalístico do delito, em nada interferindo na sua consumação. Lado outro, acaso se considere que o delito é material, permanecem incólumes as críticas deduzidas no cerne deste trabalho, no sentido de que não se pode considerar insignificante a conduta com base tão somente nos valores que o sonegador deixou de recolher aos cofres públicos.

Ainda, para os delitos materiais, o esgotamento das instâncias administrativas interfere no andamento processual criminal, havendo entendimento de que se trata de condição de procedibilidade e, até mesmo, elementar do tipo, devendo haver lançamento definitivo do tributo para sua consumação.

3.1. Crimes materiais: artigo 1º da Lei 8.137/90.

No que toca ao tipo penal em análise, não há dissenso quanto à sua natureza material, exigindo-se, portanto, o efetivo prejuízo financeiro do erário para que o delito se consuma. Isto porque os verbos “suprimir” e “reduzir” não deixam dúvidas quanto ao resultado necessário para que esteja configurado o tipo penal.

O cerne da questão está nos efeitos práticos desse entendimento, gerando, não poucas vezes, incoerência doutrinária e jurisprudencial, ora por conta da ausência de aprofundamento no conhecimento do direito tributário pelos penalistas, ora, pelo contrário, por falta de estudos sobre teoria do crime por parte dos tributaristas. A matéria “direito penal tributário” impescinde do conhecimento dessas duas áreas do saber que

possuem cada qual suas peculiaridades e que, ao se verem unidas, devem ser respeitadas, para que não se gere divergências insuperáveis do ponto de vista técnico-jurídico.

Isso ocorre com frequência no âmbito da prescrição. Em razão da extensão do tema, o estudo será mais bem explorado em tópico próprio, no capítulo dedicado à extinção de punibilidade pelo pagamento.

3.2. A Súmula Vinculante 24.

A Súmula Vinculante 24, sob o pressuposto de se tratarem os delitos previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, de natureza material, impõe a necessidade de lançamento definitivo do tributo para sua configuração. Isso quer dizer que não se tipifica o delito antes de exaurida a discussão sobre o crédito tributário nas instâncias administrativas.

A questão da natureza do delito tem origem nos verbos previstos na norma penal, indicando o necessário prejuízo ao erário para que se configure o delito: “reduzir” e “suprimir”. De fato, a despeito da atecnia redacional, a adoção dos verbos para compor o tipo penal pressupõe que a conduta cause ao Estado a diminuição dos valores a serem auferidos pela exação. Segundo as definições de Oxford Languages, “reduzir” significa “tornar(-se) menor; a seu turno, “suprimir” importa em “agir no sentido de acabar com (algo); extinguir, eliminar, cancelar”.

Não há, portanto, grandes controvérsias acerca da natureza dos delitos indicados no entendimento sumulado, importando em reconhecer que o prejuízo constitui pressuposto imprescindível para a tipificação do crime. Releva, contudo, trazer à baila as discussões sobre os efeitos práticos decorrentes deste entendimento e as críticas que a doutrina tem direcionado à redação sumulada.

3.2.1. Súmula Vinculante 24 e a prescrição da pretensão punitiva.

O precedente representativo que deu ensejo ao entendimento sumulado faz menção à independência entre as esferas administrativa e penal ao ventilar o quanto decidido na ADI 1.571. Analisou-se nesta ação a constitucionalidade da norma prevista no artigo 83 da Lei 9.430/96, que determinava o encaminhamento da representação fiscal para fins penais, em relação aos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei 8.137/90, somente após a decisão final na esfera administrativa. Nesta oportunidade, ficou assentada a constitucionalidade do dispositivo, deixando claro o STF que a imposição dirigida aos agentes fazendários não impedia a atuação do Ministério Público que, ao revés, mantinha sua autonomia funcional para, havendo elementos suficientes, propor a ação penal para apuração da conduta delitiva. Todavia, conquanto não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal, no que atine aos delitos materiais, entendeu-se não haver justa causa para a ação penal enquanto houver discussão administrativa acerca do crédito.⁴¹ Muito embora tenha o Ministério Público a independência funcional para atuar investigar e processar as condutas tipificadas nos crimes fiscais, a instauração da persecução penal, quando o prejuízo for pressuposto para a tipificação, fica inviabilizada antes da constituição definitiva do crédito.

Daí decorre toda a celeuma envolvendo a natureza dos crimes fiscais, interferindo, na prática, na contagem do prazo prescricional da pretensão punitiva estatal, conduzindo a atuação dos atores processuais envolvidos a depender dos interesses defendidos.

Em inúmeros julgados, o STF já teve a oportunidade de firmar o entendimento acerca do marco inicial da prescrição. Quanto a isto, há pacífica convergência no que se refere à necessidade de exaurimento da via administrativa, justamente por ainda não haver a consumação do delito antes do lançamento. Todos esses precedentes deram lastro para

⁴¹ Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. [HC 81.611, rel. min. Sepúlveda Pertence, P, j. 10-12-2003, DJ de 13-5-2005.]

a edição da súmula vinculante, na qual, todavia, não há menção expressa sobre os motivos que levaram o plenário do STF a estabelecer taxativamente o lançamento definitivo como conditio *sine qua non* para a tipificação dos delitos, havendo também menção expressa, para que não restassem dúvidas, quanto à natureza material do delito. Estranhamente, não se estabeleceu com precisão as questões reiteradamente debatidas nas Cortes Superiores, preferindo o pleno fixar as premissas a serem observadas nos julgamentos dos delitos tributários considerados materiais, deixando em aberto os potenciais efeitos práticos destas premissas.

Daí decorre uma abertura interpretativa que nada resolve quanto ao tema, dando, ao contrário da razão de existir das súmulas vinculantes, fundamentos para questionamentos casuísticos a depender dos interesses patrocinados. Para o Ministério Público, o interesse em se considerar o delito de natureza material se faz presente em razão da ausência de contagem do prazo prescricional, muito embora haja o ônus de se aguardar a decisão final no procedimento administrativo para o início da persecução. Já para a defesa dos sonegadores, se, por um lado, há o interesse em não se ver processado quando ainda não realizado o lançamento definitivo, por outro há o infortúnio de não poder se valer do decurso do prazo como estratégia defensiva, vez que ausente a contagem da prescrição. O que não se pode admitir é a transmutação da natureza do delito a depender da situação casuística, ora considerado material para não se ver o sonegador processado, ora formal para que seja computado o prazo prescricional do período em que discutido o crédito na esfera administrativa.

Interessante linha de raciocínio é desenvolvida por Heloisa Estellita e Marcelo Costenaro Cavali sobre a indiferença da natureza do delito, se formal ou material, importando tão somente tenha o sujeito passivo (da obrigação tributária) realizado o autolancamento do tributo ou não. No delito do artigo 2º, inciso II, da lei 8.137/90, e o tipo análogo contido no artigo 168-A, os quais, respeitadas as controvérsias ainda existentes, podem ser considerados formais, o crédito tributário é constituído a partir da entrega da declaração pelo contribuinte (autolancamento). Quando o contribuinte não realizar o autolancamento, total ou parcial, competira à administração tributária fazê-lo, por meio do lançamento de ofício, situações nas quais se enquadram os delitos previstos no artigo 337-A do Código Penal e artigo 1º, *caput*, da Lei 8.137/90. Sob essa ótica, concluem os juristas que nas figuras em que há o autolancamento, o crime se consuma na data em que o valor declarado deveria ser entregue e não foi, independentemente de ser

tratado como delito formal ou material. A SV 24 e seus efeitos, portanto, somente se aplicariam aos casos em que o tributo deveria ter sido declarado e não o foi, situação em que é possível a discussão administrativa acerca da existência do crédito tributário (ESTELLITA; CAVALI, 2022).

3.2.2. Súmula Vinculante 24 e o crime tentado.

Nada obstante aos efeitos práticos decorrentes da redação sumulada, há as tortuosas obscuridades técnicas penais que passaram ao largo das discussões da Corte Constitucional, mas que não se pode ignorar em razão da necessária manutenção da coerência sistêmica.

A redação da súmula, muito embora tenha estabelecido o momento de consumação dos delitos dos tipos penais previstos no artigo 1, incisos I a IV, ignorou questões fundamentais e basilares de direito penal. Duas são as questões que chamam atenção aos olhos da doutrina criminal: a total omissão quanto à possibilidade de tentativa nos delitos em apreço e a possibilidade de, não constituído o crédito com o lançamento definitivo, enquadrar-se a conduta em outro tipo penal previsto em lei.

Começemos pela questão da tentativa.

Para a caracterização do crime tentado, há a necessária presença de alguns elementos: a) conduta dolosa, havendo uma vontade livre e consciente de querer praticar determinada infração penal; b) o agente ingresse, necessariamente, na fase dos atos de execução; c) não se consume o crime por circunstâncias alheias à vontade do agente (GRECO, 2015). Além disso, necessário que no caminho percorrido (*iter criminis*) haja fracionamento das condutas a serem realizadas pelo agente, o que se conceitual como crimes plurissubsistentes. Todas essas características estão presentes nos tipos penais previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90.

Os crimes fiscais são complexos e preveem, no seu preceito primário, inúmeros atos a serem praticados (ou que não o sejam) pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja para repassar ao Estado exatamente aquilo que lhe é de direito, seja para informar ao ente público os fatos geradores praticados, a fim de que possa mensurar os valores a serem cobrados. Por isso, são perfeitamente classificados como delitos plurissubsistentes, os

quais admitem tentativa. A existência do dolo, ainda que genérico, também é requisito para a configuração do delito, independentemente de ser material ou formal. Para a incriminação, na forma tentada ou consumada, há necessidade da prática de atos executórios, não admitindo a criminalização da cogitação ou de atos preparatórios. Com isso, em tese, admissível a tentativa nos crimes tratados na Sumula Vinculante 24, situação solenemente ignorada pelo pleno do Supremo Tribunal Federal.

Valho-me de exemplos concretos para ilustrar a situação, o que tem se mostrado bastante didático para o estudo dos crimes tributários: suponhamos que um cidadão, com o intuito de redução da incidência do IR sobre seus ganhos, declare gastos médicos inexistentes, com base em recibos fraudados. Sua declaração, ao ser processada, gera desconfiança por parte dos auditores da Receita, que não homologa o lançamento realizado pelo contribuinte. Realizam a devida autuação para a apuração da falsa declaração e dos valores devidos pelo tributo sonegado, nada obstante já reconhecida a falsidade documental.⁴² Nesse caso, considerando a redação da SV 24, a consumação do delito demandaria a apuração dos valores sonegados e o lançamento definitivo do tributo. Todavia, não se pode ignorar os atos já praticados pelo contribuinte, percorrendo boa parte do *iter criminis*, não se concretizando o prejuízo ao erário pela eficaz atuação dos agentes fiscais, que evitaram a consumação do delito por vontade alheia à do sonegador.

O autor do crime tenta ludibriar o agente tributário pelas ações enumeradas no tipo penal, induzindo-o a acreditar que o fato gerador não ocorreu, ou cria diante dele uma imagem de dimensão do fato menor do que aquela que efetivamente ocorreu, ou, ainda, oculta o real sujeito passivo da obrigação. Ocorrendo de, porventura, o fisco descobrir os expedientes fraudulentos praticados antes do vencimento do prazo de pagamento do tributo, não se pode dizer que o delito já está consumado, mas, lado outro, não se pode ignorar que a execução do crime já começou (DECOMAIN, 2010)

A despeito da SV 24, não se pode excluir a possibilidade de tentativa nos delitos nela previstos. A necessidade de lançamento definitivo para a consumação do delito, por si só, não afasta os atos executórios praticados anteriormente, tendentes a suprimir ou reduzir tributos. Não se pode ignorar o caminho criminoso percorrido pelo agente, seja

⁴² Esse exemplo foi extraído de caso concreto levado ao STF por meio do HC 104/079-MG. Também se valeu da ilustração o jurista Kyoshi Harada (Harada, Kiyoshi, e outros. Crimes contra a Ordem Tributária, 2ª edição . Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2014, p. 163)

punindo os atos que autonomamente configurem crime, seja punindo os fatos criminosos que não tiveram o resultado esperado por circunstâncias alheias à sua vontade.

A natureza material do delito reforça a possibilidade de tentativa. Ainda que o lançamento definitivo apure a inexistência de prejuízo, tal situação, a princípio, não exclui a conduta anterior do agente que quis o resultado, mas que por qualquer motivo não tenha conseguido realizar seu intento.

Entendimento diverso é defendido por Maria Thereza Rocha de Assis Moura e Marcelo Costenaro Cavali, os quais sustentam que não há que se falar em tentativa nos delitos previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90. De maneira brilhante, defendem os autores tratarem tais delitos de crimes formais, e não materiais como equivocadamente pressupõe a Sumula Vinculante 24.

Logo de saída, os autores apontam a inconsistência dogmática da Sumula Vinculante 24, do ponto de vista do direito tributário, que confunde os conceitos de “lançamento definitivo do crédito tributário” e “tributo”. A lei penal, ao criminalizar a conduta do sonegador, faz referência a “tributo” que, conceitualmente, não pode ser confundido com a figura do lançamento definitivo, situação não observada pela súmula. O tributo nasce com a ocorrência do fato gerador, ficando sua pretensão condicionada ao lançamento. Nesse contexto, o término do processo administrativo que discute a relação juridico-tributária apenas cancela a suspensão de exigibilidade surgida com a impugnação ao lançamento feito pelo contribuinte/responsável tributário.

No que atine à dogmática-penal, destacam os autores a necessária observância da conjunção entre as condutas-meio e condutas-fim, não havendo que se falar em crime se ausente uma delas. A norma incriminadora, e.g., tipifica a conduta daquele que “omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias” (conduta-meio), desde que ocasionem “redução ou supressão” (conduta-fim) de tributos. Dito de maneira ilustrativa, não comete crime o profissional liberal que omitiu rendimentos na sua DIRPF, mas que recolheu corretamente o valor devido na data oportuna. Também não se pode considerar típica a conduta daquele que, nada obstante tenha declarado os rendimentos, deixa de recolher os valores informados. Se o agente realiza a conduta-meio, mas não realiza a conduta-fim, não há que se falar sequer em tentativa. Do ponto de vista

dogmático-criminal, não se pode condicionar a consumação de um delito a terceira pessoa (no caso a Administração Tributária), como faz a súmula (MOURA, CAVALI, 2022).

Nada obstante à técnica jurídica adotada pelos doutrinadores, infelizmente parece serem vozes isoladas, prevalecendo a ideia de que os delitos são mesmo materiais e que, como defende a súmula, dependem do lançamento definitivo para sua ocorrência. A despeito disso, permanece o silêncio das Cortes Superiores quanto à possibilidade de tentativa, ainda que prevalecendo o entendimento sobre a natureza material dos delitos.

3.2.3. Súmula Vinculante 24 e o princípio da consunção.

Pelo princípio da especialidade, os delitos de falsidade cometidos no âmbito tributário tipificam delitos previstos na Lei 8.137/90. Para estes delitos, contudo, há certas peculiaridades que os alçam a uma categoria de criminalidade que ostenta privilégios não previstos para os demais delitos análogos, o que gera incoerências incompatíveis com a teoria do crime clássica.

No exemplo que demos anteriormente, o contribuinte utilizou documento ideologicamente falso, o que, por si só, configuraria o crime previsto no artigo 304 do Código Penal. Acaso haja o pagamento do tributo antes do lançamento, pelo entendimento sumulado, não haveria a configuração do delito tributário.

Pois bem.

Demonstrada a ocorrência do delito de uso de documento ideologicamente falso, poderia o agente responder, em tese, por esta conduta? De acordo com o STF, não. Esse foi o entendimento adotado em sede do HC 104/079-MG, de relatoria do Ministro Luiz Fux, no qual considerou-se o princípio da consunção para trancar ação penal em curso para apuração do delito de uso de documento falso. O caso concreto foi o utilizado como exemplo acima, entendendo a 1ª Turma do STF que o crime meio (uso de documento falso) não deve subsistir, eis que a potencialidade lesiva do documento falso se exauriu no âmbito do crime contra a ordem tributária. Assim, extinta a punibilidade pelo pagamento, não teria o documento falso potencialidade lesiva autônoma.

No princípio da consunção, a conduta isoladamente prevista como crime está necessariamente contida na execução de outro crime, ou seja, o crime meio deve estar contido no crime fim. Visa, em última análise, evitar incriminações diversas por um mesmo fato delitivo, garantindo-se ao criminoso a justa e devida repreensão pela conduta por ele praticada. É o que ocorre no exemplo clássico de consunção, inclusive já sumulado pelo STJ, no qual o estelionato absorve o crime de falso quando este não apresenta mais potencialidade lesiva. Neste caso, o crime fim não existiria sem o crime meio, por isso justificável a absorção.

No caso do crime tributário, contudo, o documento falso utilizado (recibo referente a despesas médicas inexistentes) não é indispensável para a consumação do delito fim, mas instrumento utilizado para aumentar as chances de ludibriar a fiscalização. O pagamento, ainda que extinga a punibilidade, não retira a potencialidade lesiva do documento falso, cuja existência é indiferente para a consumação do delito fiscal.

O tipo tributário consiste em prestar declaração falsa às autoridades fazendárias. Nesse contexto, o falso é utilizado como acessório para encobrir a prática do delito fiscal que é autônomo e não requer o uso de qualquer documento. Diferentemente do estelionato, o crime meio não é necessário para a prática do crime fim. Na sonegação, o falso documento não se mostra imprescindível, mas, ao revés, tem autonomia e serve como instrumento para aumentar as chances de sucesso da empreitada criminosa.

Não se ignora, contudo, a possibilidade de aplicação da consunção nos crimes tributários. Comparemos o delito previsto no artigo 1º, inciso III, da Lei 8.137/90 (falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável) com o crime de falsidade ideológica (Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante). Nesta situação faria sentido aplicar o princípio da consunção, visto que o crime fim (artigo 1º, inciso III, da Lei 8.137/90) não seria possível sem o crime meio (falsidade ideológica).

3.2.4. Súmula Vinculante 24: efeitos e conclusões.

Os diversos entendimentos acima apontados foram estabelecidos através de precedentes que fixaram o momento consumativo dos delitos fiscais a depender da natureza que a eles é atribuída, o que, como visto, gera efeitos práticos relevantes.

Do HC 81.611 extrai-se que, nos crimes de natureza material, falta justa causa para a ação penal enquanto não houver decisão definitiva na esfera administrativa, seja por ausência de condição objetiva de punibilidade, seja por considerar o lançamento definitivo um elemento normativo do tipo. Como se vê, o STF criou uma barreira limitadora da atuação do Ministério Público, impedindo-o de exercer com autonomia suas funções constitucionais.

Ainda considerando o momento da consumação o definitivo lançamento do tributo, por diversas oportunidades o STF fixou o entendimento de que o prazo prescricional corre a partir daí para os delitos de natureza material⁴³.

Em que pese os entendimentos acima expostos, com a devida vênia, entendo haver equívoco por parte das Cortes Superiores. Ainda que não haja lançamento definitivo do tributo, não se pode excluir a atuação funcional do Ministério Público (como ocorreu nos precedentes que motivaram a edição da SV 24), visto que já há elementos suficientes para a instauração de inquérito policial ou até mesmo para a propositura de ação penal. A existência de supressão ou redução de tributos serve para a efetiva consumação do delito, o que não exclui a possibilidade de apuração e apenamento da conduta praticada com esta finalidade, seja pela ocorrência de delitos autônomos, seja pela punição a título de tentativa.

De igual modo, também não se pode considerar a inocorrência do transcurso do prazo prescricional enquanto ainda pendente decisão definitiva na esfera administrativa,

⁴³ ARE 1.031.806 AgR, rel. min. Dias Toffoli, 2ª T, j. 30-6-2017, *DJE* 177 de 14-8-2017; ARE 1.042.860, rel. min. Gilmar Mendes, dec. monocrática, j. 12-5-2017, *DJE* 108 de 24-5-2017; RHC 122.339 AgR, rel. min. Roberto Barroso, 1ª T, j. 4-8-2015, *DJE* 171 de 1º-9-2015; RHC 122.774, voto do rel. min. Dias Toffoli, 1ª T, j. 19-5-2015, *DJE* 111 de 11-6-2015; Rcl 13.220, rel. min. Rosa Weber, dec. monocrática, j. 27-2-2012, *DJE* 45 de 5-3-2012; HC 105.115 AgR, rel. min. Ayres Britto, 2ª T, j. 23-11-2010, *DJE* 28 de 11-2-2011; HC 105.114 AgR, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, 2ª T, j. 26-10-2010, *DJE* 20 de 1º-2-2011.

considerando que os fatos criminosos já ocorreram, ainda que pendente a apuração do resultado naturalístico, momento em que, de fato, estaria consumado o delito. É como se a apuração do crime de homicídio e a propositura da ação penal ficassem condicionadas à efetiva morte da vítima, e que, até sua ocorrência, permanecesse sem contagem o curso do prazo prescricional.

A capitulação dada precocemente não deve obstar o prosseguimento das medidas investigativas com base exclusivamente na ausência de decisão definitiva acerca do crédito tributário. Muitos são os caminhos e os destinos no curso do processo penal, de modo que o trancamento de inquérito ou ação penal com fundamento na Sumula Vinculante 24 não se justifica. A autoridade policial pode enquadrar como crime do artigo 1º, inciso I, conduta que, após a devida instrução, se mostra de acordo com a tipificação contida no artigo 2º, inciso I, ambos da Lei 8.137/90. De igual modo, o juízo pode valer-se de capitulação diversa quanto aos fatos deduzidos na denúncia, nos termos do artigo 383 do Código de Processo Penal. Pode ocorrer do contribuinte, e.g., declarar despesas médicas ou com educação que não existam, com base em documento ideologicamente falso, mas que, em razão da escolha pela declaração simplificada, não interfiram no valor final do tributo devido. Nesta situação exemplificativa, há uma falsa declaração apresentada ao fisco e utilização de documento falso, conduta que, por si só, poderia configurar autonomamente delitos diversos, os quais, inclusive, dispensam a ocorrência de resultado para sua consumação.

Qualquer premissa vinculante estabelecida pelo STF que retire do Ministério Público o poder de melhor apreciar tais condutas, ou, ainda, que impeça o curso do prazo prescricional, é temerária e não pode ser admitida.

O ponto que pretendo demonstrar é que, considerando a técnica penal e processual, nenhuma utilidade se extrai da sumula vinculante, mormente por ser silente quanto aos efeitos práticos almejados com sua edição. Isso, claro, se houvesse o correto tratamento das questões envolvendo os delitos fiscais pelas Cortes Superiores, equiparando-os aos demais delitos previstos no ordenamento.

3.3. “Apropriação indébita previdenciária”: crime formal ou material?

Num primeiro momento, parece lógico o entendimento no sentido de que se trata, o tipo em apreço, de crime formal, em razão da ausência de qualquer verbo que condicione a consumação a um resultado naturalístico. Ocorre que no direito penal brasileiro as situações casuísticas costumam subverter a lógica sistêmica para fundamentar decisões nada ortodoxas.

É o caso do delito de apropriação indébita previdenciária. Como irei expor, há uma tendência equivocada de se considerar o delito como sendo material, com fundamento em ementa editada sem o devido cuidado que considerou entendimento isolado, proferido em julgamento em *obiter dictum*, como sendo a regra adotada pelo plenário do Supremo Tribunal Federal.

Por tal motivo, importante discorrer de maneira mais aprofundada sobre a natureza do tipo em apreço.

3.3.1. O bem jurídico tutelado na apropriação indébita previdenciária e na sonegação de contribuição tributária.

A seguridade social é gênero, dos quais são espécie a assistência social, direitos relativos à saúde e a previdência social. Trata-se de um conjunto de instrumentos, ações, medidas e iniciativas de interesse público, previstos constitucionalmente, custeados pelo Estado e por toda a sociedade. Para tanto, a Constituição Federal impõe, dentre outras fontes de custeio, o pagamento por trabalhadores, estes segurados da previdência social, de contribuições incidentes sobre o salário de contribuição.

Trata-se de tributo com finalidade específica, destinado ao custeio da previdência social, atendendo aos ditames da solidariedade, capacidade contributiva e da equidade da distribuição, por meio do qual os trabalhadores na ativa financiam a manutenção daqueles que estão na inatividade, seja por estarem incapacitados, seja por alcançarem idade avançada.

Os empregadores, nesta condição, são responsáveis tributários pela retenção e repasse à previdência dos valores devidos por seus empregados, na forma do artigo 121, inciso II, do Código Tributário Nacional.⁴⁴No mesmo sentido, a Lei 8.212/91, em seu artigo 30, estabelece quem são os responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas à Seguridade Social, inclusive aquelas que devam ser pagas por terceiros, mas cujo dever de retenção lhes são imputados por expressa previsão legal.

Importante tratar em apartado a tutela penal das contribuições previdenciárias, pois, além de estarem previstas em lei diversa, ostentam peculiaridades que merecem especial atenção.

De saída, importante destacar que a apropriação indébita previdenciária foi inserida no Código Penal dentre os delitos contra o patrimônio, o que, por si só, desautoriza o tratamento diferenciado dos infratores que praticam este delito em relação àqueles que se apropriam do patrimônio de natureza não tributária.

Como em todo delito contra a ordem tributária, entendo que os delitos em apreço não se limitam a tutelar tão somente o patrimônio, mas todo o sistema de seguridade social instituído pela Constituição Federal.

