

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS (MESTRADO)**

**PAULA RENATA SILVA CABRAL**

**A INCOERÊNCIA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES  
TRIBUTÁRIOS: SERVEM OS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO POLITICA DE  
ARRECADAÇÃO FISCAL?**

**MACEIÓ/AL  
2023**

**PAULA RENATA SILVA CABRAL**

**A INCOERÊNCIA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES  
TRIBUTÁRIOS: SERVEM OS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO POLITICA  
DE ARRECADAÇÃO FISCAL?**

Tese de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito na Universidade Federal de Alagoas, como requisito para Defesa do Mestrado em Direito Público.

Orientador: Prof. Dr. Alberto Jorge Correia Barros de Lima

Maceió-AL  
2023

## **Folha de Aprovação**

**PAULA RENATA SILVA CABRAL**

### **A INCOERÊNCIA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS: SERVEM OS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO POLITICA DE ARRECADAÇÃO FISCAL?**

Projeto apresentado ao corpo docente da  
Universidade Federal de Alagoas, como  
requisito a obtenção do título de Mestre em  
Direito Público.

#### **Banca Examinadora:**

---

Orientador: Prof. Dr. Alberto Jorge Correia Barros de Lima  
(Universidade Federal de Alagoas)

---

Examinador Interno: Prof. Dr. Welton Roberto  
(Universidade Federal de Alagoas)

---

Examinador Interno: Prof. Dr. Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcante de Alencar  
(Universidade Federal de Alagoas)

---

Examinadora Externa: Profa. Dra. Fernanda Regina Vilarés

À Deus, meus pais e familiares  
por tudo o que sou.

## **AGRADECIMENTOS**

Acredito que todos que se propõem a submeter um projeto um projeto de pesquisa para o mestrado já tenha ouvido de alguém próximo o quão custoso esse processo se revela e o quanto esses dois anos passam rápido. Nenhum aviso seria suficiente para que eu pudesse prever o quando de estudo, esforço e empenho que teria que ser dedicado para chegar a esse momento. Ressalto que, apesar de por vezes ser exaustivo, é gratificante o sentimento de estar finalizando a dissertação e de se dar conta do amadurecimento pessoal e acadêmico que é alcançado nesse processo. Contudo, sem dúvida, para que eu chegasse a esse momento tive uma rede de apoio que me acompanharam e foram fundamentais pela minha conquista e passo a expressar minha sincera gratidão a todas elas. Primeiramente, agradeço aos meus pais, Paulo Cabral e Valderéz Cabral, que sempre incentivaram a dedicação aos estudos, ensinaram a disciplina e foco necessário para conseguir meus objetivos, me deram todo amor e carinho em momentos que precisei de colo e a força necessária para continuar e chegar até aqui. Agradeço a Marcelo Herval, Francisco Malaquias, Iris Basilio e Fernanda Vilares, Fernando Falcão e Alisson Luiz que foram incentivadores a percorrer o sonho de ingressar no mestrado, me auxiliaram na concretização da ideia do projeto, disponibilizaram seu tempo na obtenção desse objetivo e me incentivaram a ingressar na vida acadêmica. A todos os amigos que fiz no mestrado, em nome de Beatriz Medeiros, que virou uma grande amiga e companheira de todas as horas e uma pessoa que torço imensamente, Thiago Chacon, minha “dupla de dois” que esteve junto em todos os trabalhos acadêmicos e mesmo com vidas profissionais tão corridas houve uma proveitosa troca e que virou um amigo querido e Manoel Mello, que conheci na fila de matrícula e virou um parceiro de trabalho e grande amigo, assim com os demais colegas que tornaram esse mestrado mais leve e com grandes aprendizados e alegrias. Não poderia deixar de citar a equipe do Monteiro&Advogados associados, em nome de Eduardo Monteiro, grande incentivador da minha vida profissional e acadêmica, que sempre ressaltou o quanto acreditou em mim e, mesmo quando eu estava cansada e duvidando da minha capacidade de perseverar, estava lá para puxar minha orelha e falar: confio em você minha amiga! Ao meu orientador, que me admiro e acompanho desde a faculdade, que acreditou no tema proposto e trouxe