Nesse sentido, Cezar Roberto Bitencourt disserta que “bem jurídico protegido são as fontes de custeio da seguridade social, particularmente os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (art. 194 da CF) ou, sinteticamente, a seguridade social. Objetiva-se, fundamentalmente, combater a criminalidade contra a tributação previdenciária como mais uma medida para fortalecer a Previdência Social e, por extensão, a assistência aos desamparados, que constitui verdadeiro direito social assegurado na Constituição Federal de 1988 (art. 6º); cumulativamente, essa norma penal protege também o patrimônio público da própria Previdência Social, que sofre diretamente o dano decorrente da sonegação fiscal da referida contribuição social previdenciária.”

⁴⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Com efeito, não se pode, assim, dar tratamento privilegiado aos delinquentes que cometem este tipo de ilícito, justamente pela relevância do bem jurídico tutelado que garante toda a higidez do sistema de custeio da seguridade social.

3.3.2. O entendimento dos Tribunais Superiores acerca da natureza do delito.

Neste particular, não há uniformidade quanto à natureza do delito, se formal ou material. Esta classificação, para além do mero rigorismo acadêmico, interfere demasiadamente nos rumos processuais e na punibilidade do agente.

Acaso seja considerado formal, o prejuízo financeiro seria irrelevante para a consumação, tratando-se de resultado naturalístico que não interfere na tipificação. Lado outro, considerando-se delito material, o prejuízo integra o tipo penal, sem o qual não se configuraria. Essa classificação tem efeitos práticos significativos, interferindo na contagem do prazo prescricional, por exemplo, ou na ação penal, sendo condição de procedibilidade, segundo já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

Há inúmeros casos envolvendo a questão, que, contudo, é tratada em *obiter dictum* em processos que se discute, geralmente, a possibilidade de prosseguimento da ação penal sem o prévio esgotamento da via administrativa. Nesse sentido, importante precedente, utilizado pelos defensores da natureza material do delito, não se aprofundou na questão, tendo sido equivocadamente editada ementa com conclusões não condizentes com as discussões travadas no plenário do STF.

No Inquérito 2.537-GO, consta na ementa que a “apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal”. A simples leitura da ementa, dissociada de seu conteúdo, traz a falsa ideia de que o entendimento está pacificado pelo Plenário do Tribunal, fato que não condiz com a realidade, ao menos no que se refere ao julgamento afeto ao referido expediente. A primeira circunstância que deve ser apontada é que, naquela ocasião, somente se faziam presentes 7 (sete) Ministros, sendo a questão da natureza apenas ventilada pelo colegiado como pano de fundo das discussões.

Durante o julgamento, o Ministro Cezar Peluso abriu divergência quanto à classificação dada pelo relator (crime omissivo material), entendendo tratar-se de delito

formal.⁴⁵ As discussões, então, seguiram até que o colegiado entendeu pelo trancamento do inquérito por estar suspensa a exigibilidade do crédito, nada concluindo acerca da natureza do delito. Não houve convergência dos Ministros presentes quanto a esta questão, mas tão somente quanto à impossibilidade de tramitação de feito criminal ante a suspensão de exigibilidade administrativa do crédito.

Apesar do equívoco conclusivo da ementa, vários Tribunais passaram a adotar o entendimento de que o delito tem natureza material e, portanto, a instauração de inquérito policial dependeria da constituição definitiva do crédito tributário, após o esgotamento da via administrativa.

Felizmente, parece que, aos poucos, esta miscelânea de entendimentos equivocados vai se regularizando. Ao menos no STF, ocorreram julgamentos posteriores que confirmaram a natureza formal do delito. Em decisão monocrática indeferindo liminar em HC, o Ministro Cezar Peluso reafirmou sua posição quanto à natureza formal do delito previsto no artigo 168-A do Código Penal.⁴⁶

⁴⁵ "Este caso de apropriação indébita previdenciária não pode ser equiparado ao dos delitos materiais de débito tributário, porque aqui o núcleo do tipo, sobretudo no caso, que é o 168, 'a', inciso I, se compõe de dois verbos. As ações são duplas: primeiro, descontar; segundo, deixar de recolher. No caso dos chamados 'crimes tributários', questão prévia é saber se existe, ou não, jurídica e definitivamente, crédito tributário; não o havendo, isto é, na hipótese de não haver crédito tributário, à falta de lançamento definitivo, ou em caso de decisão administrativa que não reconheça a existência do crédito, evidentemente não há o resultado material previsto pela norma. Aqui, a hipótese me parece diferente, pois não há necessidade de nenhum procedimento prévio para saber o montante ou o valor da contribuição previdenciária, por se tratar de ato que fica no arbítrio e no poder decisório do empregador. Ele desconta. Se desconta, é porque apura que há valor certo que deve ser retido. Se retém esse valor, apurado segundo seu próprio juízo, que pode não corresponder ao total real do débito da contribuição, o qual pode ser maior ou menor, noutras palavras, se, na sua avaliação, desconta esse valor e deixa de o recolher, pratica as duas ações previstas no tipo. Isso independe do fato de o valor descontado, por iniciativa do próprio empregador, corresponder ou não ao débito tributário, ao do débito da Previdência Social. É diferente."

⁴⁶ Esta Corte fixou o entendimento, a partir do julgamento do HC 81.611 (Rel. Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ 13/05/2005), de que o processo administrativo suspende o curso da ação penal e da prescrição por crime contra a ordem tributária cujo tipo dependa do lançamento definitivo. Trata-se, aqui, de estimar se o mesmo tratamento é aplicável ao caso do art. 168-A do Código Penal. Conforme posição defendida no recente julgamento do AgR-INQ 2537 (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJE 18/03/2008), entendo que a hipótese em questão é distinta da dos crimes contra a ordem tributária. No caso dos chamados crimes tributários, a definição da instância administrativa é questão prévia à da existência, jurídica e definitiva, de crédito tributário. Ou seja, na hipótese de não haver crédito tributário, à falta de lançamento definitivo, ou em caso de decisão administrativa que não reconheça a existência de crédito, não há o resultado material previsto pela norma e, pois, não há tipicidade do fato. Mas isso não se dá na hipótese, pois não há necessidade de nenhum procedimento prévio para apurar o montante ou o valor da contribuição previdenciária devida. O desconto ou retenção de certa quantia ao salário é ato que concerne exclusivamente ao poder decisório do empregador. Ora, se há valor retido, apurado segundo o próprio juízo do empregador, há a obrigação do recolhimento respectivo aos cofres da Previdência Social, independente do fato de o valor descontado corresponder, ou não, ao do crédito exigível. O tipo penal aperfeiçoa-se, em tese, no momento em que nasce ao empregador a obrigação jurídica de transferir à autarquia as importâncias que reteve a

Apesar das divergências, a meu ver, não há espaço para, tecnicamente, considerar crime material o previsto no artigo 168-A, sendo inviável qualquer comparação com os delitos fiscais que exijam a ocorrência do efetivo prejuízo.

Primeiro, necessário esclarecer que se trata de crime próprio, somente podendo ser praticado por quem tenha o dever legal de, na condição de substituto tributário, reter o tributo do contribuinte. Esta obrigação é prevista na Lei 8.212/91, que também define quem são os contribuintes, a base de cálculo e alíquotas do tributo. Importante destacar que os valores retidos, quando da ocorrência do fato gerador, já saíram da esfera de disponibilidade do agente, de modo que tratar-se-ia de montante pertencente ao contribuinte e que, em razão de políticas arrecadatórias, são retidos pelo próprio pagador.

O tipo penal, a seu turno, possui verbos objetivos e bem definidos, com conteúdo inequívoco e isento à atividade valorativa, não prevendo a necessidade de resultados ou complementos.

O crime está configurado tão logo o agente deixe de repassar a contribuição retida, na condição de responsável tributário, que reteve do contribuinte. Não há espaço para discussões administrativas do quanto é devido ou se é devido, visto que a base de cálculo e a alíquota já são legalmente definidas.

Para ilustrar o que se está querendo dizer, trago um simples exemplo e que pode fazer parte do cotidiano de muitas famílias. A relação de emprego doméstica é fato gerador da contribuição social, tanto patronal quanto do trabalhador. No momento em que o salário é pago, nasce para o empregador o dever de recolher o tributo, como contribuinte, e reter o valor da contribuição devida pelo trabalhador, na condição de substituto tributário. Esses valores descontados do trabalhador, por ficção jurídica, não mais lhe pertencem, havendo alteração da natureza da posse: antes do pagamento do salário, a posse é em razão da propriedade, após a ocorrência do fato gerador, a posse é em razão da substituição tributária. Após a retenção, deverá o empregador repassar o montante ao INSS, até o dia 7 do mês seguinte ao da competência (artigo 30, inciso V - o empregador doméstico é obrigado a arrecadar e a recolher a contribuição do segurado

título de desconto previdenciário. Nesse caso, conjugam-se as duas condutas previstas no tipo penal - “descontar” e “deixar de recolher”. A discussão administrativa sobre o valor, portanto, é de todo irrelevante sob tal aspecto. Não encontro, portanto, razoabilidade jurídica à pretensão. (HC 93.874 MC/PA. Relator: Min. Cezar Peluso, DJE 23.4.2008 - sem grifos no original)

empregado a seu serviço, assim como a parcela a seu cargo, até o dia 7 do mês seguinte ao da competência). Esta obrigação, por si só, independe de lançamento, apuração administrativa, homologação etc, basta o vínculo formal de emprego para gerar a obrigação de recolher e, posteriormente, repassar, no prazo e forma legal. Recolhendo e não repassando, a partir do dia 8 do mês seguinte ao da competência já estará configurado o delito (desde que haja o dolo de apropriação, evidentemente).

O tipo penal não condiciona a ocorrência do crime a qualquer outra circunstância, objetiva ou subjetiva, de modo que não faz sentido aguardar-se o desfecho de qualquer procedimento administrativo para que o Ministério Público possa ofertar denúncia.

3.4. A apropriação indébita tributária (artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90): crime formal.

O entendimento das Cortes Superiores que dão ao delito de apropriação indébita previdenciária a natureza de crime material surpreende, mormente pela incontestável natureza formal que tratam o delito análogo (apropriação indébita tributária). Pela jurisprudência formada, não há controvérsia acerca do assunto.

No HC 399.109/SC, de relatoria do Ministro Rogério Schietti Cruz, adotou-se a premissa de que o delito previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, assemelha-se ao de apropriação indébita, sendo necessário reconhecer que as características de ambos são as mesmas. Nesse sentido, o Ministro enumera quatro aspectos essenciais que devem compor o delito de apropriação indébita tributária (rubrica informalmente dada pela Corte): 1) ausência de clandestinidade: significa dizer que é indiferente para a configuração do delito ao agente registrar, apurar e declarar em guia própria ou em livros fiscais o imposto devido; 2) o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária, não havendo distinção entre contribuinte ou responsável tributário; 3) conduta dolosa de não recolher o tributo, ainda que divorciada de motivação; 4) enfoque tributário dos termos “descontado” e “cobrado”.

Neste quarto aspecto, o Ministro faz uma longa explanação sobre a atecnia utilizada pelo legislador penal para se referir aos valores retidos pelo agente. Em resumo,

ainda que em descompasso com o direito tributário, pode-se extrair que o termo “descontado” se refere a valores apropriados, na condição de substituto tributário, dos contribuintes (é o caso, e.g., do imposto de renda “descontado” do empregado pelo empregador e que deve ser repassado para a União). Já o termo “cobrado” se refere aos tributos indiretos, nos quais há um aumento do valor do produto, pago pelo contribuinte de fato, e que deveria ser repassado ao sujeito ativo tributário (é o caso do ICMS, no qual o vendedor acresce ao valor do produto o tributo, pago pelo consumidor final, e que deveria ser repassado ao Estado).

Extrai-se dos requisitos enumerados para a consumação que não se exige o efetivo prejuízo financeiro para a configuração do crime, tratando-se de resultado naturalístico irrelevante para a tipicidade da conduta. Com efeito, o agente (sujeito passivo tributário, seja ele contribuinte ou responsável), que declara (ou não) o tributo, se apropria dos valores e não os repassa ao sujeito ativo tributário no prazo previsto na legislação, comete o delito.

Ainda assim, sobre a natureza formal do delito já se pronunciou a Corte de Justiça, não havendo divergência quanto a isso.⁴⁷ Portanto, ao contrário do que ocorre com o artigo 168-A do Código Penal, prevalece na doutrina e na jurisprudência, de maneira pacífica, o entendimento pela natureza formal do crime cunhado de apropriação indébita tributária.

No âmbito do Supremo Tribunal Federal, interessante mencionar o entendimento formado através de repercussão geral pelo Tema 937, no qual, para além de afastar qualquer relação do tipo penal com a prisão civil por dívidas, estabeleceu critérios que dão a correta categorização ao delito (diferentemente do que sucedeu com a abordagem do delito previsto no artigo 168-A do Código Penal).

⁴⁷ PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90. CRIME FORMAL. PRESCRIÇÃO. SÚMULA VINCULANTE Nº 24/STF. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO. PRESCRIÇÃO DECLARADA. EXTINTA A PUNIBILIDADE DA CONDUTA. 1. "O crime do art. 2º, II, da Lei n. 8.137/1990 é de natureza formal e prescinde da constituição definitiva do crédito tributário para sua configuração. Não incidência da Súmula Vinculante n. 24 do STF. Precedente" (AgRg no AREsp 1121680/GO, Rel. Ministro ROGÉRIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, DJe 21/11/2018) [...] 3. Recurso provido para declarar a prescrição da pretensão punitiva da conduta denunciada e reconhecer a extinção da punibilidade. (RHC n. 114.513/SP, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, Quinta Turma, julgado em 27/8/2019, DJe 2/9/2019)

A repercussão geral tratada no tema em epígrafe questionava a constitucionalidade do crime previsto no art. 2º, inciso II da Lei 8.137/90, tendo como paradigma de confronto a vedação à prisão civil por dívidas prevista no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal. No caso concreto, o contribuinte deixou de recolher R\$ 77.140,80 a título de ICMS, cobrados dos consumidores finais e não repassados ao Fisco.

Em sede de Recurso Extraordinário, os condenados pretenderam discutir a constitucionalidade do delito, sob os argumentos que se infirmam nesta dissertação, mas que, de fato, parece prevalecer no espírito da legislação criminal tributária: os crimes tributários não têm relevância penal, mas tão somente patrimonial. Segundo os recorrentes, o interesse do tipo penal é alcançar a arrecadação tributária a qualquer custo, usando o processo penal para compelir os contribuintes a pagarem suas dívidas. Por fim, alegam que o não recolhimento do tributo não é crime, mas mero inadimplemento, sendo que a criminalização da conduta representa prisão civil por dívida.

As razões deduzidas pelos recorrentes são válidas, mas as conclusões equivocadas. Há todo um tratamento benéfico para o sonegador estabelecido na legislação pátria, dando ao criminoso inúmeras oportunidades de não ser punido penalmente. O processo penal, como bem ressaltaram, é sim utilizado como instrumento coercitivo para adimplemento dos débitos tributários. Partem os recorrentes de uma premissa verdadeira, que é a natureza patrimonial com a qual é tratado o bem jurídico tutelado, mas estabelecem conclusões equivocadas, no sentido de que a sonegação tratar-se-ia de mero inadimplemento. Importante deixar claro que, ao contrário destas conclusões, não é a punição que fere a constituição, mas a extinção da punibilidade pelo pagamento.

Como defendo, em se admitindo como correta a teoria patrimonialista, estar-se-ia admitindo a possibilidade de prisão por dívida, o que contraria a Constituição da República Federativa do Brasil. Nesse fato reside a incoerência da extinção de punibilidade pelo pagamento da dívida fiscal, visto que esse entendimento consolida a caráter patrimonialista e arrecadatório do tipo penal, confrontando a vedação à prisão civil por dívidas. Não é a tipificação criminal que ofende a Constituição Federal, mas sim o tratamento do débito decorrente do crime como se fosse dívida civil pura e simples, dando ao criminoso a possibilidade de não ser punido pelo singelo inadimplemento. A inconstitucionalidade reside na utilização do processo penal como meio de coerção para o pagamento, não na tipificação da conduta que gerou prejuízos ao erário.

Felizmente o plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu a constitucionalidade do tipo penal, sem, contudo, aprofundar a discussão sobre a natureza do bem jurídico tutelado. Segundo ficou assentado, o tipo penal não criminaliza o mero inadimplemento, mas sim as condutas do contribuinte que deixa de recolher aos cofres públicos valores que não lhes pertence e que estão na sua posse por ostentarem a condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Ministro Ricardo Lewandowski, para afastar os argumentos da defesa, referiu que a lei penal estabelece que será sujeito ativo do delito o “sujeito passivo de obrigação” tributária (art, 2º, inciso II, Lei 8.137/92), que é conceituado pelo artigo 121 do CTN⁴⁸. Em suma, considerou o relator que a conduta dos empresários, por serem sujeitos passivos da obrigação principal, deveriam recolher os valores retidos do consumidor final a título de ICMS. Neste caso, há uma apropriação indevida de valores que não lhes pertencem, mas sim ao erário, os quais são pagos pelo consumidor, havendo a obrigação legal de retenção e repasse destas verbas.

Vê-se, do entendimento adotado através de repercussão geral, que o Supremo Tribunal Federal, na linha do que foi dito sobre o delito em análise, estabeleceu as seguintes premissas, ainda que tacitamente: a) o bem jurídico tutelado pelo tipo penal não é tão somente o patrimônio da Fazenda; b) não se trata de mero inadimplemento, vez que os valores retidos a título de ICMS são pagos pelo consumidor final; c) o crime tem natureza formal: os valores devidos são irrelevantes para a tipicidade da conduta

Nesse contexto, o crime está consumado a partir do momento em que finda o prazo previsto na legislação para o repasse do tributo, implicando em efeitos processuais e penais relevantes (como já visto anteriormente), mormente no que diz respeito à justa causa para ação penal, independente do processamento de feito na seara administrativa, e na contagem do prazo prescricional, o que, neste particular, revela-se favorável ao sonegador, já que em curso sua contagem.

⁴⁸ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

3.5. O descaminho.

O descaminho é tratado pelo Código Penal como delito praticado pelo particular contra a administração em geral, nada obstante seja considerado crime contra a ordem tributária, justamente por tutelar o mesmo bem jurídico.⁴⁹

O crime consiste em iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. Não se exige, pela leitura do preceito primário do tipo, a demonstração de efetivo prejuízo ou de qualquer resultado naturalístico, bastando que o agente frustre o pagamento do tributo incidente sobre a operação. Nesse contexto, a simples introdução de mercadoria no país sem o devido recolhimento do imposto de importação tipifica a conduta, independentemente de lançamento ou qualquer outro ato administrativo para constituição ou apuração do crédito.

Essa situação levou a jurisprudência ao entendimento de que se trata de crime formal, forte no argumento de que se consuma com a mera introdução da mercadoria no país sem que se informe às autoridades alfandegárias, seja por omissão (silenciando sobre os produtos introduzidos), seja por comissão (apresentando documentação fraudulenta sobre o produto introduzido).

Disto decorre algumas conclusões.

Não se aplica a lógica contida na Sumula Vinculante 24, não dependendo sua consumação de qualquer ato administrativo. Assim, a constituição definitiva do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade ou elementar do tipo penal, não interferindo nas medidas persecutórias, seja das autoridades policiais, seja do Ministério Público. No mesmo sentido, o decurso do prazo prescricional não se suspende até momento ulterior, já que inaplicável o entendimento adotado pela SV 24.

⁴⁹Esse é o mesmo fundamento utilizado por Leandro Paulsen para diferenciar o descaminho dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8.137/90 (ob. cit. p. 354). Isto porque entende o doutrinador que por tutelar a livre concorrência, o delito se afasta daqueles que visam a proteção da ordem tributária. Discordo, por não se tratar de coisas excludentes, ao revés, são complementares entre si. Vale dizer que não se pode atribuir ao direito penal hodierno os limites estabelecidos outrora, quando a concepção de bem jurídico era individualista e dotada de concretude.

Seria mesmo um contrassenso exigir-se a constituição do crédito tributário para sua consumação, visto que com a apreensão da mercadoria deixa de existir o fato gerador. Com efeito, uma vez flagrado o agente com os objetos introduzidos no país sem o devido recolhimento, haverá seu perdimento e, por consequência, não haverá mais incidência do tributo, seja do imposto de importação⁵⁰, seja do PIS/COFINS-Importação⁵¹ (PAULSEN, 2018).

Esse entendimento encontra arrimo na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Pela relevância do julgado que contempla inúmeros institutos aqui estudados, peço vênia para transcrever na íntegra a ementa do RHC 34770/RS, de relatoria da Ministra Laurita Vaz:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. DESCAMINHO. CRIME FORMAL. DESNECESSIDADE DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE EQUIPARAÇÃO COM O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL. TUTELA DE TRIBUTOS REGULATÓRIOS DE MERCADO. PROTEÇÃO PRIMÁRIA DO NATURAL FUNCIONAMENTO DA INDÚSTRIA NACIONAL E DO INTERESSE ECONÔMICO-ESTATAL NA ESTABILIDADE DAS RELAÇÕES DE MERCADO. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO: EXIGÊNCIA QUE ESVAZIA O CONTEÚDO DO INJUSTO CULPÁVEL, TORNANDO-O QUASE INAPLICÁVEL, POR VIA HERMENÊUTICA. REGRA DA SÚMULA VINCULANTE N.º 24/STF. NÃO INCIDÊNCIA. RECURSO DESPROVIDO.

1. O fato de um dos bens jurídicos tutelados pelo direito penal no crime de descaminho ser a arrecadação tributária não pode levar à conclusão de que sua natureza jurídica é a mesma do crime previsto no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/90. De rigor conceder tratamento adequado às especificidades dos respectivos tipos, a fim de emprestar-lhes interpretação adequada à natureza de cada delito, considerado o sistema jurídico como um todo, à luz do que pretendeu o Legislador ao editar referidas normas.
2. "Não se interpreta o direito em tiras; não se interpreta textos normativos isoladamente,

⁵⁰ Artigo 1º, §4º, do Decreto-lei 37/66, dispõe que o imposto não incide sobre mercadoria estrangeira: I – destruída sob controle aduaneiro, sem ônus para a Fazenda Nacional, antes de desembarçada; II - em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruída; ou III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida.

⁵¹ Art. 2º, da Lei 10.865/04, dispõe que "as contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: II - bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos."

mas sim o direito, no seu todo --- marcado, na dicção de Ascarelli, pelas suas premissas implícitas" (trecho do voto vista do Ministro EROS GRAU, no julgamento pelo STF da ADPF 101/DF, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, DJe 01/06/2012).

3. A norma penal do art. 334 do Código Penal - elencada sob o Título XI: "Dos Crimes Contra a Administração Pública" - visa a proteger, em primeiro plano, a integridade do sistema de controle de entrada e saída de mercadorias do país, como importante instrumento de política econômica. Engloba a própria estabilidade das atividades comerciais dentro do país, refletindo na balança comercial entre o Brasil e outros países. Na fraude pressuposta pelo referido tipo, ademais, há artificios mais amplos para a frustração da atividade fiscalizadora do Estado do que o crime de sonegação fiscal, podendo referir-se tanto à utilização de documentos falsificados, quanto, e em maior medida, à utilização de rotas marginais e estradas clandestinas para fuga da fiscalização alfandegária.

4. A exigência de lançamento tributário definitivo no crime de descaminho esvazia o próprio conteúdo do injusto penal, equivalendo quase a uma descriminalização por via hermenêutica, já que, segundo a legislação aduaneira e tributária, nesses casos incide a pena de perdimento da mercadoria, operação que tem por efeito jurídico justamente tornar insubsistente o fato gerador do tributo e, por conseguinte, impedir a apuração administrativa do valor devido.

5. A prática do descaminho não se submete à regra instituída pelo Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula Vinculante n.º 24, expressa em exigir o exaurimento da via administrativa somente em "crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90".

6. Em suma: o crime de descaminho perfaz-se com o ato de iludir o pagamento de imposto devido pela entrada de mercadoria no país. Não é necessária a apuração administrativo-fiscal do montante que deixou de ser recolhido para a configuração do delito, embora este possa orientar a aplicação do princípio da insignificância quando se tratar de conduta isolada. Trata-se de crime formal, e não material, razão pela qual o resultado da conduta delituosa relacionada ao quantum do imposto devido não integra o tipo legal. Precedentes do Supremo Tribunal Federal e da Quinta Turma desta Corte.

7. Recurso desprovido.

Algumas conclusões podem ser extraídas do julgado acima, as quais enumerada sua relevância:

1) O descaminho é considerado pela Corte um crime formal e que independe de resultado naturalístico para sua ocorrência.

2) Eventual exigência de resultado naturalístico, consistente na redução ou supressão do pagamento de tributos, retiraria da norma toda sua razão de existir. Isto porque a consumação do delito, por si só, torna insubsistente o fato gerador do tributo. Como visto, o caminho natural para as mercadorias apreendidas em razão do delito será o perdimento, que, por expressa previsão legal, exclui a incidência do tributo. Neste caso, não havendo incidência de tributo, não haverá lançamento e muito menos crédito a ser constituído.

Com esses argumentos, peço vênha para discordar do entendimento exposto no julgado quanto à natureza do delito. Considerando que a tipicidade da conduta necessariamente exclui a ocorrência do fato gerador, conclui-se que nunca haverá resultado naturalístico. O tributo que incidiria na operação jamais seria cobrado (ou o agente paga o tributo e não há crime, ou não paga e o crime está configurado). Por este raciocínio, entendo que se trata de crime de mera conduta.

Por esse mesmo motivo, divergindo de parcela da doutrina que defende a possibilidade de tentativa, entendo não ser possível.⁵²

3) O bem jurídico tutelado possui relevância que transborda os meros aspectos patrimoniais. Em outras oportunidades, o STJ atribuiu ao descaminho a tutela da atividade comercial e da livre concorrência.⁵³ Neste julgado, a Corte Superior confirma que não se

⁵² Interessante é o raciocínio de Leandro Paulsen: “A apreensão da mercadoria em zona primária configura a modalidade tentada. Lembre-se que, nos termos dos arts. 2º e 3º do Regulamento Aduaneiro (Decreto n. 6.759/2009), o território aduaneiro compreende todo o território nacional, enquanto a jurisdição dos serviços aduaneiros abrange a zona primária, “constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local: a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados; b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados;” e a zona secundária, “que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo”. A apreensão da mercadoria em zona primária revela tentativa de internalização; já a apreensão em zona secundária se dá quando, já tendo ingressado no território nacional, resta identificada em fiscalização ou operação interna.” (Ob. cit. p. 191)

⁵³ Como já discorri a respeito neste trabalho, no RHC 43.558/SP, o Ministro Jorge Mussi considerou que “o bem jurídico tutelado pelo artigo 334 do Estatuto Repressivo vai além do valor do imposto iludido ou

pode desconsiderar a relevância do tipo penal, o qual serve também como instrumento de política econômica que regula a entrada e saída de mercadorias no país. Contrariando esta importância, contudo, admite o julgado a aplicação do princípio da insignificância.⁵⁴

Concluo, assim, que o delito de descaminho, crime fiscal por natureza, de mera conduta (inexistindo resultado naturalístico) tem como razão de ser a tutela da ordem tributária e econômica (política econômica alfandegária e livre concorrência) e, portanto, inaplicável o princípio da insignificância.

3.6. Notas conclusivas Capítulo 3.

A natureza jurídica dos delitos fiscais é tema dos mais relevantes para a exata aplicação dos institutos de direito penal e processual, nada obstante seja a matéria tratada de maneira superficial e sem o adequado tecnicismo pelas Cortes Superiores.

Como se viu, a classificação de um delito como material, formal ou de mera conduta importa vários efeitos práticos que não podem ser ignorados. A própria redação da sumula vinculante 24 traz a relevância dessa classificação para a tipificação dos delitos de natureza material, muito embora haja imprecisão técnica quanto à correta classificação dos tipos penais ali retratados. Essa situação não foi ignorada pelo presente trabalho, havendo várias críticas acerca do conteúdo redacional no curso deste capítulo, as quais podem ser assim sintetizadas:

1) A redação sumulada impede a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva estatal, deixando ao arbítrio do próprio Estado a fixação do marco inicial da contagem do prazo. Isso quer dizer, ainda, que a própria consumação do delito depende de conduta do Estado para sua ocorrência, e não somente do agente, criando uma situação teratológica à luz da teoria do crime.

sonogado, pois, além de lesar o Fisco, atinge a estabilidade das atividades comerciais dentro do país, dá ensejo ao comércio ilegal e à concorrência desleal, gerando uma série de prejuízos para a atividade empresarial brasileira.”

⁵⁴ Sobre o tema remeto o leitor ao tópico específico desta obra, no qual defendo a inaplicabilidade do princípio da insignificância com fundamento na relevância do bem jurídico tutelado (Os crimes contra a administração pública e o descaminho)

2) Da forma como redigida a sumula, considerar-se-á possível a tentativa nos crimes ali retratados, eis que presentes todos os elementos para tanto (: a) conduta dolosa, havendo uma vontade livre e consciente de querer praticar determinada infração penal; b) o agente ingresse, necessariamente, na fase dos atos de execução; c) não se consume o crime por circunstâncias alheias à vontade do agente).

3) A Sumula Vinculante 24, ao preconceber a natureza material dos delitos previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, ignora a possibilidade dos fatos investigados melhor se adequarem a outros tipos penais. Embora não se tipifiquem estes crimes antes do lançamento, nada impede que o Ministério Público, com base nos mesmos fatos, impute ao investigados o cometimento de delito cuja natureza seja formal, inclusive aqueles que tutelem bens jurídicos diversos, como, por exemplo, falsidade ideológica ou uso de documento falso.

4) As Cortes Superiores, mesmo para os crimes considerados formais ou de mera conduta (apropriação indébita previdenciária, tributária e descaminho), incoerentemente, a meu ver, admitem o princípio da insignificância. Sem fazer considerações sobre a natureza jurídica dos delitos, consideram o valor do prejuízo eventualmente causado ao erário para considerar atípica a conduta, ignorando, contudo, a irrelevância do resultado naturalístico para a consumação do delito.

Por todo o exposto, vê-se que o tratamento dos crimes tributários pelo ordenamento jurídico pátrio é incongruente, sem as devidas considerações dos conceitos basilares construídos ao longo dos anos pela doutrina penal. Isso interfere intensamente no sistema punitivo nacional, traduzindo-se em situação de insegurança generalizada que afeta as relações entre contribuintes e Estado, prejudicando a necessária estabilidade democrática tão almejada pelo texto constitucional. E o grande representante desta ordem de coisas inconstitucionais é a extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, como será visto no derradeiro capítulo deste trabalho.

CAPÍTULO 4. A inconstitucionalidade da extinção de punibilidade pelo pagamento.

O cerne do presente trabalho é o tratamento benéfico e inconstitucional reservado aos sonegadores de tributos, em especial por meio da figura da extinção de punibilidade pelo adimplemento, à revelia dos preceitos e normas regentes do direito penal e do Estado de Direito.

A benesse concedida aos sonegadores não se criou de maneira imediata, foi fruto de evolução jurisprudencial e legislativa que culminaram na possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado a qualquer tempo.

Não se pretende criticar os diversos programas de parcelamento criados para socorrer contribuintes que, em razão do contexto econômico, não se encontravam em situação financeira adequada para honrar com pagamento dos tributos devidos. Pelo contrário, tais instrumentos foram imprescindíveis para a manutenção da atividade empresária, observando a função social inerente ao setor, com a manutenção do emprego de milhões de brasileiros. O parcelamento de tributo devido é válido e imprescindível para a higidez da economia.

Releva pontuar que os parcelamentos de débitos tributários criados pela legislação infraconstitucional, mormente pelos famigerados REFIS, devem ser tratados como favores fiscais excepcionalíssimos, colocados à disposição do contribuinte inadimplente que por motivos extraordinários deixou de realizar o recolhimento do tributo. Não se pode estender o benefício indiscriminadamente àqueles que dolosamente se valem de meios ilícitos para suprimir ou reduzir a arrecadação, o que gera prejuízos incomensuráveis ao custeio de políticas públicas.

Situações distintas são abordadas com a mesma lógica, gerando a criticável subversão da ordem penal no direito brasileiro, tratando de maneira diferenciada os cidadãos que cometem delitos que tutelam bens jurídicos de manifesta importância para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Isto porque o benefício que deveria ser exclusivamente do devedor de tributos declarados, foi estendido ao sonegador que se utiliza de expedientes ilícitos para ludibriar o fisco e, assim, deixar de recolher o que é devido. Em síntese, trata-se o criminoso do mesmo modo que o mero devedor de tributos.

4.1. A evolução legislativa da extinção de punibilidade pelo pagamento.

Importante trazer a lume o histórico normativo da extinção de punibilidade, o tratamento dado pela doutrina e pela jurisprudência e as implicações práticas que este instrumento traz, tanto processual quanto criminalmente.

O instituto foi originariamente previsto na Lei 4.357/65, que, a um só tempo, atribuiu ao não recolhimento de impostos a tipificação de apropriação indébita e previu a extinção da punibilidade, todavia, não pelo pagamento, mas em razão da existência de créditos do infrator superiores aos não recolhidos. A Lei que instituiu no Brasil o crime de sonegação fiscal também tratou sobre a extinção de punibilidade em razão do pagamento, ressalvando sua aplicação antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria (artigo 2º da Lei 4.729/65). Sobrevieram leis que trataram o tema de maneira pontual e específica, tal como a Lei 5.498/68 que previu a extinção de punibilidade para os contribuintes do imposto de renda, Decreto-lei 157/68, que possibilitou a extinção de punibilidade mesmo após a ação fiscal, e Decreto-lei 1.060/69.

A Lei 8.212/91, que trata da seguridade social, em sua redação original previa a possibilidade de parcelamento dos débitos fiscais em até 60 (sessenta) parcelas, excluídas justamente aqueles valores originários de conduta criminosa, as contribuições descontadas dos segurados, que, em tese, configuraria o delito previsto no art. 168-A do Código Penal.⁵⁵

Essa é a intenção normativa que se mostra consentânea com o Estado de Direito e que deveria prevalecer: a concessão de oportunidades para o devedor (e não o sonegador) quitar seus débitos.

⁵⁵ Art. 38. As contribuições devidas à Seguridade Social, incluídas ou não em notificação de débito, poderão, após verificadas e confessadas, ser objeto de acordo para pagamento parcelado em até 60 (sessenta) meses, observado o disposto em regulamento. [\(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#) § 1º Não poderão ser objeto de parcelamento as contribuições descontadas dos empregados, inclusive dos domésticos, dos trabalhadores avulsos e as decorrentes da sub-rogação de que trata o inciso IV do art. 30, independentemente do disposto no art. 95. (...) § 3º A empresa ou segurado que, por ato próprio ou de terceiros tenha obtido, em qualquer tempo, vantagem ilícita em prejuízo direto ou indireto da Seguridade Social, através de prática de crime previsto na alínea "j" do art. 95, não poderá obter parcelamentos, independentemente das sanções administrativas, cíveis ou penais cabíveis. [\(Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008\)](#) [\(Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

Todavia, alterando esta lógica, as diversas legislações concessivas de parcelamento passaram a dar tratamento cada vez mais benéfico não só ao simples devedor, abarcando também o sonegador.

Também a Lei 8.137/90, que criou os tipos penais que atentem contra a ordem tributária, trouxe o instrumento extintivo da punibilidade, dispondo sobre sua possibilidade antes do recebimento da denúncia. Esta norma foi revogada após um ano de sua vigência, mas seu conteúdo foi reestabelecido pela Lei 9.249/95.

Após alguns anos, a extinção de punibilidade foi trazida pela Lei 9.964/2000 (REFIS), que tinha aplicação restrita, quanto ao objeto (somente aplicável a tributos federais) e no tempo (tributos com vencimento até 29 de fevereiro de 2000). Nesta oportunidade, a extinção da punibilidade somente seria possível se o pagamento integral fosse realizado antes do recebimento da denúncia⁵⁶.

Essa mesma lógica seguiu-se nas legislações análogas que a sucederam. A exemplo, a Lei 10.684/03 também se referia a tributos federais com vencimento até 28 de fevereiro de 2003, contendo, contudo, uma evolução garantista e extremamente vantajosa para o sonegador: a extinção de punibilidade pelo pagamento poderia ocorrer a qualquer tempo, mesmo depois da denúncia. Isso porque, ao contrário da Lei 9.964/2000, referido diploma não contém norma limitando o momento em que o pagamento deve ser realizado.

Nesse contexto, a Lei 12.382/11 aderiu a essa complacência legal com o criminoso que outrora era adotada pontualmente, pelas diversas leis concessivas de parcelamento, passando a tratar o tema de maneira geral e ordinária, aplicando-se a todo e qualquer débito de origem criminosa decorrentes dos tipos penais previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A,

⁵⁶ Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º O disposto neste artigo aplica-se, também: I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei; II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13. § 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

do Código Penal.⁵⁷ Contudo, para dar certa “moralidade” às benesses concedidas ao sonegador, voltou a ter como termo para extinção de punibilidade pelo pagamento o recebimento da denúncia.

Toda essa sucessão normativa apresenta situações não escapam às críticas, mormente por conta das regras que regem a lei penal no tempo.

O primeiro ponto digno de debate é em relação à sucessão de normas com conteúdo semelhante, mas com particularidades que fazem toda a diferença na aplicação da lei penal. Para melhor ilustração, permito-me colacionar os textos legais na ordem cronológica de sua edição:

Lei 9.964/00.

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

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

⁵⁷ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. § 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. § 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz.

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

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

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

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal. (sem grifos no original)

Lei 10.684/03.

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

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

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

Lei 11.941/09.

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

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

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

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

Lei 12.382/11.

Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º :

“Art. 83.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

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

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.”

Uma das questões que surgem da leitura sucessiva das alterações legislativa é quanto ao modo de adimplemento que dá ensejo à extinção de punibilidade. Isto porque, numa primeira leitura, verifica-se que a oração “que tiverem sido objeto de concessão de

parcelamento” aparentemente limita o benefício àqueles que aderirem aos regimes de parcelamento fiscal. Apesar da literalidade da norma indicar esta interpretação, essa questão não gerou grandes debates, visto que se àquele que paga o débito parceladamente é garantida a extinção da punibilidade, o mesmo direito deve ser dado, por isonomia, aos que quitem integralmente o quanto devido (ESTELITA, 2003). Essa interpretação vigeu até a entrada em vigor da Lei 10.684/03 que, para extirpar quaisquer dúvidas, estabeleceu regramento geral no que se refere ao adimplemento e sem qualquer limitação temporal.

Daí surge outra questão que, inclusive, foi utilizada como fundamento pelo Supremo Tribunal Federal para sustentar a possibilidade da extinção pelo adimplemento a qualquer tempo.

De acordo com o Ministro Dias Tófoli, em voto proferido no RHC 128.245/SP, ainda que a Lei 10.684/03 tenha sido sucedida pelas Leis 11.941/09 e 12.382/11, não houve revogação da norma contida no artigo 9, §2º, daquela. Segundo o Ministro, as normas tratam de situações diversas, motivo pelo qual não houve revogação tácita. A norma anterior trata indistintamente de todos débitos (inclusive os não submetidos a parcelamento), enquanto as posteriores se referem especificamente aos débitos que tenham sido objeto de anterior parcelamento. Com isso, ficou assentado que ainda está em vigor o disposto no artigo 9, §2º, da Lei 10.684/03, eis que não houve revogação tácita e muito menos expressa. Desta forma, para o adimplemento do débito tributário não há limitação temporal para a extinção da punibilidade.

4.2. A extinção de punibilidade no direito comparado

O instrumento arrecadatório não é exclusividade brasileira, havendo similares em vários ordenamentos jurídicos, cada qual com suas particularidades, a depender de circunstâncias locais. Nos moldes em que foi construído, principalmente à luz das interpretações dadas pelos Tribunais Superiores, nada se compara aos privilégios dados aos sonegadores brasileiros. A extinção de punibilidade pelo pagamento é relativamente comum em vários países, não o sendo, contudo, a possibilidade de sua ocorrência

indiscriminadamente e a qualquer tempo, inclusive após condenação com trânsito em julgado.⁵⁸

Conforme o grau de evolução cultural, social e política de uma sociedade, notamos haver um rigor mais acentuado quanto ao tratamento dado aos sonegadores. Considerando as figuras análogas à extinção de punibilidade pelo pagamento do crédito tributário nos diversos países analisados, há uma clara divisão de tratamento entre os chamados países desenvolvidos, principalmente europeus, e aqueles ainda em desenvolvimento, mormente localizados na América latina.

Para racionalização do estudo, entendo que é aconselhável a análise discriminada de como o tema é tratado em alguns países, seja pela similaridade socioeconômica com o Brasil, como no caso do México, seja em razão da sua importância no cenário jurídico mundial, como é o caso de Portugal, Alemanha e Espanha, tratando-se de ordenamentos jurídicos nos quais o Brasil busca fundamentos para aplicação do direito internamente.

⁵⁸ Interessante estudo foi realizado por Flávio Vilela Campos que, através de levantamento bibliográfico, documental e por levantamento de dados a partir de aplicação de questionário relativo à legislação penal tributária em diversos países (38 no total), constatou a existência de institutos similares em diversos ordenamentos, os quais foram divididos em 4 (quatro) grupos: **A** - países em que há independência entre o pagamento do tributo e o crime de evasão fiscal, podendo, em determinadas situações, caracterizar uma atenuante ou causa de redução de pena; **B** - países em que é prevista a extinção da punibilidade desde que o pagamento ocorra de forma espontânea antes do início da ação fiscal, semelhante à denúncia espontânea no Brasil; **C** - países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (ou institutos com efeitos semelhantes, como suspensão e posterior extinção), entretanto estabelece situações e critérios para permitir a aplicação do instituto; **D** - países em que é prevista a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo mesmo após a apresentação da “denúncia” pelo órgão de acusação penal (“Ministério Público”). No grupo “A”, 10 (dez) dos 38 (trinta e oito) países envolvidos na pesquisa, não há a possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento em razão da independência entre as esferas tributárias e administrativas. Pelas conclusões do autor, nestes países o pagamento do crédito tributário é tratado como os delitos patrimoniais o são no Brasil. Apesar de não extinguir a punibilidade, o pagamento pode ser levado em consideração para atenuar a pena aplicada. No grupo “B”, 12 (doze) países admitem a extinção da punibilidade desde que haja declaração voluntária e que o pagamento ocorra antes do início do procedimento fiscal ou penal, com algumas restrições em circunstâncias pontuais, conforme enumera o autor. O grupo “C” reúne os países que admitem a “extinção de punibilidade”, possuindo, todavia, peculiaridades e circunstâncias próprias. Dos países submetidos à pesquisa, 9 (nove) integram este grupo (Cabo Verde, Canadá, China, Hungria, Índia, Indonésia, Inglaterra, Paraguai, Rússia). Por fim, o pesquisador reúne no grupo “D” os países que, segundo sua classificação, é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento mesmo após a instrução penal. Neste grupo, estão Colômbia, Malásia, México, Panamá, Portugal, República Tcheca e Singapura. Pelo que se extrai do estudo, as situações relatadas pelos países consultado, mais se assemelham a medidas despenalizadoras, nos moldes daquelas já previstas no Brasil, do que propriamente de extinção de punibilidade pelo pagamento.

4.2.1. México: autodenúncia, pagamento antes dos debates/memoriais (*alegato de clausura*) e medidas alternativas.

Os crimes fiscais e o procedimento persecutório estão previstos sistematicamente no *Código Fiscal de la Federación*. De maneira introdutória, o artigo 92, que inaugura o Capítulo II (*De los delitos fiscales*), prevê quais os delitos dependem de representação (reclamação) prévia por parte da *Secretaría de Hacienda y Crédito Público*⁵⁹, os que demandam declaração de prejuízo por parte do órgão estatal e os crimes que admitem a extinção pelo pagamento (ou garantidos a contento), antes que o Ministério Público Federal ou a Secretaria apresentem a *alegato de clausura* (equivalente aos debates ou memoriais escritos do direito processual penal brasileiro).⁶⁰

Interessante notar que a Lei mexicana estabelece, preâmbularmente, quais os delitos de natureza material, que pressupõe o efetivo prejuízo da fazenda pública, impondo, como condição de procedibilidade, a declaração do fisco de que sofreu ou poderia ter sofrido prejuízo. Esta singela providencia por parte do legislador é de relevante utilidade prática, evitando as discussões que, no Brasil, tem gerado intensos (a despeito de improdutivos) debates nas Cortes Superiores. Com efeito, ao estabelecer essas premissas, evita-se discussões acerca do momento em que o delito se consuma, que, por aqui, demandou a edição de Sumula Vinculante.

⁵⁹ A representação é feito por meio de instrumento denominado *querrela*, conceituado pelo artigo 225 do *Código Nacional de Procedimientos Penales: Querrela u otro requisito equivalente La querrela es la expresión de la voluntad de la víctima u ofendido o de quien legalmente se encuentre facultado para ello, mediante la cual manifiesta expresamente ante el Ministerio Público su pretensión de que se inicie la investigación de uno o varios hechos que la ley señale como delitos y que requieran de este requisito de procedibilidad para ser investigados y, en su caso, se ejerza la acción penal correspondiente. La querrela deberá contener, en lo conducente, los mismos requisitos que los previstos para la denuncia. El Ministerio Público deberá cerciorarse que éstos se encuentren debidamente satisfechos para, en su caso, proceder en los términos que prevé el presente Código. Tratándose de requisitos de procedibilidad equivalentes, el Ministerio Público deberá realizar la misma verificación.*

⁶⁰ Artículo 92.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este Código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos. Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este Capítulo, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público: I. Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115. III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido. En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

Também estabelece que, nestes casos que demandam “reclamação”, esta poderá ser realizada em qualquer momento em que se encontre o procedimento administrativo, situação que, entre nós, ocorre somente depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente (artigo 83 da Lei 9.430/96). Para os demais delitos, bastara a *denuncia de los hecho ante el Ministerio Público Federal*. Nos delitos passíveis de ação penal de ofício, sempre que a autoridade fiscal tiver conhecimento de sua provável existência, deverá informar ao Ministério Público.⁶¹

Outra previsão que se mostra útil para os casos em que se admite a extinção do processo pelo pagamento até a *alegato de clausura*⁶², é que a Fazenda deverá quantificar o dano na própria reclamação ou declaração de danos, declaração esta que somente produzirá efeitos no processo penal.⁶³ Pelo que se extrai da norma, poderia a Fazenda arbitrar valores aproximados do débito para o fim de produzir efeitos penais, sem que isto interfira no valor efetivo da dívida. Esta providência evita questionamentos infundáveis na esfera administrativa com o intuito de postergar ao máximo o andamento da persecução penal. Estabelecendo a Fazenda um valor de prejuízo para fins penais, poderia desde já proceder à reclamação junto ao Ministério Público, caminhando a persecução penal independentemente do trâmite na esfera administrativa. Isto permite que o investigado, com segurança, pague o valor apresentado pela Fazenda para que não se veja processado criminalmente. Eventualmente, havendo apuração de valores diferentes no processo fiscal, não haverá qualquer interferência na punibilidade já extinta.

⁶¹ Artículo 93.- Cuando una autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito de los previstos en este Código y sea perseguible de oficio, de inmediato lo hará del conocimiento del Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportándole las actuaciones y pruebas que se hubiere allegado.

⁶² Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura, y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

⁶³ En los delitos fiscales en que sea necesaria querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. (Artículo 92)

Esses valores quantificados na declaração de danos, inclusive, serão considerados no caso de fixação de medidas cautelares e concessão de liberdade provisória, devendo a autoridade judiciária considerar tais valores para arbitrar a fiança.⁶⁴

É vedada a substituição ou comutação da pena ou qualquer outro benefício aos condenados por crimes de contrabando (artículo 102)⁶⁵ e os delitos análogos a ele (artículo 105, I a IV)⁶⁶, quando a conduta praticada for apenada de maneira mais severa (Artículo 104, II e II). De igual maneira, há vedação para os casos de sonegação fiscal (Artículo 108)⁶⁷ e delitos análogos (Artículo 109)⁶⁸ quando o valor sonegado for superior

⁶⁴ Para conceder la libertad provisional, excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorgue en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal. (Artículo 92)

⁶⁵ Artículo 102.- Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse. II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito. III. De importación o exportación prohibida. También comete delito de contrabando quien interne mercancías extranjeras procedentes de una franja o región fronteriza al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

⁶⁶ Artículo 105.- Será sancionado con las mismas penas del contrabando, quien: I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida. II. (Se deroga). III. (Se deroga). IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido.

⁶⁷ Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

⁶⁸ Artículo 109.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado. III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal. IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente. VI. (Se deroga) VII. (Se deroga) VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

a \$3,354,710.00 e a pena aplicada for de 3 a 9 anos (Artículo 108, III)⁶⁹. Para os demais crimes, contudo, há essa possibilidade, mas os débitos deverão estar quitados ou garantidos a contento.⁷⁰

Denota-se que a legislação mexicana estabeleceu gradação de severidade entre as diversas condutas que atinjam o bem jurídico tributário, proibindo benefícios para os sonegadores que tenham causado prejuízos de grande monta ao erário. Tal postura é de extrema importância, tratando com seriedade o bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. Sem prejuízo, não deixa a norma mexicana de atender aos fins arrecadatórios estatais, mas sendo subsidiária sua relevância, permitindo aos infratores que não atinjam tão gravemente o bem tutelado possam valer-se de medidas alternativas à prisão, desde que paguem o débito ou garantam seu pagamento.

Para o que importa ao presente estudo, cabe separar os tipos fiscais mexicanos em três grupos: a) aqueles que equivalem aos delitos apuráveis mediante ação penal pública condicionada à representação no direito brasileiro, sendo que sua tramitação ocorre mediante formulação de *querrela* por parte da *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* (artigos 105, 108, 109, 110, 111, 112 e 114); b) aqueles que demandam a declaração de que o Fisco sofreu prejuízo (artigos 102, 103 e 105), sendo esta uma expressa condição de procedibilidade da ação penal; c) os demais tipos não previstos nas situações anteriores, para os quais basta apresentação de notícia crime junto ao Ministério Público (o que equivale à ação penal pública incondicionada). Estas providências decorrem do fato de se considerar a *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* como vítima, e, assim sendo, interessada diretamente no destino do processo criminal mormente por seus efeitos arrecadatórios. Vale destacar que em tais situações poderão os advogados fazendários, por

⁶⁹ Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales. El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita. El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes: (...) III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$3,354,710.00.

⁷⁰ Artículo 101.- No procede la substitución y conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II y III segundo párrafo del artículo 104; 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracción III del artículo 108, todos de este Código. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

expressa autorização legal, atuar nos feitos, o que equivaleria à figura do assistente de acusação do direito brasileiro.

Duas situações são apresentadas pela Lei mexicana para livrar o agente criminoso da persecução.