diretrizes e aprendizados importantes no curso do trabalho. Aos professores do Mestrado, por todo conhecimento transmitido. Ao professor Bruno Leitão por todo auxílio prestado e pelo solicitude em me auxiliar, obrigada por ter me dado diferentes pontos de vista para o trabalho. Ressalto ainda aos meus amigos que sempre estiveram comigo, os da AJA, do meu grupo de colégio as Descoladas e outros que trago também da faculdade, em especial Larissa Omena, que entenderam minhas ausências, o quanto eu estava cansada em certos momentos, que estavam disponíveis nos momentos que eu mais precisei, seja para uma conversa ou para espairecer e, mesmo não entendendo muito bem pelo que estava passando no momento, estavam a dispostos a me ouvir. Por fim, agradeço a Deus e meus anjos e santos protetores que por tantas vezes me apeguei e me deram força para continuar.

## RESUMO

O presente estudo tem por objetivo realizar uma discussão sobre o papel da extinção da punibilidade pelo nos crimes tributários e dos seus reflexos na construção de uma política criminal eficiente que torne a prática do crime uma conduta efetivamente custosa ao criminoso e, por isso, desestimulante. Essa discussão perpassa pela identificação do bem jurídico tutelado nos crimes tributários, já que legislador pátrio buscou proteção para punir ofensas às obrigações tributárias, por considerar as finanças públicas um bem jurídico que merece ser resguardado, levando em consideração os princípios da intervenção mínima, da lesividade e da adequação social. Mesmo frente a gravidade dos crimes tributários, que têm potencial para prejudicar a sociedade em larga escala, ainda se tolera a extinção da punibilidade com pagamento, levando ao questionamento sobre a coerência do tratamento privilegiado concedido nos crimes tributários. Questiona-se, ainda, a real necessidade desse bem jurídico ser tutelado pelo direito penal, já que o direito administrativo sancionador detém meios mais eficientes e menos custosos a máquina pública para arrecadação do crédito tributário.

**Palavras-chave:** Direito Penal Tributário; Direito Administrativo sancionador; bem jurídico; extinção da punibilidade.

## ABSTRACT

The present study aims to conduct a discussion on the role of the extinction of punibility by in tax crimes and its consequences in the construction of an efficient criminal policy that makes the practice of crime an effectively costly conduct to the criminal and so, a little discouraging. This discussion goes through the identification of the legal good protected in tax crimes, since the country legislator sought protection to punish offenses to tax obligations, considering public finances a legal good that deserves to be safeguarded, taking into account the principles of minimum intervention, harmfulness and social adequacy. Even faced with the seriousness of tax crimes, which have the potential to harm society on a large scale, the extinction of punibility with payment is still tolerated, leading to questioning the coherence of the privileged treatment granted in tax crimes. It is also questioned the real need for this legal good to be protected by criminal law, since the administrative sanctioning law holds more efficient and less costly means to the public machine to collect tax credit.

**Key-words:** Criminal Tax Law; sanctioning Administrative Law; legal interest; extinction of the punishability.

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	9
<b>2 O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO .....</b>	<b>15</b>
2.1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: IMPORTÂNCIA DA CRIMINALIZAÇÃO DE ATOS ATENTATÓRIOS A ORDEM TRIBUTÁRIA .....	15
2.2 A QUESTÃO DO BEM JURIDICO DIGNO DE TUTELA PENAL .....	21
2.3 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO BEM JURIDICO TUTELADO PELO DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMINISTRATIVO E DIREITO PENAL .....	26
2.4 A <i>ULTIMA RATIO</i> DO DIREITO PENAL.....	34
<b>3 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL .....</b>	<b>39</b>
3.1 CRIMES TRIBUTÁRIOS: CLASSIFICAÇÃO E O POTENCIAL PARA PREJUDICAR A SOCIEDADE EM LARGA ESCALA .....	39
3.1.1 DO ARTIGO 1º E SEUS INCISOS .....	43
3.1.2 DO ARTIGO 2º E SEUS INCISOS .....	44
3.2 CRIMINALIZAÇÃO DO DEVEDOR: ANÁLISE E JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC PELO STF .....	45
<b>4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL.....</b>	<b>50</b>
4.1 PREVISÃO LEGAL .....	50
4.2 A DIFERENÇA ENTRE A POSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A REPARAÇÃO DO DANO EM CRIMES COMUNS.....	57
<b>5 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO POLÍTICA DE ARRECADAÇÃO FISCAL .....</b>	<b>61</b>
5.1 MECANISMOS DIVERSOS PARA ARRECADAÇÃO POR MEIOS ADMINISTRATIVOS .....	61
5.2 A APLICAÇÃO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E A INCOERÊNCIA DESSA MEDIDA, FRENTE A DESNECESSIDADE DE TIPICAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS.....	67
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>73</b>
REFERÊNCIAS.....	76

## 1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, historicamente caracterizada por seu estado social, elenca no artigo 5º uma série de direitos e deveres inerentes a tutela estatal. Desse modo, vale dizer que os direitos sociais têm um custo cuja principal fonte de sustento é o pagamento de tributos, cuida-se, portanto, do dever do Estado de garantir o funcionamento dos coeficientes para o efetivo e indistinto acesso aos direitos sociais.

Nesse contexto, verifica-se que o pagamento de tributos apresenta, em contraposição aos direitos de prestação que possui, um dever da sociedade de custear esse direito. Assim, revela-se a arrecadação tributária um bem jurídico a ser preservado em prol da própria manutenção do estado social.

Em que pese a relevância social e econômica da manutenção da arrecadação tributária, ao longo dos anos a lei penal avançou no sentido de punir aqueles que dolosamente praticam atos com o intuito de não pagar ou pagar tributo a menor por meios que vão de encontro a legislação tributária vigente.

Ocorre que, devido à complexidade do direito tributário, ao utilizar a tutela penal para coibir essa prática trouxe inúmeros problemas de aplicabilidade e interpretação, já que no fim das contas apresentou-se como um *bis in idem* por já haver previsão legal de penalidades administrativas a fatos típicos semelhantes e por reduzir tutela penal com fins arrecadatórios.

A finalidade do direito penal é tutelar bens que são extremamente valiosos do ponto de vista político e não podem ser suficientemente protegidos pelos demais ramos do direito, sendo a sua utilização de caráter excepcional e com fins que ultrapassem o viés econômico.

Entretanto, o que se verifica no Brasil é possível verificar uma vertiginosa expansão das leis penais, principalmente a partir dos anos 90, dentre elas regulamentação de crimes contra o sistema tributário e o orçamento. Contudo, as leis criminalizadoras reportadas, são produzidas, comumente, sem seguir qualquer critério, seja de política criminal, seja técnico-dogmático.

Chega-se a essa conclusão ao analisar nosso ordenamento pátrio, em que florescem institutos que retiram a pretensão punitiva do Estado, após a configuração do crime tributário, dos quais exemplo mais patente é pagamento do tributo, hoje sem limite temporal preconizado.

Dessa forma, apesar da gestão financeira ocupar um lugar central nas tarefas do

Estado, se apresentando como a principal fonte de financiamento do Estado, cuja finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social, a lógica penal de criminalizar a conduta e apenas com o pagamento representa uma lógica estatal incoerente.

Neste norte emergem as seguintes indagações que buscam nortear o desenvolvimento desse estudo: existe interesse de punir, criminalmente quem comete ato ilícito tributário? Os crimes tributários foram concebidos unicamente como uma política de arrecadação fiscal? Os benefícios penais na esfera penal tributária não se revelam como incoerência na aplicação do sistema penal? Os meios administrativos não possuem meios suficientes para suprir essa demanda arrecadatória?

Ocorre que o aparato estatal não deve, nem pode, buscar no Direito Penal uma solução para os problemas sociais, transferindo ao plano simbólico o que deveria resolver com ações políticas, administrativas e econômicas.