Na primeira situação, o legislador confere àquele que praticou a conduta criminosa, mas que não fora descoberta pelo Fisco, a oportunidade de desistir da empreitada. Nesta situação, não há necessidade do pagamento dos valores devidos, intentando a norma que o autor retorne ao estado de honestidade fiscal. Há previsão expressa em alguns tipos penais de que a Secretaria estatal deixará de proceder à *querrela* acaso a pessoa que tiver praticado a conduta típica espontaneamente corrija as informações que reduziram ou suprimiram os valores a serem pagos, com seus acréscimos e atualizações, antes que o fisco descubra a omissão ou dano, ou antes de haver qualquer outro procedimento visando a verificação do cumprimento das disposições tributárias. Nestes casos, o fisco deixara de representar criminalmente o agente, o que equivaleria ao arrependimento eficaz do nosso ordenamento, não respondendo o agente pelas condutas praticadas ou, no caso de omissão, não praticadas em desacordo com o que manda a legislação.

A segunda situação demanda o pagamento dos valores devidos, justamente por não ter havido comportamento colaborativo do agente em retornar ao estado de normalidade. Nestes casos, o Fisco já teve ciência da conduta criminosa sem que houvesse qualquer participação do agente na descoberta. Para estas situações, a possibilidade de pagamento do crédito sonegado (com os respectivos acréscimos e penalidades) é admitida até a *alegato de clausura*. Acaso o adimplemento ocorra até este momento, o processo será arquivado.

Em nenhum dispositivo do *Código Fiscal de lá Federacion* há previsão acerca da possibilidade de extinção do processo penal mediante o pagamento após a *alegato de clausura*.

As demais possibilidades de extinção da punibilidade em razão do pagamento são por meio dos instrumentos processuais alternativos à pena previstos no *Código Nacional de Procedimientos Penales (Libro segundo, título I. Soluciones alternas y formas de*

terminación anticipada) e que encontram equivalência no Brasil: a suspensão condicional do processo e os *acuerdos reparatorios*.

Por suspensão condicional do processo deve entender-se a abordagem formulada pelo Ministério Público ou pelo acusado, que conterà um plano detalhado sobre o pagamento da reparação do dano e sua submissão a uma ou várias das condições previstas, que garantam efetiva proteção dos direitos da vítima ou ofendido e que, se cumpridas, possam levar à extinção da ação penal (Artigo 191). O crime objeto do processo não poderá prever pena média superior a 5 anos, que não haja oposição da vítima ou ofendido, e que não tenha cumprido outra suspensão nos últimos dois anos ou descumprido nos últimos cinco. O prazo de suspensão deverá ser de seis meses a três anos, devendo o juiz fixar as condições para o cumprimento. Cumprindo o período de prova sem que haja a revogação e, principalmente, tendo reparado o dano, o processo será extinto.

Por óbvio que o representante da *Secretaría de Hacienda y Crédito Público* deverá participar das negociações, visto que, de acordo com previsão expressa do Código Fiscal, ela é vítima dos delitos fiscais. Assim, deve apresentar os valores que entenda devidos, não havendo óbice legal a que seja concedida a possibilidade de parcelamento durante o período de prova (suspensão).

Acordos de reparação são aqueles celebrados entre a vítima ou ofendido e o acusado que, uma vez homologados pelo Ministério Público ou pelo juiz de controle e cumpridos em seus termos, têm efeito de extinção da ação penal (Artigo 186). Poderão ser objetos de acordos os crimes que sejam processados mediante *querella*, por exigência equivalente do ofendido ou que admitam o perdão da vítima ou do ofendido, crimes culposos ou crimes patrimoniais cometidos sem violência contra a pessoa. Não há quaisquer outras condições, estando as partes livres para dispor da melhor maneira para seu cumprimento.

No caso dos crimes fiscais que se procedem mediante *querella*, não há dúvidas quanto à possibilidade do acordo. Nos demais casos, contudo, a questão não se mostra tão simples quanto aparenta. Isto porque, ao menos no meu entender, os crimes fiscais não se confundem com simples delitos patrimoniais, não havendo liberdade para a Fazenda dispor dos valores sonegados em seu prejuízo. Também entendo que não haverá liberdade para transacionar acerca dos valores devidos, podendo, todavia, conceder

prazos e parcelamentos, mas desde que o montante seja integralmente restituído, em razão da natureza indisponível do patrimônio público.

4.2.2. Portugal: a suspensão da execução da pena de prisão, a dispensa e atenuação especial da pena.

Os instrumentos previstos no ordenamento português também em nada se assemelham com a extinção de punibilidade pelo pagamento. Há, no direito português, situações que levam em consideração o pagamento do tributo na esfera criminal: dispensa e atenuação especial da pena aplicada e suspensão da execução da pena de prisão.

A Lei nº 15/2001, de 5 de junho, estabelece o regime geral para as infrações tributárias, com a previsão dos crimes fiscais, das penas a serem aplicadas, procedimentos criminais entre outras disposições que merecem especial atenção.

De início, chama a atenção a possibilidade de imputação criminal às chamadas “pessoas coletivas”, versão portuguesa das pessoas jurídicas brasileiras. Esta situação revela-se bastante profícua no campo da criminalidade fiscal, visto que a maioria significativa dos delitos são cometidos por meio e em benefício destes entes morais. Daí decorre a possibilidade de punição das pessoas jurídicas de maneira adequada, buscando-se a almejada defesa da sociedade através do direito penal. A lei penal tributária portuguesa prevê, de maneira geral, pena de multa de 20 até 1920 dias às pessoas coletivas⁷¹, havendo, ainda, a possibilidade de aplicação de penas acessória, tais como

⁷¹ Artigo 12.º Penas aplicáveis aos crimes tributários. 1 - As penas principais aplicáveis aos crimes tributários cometidos por pessoas singulares são a prisão até oito anos ou a multa de 10 até 600 dias. 2 - Aos crimes tributários cometidos por pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas é aplicável a pena de multa de 20 até 1920 dias. 3 - Sem prejuízo dos limites estabelecidos no número anterior e salvo disposição em contrário, os limites mínimo e máximo das penas de multa previstas nos diferentes tipos legais de crimes são elevados para o dobro sempre que sejam aplicadas a uma pessoa colectiva, sociedade, ainda que irregularmente constituída, ou outra entidade fiscalmente equiparada.

proibição de obtenção de benefícios fiscais, cassação de licenças e, inclusive, de dissolução⁷².

Cabe destacar que a Lei portuguesa reúne num só diploma os diversos tipos penais que atentam contra a higidez fiscal, enumerando, à exaustão, as mais diversas condutas, praticadas pelas pessoas jurídicas ou físicas, que atentem contra a ordem tributária. De maneira organizada, estabelece um título dedicado aos crimes tributários, que é gênero, do qual são espécies os crimes comuns (burla tributária, frustração de créditos, associação criminosa, desobediência qualificada, violação de segredo), crimes aduaneiros (contrabando, contrabando de circulação, contrabando de mercadorias de circulação condicionada em embarcações, fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo, introdução fraudulenta no consumo, qualificação, contrabando de mercadorias susceptíveis de infligir a pena de morte ou tortura, violação das garantias aduaneiras, quebra de marcas e selos, receptação de mercadorias objecto de crime aduaneiro, auxílio material), crimes fiscais (fraude, fraude qualificada, abuso de confiança) e crimes contra a segurança social (fraude contra a segurança social, omissão de confiança contra a segurança social).

A Lei também prevê, de maneira bastante detalhada, como será a persecução penal, desde a notícia crime por parte dos agentes estatais⁷³, até o arquivamento em caso

⁷² Artigo 16.º Penas acessórias aplicáveis aos crimes tributários. São aplicáveis, cumulativamente, aos agentes dos crimes tributários as seguintes penas acessórias: a) Interdição temporária do exercício de certas actividades ou profissões; b) Privação do direito a receber subsídios ou subvenções concedidos por entidades ou serviços públicos; c) Perda de benefícios fiscais concedidos, ainda que de forma automática, franquias aduaneiras e benefícios concedidos pela administração da segurança social ou inibição de os obter; d) Privação temporária do direito de participar em feiras, mercados, leilões ou arrematações e concursos de obras públicas, de fornecimento de bens ou serviços e de concessão, promovidos por entidades ou serviços públicos ou por instituições particulares de solidariedade social participadas pelo orçamento da segurança social; e) Encerramento de estabelecimento ou de depósito; f) Cassação de licenças ou concessões e suspensão de autorizações; g) Publicação da sentença condenatória a expensas do agente da infracção; h) Dissolução da pessoa colectiva; i) Perda de mercadorias, meios de transporte e outros instrumentos do crime.

⁷³ Artigo 35.º Aquisição da notícia do crime. 1 - A notícia de crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os

de dispensa da pena e da suspensão da execução, os quais apresentam especial relevância para o presente tópico do estudo. Isto porque estes instrumentos são os que mais se aproximam da extinção de punibilidade pelo pagamento.

A dispensa da pena é prevista no artigo 22º da Lei 15/2001 e traz as situações em que é possível sua ocorrência. Somente é possível para delitos cuja pena de prisão seja igual ou inferior a 2 (dois) anos e exige que o agente reponha a verdade sobre a situação financeira. Esta condição assemelha-se, como se verá adiante, à autodenúncia liberadora do direito alemão e à denúncia espontânea prevista no artigo 138 do Código Tributário Nacional. Há, ainda, duas condições subjetivas: a ilicitude do fato e a culpa do agente não devem ser muito graves; e a dispensa da pena não deve se opor às razões de prevenção. E uma condição objetiva: a prestação tributária e demais acréscimos legais tiverem sido pagos, ou tiverem sido restituídos os benefícios injustificadamente obtidos, até à dedução da acusação.

Importante deixar claro que esta dispensa é aplicável tão somente aos delitos de menor potencialidade lesiva, nos mesmos moldes das medidas despenalizadoras previstas no Brasil. Ainda, cumpre ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, em análise concreta e individualizada, discricionariamente aferir se estão presentes as condições subjetivas exigidas pela Lei.

Com efeito, antes da denúncia, cumpre ao Ministério Público realizar a verificação valorativa do caso, devendo ser ouvidas a administração tributária ou da segurança social

actos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributários e mediante denúncia. 2 - A notícia do crime é sempre transmitida ao órgão da administração tributária com competência delegada para o inquérito. 3 - Qualquer autoridade judiciária que no decurso de um processo por crime não tributário tome conhecimento de indícios de crime tributário dá deles conhecimento ao órgão da administração tributária competente. 4 - O agente da administração tributária que adquira notícia de crime tributário transmite-a ao órgão da administração tributária competente. 5 - A denúncia contém, na medida do possível, a indicação dos elementos referidos nas alíneas do n.º 1 do artigo 243.º do Código de Processo Penal. 6 - Os agentes da administração tributária, os órgãos de polícia criminal e da marinha de guerra procedem de acordo com o disposto no artigo 243.º do Código de Processo Penal sempre que presenciarem crime tributário, devendo o auto de notícia ser remetido, no mais curto prazo, ao órgão da administração tributária competente para o inquérito. 7 - O disposto nos números anteriores é correspondentemente aplicável aos órgãos e agentes da administração da segurança social.

e, havendo concordância do juiz de instrução, decidir pelo arquivamento do processo. Havendo o agente sido denunciado, caberá a análise ao juiz da instrução, ouvindo, de igual modo, a administração tributária ou da segurança social, e desde que haja concordância do Ministério Público, poderá decidir-se pelo arquivamento.

Acaso o agente reponha a verdade fiscal e realize o pagamento da prestação tributária, com os acréscimos legais, independentemente das condições subjetivas ou da pena prevista para o delito, até a decisão final ou no prazo nela fixado, fara jus à atenuação da pena aplicada.

No primeiro caso, verifica-se que a dispensa da pena demanda um juízo valorativo por parte dos atores processuais, não sendo todo e qualquer criminoso merecedor do benefício. Ainda, não se trata de benefício extensível a todo e qualquer crime, mas tão somente àqueles que sejam punidos com pena igual ou inferior a 2 anos. Em verdade, o adimplemento do crédito tributário passa a ser fator secundário, mais uma condição que o agente deve cumprir para ter direito ao benefício.

Desta maneira, não há similitude entre o modelo português e o brasileiro, na medida em que as previsões lusitanas mais se assemelham aos instrumentos gerais de direito penal e processual penal genericamente previstos no direito pátrio. As condições subjetivas e objetivas previstas em lei, com a necessidade de cumprimento de medidas alternativas à prisão antes da condenação, está desde há muito contida na Lei 9.099/95 (transação e suspensão do processo), e, mais recentemente, no artigo 28-A do Código Penal, que trata do Acordo de Não Persecução Penal. O pagamento do débito como maneira de atenuar a pena também é uma realidade no ordenamento nacional, havendo previsão genérica aplicável a todo e qualquer situação em que o agente, antes do julgamento, tenha reparado o dano.⁷⁴

Por tais motivos é que defendo ser desnecessária e inconstitucional qualquer medida que apresente aos sonegadores vantagens não oportunizadas aos demais delinquentes, de maneira indiscriminada e incondicional, valorando sua conduta tão somente pelos aspectos financeiros, sem considerar os demais aspectos de indiscutível

⁷⁴ Art. 65 - São circunstâncias que sempre atenuam a pena: (...) III - ter o agente (...) b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano.

relevância para a manutenção da ordem pública. O direito comparado nos traz importante lição nesse sentido, de modo que as demais medidas despenalizadoras já existentes de maneira genérica no Brasil se prestam para os fins arrecadatórios do Estado, sem descambar para um odioso benefício àqueles que se valem do pagamento do crédito, incondicionalmente e a qualquer tempo, para livrar-se da increpação penal.

4.2.3. A autodenúncia liberadora da pena: a extinção de punibilidade pelo pagamento na Alemanha.

O Código Fiscal da Alemanha prevê a possibilidade de “isenção de pena” para alguns casos de “denúncia voluntária de evasão fiscal”. A norma contida no artigo 371º, da Seção 370a, estabelece que (em tradução livre) quem, “relativamente a todos os crimes fiscais por tipo de imposto, corrigir integralmente as informações inexatas apresentadas à Administração Tributária, completar as informações incompletas submetidas à Administração Tributária ou fornecer à Administração Tributária os dados anteriormente omitidos não serão punidos nos termos da seção 370 por conta desses crimes fiscais. A informação prestada deve abranger todos os crimes fiscais relativos a um tipo de imposto que não tenham prescrito e, pelo menos, todos os crimes fiscais relativos a um tipo de imposto ocorridos nos últimos 10 anos civis”

Após, estabelece as situações em que a “isenção de pena” não se aplica:

“(2) A isenção de pena não se aplica se, os voluntariamente que não prescreveram, antes da correção, complementação ou subsequente fornecimento de detalhes em 1. conexão com crimes fiscais divulgados voluntariamente que não prescreveram, a) a pessoa envolvida no ato, seu representante, o beneficiário referido no artigo 370.º, n.º 1, ou o representante do beneficiário tenha sido notificado de uma ordem de auditoria nos termos do artigo 196.º, limitada ao âmbito material e temporal da auditoria externa ordenada, ou b) a pessoa envolvida no fato ou seu representante tenha sido notificada da instauração de processo crime ou procedimento administrativo de multa, ou c) já tenha comparecido funcionário público da autoridade tributária para efeitos de realização de auditoria fiscal, limitada ao âmbito material e temporal da auditoria externa, ou d) já tenha comparecido funcionário público para apuração de crime tributário ou contraordenação tributária, ou Seção 370a (rescindida) e) um funcionário público da autoridade fiscal já compareceu e forneceu prova de identidade para efeitos de realização de uma inspeção de IVA de acordo com a seção 27b do Lei do IVA, uma inspeção do imposto sobre salários de acordo com a seção 42g da Lei do Imposto de Renda ou uma inspeção de acordo com outras disposições da legislação tributária, ou 2. um dos crimes tributários já havia sido total ou

parcialmente detectado no momento da correção, complementação ou posterior fornecimento de dados e o autor sabia disso ou deveria ter esperado isso após a devida consideração dos fatos do caso, o imposto subavaliado de acordo com a seção 370 (1) ou a vantagem fiscal injustificada derivada de 3. alguém por si ou por outra pessoa exceda o valor de 25.000 euros por ato, ou existe um caso particularmente sério conforme especificado na seção 370(3), segunda frase, números 4. 2 a 6.”

E é complementada:

“Caso a isenção de pena seja afastada nos termos da primeira frase, números 1 a) e 1 c) acima, isso não impede a apresentação de uma correção nos termos da subseção (1) acima em conexão com crimes tributários de um tipo de imposto que não se enquadrem no âmbito da primeira frase, números 1 a) e 1 c) acima. (2a) Na medida em que a evasão fiscal foi cometida por violação da obrigação de apresentar uma declaração de IVA provisória completa e precisa ou declaração de imposto sobre salários em tempo hábil, a isenção de punição será aplicada, não obstante a subseção (1) e subseção (2), primeira frase, n.º 3, se o infractor corrigir os dados incorrectos apresentados à autoridade fiscal competente, completar os dados incompletos apresentados à autoridade fiscal competente ou fornecer à autoridade fiscal competente os elementos anteriormente omitidos. Não se aplica o n.º 2 da primeira frase da alínea anterior, se o ato for detectado aquando da descoberta de uma declaração provisória de IVA ou de uma declaração de rendimentos corrigida ou apresentada com atraso. A primeira e a segunda frases acima não se aplicam às declarações fiscais relativas ao ano civil. Para que uma declaração voluntária relativa a uma declaração de impostos de um determinado ano civil seja considerada completa, não será obrigatório corrigir, complementar ou fornecer posteriormente elementos para declarações provisórias relativas a períodos subsequentes a esse ano civil.

(3) Havendo já subdeclaração de imposto ou já auferidos benefícios fiscais, a isenção de pena só será concedida ao envolvido no fato se este pagar, no prazo razoável que lhe é concedido, os impostos que sonegaram em seu benefício através da perpetração do ato, os juros devidos sobre os impostos sonegados de acordo com a seção 235, e os juros devidos sob a seção 233a, desde que tais juros sejam cobrados sobre os juros devidos sobre os impostos sonegados de acordo com a seção 235(4). Nos casos cobertos pela primeira frase da subseção (2a) acima, a primeira frase acima será aplicada com a condição de que o pagamento pontual de juros de acordo com a seção 233a ou seção 235 seja irrelevante.

(4) Se a notificação prevista no artigo 153.º for pontual e devidamente apresentada, não será processado o terceiro que não tenha prestado as declarações referidas no artigo 153.º ou que as tenha prestado de forma incorreta ou incompleta, a menos que ele ou o seu representante tenha sido previamente notificado da instauração de procedimento criminal ou administrativo de multa decorrente do ato. A subseção (3) acima será aplicada de acordo quando o terceiro tiver agido em seu próprio benefício.”

Extrai-se do conteúdo da norma o que se convencionou a chamar de “autodenúncia liberadora”, que, interpretando-se o dispositivo, tem como requisitos a voluntariedade, ausência de conhecimento das autoridades fiscais quanto aos ilícitos praticados, anterioridade em relação aos procedimentos fiscais ou criminais para a apuração da conduta e extensão da autodenúncia à todas as irregularidades praticadas e não acobertadas pela prescrição.

Do exposto, conclui-se que a extinção de punibilidade pelo pagamento no direito alemão, mais do que finalidade arrecadatória, preza pela lealdade do contribuinte para com a Administração Tributária, informando eventuais valores sonegados que a Fazenda, pelos meios disponíveis, não teria conhecimento ou haveria dificuldades na obtenção. De todo modo, não se cogita pela sistemática alemã a extinção da punibilidade após a atuação fiscal. Nessa ordem de ideias, não se pretende tutelar exclusivamente os interesses patrimoniais do Estado que, ao que parece, cede espaço à eficiência da Administração Tributária.

Vale apontar que a lei exige a “autodenúncia” em relação a todos as fontes tributáveis até então escondidas e ignoradas pelo Fisco, não bastando para obtenção do benefício da extinção de punibilidade a denúncia parcial. No âmbito do BGH (equivalente alemão do STJ), firmou-se o entendimento de que autodenúncia deve ser integral, que, como explica Alaor Leite, seria o “retorno completo à honestidade fiscal”. A decisão da Corte alemã deixa de tratar a extinção de punibilidade como fundada em questões meramente fiscais, sendo estas razões insuficientes para justificar o privilégio ao sonegador, devendo o autor autodenunciar-se em relação a toda e qualquer fonte tributável. Dessa forma, houve uma significativa alteração na jurisprudência alemã, no sentido de que a autodenúncia parcial não é mais passível de garantir ao autor da extinção de punibilidade prevista no §371 AO (nm. 13). A razão desta ruptura com os aspectos preponderantemente fiscais, de acordo com Leite, funda-se no fato de que os meios atualmente existentes para investigação tornaram a autodenúncia menos relevante que o fim de retorno à honestidade fiscal. (LEITE, 2011)

Por conta desse entendimento, sustenta Alaor Leite que o instituto cairá em desuso no ordenamento alemão: nos cálculos empresariais, os agentes não se sentirão incentivados a chamar a atenção do Fisco acerca das irregularidades cometidas e correr o risco de não se valer dos benefícios criminais decorrentes desta autodenúncia.

Como se viu, embora o modelo alemão tenha servido de inspiração para a configuração da extinção de punibilidade pelo pagamento pátria, há significativas divergências que tornam o instituto brasileiro único. De saída, nota-se que enquanto o modelo alemão tem como finalidade preponderante dar ciência à autoridade tributária acerca das irregularidades praticadas, sendo os escopos arrecadatórios decorrência disso, o instrumento brasileiro tem interesses nitidamente fiscais, independentemente das informações prestadas pelo sonegador ao fisco. Contrariamente ao que ocorre na Alemanha, no Brasil a ciência inequívoca da sonegação pelo fisco é a razão de existir da norma extintiva, visto que os empresários somente recorrerão ao pagamento quando não mais houver opção de desconstituir o crédito por outra via.

Quanto ao pagamento a qualquer momento, ainda que após o trânsito em julgado da sentença condenatória, o modelo brasileiro também se revela único e inovador. Com efeito, o modelo alemão exige, além da voluntariedade, integralidade e anterioridade em relação à ciência por parte do Fisco, que haja o recolhimento dos benefícios fiscais eventualmente auferidos com as informações equivocadas ou omitidas, em prazo razoável. Obviamente que o “prazo razoável” limita temporalmente a adesão ao benefício, não havendo, todavia, um termo final específico, presumindo-se, pela lógica sistêmica, não ser possível a extinção de punibilidade após a adoção de qualquer ato concreto das autoridades tributárias. Em que pese o modelo brasileiro também traga um termo fatal para o pagamento (até o recebimento da denúncia criminal), o Supremo Tribunal Federal, como se verá em tópico próprio, estendeu esse limite temporal para momento indeterminado, contribuindo para a originalidade e excepcionalidade do modelo tupiniquim.

4.2.4. Espanha: a autodenúncia espontânea, pagamento integral da dívida tributária e anterioridade em relação aos procedimentos do Fisco.

Os delitos fiscais estão previstos na *Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, no Título XIV, sob a rubrica *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*.

As possibilidades dadas aos delinquentes, para esta espécie de delitos (crimes tributários, contra a Seguridad Social e fraude de subvenções), são basicamente as

mesmas previstas no ordenamento alemão. Não se prosseguirá com a persecução penal quando houver a regularização da situação fiscal com o completo reconhecimento e pagamento integral da dívida, desde que esta providência seja realizada antes de qualquer procedimento por parte da Administração Tributária.

Pelo que se extrai da norma, privilegia-se a lealdade do contribuinte em relação ao Fisco, fornecendo informações sobre sua situação irregular antes que as autoridades tenham conhecimento, atendendo aos ditames da boa-fé e permitindo ao sonegador que se arrependa, não prosseguindo no caminho criminoso.

Dentre as possibilidades de arrependimento por parte do infrator espanhol, há previsão acerca da regularização da situação fiscal para os delitos de *defraudacion fiscal*

y *contra la seguridad Social*, previstos nos artículos 305⁷⁵ e 307⁷⁶. Para estos tipos, establece a lei que ficará isento de responsabilidade criminal aquele que regularizar a

⁷⁵ Artículo 305. 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. 2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. 3. Las mismas penas se impondrán a quien cometa las conductas descritas en el apartado 1 y a quien eluda el pago de cualquier cantidad que deba ingresar o disfrute de manera indebida de un beneficio obtenido legalmente, cuando los hechos se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cien mil euros en el plazo de un año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en este apartado. Si la cuantía defraudada no superase los cien mil euros pero excediere de diez mil, se impondrá una pena de prisión de tres meses a un año o multa del tanto al triplo de la citada cuantía y la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de seis meses a dos años. 4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.

⁷⁶ Artículo 307 1. El que, por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta, obteniendo indebidamente devoluciones de las mismas o disfrutando de deducciones por cualquier concepto asimismo de forma indebida, siempre que la cuantía de las cuotas defraudadas o de las devoluciones o deducciones indebidas exceda de cincuenta mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía salvo que hubiere regularizado su situación ante la Seguridad Social en los términos del apartado 3 del presente artículo. La mera presentación de los documentos de cotización no excluye la defraudación,

sua situação fiscal, relativamente às dívidas decorrentes da conduta ilícita, antes de ser notificado pela Administração Tributária da instauração de diligências de verificação destinadas a apurar as dívidas tributárias sujeitas à regularização. Ainda, acaso não haja qualquer procedimento da Administração, a regularização deverá preceder eventual representação ou denúncia feita pelo Ministério Público, pelo Procurador do Estado ou o representante processual da Administração prejudicada, ou quando o Ministério Público ou o Juiz de Instrução praticam atos que lhes permitam ter conhecimento formal das diligências.