Para responder esses questionamentos, será feita uma análise do dever de pagar tributos, afinal os tributos são de extrema importância para suprir as necessidades públicas, como se deu a criminalização dos atos atentatórios e qual o bem jurídico que o direito penal pretende resguardar, analisando se faz sentido sua aplicação sob a ótica da utilização do direito penal como a *ultima ratio*.

Analisa-se as doutrinas que buscam identificar qual o bem jurídico tutelado nos crimes tributários demonstrando que não há uma unanimidade entre aqueles que entendem ter o direito penal fins precipuamente arrecadatórios, ou a proteção das contas públicas como bem jurídico supraindividual ou, ainda, uma função mista.

Ao realizar a análise da dos crimes tributários em espécie, que nesse trabalho focou-se nos artigos arts. 1º e 2º da Lei 8137/90, trazendo a evolução da legislação penal e o progressivo reduscrescimento das penas, como se isso, por si só, tivesse o condão de reprimir condutas frente a sua pouca aplicabilidade prática.

Demonstra-se, ainda, que vários dos tipos penais instituídos muito se assemelham com fatos típicos já previsto e punidos na esfera administrativa, sendo até mais gravosa em âmbito do direito administrativo sancionador, pois, nesse caso o dolo não é imprescindível para caracterização de algumas condutas elencadas na lei penal.

Em seguida, fala-se sobre a os crimes tributários no Brasil e seu potencial de prejudicar a sociedade em larga escala, focando esse trabalho nos arts. 1º e 2º da Lei 8137/90, demonstrando a sua aplicabilidade na jurisprudência e que poderá trazer problemas como a criminalização do devedor frente ao RHC 163.334 do STF.

Com o intuito de apresentar outro ponto de reflexão na aplicabilidade do direito penal como ferramenta arrecadatória do direito tributário, foi trazido a baila o RHC 163.334 do STF, em que houve a fixação da tese que configuraria crime de apropriação indébita o ato de declarar e não pagar o tributo devido.

Contudo, nesse julgamento e em outros exemplos de posicionamento jurisprudenciais, demonstrou-se a complexidade de condensar os ramos do direito penal e tributário, apenas sobre a lógica penal, já que o direito tributário tem conceitos, características e dificuldades de aplicação prática inerentes a própria complexidade das relações econômicas que regem a sociedade.

É comum, portanto, que discussões sobre conceitos básicos na esfera tributária como o que é renda, o que é base de cálculo de determinado imposto, classificação de mercadorias, impactando diretamente na legalidade ou não do ato perpetrado pelo contribuinte.

A delimitação do espaço legítimo de atuação do direito penal no âmbito dos crimes tributários, com a exclusão de condutas que não possuem uma carga de reprovabilidade suficiente para provocar a intervenção criminal dentro de uma noção de *ultima ratio*.

Dessa maneira, o dever de pagar tributos decorre de ato lícito e o seu não pagamento não, necessariamente, é uma licitude e ter essas matérias discutidas em âmbito penal, de certa forma, vai de encontro aos princípios penais.

Isso porque os princípios penais constitucionais auxiliam na operacionalização do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito que funcionam como limites democráticos que estreitam e condicionam tanto as possibilidades de formulações legislativas e a atuação judicial, sendo a criminalização de antes ditas infrações tributárias afronta diretamente o Princípio da Intervenção Mínima.

Conforme o preconizado pelo Princípio da Intervenção Mínima, o direito penal só deve preocupar-se com a proteção dos bens mais importantes e necessários a vida em sociedade sempre que entender que os outros ramos do direito se revelem incapazes de proteger devidamente aqueles bens mais importantes para a sociedade

Segue o texto, falando do instituto da extinção da punibilidade e da coerência da sua aplicação nos moldes em que se propõe, isso porque ao referir-se à ilícito penal na seara tributária, trata-se sobre a natureza criminal do não pagamento de tributo, que não é, ou não deveria ser ligada uma obrigação de pagar e sim a um comportamento doloso de praticar fraude, previsto em lei, que causou um dano social maior do que o simples inadimplemento.