Quanto à natureza desta isenção de responsabilidade penal, há corrente minoritária defendendo que a regularização da situação fiscal se constitui como elemento negativo do crime, excluindo a ilicitude penal.

Prevalece, contudo, o entendimento que trata a regra benéfica como um tipo de escusa absolutória, pressupondo a inexistência da punibilidade em razão de políticas criminais. A esse posicionamento adere a Procuradoria Geral do Estado que, interpretando o termo “regularizar”, previstos nos artigos 305.4 e 307.3, expediu Circular 2/2009 na qual conclui que constituem escusas absolutórias que estabelecem a isenção de reprovação criminal com base em circunstâncias que não ocorram no momento do fato, mas depois da prática do crime. Ainda, estabelece que a regularização não afeta a

cuando ésta se acredite por otros hechos. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años. 2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior se estará al importe total defraudado durante cuatro años naturales. 3. Se considerará regularizada la situación ante la Seguridad Social cuando se haya procedido por el obligado frente a la Seguridad Social al completo reconocimiento y pago de la deuda antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras dirigidas a la determinación de dichas deudas o, en caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal o el Letrado de la Seguridad Social interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas ante la Seguridad Social una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización de la situación ante la Seguridad Social impedirá que a dicho sujeto se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación.

categoria do injusto nem a culpabilidade desde que ocorra, se for o caso, após o aperfeiçoamento da infração penal, funcionando como conduta positiva pós-criminal. Este é o entendimento dominante e que está em harmonia com a própria Exposição de motivos da LO 7/2012⁷⁷(BERMEJO, 2020).

Importante deixar claro que regularizar a situação fiscal não significa tão somente corrigir as informações falsas ou complementar aquelas omitidas. Para além disso, tratando-se de situação que gerou prejuízos ao erário, significa pagar, colocar em ordem a situação gerada a partir da conduta irregular, inclusive no que diz respeito aos encargos. Esse é o entendimento adotado pelo *Tribunal Supremo* ao aplicar a isenção de pena ao sonegador que regularizar sua situação fiscal, mesmo antes da adoção deste permissivo pela legislação penal de maneira expressa.^{78 79}

Como se viu, a regularização da situação fiscal, com o reconhecimento e pagamento da dívida tributária de maneira espontânea, deve preceder qualquer procedimento investigativo por parte do Fisco. Outrossim, após este momento, há previsão de uma atenuante “qualificada” (causa de diminuição da pena), sempre que o obrigado tributário ou autor do delito, antes que transcorra dois meses desde a citação, satisfaça a dívida tributária e reconheça judicialmente os fatos. Essa atenuante alcança também os demais partícipes (a exemplo dos agentes fiscais), como “prêmio” pela sua colaboração ativa na obtenção de provas decisivas para a identificação ou captura de outros autores, para o esclarecimento completo dos fatos criminosos ou para a investigação do patrimônio do contribuinte ou de outros responsáveis pelo crime (BERMEJO, 2020).

⁷⁷ A Lei Orgânica 7/2012 dirimiu a polêmica acerca da necessidade do efetivo pagamento para a regularização da situação fiscal. A Exposição de motivos mencionada pressupõe que “el verdadero reverso del delito”, de modo que “resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente” (BERMEJO, 2020)

⁷⁸ “regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud. Tal es la razón por la que el ordenamiento decide asimilar esa conducta a la del que hubiera satisfecho la deuda tributaria dentro de plazo. Porque en ambas se dan dos básicos puntos de coincidencia, a saber: i) que es el sujeto deudor el que toma la iniciativa; y ii) que la administración tributaria, en uno y otro caso, no resulta perjudicada, puesto que ingresa lo que le era debido según la ley” (STS 1336/2002, de 15 de julio, FJ 18.º)

⁷⁹ No caso concreto, o sonegador intentava equiparar o crédito prescrito à dívida regularizada, o que foi afastado pela Corte com fundamento justamente na ausência de similaridade com as situações em que há um agir voluntário do infrator com o propósito de por fim à ilicitude gerada por sua conduta anterior. (STS 1336/2002, de 15 de julio, FJ 18.º. Acessado em 04/5/2023: https://vlex.es/vid/defraudacion-hacienda-64-24-17726514#section_22)

A diferença entre nós e os espanhóis fica ainda mais clara quando analisamos de maneira individualizada os requisitos para a regularização da situação fiscal (Espanha) e os exigidos para a extinção de punibilidade pelo pagamento (Brasil).

Começando pelo que se entende por integral pagamento das dívidas. Antes mesmo a alteração levada a efeito pela Lei Orgânica 7/2021 (que modificou o artigo 305.4), a jurisprudência assentou que as declarações devem ser abrangentes e o pagamento da dívida tributária deve ser integral, fundada nos princípios da segurança jurídica, da proibição do enriquecimento sem causa e da neutralidade fiscal. A dívida tributária é definida pelo artigo 58 da Lei Geral Tributária: a dívida tributária é constituída pela prestação ou importância a pagar que resulte da obrigação tributária principal ou das obrigações de pagamentos por conta e, ainda, se for o caso, por: a) os juros de mora; b) sobretaxas de declaração extemporânea; c) as sobretaxas do período executivo; d) As sobretaxas legalmente exigíveis sobre as bases ou quotas, a favor do Tesouro ou de outras entidades públicas. As sanções não fazem parte da dívida tributária. Cumpre ao devedor estabelecer quais os valores da dívida tributária, havendo discussão doutrinária quanto à possibilidade de equívocos de sua parte e a interferência na isenção de pena.

No Brasil, ao contrário, o pagamento deve incluir inclusive as sanções aplicadas. De maneira diametralmente oposta ao ordenamento espanhol, a falta de certeza quanto aos valores devidos, para além de impedir a persecução penal, impede a própria consumação do delito (Sumula Vinculante 24).

Outra previsão contida no tipo penal espanhol e que, a meu ver, mostra-se profícua e salutar, diz respeito aos valores sonegados para que seja a conduta classificada como criminosa. Com efeito, o artigo 305 traz, como elementar do tipo, que o montante da quota fraudada, o valor não pago das retenções ou pagamentos por conta ou das restituições ou benefícios fiscais indevidamente obtidos ou usufruídos seja superior a 120.000 euros. Essa previsão espanca qualquer debate acerca da aplicação do princípio da insignificância aos crimes fiscais, estabelecendo previamente os valores a serem considerados bagatelares. Nesse caso, é o próprio legislador penal que estabelece os parâmetros para a tipificação da conduta, o que traz segurança jurídica e observa os ditames do Estado democrático de direito. É importante deixar claro que na Espanha, não se admite a autodenúncia espontânea limitada, tão somente para que o sonegador atinja o limite previsto em lei para que não se configure o delito (BERMEJO, 2020).

No Brasil, ao contrário, a exclusão da responsabilização penal é feita de maneira temerária, através de interpretação judicial distorcida do que se entende por “insignificante”, com parâmetro em atos administrativos emanados do Poder Executivo. Tal situação, inclusive, gera contradições e divergências como as já apontadas neste trabalho, em tópico próprio.⁸⁰

A espontaneidade e precedência da regularização à ciência formal do infrator acerca do procedimento fiscal para apuração das irregularidades deixam claro que a intenção do instituto espanhol não se limita aos efeitos meramente arrecadatórios. Isso fica ainda mais claro quando analisado o julgado apresentado na STS 611/2009. No caso concreto, o Tribunal afastou a ocorrência da regularização fiscal, uma vez que a fraude havia sido previamente revelada pela atividade fiscalizadora, sem prejuízo a outros efeitos que a posterior reparação da quantia defraudada possa produzir, consignando que o modo como o agente procedeu à suposta regularização demonstrou sua total falta de propósito em ser transparente com a Administração Tributária⁸¹. Esse requisito é imperioso para a manutenção da higidez das relações empresariais, afastando a sonegação dos cálculos de custos envolvidos na operação. Isto porque o empresário sonegador sabe que não terá a oportunidade de se livrar da responsabilização penal a qualquer tempo, com o simples

⁸⁰ A esse respeito, remetemos o leitor ao tópico 2.6 (O princípio da insignificância na visão dos Tribunais Superiores).

⁸¹ É o que expõe Daniel Fernández Bermejo em seu artigo intitulado “Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutoria” e que serviu como linha condutora do raciocínio desenvolvido no presente tópico: “La exigencia de este presupuesto temporal es ratificada por la jurisprudencia del TS, fundamentalmente por la STS 611/2009, en cuyo fundamento jurídico segundo rechaza la alegación formulada por un contribuyente, basada en haber presentado una declaración tributaria complementaria a la del año 2001 en el IRPF, y que ello permitiría apreciar la excusa absolutoria prevista en el artículo 305.4 CP. Resuelve el TS exponiendo que «tal alegación no puede ser compartida, ya que tal declaración resulta irrelevante, en este caso, a los efectos de la tipificación de la conducta, ya que previamente había sido puesta de manifiesto la defraudación tributaria por la actividad inspectora de la Administración, sin perjuicio de otros efectos que pueda producir tal reparación posterior de la cuantía defraudada. El Tribunal de instancia argumenta, para rechazarla, que no se ha producido ninguna regularización toda vez que las actuaciones que el acusado ha realizado para reparar el perjuicio causado a la Hacienda Pública han sido posteriores al inicio de las actuaciones de comprobación tributaria y, además no sujetándose a lo indicado por Hacienda, sino realizando unas liquidaciones a su gusto y medida, descubriéndose una total falta de propósito del recurrente de ser transparente con la Administración Tributaria». Y es que el fundamento de la excusa absolutoria de la regularización de la situación tributaria es la «autodenuncia y la reparación. Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación, cuando la misma por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración, es decir, regularizar la situación tributaria es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago»”.

recolhimento do montante devido, como ocorre no Brasil. Por aqui, as probabilidades de descoberta das fraudes praticadas acabam sendo envolvidas nos custos operacionais, como se fosse um eventual passivo financeiro, transformando o crime num mero cálculo de risco/retorno. Ao se admitir a extinção de punibilidade a qualquer tempo, mesmo após sentença condenatória com trânsito em julgado, o tipo penal perde por completo sua força coercitiva, transformando-se a norma numa mera sugestão de conduta dirigida aos contribuintes.

A diferença entre o sistema espanhol e o nosso é abismal, em especial quanto ao termo final para que o sonegador regularize sua situação fiscal. Nada obstante, ainda que os privilégios dados aos criminosos espanhóis sejam bem mais singelos que os nossos, a doutrina questiona massivamente sua constitucionalidade. Até mesmo as situações em que a pena é tão somente atenuada pelo pagamento dos débitos recebem críticas contundentes. Nesse sentido, com fundamento no princípio da igualdade, tomando-se como parâmetro os infratores dos demais tipos penais, parcela da doutrina espanhola entende serem inconstitucionais os dispositivos mencionados, a exemplo do que ocorre na Alemanha (BERMEJO, 2020).

4.2.5. Argentina: a involução do benefício.

A exemplo do que ocorreu no Brasil, o instituto passou por alterações sucessivas capazes de gerar interpretações diversas acerca do seu conteúdo, dificultando não só sua aplicação, como a segurança que se espera nas relações entre fisco e contribuintes.

Inaugurando o histórico de benefícios aos sonegadores no ordenamento argentino, o artigo 14 da Lei 23.771/90, previa que *cuando por la pena requerida por la acusación fiscal sea aplicable la condena de ejecución condicional o cuando con anterioridad a la acusación se estimare que presumiblemente en caso de condena corresponderá la condena de ejecución condicional y el infractor acepte la pretensión fiscal o previsional, por única vez el tribunal actuante, previa vista al fiscal y al querellante o, en su caso, damnificada, y una vez efectivizado el cumplimiento de las obligaciones, declarará extinguida la acción penal.*

Esta norma estabelecia, genericamente e de maneira abstrata, com base em presunções acerca de eventual pena a ser aplicada em caso de condenação, a possibilidade de extinção da ação penal para hipóteses restritas. Tal benefício destinava-se tão somente às condenações de pequena monta, para as quais poder-se-ia aplicar *la condena de ejecución condicional* (instituto semelhante à suspensão condicional da pena)⁸².

Como sói ocorrer nos países latino-americanos, o benefício passou por uma evolução laxista e injustificada, ao menos do ponto de vista da técnica penal, ampliando as vantagens para aqueles que estivessem dispostos a apostar contra a eficiência do Fisco na descoberta das irregularidades praticadas. Nesse sentido, a Lei 24.769, de 15 de janeiro de 1997, passou a prever que *en los casos previstos en los arts. 1 y 7 de esta ley, la acción penal se extinguirá si el obligado acepta la liquidación o en su caso la determinación realizada por el organismo recaudador, regulariza y paga el monto de la misma en forma incondicional y total, antes de formularse el requerimiento fiscal de elevación a juicio. Este beneficio se otorgará por única vez por cada persona física o de existencia ideal obligada. La resolución que declare extinguida la acción penal será comunicada a la Procuración del Tesoro de la Nación y al Registro Nacional de Reincidencia y Estadística Criminal y Carcelaria.*

Deste momento em diante, os infratores das normas penais passaram a contar com a possibilidade de realizar a regularização da situação fiscal, com o integral pagamento do débito, até o momento de formulação do *requerimiento fiscal de elevación a juicio*. Passou, então, o ordenamento argentino a admitir o pagamento da dívida fiscal, com

⁸² Código Penal. *Condena de Ejecución Condicional. ARTÍCULO 59: Al dictar sentencia, el Juez tendrá la facultad de aplicar la condena de ejecución condicional cuando la pena no exceda de tres años y consista en prisión o extrañamiento. ARTÍCULO 60: La concesión de la condena de ejecución condicional se fundará en el análisis de la personalidad del condenado y su vida anterior al delito en el sentido de que su conducta se haya conformado con las normas sociales y en el comportamiento posterior al mismo, especialmente en su arrepentimiento y deseo demostrado de reparar en lo posible las consecuencias del acto, en los móviles, caracteres del hecho y circunstancias que lo han rodeado. Es condición indispensable para su otorgamiento que se trate de un delincuente primario. El Tribunal otorgará el beneficio cuando de la consideración de estos elementos pueda razonablemente suponerse que el condenado se comportará correctamente sin necesidad de ejecutar la pena. La resolución del Juez será motivada y en todo caso, deberá requerir un informe del Instituto de Criminología en donde se determine, si ese es el caso, el grado de posible rehabilitación del reo. (Corregido mediante Fe de Erratas publicada en La Gaceta N° 234 de 24 de noviembre de 1971). ARTÍCULO 61: Al acordar la condena de ejecución condicional, el Juez podrá imponer al condenado las condiciones que determine, de acuerdo con el informe que al respecto vierta el Instituto de Criminología; ellas podrán ser variadas si dicho Instituto lo solicita. ARTÍCULO 62: El Juez, al acordar la condena de ejecución condicional, fijará el término de ésta, sin que pueda ser menor de tres ni mayor de cinco años a contar de la fecha en que la sentencia quede firme. ARTÍCULO 63: La condena de ejecución condicional será revocada: 1) Si el condenado no cumple las condiciones impuestas; y 2) Si comete nuevo delito doloso sancionado con prisión mayor de seis meses, durante el período de prueba.*

interferência na esfera criminal, mesmo com a persecução penal em curso.⁸³O benefício, todavia, somente era possível para determinados delitos (evasão simples de tributos e contribuições sociais, previstos respectivamente nos revogados artigos 1º e 7º).

Evoluindo (e desta vez para melhor) no desenvolvimento do benefício extintivo, a Lei argentina passou a adotar figura semelhante àquelas previstas na Alemanha e Espanha, com a possibilidade de “isenção de responsabilidade penal” com a regularização da situação fiscal, desde que realizada antes de qualquer procedimento do fisco dirigido às irregularidades praticadas:

Art. 16, Ley 26.735 (B.O.: 28/11/2011): El sujeto obligado que regularice espontáneamente su situación, dando cumplimiento a las obligaciones evadidas, quedará exento de responsabilidad penal siempre que su presentación no se produzca a raíz de una inspección iniciada, observación de parte de la repartición fiscalizadora o denuncia presentada, que se vincule directa o indirectamente con él.

De todos os benefícios dados aos sonegadores, este se mostra proporcional e de acordo com o Estado de Direito. Não se trata tão somente de meio coercitivo de incremento arrecadatório, ao revés, representa uma oportunidade do sonegador retornar ao caminho da regularidade, demonstrando arrependimento e informando ao Fisco as transgressões praticadas, além de adimplir os débitos delas decorrentes.

Todavia, sobreveio alteração (que está atualmente em vigor), fixando novos parâmetros para balizar a atuação do infrator fiscal, estabelecendo que nos *casos previstos en los artículos 1º, 2º, 3º, 5º y 6º la acción penal se extinguirá, si se aceptan y cancelan en forma incondicional y total las obligaciones evadidas, aprovechadas o percibidas indebidamente y sus accesorios, hasta los treinta (30) días hábiles posteriores al acto procesal por el cual se notifique fehacientemente la imputación penal que se le formula.*

Houve, pelo comparativo entre as normas, significativas alterações na estrutura e no conteúdo do benefício dignas de atenção. Em primeiro lugar, chama a atenção a limitação dos tipos penais que podem ser submetidos à sistemática. Na origem, as possibilidades eram restritas aos delitos de pequeno potencial ofensivo, nos termos do

⁸³ No processo penal argentino, após encerrada a colheita de provas (algo semelhante ao que é feito em nosso inquérito policial, inclusive com a nova figura do juiz de garantias), há um ato formal requerendo que o feito seja levado a julgamento (*elevación a juicio*), o que equivaleria à nossa audiência de instrução e julgamento. É até este ato que o réu poderia realizar o pagamento da dívida tributária.

artigo 14 da Lei 23.771/90, vindo a ser admitidos, posteriormente, para os delitos de evasão simples de tributos e contribuições sociais (Lei 24.769) e para todos os delitos na sistemática implantada pela Lei 26.735. Com a reforma realizada pela Lei 27.430, todavia, a norma voltou a adotar, de maneira taxativa, os tipos penais elegíveis à adesão ao benefício. Atualmente, a sistemática é admitida para os crimes de evasión simple e evasión agravada (tanto tributária quanto de recursos da seguridade social) e aproveitamiento indebido de beneficios Fiscales. Surpreendentemente, e de maneira positiva, o legislador excluiu a possibilidade de extinção da ação penal pelo pagamento dos delitos de apropriação indébita, tanto tributária quanto relativas aos recursos da seguridade social. Esta opção segue a lógica e coerência que deve pautar o processo legislativo. Com efeito, como já tive a oportunidade de expor, os recursos apropriados pelo infrator não são e nem nunca foram seus, sendo ele tão somente responsável pela sua retenção e repasse por conveniência da Administração Tributária. Nesse sentido, acaso se admita a extinção da ação penal para esses delitos, por coerência, dever-se-ia admitir também para aqueles em que o objeto da apropriação é de propriedade privada. Andou bem o legislador argentino neste particular.

Em que pese ter abandonado a sistemática da regularização fiscal como manifestação de lealdade para com a Administração Tributária (típica dos ordenamentos europeus) cientificando-a da existência do delito antes que pudesse chegar a seu conhecimento, foi estabelecido prazo final relativamente exíguo para o saneamento das irregularidades praticadas. Os trinta dias após o ato processual que notifica o réu sobre a imputação, diferentemente da leitura feita pelo STF acerca do no artigo 9, §2º, da Lei 10.684/03, não admite ilações interpretativas que forneçam ao sonegador prazo ilimitado para aderir ao benefício.

Pelo que se extrai do acima exposto, não se pode equiparar o benefício previsto na Argentina com o instrumento adotado pelo ordenamento brasileiro. Com efeito, além da limitação em relação aos delitos que a norma alcança, há também expressa limitação no tempo, à revelia do que ocorre por aqui. Estas diferenças, comparativamente discretas, revelam efeitos práticos bastante significativos.

No Brasil, grande parte dos aderentes à figura da extinção de punibilidade pelo pagamento são os autores dos crimes de apropriação indébita, seja tributária ou previdenciária, os quais, inclusive, revelam-se os mais concretamente nocivos. Acaso

houvesse similaridade com o instituto argentino, grande parte dos sonegadores estariam fora do âmbito de abrangência da norma, o que seria salutar para o sistema punitivo pátrio.

Ainda, quanto ao termo para pagamento do débito, é certo que o sistema argentino limita sobremaneira os custos inócuos de um processo judicial que, ao final, demonstrar-se-á inútil, com a possibilidade do condenado reverter os efeitos da condenação por meio de recursos financeiros, após se valer dos inúmeros recursos processuais a sua disposição.

4.3. A extinção de punibilidade na visão das Cortes Superiores.

Para incremento da arrecadação, entendeu o legislador que uma das modalidades de extinção do crédito tributário, o pagamento, teria o condão de encerrar toda e qualquer discussão sobre os crimes cometidos pelo sujeito passivo tributário. Tal entendimento foi abraçado sem ressalvas pelas Cortes Superiores, inclusive estendendo sua abrangência para além do momento estabelecido em lei, admitindo a qualquer tempo a desconstituição da coisa julgada para desconsiderar o *jus puniedi* estatal, tratando a persecução penal como um instrumento arrecadatário sem qualquer força cogente.

Em razão dos inúmeros julgados existentes nas Cortes Superiores que a estas chegaram pelos mais variados instrumentos disponíveis no direito processual brasileiro, para que não haja tumulto de ideias, peço vênias para deixar de mencionar cada um dos expedientes em que algum entendimento relevante para o estudo foi utilizado como fundamento decisório. Para organizar melhor o estudo, fixo como objeto a ser discorrido no presente tópico o entendimento assentado no âmbito dos Tribunais Superiores, sobre o qual iremos dirigir as críticas que entendemos serem dignas de atenção.

Dito isto, atualmente prevalece nas Cortes Superiores a possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, mesmo depois de transitada em julgado a sentença condenatória. Sob o fundamento de que a intenção do legislador é a arrecadação tributária a qualquer custo, utilizando-se dos meios coercitivos à disposição do Estado para tanto, os Tribunais Superiores afiançam a deturpação do direito penal construída ao longo dos anos por sucessivas normas inconstitucionais. O Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de apreciar a constitucionalidade da

norma extintiva de punibilidade, confirmando a tendência de considerá-la válida. No HC 128.245/SP, o Ministro Dias Toffoli deixou claro o alinhamento da Corte com o legislador no propósito de privilegiar a arrecadação em detrimento à penalização criminal.

Essa consolidação de pensamento, contudo, não escapa às críticas, mormente por tratar os tipos penais como normas dispositivas e que poderiam ser negociadas como cláusula contratuais estabelecidas entre particulares.

Vamos dedicar os próximos tópicos a tecer as críticas que entendemos mais urgentes, tendo como parâmetro a higidez da ordem tributária e econômica.

4.3.1. A extinção do crédito tributário em descompasso com a extinção da punibilidade.

Várias são as formas previstas no Código Tributário Nacional para a extinção do crédito tributário, situações que, aos olhos do direito, possuem identidade de conteúdo e ausência de hierarquia entre si. Observada a ocorrência de quaisquer delas, ao menos para o Direito Tributário, não subsistirá o direito do fisco perseguir o patrimônio do contribuinte ou responsável tributário pelos débitos extintos.

O artigo 156 do CTN estabelece as diversas hipóteses de extinção do crédito, sendo elas divididas em situações que geram a satisfação (incisos I, II, VI, VII, VIII e XI), desconstituição (incisos IX e X), perdão (inciso IV) e preclusão (inciso V).

Como se vê, a lei tributária não estabelece graduação entre as causas de extinção, colocando-as em um mesmo nível. Ocorre que, contrariando a natureza do instituto, a extinção de punibilidade abrange tão somente a satisfação do crédito, uma das diversas formas de extinção, situação que é afiançada pelas Cortes Superiores, gerando incongruências insuperáveis do ponto de vista lógico-jurídico.

Primeiro ponto a ser observado é que há um descompasso notório entre o prazo da extinção da pretensão punitiva e da extinção do direito de cobrar o crédito em razão do decurso do tempo. No âmbito penal, antes do trânsito em julgado da sentença, o prazo prescricional dos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90 seria de 12 anos (artigo 109, inciso III, do Código Penal). Já o prazo para a Fazenda perseguir o tributo devido seria de 5 anos, nos termos do artigo 174 do Código Tributário Nacional.

O marco inicial para a contagem, em ambos os casos, é da constituição definitiva do crédito.

Isso levou o Superior Tribunal de Justiça a entender que, em razão da independência das instâncias, ainda que prescrito o crédito tributário permaneceria incólume a pretensão punitiva estatal, ao menos em razão do decurso do tempo. Para melhor explanação, peço vênias para trazer o conteúdo do voto do Ministro João Otávio Noronha, proferido no RHC 81.446: *Não se ignora o teor do art. 156, V, do Código Tributário Nacional. Contudo, ainda que a superveniente prescrição tributária enseje a extinção do crédito tributário, tal acontecimento ocorrido na esfera tributária não é apto a apagar os efeitos na esfera penal, uma vez que o evento jurídico que determina a tipificação do delito de sonegação fiscal ocorreu de forma regular e consolidou-se de forma definitiva. Permanece, portanto, incólume o jus puniendi estatal, não havendo falar em extinção da punibilidade do agente.*

A tese, a meu ver, é tecnicamente correta, mas desconsidera toda a jurisprudência formada pela própria Corte, revelando-se incongruente com todo o sistema garantista criado para proteger o sonegador.

Explico.

O crédito tributário extingue-se, e quanto a isso o artigo 156 do Código Tributário Nacional é claro, tanto pela prescrição quanto pelo pagamento, tratando de maneira indiferente tanto uma situação quanto a outra. Ocorre que os efeitos penais da extinção do crédito, ao menos pelo entendimento formado nos Tribunais Superiores, são diversos para cada uma dessas situações.

Contrariando a razão decisória exposta acima, no RHC 362.478/SP, ficou assentado que o pagamento do tributo, ainda que após o trânsito em julgado da sentença condenatória, tem o condão de extinguir a punibilidade do agente. O relator, na ocasião, compara o pagamento do tributo à prescrição da pretensão executória da pena.⁸⁴

⁸⁴ (...) como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade do paciente, por causa que é superveniente ao aludido marco, devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória. (HABEAS CORPUS Nº 362.478 - SP; Relator: Ministro Jorge Mussi)

Vê-se, portanto, que há uma diferença inexplicável acerca dos efeitos penais da extinção do crédito tributário pelo pagamento ou pela prescrição. A única explicação (e que não se justifica) seria a nefasta utilização da sanção penal como meio arrecadatório à disposição do Estado, o que não se pode admitir no atual estágio evolutivo do direito penal. Esse tem sido o argumento utilizado pelos Tribunais Superiores para justificar a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória. Isso ficou bem evidente no julgamento do HC 362.478-SP, de relatoria do Ministro Jorge Mussi, em que consta do voto expressamente a função arrecadatória como fundamento para concessão da ordem de ofício.⁸⁵

Diante deste quadro, algumas indagações permanecem sem respostas: Como justificar, com fundamento nos preceitos basilares do direito, que a Fazenda Pública não ostenta instrumentos processuais para perseguir o crédito, mas que ainda remanesce a extinção de punibilidade como um instrumento penal para compelir o devedor a pagar? Qual o fundamento constitucional para tratar de maneira diversa os efeitos penais da prescrição e do pagamento, ambos igualmente previstos no CTN como causas extintivas do crédito? Tais perguntas não foram respondidas pela jurisprudência, que se limitou a reconhecer a natureza arrecadatória da extinção de punibilidade, sem considerar a relevância do bem jurídico que se pretende tutelar através dos tipos penais tributários.

Diante dos princípios constitucionais e tributários, nada justifica o tratamento diverso dado às formas de extinção do crédito tributário com relação aos seus efeitos na esfera penal, o que privilegia os sonegadores detentores de poder econômico em detrimento daqueles que não ostentam capacidade financeira para se livrarem na incriminação.

No capitalismo, onde prepondera a lógica liberal de mercado, os empresários estão divididos em níveis de riqueza demasiadamente desiguais, mas todos estão submetidos

⁸⁵ Consta do voto do Ministro o seguinte fundamento: "(...) não se pode negar que o legislador ordinário, olvidando-se de estabelecer um limite temporal para a quitação da dívida apta a dar ensejo à extinção da punibilidade do agente, procurou ampliar as possibilidades de arrecadar a exação devida, deixando transparecer que, uma vez em dia com o Fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada. Trata-se, na verdade, de uma forma a mais posta à disposição do Estado para seduzir o contribuinte inadimplente a recolher aos cofres públicos o tributo que deve, satisfazendo, assim, os anseios arrecadatórios da administração pública." (HC 362.478/SP. Relator: JORGE MUSSI. Órgão julgador: 5ª Turma. Data do julgamento: 14/9/2017. DJe 20/9/2017)

ao mesmo sistema penal tributário. Não há motivos para equiparar aqueles que com facilidade poderiam, a qualquer tempo, respaldados pelas grandes corporações que dirigem, pagar o crédito sonegado, e aqueles que, em que pese tenham causado prejuízos aos cofres públicos, não ostentem condições de quitar os créditos tributários decorrentes de sua atividade criminosa.

Parecem não se importarem as Cortes Superiores em respaldar esta diferenciação. Isso ficou bem claro nas razões deduzidas pelo Ministro Dias Toffoli no julgamento do RHC 128.245/SP em que citou como exemplo, para defender a constitucionalidade da norma, o caso concreto envolvendo famoso empresário. O caso mencionado foi o do empresário Wagner Canhedo, envolvendo os débitos sonegados decorrentes de sua gestão à frente da empresa VASP. Segundo o Ministro, acaso não houvesse a opção legislativa de extinção da punibilidade pelo pagamento, o Estado jamais receberia os valores devidos.

Extraí-se do exemplo a seletividade do sistema punitivo. E nem se diga que a diferença de tratamento é estabelecida em razão do crime cometido. Nesse caso, é nítido o tratamento desigual dentro de um mesmo tipo penal. O Senhor Canhedo livrou-se da pecha criminosa por ter condições financeiras de manter seu status de réu primário, mas teriam outros empresários os mesmos direitos? Qual a justificativa para negar o mesmo tratamento aos que não conseguiram quitar os débitos junto ao erário, mas que não podem ser mais cobrados em razão do decurso do prazo prescricional? Nenhuma, se considerados os princípios basilares que regem o Estado Democrático de Direito.

4.3.2 ADI 4273: A inconstitucionalidade dos artigos 67, 68, 69 e respectivos parágrafos, da Lei 11.941/09.

Desde 2009, tramita no Supremo Tribunal Federal ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo Procurador-Geral da República, em que se questiona a extinção de punibilidade frente aos dispositivos constitucionais. Para fundamentar sua pretensão, o PGR enumera as normas da CF/88 que entende violadas⁸⁶, além de discorrer

⁸⁶ Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos

profundamente sobre o princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva de proteção deficiente.

Os fundamentos suscitados pelo PGR, em especial o princípio da proporcionalidade (mormente pela proteção deficiente do bem jurídico tutelado) e da livre concorrência, os quais reputamos serem os mais contundentes, já foram tratados de maneira exaustiva em capítulo próprio, para o qual remetemos o leitor. Importante, nesta oportunidade, discorrer sobre os dados técnicos apresentados pelo PGR e que infirmam a tese de que a extinção de punibilidade pelo pagamento contribui para o aumento da arrecadação.

Contrariando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, do qual o voto do Ministro Dias Toffoli acima mencionado é bastante representativo, a extinção de punibilidade (através do pagamento e da possibilidade de parcelamento) implica verdadeira diminuição da arrecadação. Aquilo que parecia lógico foi efetivamente demonstrado de maneira empírica.

termos desta Constituição; Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência; Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: V - equidade na forma de participação no custeio; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; ~~II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;~~

Em artigo intitulado “Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes”⁸⁷, de autoria de Nelson Leitão Paes, do qual se valeu o PGR para confirmar sua tese, o autor se utiliza de dados concretos e fórmulas matemáticas para concluir que os diversos parcelamentos lançados pelos entes políticos, em sequência, não geram o incremento que se espera na arrecadação. Ao revés, apesar de haver uma forte adesão nos primeiros anos dos programas, a continuidade dos aderentes no parcelamento tem acentuada diminuição com o tempo. Isso, segundo o autor, ocorre pela presunção de que outros planos virão, com condições mais favoráveis, reduzindo o incentivo do contribuinte a permanecer no parcelamento. Ainda, a estrutura da administração e as deficiências fiscalizatórias também encorajam o contribuinte a deixar de cumprir suas obrigações tributárias, sendo certo que na remota possibilidade de sofrer autuação, poderá se valer dos inúmeros parcelamentos a disposição, ano após ano.

As conclusões seguem a lógica que se aplica às funções da pena no âmbito penal, sendo adequadas ao instituto da extinção de punibilidade pelo pagamento. O direito penal e a consequente aplicação da pena, como já sedimentado, ostenta tripla função: retribuição ao injusto causado, prevenção geral (prevenir a prática de crimes pela ameaça de punição) e prevenção especial (dirigida ao próprio condenado, para que deixe de reincidir). A partir da perspectiva de que a efetiva aplicação da pena ficará a cargo do próprio criminoso, ficam prejudicadas as funções preventivas da pena, tanto geral quanto especial. O direito penal e a pena tornam-se, nessa perspectiva, instrumentos inócuos e que, quando muito, servem tão somente como retribuição ao dano causado, mas não em razão da sanção criminal e sim pela punição administrativa (as pesadas multas que incidem sobre o tributo sonegado).

Colocadas essas premissas, a extinção de punibilidade pelo pagamento representa a concretização de uma finalidade imediata de estímulo ao sonegador já autuado, flagrado

⁸⁷ Concluindo seu raciocínio, o autor discorre o seguinte: ” Verificou-se que a disposição de pagar tributos no Brasil estaria em tomo de 2/3 dos valores devidos, e que os parcelamentos concedidos na última década reduziram ainda mais este percentual para algo pouco acima dos 60%, percentual em linha com a literatura que trata de informalidade no Brasil. Por outro lado, a expectativa de oferta de parcelamentos tributários no futuro, bem como as condições em que são colocados, principalmente o número de parcelas e taxa de juros aplicada as parcelas, afetam de forma negativa o recolhimento espontâneo hoje. Este resultado indica que as autoridades devem ser cuidadosas na utilização deste tipo de mecanismo. O argumento de cautela deve ser reforçado pelo fato de tais custos, perda de arrecadação espontânea, não serem percebidos com facilidade, ao contrário do aumento da receita, decorrente dos recebimentos dos parcelamentos. Porém, tais ganhos são em geral temporários e os danos à boa cultura de pagamento de tributos podem ser permanentes.” (PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. XXXVIII Encontro Nacional de Economia).

e, não raras vezes, condenado, a “comprar” sua condição de réu primário. Lado outro, numa perspectiva mediata, a própria existência deste instrumento serve como um salvo conduto que encoraja os maus empresários a se arrisarem na lucrativa atividade criminosa.

Contudo, contrariando toda a lógica construída pela própria Corte, em julgados que reconheceram a constitucionalidade dos tipos penais tributários, em meados de 2023 a ADI foi julgada e, sem que houvesse surpresa, foi reconhecida a constitucionalidade das normas questionadas, por unanimidade⁸⁸. No próximo tópico irei explorar o resultado do

⁸⁸ PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. CONTINÊNCIA EM RELAÇÃO À ADI 3.002, JULGADA PREJUDICADA. PRELIMINAR SUPERADA. LEI POSTERIOR QUE DISCIPLINOU A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA EM RAZÃO DO PARCELAMENTO. PERDA PARCIAL DE OBJETO DA AÇÃO. MÉRITO. INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTS. 3º, I A IV, E 5º, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA INTERVENÇÃO MÍNIMA, FRAGMENTARIEDADE E PROPORCIONALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A ADI 3.002, em que arguida a inconstitucionalidade do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, foi julgada prejudicada por força de decisão do ministro Celso de Mello proferida em 14 de dezembro de 2009. Não subsiste, portanto, a relação de continência, sustentada nas informações apresentadas pelo Presidente da República, a justificar a reunião do presente processo ao revelador daquela ação direta. 2. A Lei n. 12.382/2011, em seu art. 6º, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996 e limitou expressamente a extinção da punibilidade por parcelamento formalizado antes do recebimento da denúncia (Lei n. 9.430/1996, art. 86, § 6º, c/c Lei n. 9.249, art. 34). 3. Como a Lei n. 12.382/2011 disciplinou, em momento superveniente, apenas a extinção da punibilidade em consequência do parcelamento, sem dispor sobre o pagamento, permanece em vigor, para a satisfação integral do crédito tributário, a regra constante do art. 69 da Lei n. 11.941/2009, impugnada na presente ação, que admite efeitos penais independentemente de o pagamento ter ocorrido antes ou depois do recebimento da denúncia. 4. Revela-se prejudicada a arguição de inconstitucionalidade em relação ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009, na linha da firme jurisprudência deste Tribunal (ADI 2.087, Plenário, ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de maio de 2018; e ADI 2.542 AgR, Plenário, ministro Luiz Fux, DJe de 27 de outubro de 2017). 5. Os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, questionados em face da Constituição Federal, previram medidas despenalizadoras quanto aos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, consistentes na suspensão da pretensão punitiva estatal em consequência do parcelamento de débitos tributários de que trata a Lei n. 11.941/2009, bem assim na extinção da punibilidade do agente caso seja realizado o pagamento integral. 6. A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática dos crimes contra a ordem tributária constitui opção política há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal ao autor do crime. 7. O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário pela prática dos crimes tributários, funcionam como mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e geração de empregos. Concorrem, em última análise, para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Carta Magna, a saber: (i) construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantia do desenvolvimento nacional; (iii) erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; (iv) promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. 8. A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o direito penal. Tais princípios constituem expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, que extrai seu fundamento constitucional do

juízo, apontando as contradições apresentadas pela Corte, principalmente se tomado como parâmetro o entendimento sustentado no RHC 163334/SC.

4.4. RHC 163334/SC: a constitucionalidade do artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90 (apropriação indébita tributária) e a necessidade de coerência no julgamento da ADI 4273.

Confirmando a importância da tutela da ordem tributária pelo direito penal, o pleno do Supremo Tribunal Federal afastou qualquer dúvida com relação à constitucionalidade do delito de apropriação indébita tributária. Um dos mais primorosos votos relacionados à matéria ora estudada foi proferido pelo Ministro Luis Roberto Barro, nos autos do recurso em epígrafe.

No RHC 163334/SC, discutiu-se a constitucionalidade do delito de apropriação indébita tributária, tipificada no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, envolvendo o não

devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV). 9. A sanção penal deve ser a ultima ratio para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária abrangidos pelas medidas despenalizadoras previstas na Lei n. 11.941/2009. Desse modo, a incidência da pena se justificará quando as normas tributárias que disciplinam a fiscalização e a arrecadação dos tributos – aí incluídas as reguladoras do parcelamento conducente à extinção do crédito tributário – se revelarem insuficientes para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais. 10. Os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 não contrariam o art. 5º, caput, da Constituição de 1988, tendo em vista que as medidas de suspensão e de extinção da punibilidade prestigiam a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa ao deixarem as sanções penais pela prática dos delitos contra a ordem tributária como ultima ratio, em conformidade com o postulado da proporcionalidade e da intervenção mínima do direito penal. 11. A suspensão da pretensão punitiva e do prazo da prescrição penal, decorrente do parcelamento dos débitos tributários, e a extinção da punibilidade, ante o pagamento integral desses mesmos débitos, mostram-se providências adequadas à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras, porquanto estimulam e perseguem a reparação do dano causado ao erário em virtude da sonegação. Essas medidas afastam o excesso caracterizado pela restrição ao direito fundamental à liberdade, derivado da imposição da sanção penal, quando os débitos estiverem sendo regularmente pagos ou já tenham sido integralmente quitados, o que revela, nesse caso, a suficiência das normas tributárias para a proteção do patrimônio público. 12. As medidas versadas nas normas questionadas se afiguram suficientes para a tutela do bem jurídico em análise, diante da previsão, pelo legislador, do sobrestamento da pretensão punitiva na esfera penal e do prazo prescricional para que o Estado a exerça. Rescindido o parcelamento tributário em razão do inadimplemento, caso subsista a lesão ao erário, a persecução penal se restabelecerá, podendo resultar na imposição de sanção privativa da liberdade ao autor do crime. 13. Pedido prejudicado no que diz respeito ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 e julgado improcedente quanto às demais disposições legais impugnadas, declarando-se constitucionais os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003. (ADI 4273. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator: Ministro Nunes Marques. Julgamento: 15/8/2023. Publicação: 01/09/2023)

repassa de valores cobrados do consumidor (contribuinte de fato) pelo responsável tributário. No caso concreto, os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chalé do Bebê Comércio e Representações Ltda. Ao realizar a venda de mercadorias, tal pessoa jurídica, embora tenha escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, deixou de adimplir a obrigação tributária relativa aos meses de 09.2008, 11.2008, 12.2008, 01.2009, 02.2009, 05.2009, 07.2009 e 07.2010. Assim, foi constituído um débito que, atualizado até o momento da denúncia, montava a R\$ 30.463,05. Em primeira instância, houve absolvição sumária. Desta, interpôs recurso o MPSC, o qual foi provido para que fosse dado prosseguimento à ação penal. Contra esta decisão, houve interposição de HC rejeitado pelo STJ⁴⁷, em face do qual fora interposto o RHC 163334.

Dada a importância do julgamento para assentar a relevância da tutela penal da ordem tributária, releva sintetizar os principais argumentos trazidos pelos Ministros, os quais, por coerência, deveriam ser utilizados no julgamento da ADI 4273.

De maneira, técnica, profunda e bastante didática, o relator, Ministro Barroso, expos os motivos pelos quais entende constitucional o tipo penal em apreço, partindo de três premissas: 1) o direito penal deve ser sério (dissuadir as pessoas de praticarem crimes), igualitário (a lei não deve distinguir ricos, pobres, poderosos ou comuns) e moderado (evitar expansão desmedida).; 2) O pagamento de tributo é dever fundamental do cidadão, sendo que os crimes tributários são relevantes para garantir os recursos necessários para o custeio de demandas relevantes da sociedade; 3) O mero inadimplemento tributário não deve ser considerado fato típico criminal.

De início, afasta as alegações de que se trata de um mero inadimplemento. Com efeito, os valores cobrados pelo comerciante do consumidor final, referente ao ICMS, não lhe pertence e não se incorporam a seu patrimônio, residindo aí a reprovabilidade da sua conduta. Diferentemente da sonegação, não se exige a prática de fraude dirigida à supressão ou redução de tributos, a censurabilidade está na conduta de tomar para si algo que não é e nunca foi seu.

Para confirmar a tipicidade da conduta de não recolhimento do ICMS, faz uma breve digressão sobre o histórico legislativo do tipo penal, justificando a intenção do legislador em criminalizar a conduta, discorrendo também sobre adoção da mesma

postura por outros países. Ainda, estabelece a necessidade da criminalização à partir de uma interpretação teleológica e consequencialista, sustentando a necessidade do tipo penal para a defesa da arrecadação de tributos, por meio dos quais o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República. Defende, ainda, a criminalização como meio de tutela da livre concorrência.⁴⁸ Por fim, sustenta que deve ser analisada a conduta dos agentes no caso concreto, demonstrando-se o dolo de apropriação a partir das circunstâncias objetivas factuais.

Seguindo o relator, o Ministro Alexandre de Moraes votou no mesmo sentido, aderindo às razões do Ministro Barroso, deixando claro que a conduta criminosa é praticada pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja ele contribuinte ou responsável, nos termos do artigo 121 do Código Tributário Nacional⁴⁹.

O Ministro Gilmar Mendes abriu divergência, sustentando, em síntese, que para a tipificação da conduta deve haver, necessariamente, a prática de atos fraudulentos, sem os quais não se configuraria o delito. Nos dizeres do Ministro, “o dolo, com a necessária consideração do elemento subjetivo especial do injusto em comento, qual seja, a vontade de se apropriar dos valores retidos, omitindo o cumprimento do dever tributário e com a intenção de não recolhê-los, deve, imperiosamente, ser levado em conta.” Com isso, no caso concreto, entendeu que não estaria configurado o delito, vez que os réus declararam os valores cobrados e não repassados. Ainda, estabeleceu o Ministro uma diferenciação entre a apropriação indébita tributária e a previdenciária, sustentando que nesta os valores apropriados pertenceriam a terceiros, havendo quebra de confiança depositada no substituto tributário que justificaria o ilícito penal como modalidade de fraude.

Fazendo uma análise do crime fiscal à luz do direito penal econômico, o Ministro Luiz Fux aderiu ao entendimento do relator, acrescentando que não se trata de mero inadimplemento, mas sim de uma conduta dolosa dirigida à apropriação do tributo, o que deve ser verificado pelas circunstâncias do caso concreto. No mesmo sentido foi o voto do Ministro Edson Fachin, aduzindo que “a ausência de recolhimento não denota tão somente inadimplemento fiscal, mas disposição de recursos de terceiro, aproximando-se de espécie de apropriação tributária”.

Do julgado, entendo serem as fundamentações acima expostas as mais relevantes para a análise do objeto desta dissertação, motivo pelo qual deixo de sintetizar os demais argumentos utilizados pelo órgão colegiado.

Muito embora a Corte não tenha se aprofundado no estudo da natureza do crime em análise, fixou premissas relevantes que tornam o julgado um importante precedente para defesa que se faz da inconstitucionalidade do tratamento dado ao sonegador. Como exposto pelos votos vitoriosos, o tipo penal vai muito além da mera criminalização do inadimplemento do tributo.

Em verdade, o mero inadimplemento, quando o contribuinte é devedor direto do tributo, não ostenta dignidade penal a ser tutelada. Com efeito, aquele que deixa de recolher imposto de renda devidamente declarado, o contribuinte que não recolhe ISS, nada obstante tenha documentado a prestação de serviço e emitido nota fiscal, aquele que não quita na data o IPVA de seu veículo, todos eles são devedores dos tributos, nada obstante não tenham praticado qualquer ilícito penal. Diferente é a situação do criminoso. Nesta, algumas hipóteses, muito embora haja inadimplemento fiscal, são tuteladas por ostentarem reprovabilidade que transcende a mera dívida de valor. A situação retratada no caso submetido à apreciação do STF é uma dessas.

Como se viu, os valores não repassados ao erário não são e nem nunca foram pertencentes ao apropriador, o qual, por dever legal e para a conveniência da administração tributária, destaca a cobrança do ICMS na nota fiscal de venda, sendo o valor do tributo “cobrado” do consumidor final. O não cumprimento da obrigação principal, na acepção de adimplemento de tributo, de maneira isolada, nunca foi considerada crime.

Nessa ordem de ideias, o direito penal é utilizado como meio de dissuasão utilizado pelo Estado a fim de compelir o sujeito passivo tributário a agir com lealdade e honestidade, tanto nas obrigações principais (repassar o tributo cobrado ou retido), como nas acessórias (dever de prestar informações). Dito de maneira mais direta, é a certeza da punição que evita a prática do ato.

Releva reiterar o que ficou bem esclarecido pelo voto do relator: o crime fiscal nada mais é do que a outra face da corrupção (esta desvia o dinheiro dos serviços público, enquanto aquele impede que sequer exista dinheiro para ser utilizado nestes serviços).

Partindo de tais premissas, não há como defender a permanência da extinção de punibilidade pelo pagamento no ordenamento jurídico. Por coerência, os fundamentos sustentados pelos Ministros do STF para confirmar a constitucionalidade do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, são perfeitamente aplicáveis à extinção de punibilidade pelo pagamento, visto que *ubi eadem ratio, ibi eadem jus* (onde há a mesma razão, há o mesmo direito).

Considerando que a sonegação fiscal é a outra face da corrupção, que o direito penal deve ser utilizado como inibidor da conduta dos maus empresários e que há necessidade do tipo penal para a defesa da arrecadação de tributos (por meio dos quais o Estado obtém os meios financeiros para implementar os objetivos fundamentais da República), não há condições para admitir a benesse extintiva, ao menos nos moldes hodiernamente praticados. Neste contexto, salvo melhor juízo, há nítida incoerência entre os entendimentos firmados pelos Ministros no julgamento da RHC 163.334/SC e aqueles utilizados para confirmar a constitucionalidade dos artigos 67 e 69 da Lei 11.941/09 e o artigo 9º da Lei 10.684/03 (ADI 4273).

Com efeito, não se pode ignorar o que foi tomado como premissas dogmáticas penais no julgamento do RHC 163334/SC e admitir a possibilidade do sonegador, ainda que condenado pelo delito consumado, livre-se da punição com o pagamento do débito. Há um contrassenso ilógico por parte do STF em considerar a necessidade dissuasória do tipo penal para a tutela da ordem tributária, mas colocar à disposição do criminoso, cuja conduta o tipo almeja coibir, instrumento que garanta sua impunidade. As razões trazidas pelo Ministro Nunes Marques, com todas as vênias, não se sustentam à luz dos princípios por ele mesmo apontados no voto.

De saída, entendo haver uma deturpação dos princípios da fragmentariedade, subsidiariedade e do direito penal como *ultima ratio*. Isto porque tais princípios devem ser avocados para justificar a viabilidade (ou não) de se criminalizar determinada conduta. Não é isso que se está questionando na ADI 4273. Muito pelo contrário, a existência das figuras do parcelamento e da extinção de punibilidade pelo pagamento demonstram que mesmo o direito penal, considerado como *ultima ratio*, foi insuficiente para evitar a ação dos sonegadores. Pelo raciocínio desenvolvido pelo Ministro relator, os tipos penais previstos na lei 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal seriam

inconstitucionais. Não o foram, e isso ficou bastante claro no julgamento do RHC 163.334/SC.

Um dos argumentos utilizados pelo Ministro Relator Nunes Marques é o de que, por opção política, o legislador priorizou a arrecadação em detrimento à punição do criminoso. Ignora, contudo, os estudos apresentados pelo Procurador Geral da República no sentido de que, ao contrário do que possa parecer, a possibilidade dada ao agente livrar-se da increpação, a qualquer tempo, é um estímulo à sonegação que diminui a arrecadação. Essa situação pode ser explicada pelas teorias criminológicas das janelas quebradas e dos testículos despedaçados, que trabalharemos melhor em tópico próprio.

Chama a atenção no voto do relator a comparação entre a extinção de punibilidade pelo pagamento e outros instrumentos despenalizadores (transação e ANPP). Diz o Ministro que a reparação do dano ou a restituição da coisa à vítima são condições para a viabilidade das medidas, sem, contudo, fazer maiores considerações sobre os efeitos advindos de cada um dos instrumentos processuais. E é exatamente neste particular que os institutos se tornam incomparáveis. Isto porque há uma série de consequências para os aderentes das medidas despenalizadoras genéricas que não são impostas aos sonegadores agraciados pela extinção de punibilidade pelo pagamento, como, por exemplo, a limitação à adesão ao benefício no tempo e àqueles que ostentem condições pessoais favoráveis. Em resumo, enquanto os criminosos “comuns” sofrem restrições quanto à adesão às medidas despenalizadoras, os sonegadores poderão valer-se da extinção de punibilidade pelo pagamento sempre que quiserem, a depender exclusivamente de sua voluntariedade e de sua disponibilidade financeira. Por se tratar de assunto extenso, será mais bem abordado em tópico próprio.

Como acima ventilado, o Ministro Nunes Marques, com todas as vênias, faz uma leitura incorreta dos princípios da subsidiariedade e da fragmentariedade. Com efeito, no curso de seu voto discorre que a “sanção penal deve ser, portanto, a *ultima ratio* para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária que as medidas previstas na Lei 11.941/2009 abrangem”. E é exatamente isso que tornam os crimes contra a ordem tributária necessários, constitucionais e, lado outro, a extinção de punibilidade pelo pagamento uma afronta ao ordenamento jurídico. Reconhecendo-se a criminalização como o último recurso contra a sonegação e que, mesmo assim, fora insuficiente para coibir o ímpeto criminoso, revela-se incoerente

admitir o pagamento como alternativa ao direito penal. Em sendo o pagamento uma opção viável, então que descriminalizem a conduta. Do contrário, haverá uma situação anacrônica em se atribuir à extinção de punibilidade pelo pagamento a natureza de alternativa ao direito penal, mas manter-se a tipicidade da conduta em razão da necessidade para a tutela do bem jurídico tributário. Não faz sentido, a meu ver.

4.4. A teoria das janelas quebradas, a teoria dos testículos despedaçados e o tratamento dado aos criminosos fiscais.

Como visto, as funções da pena extrapolam o caráter individual, representando, em verdade, instrumento valoroso de desestímulo à prática de condutas contrárias às leis. No estudo da criminologia, interessantes teorias representam bem essa função, sobretudo no que atine aos efeitos que a ausência de punição pode desencadear.

A teoria das janelas quebradas teve origem em um experimento social e psicológico norte americano. Dois carros idênticos foram abandonados em bairros de condições socioeconômicas bastante distintas: Bronx, em Nova Iorque, conhecido pelos altos índices de criminalidade, e Palo Alto, na Califórnia, região rica e sem grandes problemas de marginalidade. O carro deixado no Bronx foi vandalizado e teve suas peças furtadas em pouco tempo, já o que estava em Palo Alto manteve-se intacto. Contudo, após ter seu primeiro vidro voluntariamente quebrado, teve início o processo de vandalização também neste último veículo.

Com base neste estudo empírico, o cientista político James Q. Wilson e o psicólogo criminologista George L. Kelling, em artigo publicado em 1982, estabeleceram uma relação entre desordem e o incremento da criminalidade. Segundo se extrai dos estudos, a aparente situação de desordem gera efeitos psicológicos que não se relacionam necessariamente com a condições socioeconômicas locais. A situação de abandono,

inicialmente de pequena monta, se não contornada imediatamente, geraria uma escalada de transgressões que aumentariam progressivamente, ocasionando problemas maiores de criminalidade.

Evoluindo, a Teoria das Janelas Quebradas deu ensejo à Teoria dos Testículos Despedaçados. Esta, com base na percepção da atividade policial, parte da premissa de que os criminosos responsáveis por pequenos delitos, quando sofrerem a repressão adequada, não voltarão a delinquir naquele local, buscando novos lugares para praticar infrações acaso queiram continuar cometendo ilícitos. Estas teorias, a par das críticas que recebem, são extremamente relevantes para o estudo da criminalidade fiscal. Vale dizer que as principais ressalvas que a doutrina tem em relação a estas teorias partem do pressuposto de que a repressão da criminalidade fomentada por elas, não resolvem os aspectos sociais e econômicos que motivam o seu aumento, servindo tão somente para procrastinar os problemas locais. ((LIMA, SILVA, LUCENA, 2019).

Contudo, no que se refere aos crimes contra a ordem tributária, as particularidades inerentes a estes delitos permitem a utilização destas teorias destituídas das críticas contra elas levantadas. Isto porque a criminalidade fiscal não decorre de problemas sociais ou culturais, mas tem suas origens na potencialização dos lucros decorrentes de atividade empresária. O criminoso fiscal não ostenta o mesmo perfil socioeconômico daqueles delinquentes utilizados como paradigma nas teorias acima expostas. Sua atividade ilícita não tem origem nas mazelas vivenciadas ou situações de exclusão social, tem fundamento, isso sim, nas máximas de risco/retorno que orientam a atuação das empresas no capitalismo de mercado.

Nesse contexto, não se pode dizer que a repressão defendida pelas teorias procrastina a solução dos problemas sociais que fomentam a atividade criminosa. Pelo contrário, a criminalidade fiscal contribui para a existência destas situações de descaso social, retirando Estado importantes recursos que seriam destinados ao controle e combate destes problemas. As contribuições sociais retidas dos empregados e não repassadas ao INSS são o melhor exemplo, visto que afeta diretamente o custeio das medidas assistenciais que tem como fonte de recursos estes tributos.

Dito isto, entendo que a política de tolerância zero defendida pelas Teorias das Janelas Quebradas e dos Testículos Despedaçados é perfeitamente aplicável à

criminalidade fiscal, ainda mais por não apresentarem as mesmas peculiaridades que dão ensejo às críticas dirigidas a estas teorias.

A ausência de repressão estatal transmite a impressão de impunidade, liberando os freios morais e psíquicos que limitam a atuação dos cidadãos inseridos em sociedade. Com efeito, a crença do cidadão na total falta de autoridade estatal, representada pela ausência de punição dos sonegadores, leva ao total desrespeito à lei penal tributária. É o que se observa diuturnamente no Brasil.

Grandes empresários, afiançados pelas gigantescas corporações que dirigem, observando a complacência legal e judicial na punição dos crimes tributários, não se sentem inibidos a recolher corretamente as exações sob sua responsabilidade. Pelo contrário, valendo-se de cálculos elaborados pela sistemática do risco/retorno, preferem cometer os delitos voluntariamente, como se fizessem parte dos custos do negócio, os quais, na remota possibilidade de serem descobertos, poderão ser adimplidos a qualquer tempo, sem que sua conduta seja considerada criminosa.

Como no caso das janelas quebradas, a ausência de cuidado no recolhimento dos tributos conduz a uma escalada criminosa, gerando o efeito contrário ao pretendido pela norma, deixando desprotegido todo sistema tributário nacional. E a criminalidade não se limita ao âmbito fiscal, havendo a contaminação de todas as engrenagens que se relacionam com a administração tributária.

Inúmeros outros delitos são praticados com escopo de garantir a efetividade da sonegação, como pode ser visto no cotidiano das Varas criminais que tratam do tema. A criminalidade fiscal não punida, tal como a janela não consertada, gera um efeito em cadeia que desestrutura todo o sistema econômico e financeiro. O consumidor que adquire um vinho importado, produto de descaminho, sem nota fiscal, incorre nas penas da receptação. As empresas idôneas que se dediquem à venda de bebidas, para tornarem seus preços competitivos, então, adquirem notas fiscais inidôneas de estabelecimentos fictícios, para se creditarem ilicitamente do ICMS.⁸⁹

⁸⁹ É comum a atuação de estabelecimentos inexistentes, constituídos com o único propósito de emitirem notas fiscais falsas para creditamento de ICMS. Estas falsas empresas “vendem” notas fiscais a empresários maliciosos para ludibriar o fisco, reduzindo ou suprimindo os tributos a serem recolhidos. Daí se extrai a possibilidade do cometimento de outros delitos, tais como organização criminosa, se tais estabelecimentos forem constituídos com o único propósito de emissão de documentos falsos, crimes de falsidade, acaso tais

Concluindo, os benefícios dados aos criminosos fiscais geram um nefasto incremento da criminalidade em cadeia, gerando o desequilíbrio sistemático de todo o ordenamento jurídico, interferindo negativamente, inclusive, na economia e nas relações mercadológicas.

4.5. O parcelamento do tributo e a suspensão da pretensão punitiva.

Não há como discorrer acerca dos inúmeros e inconstitucionais benefícios criados em favor dos sonegadores sem mencionar um dos mais representativos: o parcelamento do crédito decorrente da conduta criminosa e a suspensão da pretensão punitiva.

Já falamos sobre a evolução legislativa que garantiu aos criminosos tributários a impunidade por seus atos, situação que se revela extremamente nociva ao Estado de Direito. Cumpre, neste tópico, abordar algumas questões pontuais surgidas com a leitura das diversas normas que tratam sucessivamente do tema e que passaram, aparentemente, despercebidas pela doutrina.

O primeiro ponto que chama a atenção diz respeito à possibilidade de extensão da suspensão da pretensão punitiva aos créditos referentes a outros entes federativos, em Lei que trata de questões nitidamente administrativas da União. Esse é o raciocínio que se extrai considerando-se todo o conjunto normativo que trata do tema, porquanto a Lei 10.684/03 dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social, a Lei 9.430/96 dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, a Lei 9.249/95 altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido.

Vê-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento e a suspensão enquanto vigente o parcelamento do débito estão inseridas em Leis que tratam de tributos federais, criando uma aparente inaplicabilidade quanto a tributos de competência de outros entes federativos, a despeito da Lei 9.430/96 estender textualmente o benefício a programas de

empresas sejam constituídas de maneira fraudulenta, utilizando-se dados de pessoas sem o seu conhecimento etc.

recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios (Art. 15, §2º, inciso II).

Nota-se que no afã de criar mecanismos, seja para o incremento arrecadatório, seja para a extinção de punibilidade dos criminosos do colarinho branco, as leis concessivas do parcelamento deixaram de lado a técnica legislativa, não observando vários preceitos fundantes do direito penal e, inclusive, do direito tributário.

Nesse contexto de atecnia, somente uma interpretação é possível para a validade da norma extintiva/suspensiva de punibilidade: apesar de inserida em Leis que tratam de tributos federais, a norma penal benéfica deve ser tida como geral, aplicável a todo e qualquer tributo, emanados da União ou de qualquer outro ente federado. Do contrário, para além de atentar contra os princípios constitucionais da isonomia, tratando cidadãos contribuintes de maneira diversa, a depender do tributo devido, representaria um grave atentado contra o Pacto Federativo, ao conceder à União benefícios exclusivos e extremamente vantajosos em detrimentos das demais unidades fiscais da República. Isto porque o empresário inadimplente tributário, no planejamento fiscal de sua atividade, certamente optara pelo pagamento do tributo que lhe conceda a extinção de punibilidade, deixando de lado o adimplemento daqueles que não são acompanhados desta benesse. Por tal motivo não se pode admitir interpretação restritiva da norma penal benéfica, sendo aplicável a todo e qualquer tributo não adimplido.

Ainda assim, não me parece a norma extintiva/suspensiva de punibilidade condizente com o sistema federativo. Somente a União pode legislar sobre direito penal e, por óbvio, dispor acerca da extinção/suspensão da punibilidade por qualquer que seja o motivo. Tratar deste tema sem a participação dos demais entes federativos, com competência para criar tributos decorrentes de repartição constitucional, soa como atentado ao Pacto Federativo. Não há como se pensar o contrário. E não me parece que nas leis federais mencionadas, mormente pelo objeto nelas dispostos, tenha havido preocupações com relação ao impacto que a norma poderia causar, seja positivo ou negativo, na arrecadação dos demais entes federativos.

É nítido o caráter arrecadatório dos crimes fiscais e a utilização da extinção de punibilidade pelo pagamento como instrumento de coerção ao contribuinte, sendo certo

que é de interesse dos Estado e Municípios participar das discussões a respeito de quaisquer circunstâncias que interfiram na arrecadação de seus tributos.

Esse raciocínio, contudo, não encontra ressonância nos Tribunais Superiores. No julgamento do HC 85048/RS⁹⁰, do qual foi Relator o Ministro Cezar Peluso, constou que seu voto que a “norma agora vigente introduziu, pois, nova disciplina geral, para os efeitos do pagamento e do parcelamento na esfera de punibilidade dos crimes tributários (cf. HC nº 82.959). Isto quer dizer que essa nova disciplina, a do artigo 9º da Lei nº 10.684/03, se aplica, indistinto, a todos os crimes tributários e a todas as formas de parcelamento, qualquer que seja o programa ou o regime que, instituído pelo Estado, sob este ou aquele nome, no exercício de sua competência tributária, possibilite o pagamento parcelado do débito tributário. Donde ser agora adiado tratar-se do REFIS ou doutro programa legal. E mais: para os efeitos penais do parcelamento tornou-se, ainda, irrelevante o que suceda ou tenha sucedido na esfera administrativo-tributária, bastando, para os fins do art. 9º, o fato em si da concessão do parcelamento, com abstração de quando e como o haja logrado o contribuinte”. Igual postura foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do HC nº 34.288/RS, de relatoria do Ministro Hamilton Carvalhido, constou do voto que “a nova lei não distingue quais os tipos de parcelamento possibilitam o gozo do referido benefício, tampouco se o tributo suprimido é de competência federal, estadual ou municipal, podendo, em casos tais como o dos autos, a opção pelo parcelamento de

⁹⁰ Vale trazer ao estudo o entendimento firmado pelo Ministério Público Federal, por meio de parecer subscrito pelo Subprocurador-Geral da República Samir Haddad: “Outra consequência da norma penal inserta no artigo 9º da Lei do PAES, e que muitas vezes passa despercebida, é a extensão do benefício penal da suspensão/extinção da pretensão punitiva para todos os casos de não pagamento de tributos estaduais e municipais, subsumíveis aos tipos penais ali descritos. Dessa forma, a suspensão/extinção da punibilidade dos crimes relacionados com o inadimplemento de tributos estaduais e municipais não fica condicionada à iniciativa destes entes Federados fixarem novos programas de refinanciamento de suas dívidas. O benefício poderá ser aplicado mesmo que não haja legislação estadual e legislação municipal instituindo novos programas de refinanciamento das suas respectivas dívidas, a uma porque o artigo 9º não faz qualquer exceção, a duas porque a competência para legislar em matéria de Direito Penal é exclusiva da União Federal, a três porque é inadmissível e ofensivo à isonomia constitucionalmente garantida, limitar-se as benesses do artigo 9º, da Lei nº 10.684/2003, apenas aos privilegiados que puderam optar pelo PAES. Assim, o legislador federal, em um único diploma legislativo, tratou de instituir uma espécie de moratória fiscal para os devedores da União, adicionando estímulos por meio de efeitos penais. Tais efeitos são extensíveis às demais entidades tributantes, mesmo que elas não promovam novos e respectivos “PAES”. Daí a produção de efeitos penais aos processados penalmente na justiça estadual, que se decidam e consigam parcelamentos, mesmo após o recebimento da denúncia. Do contrário, poder-se-ia falar em manicômio processual penal supor-se possível suspensão/extinção da punibilidade para um “sonegador” do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, por exemplo, que faça a adesão a programa de parcelamento ou realize o pagamento integral do tributo na data em que é submetido ao interrogatório - consequência do disposto no § 2º do artigo 9º da lei analisada - e a mera aplicação da circunstância atenuante prevista no artigo 65, III, “b”, do Código Penal, caso este mesmo “sonegador” em questão estivesse relacionado com o não recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de competência dos Estados-Membros e também optasse pela parcelamento ou pagamento integral do tributo sonegado.”

ICMS não recolhido, mesmo constituindo-se tributo de competência estadual, por configurar o delito tipificado no artigo 1^a da Lei nº 8.137/90, ensejar a suspensão da punibilidade requerida”.

Todavia, a tese da inaplicabilidade da suspensão e da extinção de punibilidade em relação aos tributos estaduais e municipais é defensável se comparada com o raciocínio desenvolvido no STJ em relação à aplicação do princípio da insignificância. Em algumas oportunidades, a Corte não aplicou a insignificância em crime envolvendo sonegação de ICMS sob o argumento de que a Lei que estabelece os valores que a União não tem interesse de perseguir aplica-se tão somente aos tributos de competência deste ente. Por este raciocínio, poderíamos concluir que a mesma lógica aplicar-se-ia à extinção de punibilidade pelo pagamento e suspensão pelo parcelamento, vez que Lei da União não poderia dispor da extinção de punibilidade para pagamento de tributo de competência de outro ente.

No HC 180.993/SP, de Relatoria do Ministro Jorge Mussi, constou da ementa que o “fato da União, por razões políticas ou administrativas, optar por autorizar o pedido de arquivamento das execuções fiscais que não ultrapassam o referido patamar não permite, por si só, que a mesma liberalidade seja estendida aos demais entes federados, o que somente poderia ocorrer caso estes também legislassem no mesmo sentido, tendo em vista que são dotados de autonomia.” Aplicando-se o mesmo raciocínio para a extinção/suspensão de punibilidade, não estaria a União legitimada a extinguir a punibilidade pelo pagamento de tributos que não lhe compete instituir, sob pena de ingerência na autonomia estadual. Ainda que seja competência da União legislar sobre direito penal, a lei que trata da extinção/suspensão da punibilidade pelo pagamento do tributo trata especificamente dos créditos da União, presumindo-se que o legislador se referiu tão somente àqueles quando previu a possibilidade de agraciar o sonegador com a extinção de punibilidade.

Ora, se a Lei de conteúdo direcionado à União não pode ser utilizada como parâmetro para apuração da bagatela na sonegação de tributos de outros entes federativos, também não poderia ser utilizada, pela mesma lógica, como paradigma para extinção de punibilidade pelo pagamento dos tributos de competência dos Estados e Municípios. Isto porque a lei que estabelece esta causa extintiva de punibilidade trata do parcelamento e pagamento de débitos da União.

Esta situação fica mais curiosa por não haver o legislador repetido a norma de extensão prevista no artigo 15, §2º, inciso I, da Lei 9.964/00 nas leis que a sucederam, nada obstante tenham todas elas previsto a suspensão da punibilidade pelo parcelamento. Nesse caso, aplicando-se as regras da norma penal no tempo, poder-se-ia chegar à conclusão pela revogação tácita da extensão da suspensão de punibilidade em relação dos créditos dos Estados e Municípios. Contudo, essa questão não foi levada à apreciação das Cortes Superiores.

Outra questão controvertida, mas que se encontra dirimida, surgiu na interpretação da norma contida no artigo 34 da Lei 9.249/95. A norma estabelecia que estará extinta a punibilidade quando o agente “promover o pagamento”, sem estabelecer o modo como deveria haver o adimplemento. Nesse contexto de garantismo indiscriminado, surgiu a interpretação que o parcelamento, por se tratar de uma novação do crédito anterior, o substituiria integralmente, considerando a dívida anterior extinta e, portanto, paga. Nesse sentido, no RHC 11598/SC ficou assentado que era desnecessário o pagamento integral do débito, bastando o deferimento do parcelamento em momento anterior ao recebimento da denúncia. Em seu voto, o Ministro Gilson Dipp asseverou que “o parcelamento cria nova obrigação, extinguindo a anterior, pois, na realidade, verifica-se uma novação da dívida – o que faz a equivalência ao art. 14 da Lei n.º 8.137/90, para o fim de extinguir a punibilidade do autor do crime”.⁹¹ Esta questão restou superada com a Lei 9.964/00 que estabeleceu expressamente a possibilidade de parcelamento e a suspensão da pretensão punitiva durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente estiver incluída no programa de Recuperação Fiscal (artigo 15).

Por fim, algo que não é debatido na doutrina, mas que acredito ser digno de estudos, refere-se ao preceito constitucional da pessoalidade da pena e a possibilidade de extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do crédito por terceira pessoa (pessoa jurídica à qual está vinculado). Por vias transversas, a lei subverteu a relação de causalidade prevista no artigo 13 do Código Penal, transferindo a terceira pessoa (ainda

⁹¹ CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes. (RHC 11598/SC, Rel. Ministro GILSON DIPP, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 08/05/2002, DJ 02/09/2002, p. 145)

que ente moral), a responsabilidade pela conduta praticada pelo agente. Ainda que não se trate o pagamento do crédito de antecipação da pena, certo é que atribui ao ente moral a obrigação decorrente de conduta que não foi por ele praticada. E mais, deixa à discricionariedade da pessoa jurídica os rumos da persecução penal e, por consequência, do funcionamento do sistema de justiça. Disto, alguns danos colaterais podem ser observados, ainda que no plano das suposições: como ficaria a situação do agente que deixa de ter relação com a pessoa jurídica? Em caso de descumprimento do acordo de parcelamento, ainda assim poderia ter revogada a suspensão mesmo não tendo ele dado causa ao inadimplemento? Poderia o agente, em uma outra pessoa jurídica, cometer os mesmos ilícitos penais tributários e ser agraciado novamente com a suspensão da persecução penal pelo parcelamento do débito?

Estas perguntas, talvez pelo seu alto grau de abstração, permanecem sem resposta, tanto da doutrina quanto da jurisprudência, tratando-se de meras provocações acadêmicas para chamar atenção ao tema e, quem sabe, sensibilizar os legisladores para que repensem a forma como os crimes tributários são banalizados pelo ordenamento pátrio.

4.6. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária.

Outra polêmica acerca dos instrumentos legais previstos para favorecimento dos sonegadores gira em torno da representação fiscal instituída pelo artigo 83 da Lei 9.430/96, que ostenta a seguinte redação atualmente:

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

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.”

Na origem, teve a norma a intenção de conter o ânimo arrecadatário dos agentes fiscais que, tão logo lavravam o auto de infração, já promoviam representação penal acerca dos fatos ao Ministério Público, como forma de “estimular” os sonegadores a promover o pagamento, com os devidos “acréscimos” (HARADA, FILHO, 2014).

Esta norma já foi objeto de questionamentos quanto à sua constitucionalidade, havendo reconhecimento da sua validade pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, que, no bojo da ADI 1.571⁹² e, mais recentemente, da ADI 4980⁹³ (que questionou as alterações trazidas pela Lei 12.350/10), entendeu que a representação tem natureza

⁹² EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Argüição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação (ADI 1571, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-02 PP-00265)

⁹³ EMENTA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 9.430/1996, ART. 83. REDAÇÃO DA LEI N. 12.350/2010. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. EXAURIMENTO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO-FISCAL. NORMA DE NATUREZA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 62, CAPUT E § 1º, I, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. VIOLÊNCIA AOS ARTS. 3º; 150, II; 194, CAPUT, V; 195; 62, CAPUT E § 1º, I, "B", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INOCORRÊNCIA. NÃO COMPROMETIMENTO DAS ATRIBUIÇÕES DO MINISTÉRIO PÚBLICO. TUTELA ADEQUADA DOS BENS JURÍDICOS. RAZOABILIDADE DA OPÇÃO DO LEGISLADOR. LINEARIDADE DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. DIREITO PENAL ENQUANTO ULTIMA RATIO. 1. A conversão de medida provisória em lei, com absorção de conteúdo, torna prejudicado o debate sobre o atendimento dos pressupostos de sua admissibilidade. Precedente. 2. Eventual controle de urgência e relevância pelo Poder Judiciário só se faz possível em situações excepcionalíssimas, de evidente excesso ou abuso, sob risco de se romper com o princípio da separação dos poderes. Precedentes. 3. A norma contida no art. 83 da Lei n. 9.430/1996 é voltada ao agente público responsável pela constituição do crédito tributário, não tratando de tema de direito penal ou processual penal. Ausência de violação ao art. 62, caput e § 1º, I, "b", da Constituição Federal. ADI 1.571, ministro Gilmar Mendes. 4. Não há falar em ofensa ao princípio da isonomia tributária, tendo em vista que o dispositivo impugnado introduziu linearidade no procedimento administrativo, estendendo aos crimes de apropriação indébita e sonegação previdenciária a solução prevista para os demais delitos contra a ordem tributária. 5. A exigência do exaurimento do processo administrativo para efeito de encaminhamento da representação fiscal ao Ministério Público é disciplina que, em vez de afrontar, privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do direito penal enquanto ultima ratio. 6. O art. 83 da Lei n. 9.430/1996, com a redação da Lei n. 12.350/2010, apenas estabelece requisito, direcionado ao agente administrativo, quanto ao encaminhamento da representação fiscal para fins penais ao Ministério Público. Em nada modifica a natureza jurídica do crime de apropriação indébita previdenciária, tampouco trata da justa causa para os delitos contra a ordem tributária. 7. A validade da norma atacada independe de controvérsia relacionada à natureza dos delitos nela mencionados – se material ou formal –, notadamente o de apropriação indébita previdenciária. 8. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida e, no mérito, julgada improcedente. (ADI 4980, Relator(a): NUNES MARQUES, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/2022, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 16-05-2022 PUBLIC 17-05-2022)

jurídica de *notitia criminis*. Com efeito, o STF deixou claro que a norma não condiciona a atuação do Ministério Público, mas confirma que há necessidade de constituição definitiva do crédito tributário para o prosseguimento da persecução penal. Trata-se, de acordo com o que ficou consolidado pelo STF, de norma dirigida aos agentes fiscais, não interferindo na atuação do *Parquet*. Todavia, em que pese não haver condicionantes que impeçam o Ministério Público de apresentar denúncia quanto aos fatos apurados em esfera administrativa, o lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade, de modo que qualquer prosseguimento na esfera criminal deverá ser atacado via *habeas corpus* (BITTENCOURT, 2016).

Em que pese já esteja pacificado o tema, entendo que as conclusões a que chegou o STF, nas duas oportunidades, não é a mais consentânea com o Estado de Direito.

Explico.

Conforme sustentou o Procurador Geral da República no bojo da ADI 4980, a natureza formal do delito previsto no artigo 168-A do Código Penal independe de qualquer procedimento na esfera administrativa para sua consumação. É o que defendo arduamente no curso deste trabalho.

Com efeito, não se pode atribuir o mesmo tratamento aos delitos de natureza material e aqueles que independem de resultado naturalístico para sua consumação. Esta confusão vulnera os preceitos básicos que garantem a efetividade do sistema punitivo e favorecem à impunidade dos maus empresários em detrimentos daqueles que prezam pela higidez do recolhimento dos tributos. Por estes motivos, também não faz sentido os fundamentos trazidos, com todo respeito, pelo Relator Ministro Nunes Marques, quando diz que a norma, ao invés de vulnerar a isonomia entre os contribuintes, confere “linearidade ao procedimento administrativo, ao estender aos crimes de apropriação indébita e sonegação previdenciária a solução já prevista para os demais delitos contra a ordem tributária”. Isto porque, ao contrário da linha de raciocínio desenvolvida pelo Ministro, criou-se uma diferenciação indiscriminada e infundada entre os contribuintes que realizam com rigor suas obrigações tributárias e aqueles que se valem destes

entendimentos formados pelas Cortes Superiores para deixar de recolher os tributos devidos.⁹⁴

Com razão, a meu ver, o Ministro Alexandre de Moraes ao apresentar os fundamentos da sua divergência no que se refere aos delitos de natureza formal. Nesses casos, não há motivos para condicionar a representação fiscal para fins penais à decisão definitiva na esfera administrativa, visto que, como já exaustivamente defendido no curso deste trabalho, os crimes prescindem de qualquer resultado naturalístico para sua consumação. Essa é mais uma medida para se garantir a despenalização dos grandes empresários acobertados pela capacidade financeira das corporações que representam. Como bem disse o Ministro Alexandre de Moraes, “há duas formas no mundo de se combater a sonegação fiscal: a certa e a nossa. O Brasil, infelizmente, trouxe tudo de errado para combater esse problema, pois aposta no mau pagador”.

4.7. Extinção de punibilidade pelo pagamento x ANPP.

Nesse ordenamento a parte que rege a criminalidade fiscal, chama a atenção a preservação da figura da extinção de punibilidade pelo pagamento mesmo frente a criação do acordo de não persecução penal. Esta última, diferentemente daquela, foi criada e pensada para beneficiar criminosos indistintamente, sem privilégios odiosos, de modo que, a meu ver, não faz mais sentido a manutenção da extinção de punibilidade pelo pagamento no ordenamento jurídico.

O Código Processo Penal estabelece os requisitos a serem observados pelos criminosos/investigados para que possam aderir ao acordo de não persecução penal (artigo 28-A).⁹⁵ Tratando-se de instrumento processual relativamente novo, pouco há na

⁹⁴ Para não ser repetitivo, remeto o leitor ao tópico próprio, onde discorri com maior profundidade sobre o princípio da isonomia em matéria fiscal e sua vulneração pelo tratamento dado aos sonegadores.

⁹⁵ Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV -

doutrina ou na jurisprudência sobre as divergências que da literalidade da norma possam surgir, muito menos quanto à sua aplicabilidade aos crimes fiscais.

Tal escassez, contudo, não nos impede de defender a adoção desta importante ferramenta negocial também na criminalidade tributária, inclusive substituindo a figura da extinção de punibilidade pelo pagamento. Isto porque não se justifica a manutenção deste instrumento que privilegia uma espécie de infrator, com a existência de ferramenta geral e que está de acordo com o sistema punitivo vigente. É o que iremos expor.

Os requisitos objetivos contidos na norma processual são adequados aos tipos fiscais: a) pena mínima inferior a 4 anos; b) infração cometida sem violência ou grave ameaça; c) não cabimento de transação penal (ficam excluídos os delitos fiscais que admitem esta figura); d) não ser o beneficiado reincidente e não ter conduta criminal habitual; e) não ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores com nenhuma medida despenalizadora (ANPP, transação penal ou suspensão condicional do processo).

Da singela leitura dos requisitos acima, extrai-se uma diferença entre a ANPP e a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo que se mostra fundamental, a meu ver, para a preponderância daquele em detrimento deste, ao menos para a manutenção da coerência do sistema punitivo: a impossibilidade do agente se valer do benefício indiscriminadamente.

Com efeito, a extinção de punibilidade pelo pagamento não gera qualquer outro efeito secundário e não estabelece limitações à sua utilização. O agente que adere ao benefício continua sendo primário e poderá, sempre que for necessário, se valer do pagamento para escapar da increpação. O único requisito previsto em lei é o pagamento e o único efeito é a extinção de punibilidade. Para além das inconstitucionalidades que este tratamento favorecido ostenta (e que já apresentamos ao longo do trabalho), reside aqui um potencial prejuízo ao sistema econômico. Empresários ímprobos manterão seu *status quo* a despeito das condutas ilícitas praticadas, o que geraria um perigo iminente

pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada. § 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o **caput** deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.

ao bem jurídico tutelado com a preservação destes indivíduos à frente das atividades empresariais.

Lado outro, o ANPP é figura processual construída com parcimônia e de acordo com o sistema punitivo vigente, inserido de maneira harmônica no ordenamento jurídico como meio alternativo à sanção criminal, mas que não se presta a favorecer determinados cidadãos em razão da natureza do delito. O investigado que faz jus ao ANPP deverá cumprir as condições impostas pela lei, sob pena de desfazimento do acordo e prosseguimento da persecução (art. 28-A, §10º, do CPP). Também não poderá o investigado ser agraciado com o benefício se for: reincidente ou houver elementos probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional (exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas (art. 28-A, §2º, II, CPP); ou ter sido beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo (art. 28-A, §2º, III, CPP).

Estas vedações, por si só, fornecem ao instituto do ANPP aquilo que falta à extinção de punibilidade pelo pagamento: regras que limitam sua utilização e impõe ao agente uma mudança comportamental, evitando a malfadada reiteração criminoso. Diferentemente da extinção de punibilidade pelo pagamento, há uma nítida natureza ressocializadora no ANPP, dando a oportunidade do agente criminoso repensar sua conduta no curso no cumprimento das condições impostas. Não se ignora a possibilidade de reiteração delitativa, mas acaso haja, será processado regularmente, sem as benesses processuais que outrora fazia jus, suportando as sanções penais ao final.

Estes efeitos secundários do ANPP não se encontram presentes na extinção de punibilidade pelo pagamento, situação que revela a natureza exclusivamente arrecadatória do instituto. O agente poderá sonegar durante toda sua vida, gerindo fraudulentamente diversas empresas, sem ostentar qualquer anotação criminal contra si. Basta que ele (ou até mesmo as pessoas jurídicas por ele geridas) tenham condições financeiras para arcar com o adimplemento dos débitos decorrentes da sua atividade criminoso. A sanção criminal, além de não cumprir seu propósito, também passa a ser seletiva, mostrando-se eficaz somente junto às camadas sociais menos favorecidas da população, os pequenos empresários que não detêm capital para quitar seus débitos.

Outra condição do ANPP que merece atenção e que se mostra especialmente relevante para sua primazia face à extinção de punibilidade pelo pagamento é a reparação do dano, exceto na impossibilidade de fazê-lo (art. 28-A, I, CPP). Tal condição é fundamental para a viabilidade de sua aplicação aos crimes fiscais, cumprindo em parte os interesses arrecadatórios estatais sem, contudo, desvirtuar o ANPP, mantendo os propósitos originais para os quais fora criado.

A despeito de não haver maior aprofundamento na doutrina sobre o tema, entendemos que o “dano” a ser reparado, nos crimes fiscais, diz respeito tão somente ao valor do tributo sonegado com os juros de mora, excluídas, por dedução lógica, as multas aplicadas ao sonegador. Isto porque as multas não se confundem com prejuízos que o ente federado suportou em razão da conduta do agente. Estes, são representados pelos tributos suprimidos ou reduzidos, obviamente com os juros de mora (que servem para indenizar os prejuízos) e correções monetárias (que somente atualizam os valores devidos). Já as multas possuem natureza diversa, não se confundindo com o “dano” causado, sendo, na verdade, sanção de natureza administrativa aplicada ao devedor por não ter recolhido os valores devidos no prazo oportuno.

Neste particular, o ANPP seria benéfico ao agente sonegador por dois principais motivos:

1) Primeiro, por diminuir significativamente os valores a serem pagos para adesão aos benefícios processuais/penais à sua disposição. Isto não significa que deixará de existir o crédito tributário, somente não haverá a obrigação de quitação da sanção administrativa para ter direito ao benefício na esfera criminal. Quanto à multa, continuará fazendo parte da dívida ativa, devendo a Fazenda Pública utilizar os meios processuais adequados para perseguir o seu adimplemento. Ficam, assim, bem delimitadas as searas cível e penal.

2) Segundo, por equalizar os agentes sonegadores que ostentem capacidades financeiras dispare, visto que a norma prevê, na parte final, a exceção para os casos de impossibilidade de reparação do dano⁹⁶. Esta condição nivela os pequenos e grandes

⁹⁶ Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior

empresários, conferindo ao ANPP conteúdo normativo de irrepreensível índole democrática. As dificuldades financeiras apresentadas pelos criminosos não podem obstar os benefícios previstos em lei como alternativa à responsabilização penal, sob pena de tornar-se o ANPP, a exemplo da extinção de punibilidade pelo pagamento, em odioso instrumento arrecadatório, o que desvirtuaria por completo os propósitos para os quais fora criado.

Pelo exposto, conclui-se, para além da possibilidade de sua utilização em crimes tributários, pela demasiada vantagem do ANPP frente à extinção de punibilidade pelo pagamento. Sob a perspectiva da unidade do sistema punitivo, o ANPP equipara todos os agentes criminosos, sem distinções injustificadas em razão do delito cometido, dando a eles o mesmo tratamento. Sob a perspectiva arrecadatória, continua havendo a utilização do direito penal como um instrumento a disposição do erário, contudo, de maneira sistêmica, condizente com o Estado de Direito.

a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para repressão e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo (sem grifos no original).

CONCLUSÕES.

Ao longo do presente trabalho, procurei demonstrar como a abordagem dos crimes fiscais é realizada de maneira temerária no Brasil, a partir da interpretação ampliada feita pela Cortes Superiores que não observam a relevância do bem jurídico que se busca tutelar com a norma incriminadora. Tive o cuidado de fixar as premissas que sustentam a inconstitucionalidade do sistema penal tributário vigente, intentando iniciar o necessário debate sobre a adequação dos crimes tributários aos princípios e regras que dão fundamento ao Estado de Direito.

Não se trata de meras críticas pontuais a particularidades do sistema. Pelo contrário, há uma premente necessidade de desconstruir o modo como são tratados os crimes fiscais, tanto pela normatização adotada pelos legisladores, quanto pela interpretação distorcida feita pelas Cortes Superiores.

Com a evolução da sociedade, o direito penal passou por uma necessária transformação para que acompanhasse as novas situações antes inexistentes. Os meios de produção, outrora relacionados à sociedade rural, com a industrialização e a evolução tecnológica, passaram a se concentrar em grandes centros urbanos, gerando novos problemas com novos bens a serem tutelados. A exploração da mão de obra nestes centros gerou uma classe trabalhadora marginalizada, havendo uma crescente necessidade de intervenção do Estado para garantir um mínimo de dignidade para esses cidadãos. Para tanto, a tributação ganhou especial relevância, passando a ser fonte essencial de custeio para as novas políticas públicas demandas. Nesse contexto, o direito penal, originariamente construído para a tutela de bens individualizáveis e concretos, viu-se diante da necessidade de reestruturação, visto que os bens a serem protegidos ganharam ares de abstração e generalidade, o que foi cunhado como “espiritualização” dos bens jurídicos. É exatamente esse bem espiritual que os crimes contra a ordem tributária tendem a proteger, seja sob os argumentos da corrente patrimonialista (mormente na sua concepção patrimonial coletiva), seja sob os argumentos da corrente funcionalista.

Destarte, o bem jurídico não pode ser ignorado na interpretação do direito penal tributário como tem sido a regra no âmbito das Cortes Superiores. Com efeito, há uma miscelânea de julgados esparsos e sem sistematização ou coerência técnica entre si, o que

traz insegurança na aplicação do direito. A título de exemplo, vimos que o bem jurídico é utilizado para reconhecer a constitucionalidade do crime previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, no julgamento do RHC 163334/SC, e para afastar a aplicação da Súmula Vinculante 24 ao delito de descaminho (RHC 34770/RS), contudo, de maneira contraditória, houve um silêncio eloquente quanto a sua importância quando da aplicação do princípio da insignificância ao mesmo crime nos julgamentos dos HC 136984/SP, HC 127173/PR e HC 136843/MG. Vê-se que a importância dada ao objeto tutelado é casuística, havendo situações em que é invocada para fundamentar o posicionamento e outras em que simplesmente é ignorada, prevalecendo argumentos outros para a defesa que se pretende realizar.

Discorri sobre os princípios relevantes para o correto tratamento dos crimes contra a ordem tributária e, mais especificamente, aqueles relacionados ao tratamento benéfico dado ao sonegador pelo ordenamento jurídico pátrio. Apontei como há inobservância do princípio da isonomia entre os contribuintes, dando tratamento favorecido àqueles empresários ímprobos e que maliciosamente se utilizam do sistema punitivo benéfico para ter vantagens competitivas em face daqueles que cumprem regularmente suas obrigações fiscais. No que se refere ao princípio da proporcionalidade, foi realizado um estudo teórico aprofundado para respaldar as conclusões do presente trabalho, no sentido de que o tratamento dado ao sonegador não observa um patamar mínimo de eficiência na tutela de bens jurídicos de dignidade constitucional (exigência de um “garantismo positivo”). Importa dizer que o modo como a tributação é tratada pela Constituição Federal serve como mandamento dirigido ao legislador para que criminalize as condutas contrárias ao que se espera do contribuinte/responsável tributário, ordem que é ignorada com a edição de normas amplamente benéficas e que permitem a perpetuação da conduta sonegadora através da possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. O princípio da insignificância, como vimos, é utilizado sem o devido rigor técnico pelas Cortes Superiores, as quais se valem incorretamente da Lei 10.522/22 e de portarias administrativas do Ministério da Fazenda para estabelecer parâmetros objetivos de valoração pecuniária, ignorando a importância do bem jurídico tutelado pelos crimes fiscais. Esta interpretação, inclusive, desrespeita o princípio da legalidade que veda a incriminação sem lei anterior, visto que os critérios para considerar a conduta ilícita são estabelecidos por ato infralegal.

A despeito da inobservância dos princípios tão sensíveis ao Estado de Direito, o sistema punitivo deixa de observar, ainda, a natureza jurídica dos delitos fiscais no tratamento da matéria. A súmula vinculante 24 é exemplo da falta de aprofundamento quanto a este preceito dogmático tão caro ao direito penal. Como visto, há incoerências insanáveis na redação da súmula, o que é bem analisado por Maria Thereza Rocha de Assis Moura e Marcelo Costenaro Cavali que, contrariando a corrente majoritária, entendem que a natureza dos tipos penais do artigo 1º da Lei 8.137/90 é formal. Nesse aspecto, não faria sentido condicionar a “tipificação” do delito ao lançamento definitivo, vez que a apuração do quanto é devido é indiferente para a consumação do delito. Ademais, condicionar a consumação do delito à conduta a ser praticada por terceiro é situação teratológica à luz dos princípios que fundam o direito penal. Tais situações não passaram despercebida, sendo abordado também no curso desta dissertação.

Todo o desenvolvimento teórico foi pensado para dar amparo ao tema central do trabalho: o ordenamento jurídico é benevolente com o sonegador, sendo a extinção de punibilidade pelo pagamento o instrumento mais representativo destes privilégios inconstitucionais.

A extinção de punibilidade pelo pagamento, da forma como adotada pelo Brasil, é instrumento inédito e sem precedentes nos demais ordenamentos jurídicos que nutrem alguma relação com o nosso, seja como fonte de inspiração, seja pela proximidade história, econômica ou cultural. Alemanha, Espanha, Portugal, México e Argentina foram os países selecionados para demonstrar empiricamente o que já se intuía: em que pese os benefícios previstos para os sonegadores (cada qual com suas particularidades), há uma limitação temporal para sua adoção.

O modo como se desenvolveu sua construção demonstra pouco apreço do sistema pela tutela da ordem tributária, vigendo no inconsciente coletivo a ideia de que o tributo é só mais um custo da atividade empresarial, o qual é contabilizado e adimplido discricionariamente pelo contribuinte, confundindo-se com uma mera obrigação civil.

Nada obstante todos os privilégios processuais garantidos aos cidadãos infratores de lei penal, a extinção de punibilidade pelo pagamento vai muito além, fornecendo ao sonegador vantagens que não são dadas a nenhum outro criminoso. Isto tem efeitos práticos diversos daqueles defendidos pelas Cortes Superiores como razão de ser deste

entendimento. Em outras palavras, a intenção arrecadatória imediata prejudica a regular arrecadação tributária, visto que a consciência por parte do sonegador acerca da possibilidade de livrar-se da punição, com o simples pagamento da dívida a qualquer tempo, estimula seu comportamento irregular, contando ele com a ineficácia do fisco na descoberta das fraudes para deixar de pagar o tributo devido. Esse comportamento é explicado com profundidade pela criminologia, mormente pelas teorias das janelas quebradas e dos testículos despedaçados.

Por estes motivos, defendo uma revisão completa na forma como a extinção de punibilidade pelo pagamento é aplicada no Brasil, mormente por não haver espaço para sua convivência harmônica com os demais instrumentos despenalizadores em vigência, os quais tem se demonstrado efetivos para as finalidades que foram criados. Urge, nesse contexto, repensarmos a forma privilegiada de tratamento dado ao sonegador, não fazendo sentido a manutenção da extinção de punibilidade pelo pagamento com a existência de medidas alternativas como o ANPP e a suspensão condicional do processo ou da pena.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ARAÚJO, Fabio Roque da Silva. *O Princípio da Proporcionalidade Aplicado ao Direito Penal: Fundamentação Constitucional da Legitimidade e Limitação do Poder de Punir*. Revista da EMERJ, v.12, nº 45, 2009, p. 273-315.

BERMEJO, Daniel Fernández. *Análisis normativo de la regularización penal tributaria como excusa absolutória*. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales, t.73 (2020), p.601-641.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*/Cezar Roberto Bitencourt, Luciana de Oliveira Monteiro. – São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. *Tratado de direito penal econômico*. São Paulo: Editora Saraiva, 2016. E-book. ISBN 9788547210182. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547210182/>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13. ed. Rio de Janeiro: 1981.

BARBOSA, Alexandre Lemes. *Tutela penal da previdência social*. Curitiba: Juruá: 2009.

BELLO FILHO, Ney de Barros. *Anotações ao Crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias*. Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 732, out/1996

BECHARA, Ana Elisa Liberatore S. *O rendimento da teoria do bem jurídico no direito penal atual*. Revista Liberdades - nº 1 - maio-agosto de 2009.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 31. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

BOZZA, Fábio da Silva. *Bem Jurídico e Proibição de Excesso como Limites à Expansão Penal*. Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Direito, área de concentração em Direito do Estado.

CAMPANA, Eduardo Luiz Michelin. *A fundamentação constitucional da tutela penal da ordem econômica*. 237 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2011.

CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo comparado sobre a extinção de punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil*. Monografia produzida por meio de parceria entre o Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT e Receita Federal do Brasil – RFB, sendo os questionários obtidos e disponibilizados pelo CIAT. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASAGRANDE, Daniel Alberto. *Crimes contra a arrecadação da seguridade social: apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária*. 2008. 129 f. Dissertação (Mestrado em Direito Penal) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

CIRINO DOS SANTOS, Juarez. *Direito Penal: parte geral*. 3. Ed. Curitiba. ICPC; Lumen Juris, 2008

CORRERA. M.C. *Crimes de sonegação fiscal e o mandado constitucional de criminalização*. R. Curso Dir. UNIFOR-MG, Formiga, v. 11, n. 2, p. 223 - 241, jul/dez 2020.

CUNHA, Maria Conceição Ferreira da. *Constituição e Crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização*. Imprensa: Porto, Universidade Católica Portuguesa, 1995.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 5ª Ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

ESTELITA, Heloisa; CAVALI, Marcelo Costenaro. *Crimes tributários são crimes de lesão ou de perigo, de mera conduta ou de resultado, formais ou materiais?* Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 7, n. 2, p. 353-370, 2022.

ESTELITA, Heloisa. *Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da Lei n. 10.684/03.* Boletim IBCCrim. n. 130. p. L3. São Paulo: IBCCrim, 2003.

FELDENS, Luciano. *A Constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005.

_____. *Direitos fundamentais e direito penal.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 90-91.

FIGUEIREDO, Guilherme Gouvêa de. *Crimes ambientais à luz do conceito de bem jurídico-penal: (des)criminalização, redação típica e (in)ofensividade.* São Paulo: IBCCRIM, 2008.

FLORES, Marcelo Marcante. *Expansão do direito penal: a seletividade do sistema de controle penal (re)discutida em face da nova criminalidade econômica.* Porto Alegre, 2010. 181 f. Diss. (Mestrado) – Faculdade Direito, Pós - Graduação em Ciências Criminais, PUCRS.

GODOY, Regina Maria Bueno de. *Bem jurídico penal.* 2010. 122 p. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

GRECO, Rogério. *Curso de Direito Penal: parte geral.* Vol. I. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo M.; POLIDO, Gustavo M. *Crimes contra a Ordem Tributária,* 2 ed. São Paulo: Grupo GEN, 2014.

LEITE, Alaor. *Abolição da Chamada Autodenúncia Liberadora da Pena no Direito Penal Tributário Alemão? Breves observações por ocasião de uma recente e polêmica decisão.* São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 19, v. 90. mai-jun. 2011, p. 113

LIMA, Lauro Vinício de Almeida. SILVA, Vanessa Karla Rebouças. LUCENA, Wenner Gláucio Lopes. *Janelas Quebradas e Testículos Despedaçados: a evasão fiscal pela percepção da corrupção na América Latina*. XIX USP International Conference in Accounting. São Paulo. 2019.

LOVATTO, Alécio Adão. *Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais*. 2.ed., rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MANSOLDO, Mary Cristina Neves. *Crimes Tributários sob a ótica da criminologia crítica: Extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo e a Teoria do Etiquetamento*. Quaestio iuris, 2018-04-20, Vol.11 (2).

MELLO NETO, Benedicto de Souza. *A controvérsia a respeito do bem jurídico protegido no direito penal tributário*. In: CONPEDI. (Org.). Anais do XXI Encontro Nacional do CONPEDI - Direito Tributário. 1.eded. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2012, v. 1, p. 21-45.

MORAES, Alexandre da Rocha Almeida. *A teoria dos mandados de criminalização e o combate efetivo à corrupção*. Revista Jurídica ESMP-SP, V.5, 2014: 43-68.

NÓBREGA, Cândida Dettenborn; BORGES, Nayara Gallieta. *O caráter simbólico do crime de sonegação de contribuição previdenciária*. Revista de Direito Penal, Processo Penal e Constituição|e-ISSN: 2526-0200|Curitiba|v. 2 | n. 2 | p. 621 - 642 | Jul/Dez. 2016.

PAES, Nelson Leitão. *O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes*. XXXVIII Encontro Nacional de Economia.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. Editora Saraiva, 2022. E-book. 9786555596465. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>. Acesso em: 29 ago 2022.

PUERARI, Adriano Farias. *Submissão da tutela penal ao interesse fiscal nos crimes de sonegação tributária*. Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM, v. 7, n. 2/2012.

ROCHA, Maria Fádua 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.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. *Bem jurídico-penal tributário: legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Nuria Fabris, 2013

RUDOLFO, Fernanda Mambrini. *Proporcionalidade: do excesso de proibição e da proteção deficiente*. Empório do Direito. Disponível em: Proporcionalidade: do excesso de proibição e da proteção deficiente - Empório do Direito (emporiododireito.com.br). Acessado em: 02/02/2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Tributação e liberdade*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-473.

SOARES NETO, Horígenes Fontes; PINHEIRO, Lessi Inês Farias. *Estelionato previdenciário, princípio da bagatela e patrimônio público em análise sistêmica da jurisprudência brasileira*. Revista Thesis Juris – RTJ, São Paulo, v. 9, n. 2, p. 323-344, jul./dez. 2020. <http://doi.org/10.5585/rtj.v9i2.17722>

SODA, Robson Leandro; PORTO, Rosane Teresinha Carvalho. *Co-culpabilidade às avessas e suas vertentes quanto a seletividade e os delitos contra a ordem econômica, financeira e tributária*. Prisma Jurídico, São Paulo, v. 18, n. 1, p. 88-108, jan./jun. 2019

STRECK, Lênio Luiz. *O dever de proteção do Estado (Schutzpflicht): o lado esquecido dos direitos fundamentais ou “qual a semelhança entre os crimes de furto privilegiado e o tráfico de entorpecentes”?* Disponível em <https://jus.com.br/artigos/11493/o-dever-de-protecao-do-estado-schutzpflicht>. Acesso em : 03/02/2023.