Tem como requisitos ser um ato doloso, que tenha a clara intenção de enganar o fisco para pagar menos tributos ou deixar de pagar, utilizando-se de artimanhas fraudulentas para desconfigurar o negócio jurídico.

Apesar da pena não ser um elemento do crime e sim uma consequência natural da realização de uma ação típica, antijurídica e culpável a possibilidade real de sua aplicação é que faz com que seja reforçada sua força coercitiva de indução de comportamentos.

Contudo, após a sua prática podem ocorrer causas que impeçam a aplicação da respectiva sanção ou até diminuam sua consequência, servindo também essas políticas como instrumento para indução de comportamentos desejados.

A punição abrange além dos efeitos preventivos especiais e gerais da pena, que são não voltar a delinquir e que os demais não tomem como exemplo, visam evitar que a sensação de impunidade seja incutida na sociedade. Contudo, há situações específicas em que o estado pode abrir mão ou perder o direito de punir por uma questão de política criminal o que foi denominado de extinção da punibilidade prevista em um rol restrito.

Isso ocorre porque a punibilidade não está inclusa no conceito de crime, apesar de haver divergências doutrinárias, se a consideramos como elemento imprescindível para sua configuração a inaplicabilidade da sanção pela extinção da punibilidade o desintegraria.

Em sua configuração atual, o instituto da extinção da punibilidade nos crimes tributários mostra-se deveras contraditório, em especial, ao compararmos a sua utilização frente ao direito penal comum.

Isso porque o instituto que mais se assemelharia seria o arrependimento eficaz, mas esse só pode ocorrer até o recebimento da denúncia ou queixa e o agente poderá beneficiar-se com a diminuição de pena de um a dois terços, é dizer, em crimes de menor potencial ofensivo a exemplo do furto em que o autor do fato consegue até o momento do recebimento da denúncia reparar o dano, o benefício previsto seria a diminuição da sanção imposta.

Em contrapartida nos crimes contra a ordem tributária, em que há inevitáveis prejuízos difusos em relação à sociedade, além da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia, com a edição das Leis n.º 10.684/03 e Lei n.º 11.941/09, houve a extensão desse entendimento para o pagamento feito a qualquer tempo.

A não fixação de limite temporal para possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo, em uma interpretação voltada a beneficiar o contribuinte tributário

inadimplente, apresenta-se como uma contudo contraditória frente a gravidade social dos crimes tributários

Este tema repercute no campo da definição sobre a natureza da ação penal em crimes tributários, de como se dá a repercussão na arrecadação de tributos, se a incidência do fato típico penal nos crimes contra ordem tributária possui objetivo de punir o contribuinte pelos descumprimentos dos preceitos legais, em obediência ao caráter preventivo e punitivo de condutas inerente ao direito penal ou dá-se como um tipo de execução fiscal privilegiada.

Pretende-se, ainda, analisar as consequências fáticas dessas duas formas de encarar a natureza desse instituto, já que a sua utilização para fins meramente arrecadatários desnaturaria os fins punitivos previstos na lei penal incriminadora e sua utilização com fins meramente punitivos poderia configurar-se, em certas situações, prisão por dívida, o que é vedado pela Carta Magna.

Voltando-se para ótica da política criminal, a impressão que temos é que legislador premia o sonegador contumaz, mesmo que tenha provocado prejuízos milionários ao erário de modo a premiar o parasitismo e negar o direito fundamental dos demais cidadãos à justa divisão dos custos do Estado.

Para analisarmos o tratamento diferenciado entre os crimes tributários e crimes ditos comuns, perpassa por uma análise do estudo do processo de criminalização, em que o objeto de estudo são as instâncias que criam e administram a delinquência, além, disso o agente que comete esse tipo de infração também deve ser analisado, já que se trata de crimes denominados de colarinho branco, que por ter agentes de classes sociais diferentes, acabam tendo tratamento criminal diferenciado.

Assim, esta pesquisa tem o escopo de realizar uma discussão sobre o papel da extinção da punibilidade nos crimes tributários e dos seus reflexos na construção de uma política criminal eficiente que torne a prática do crime uma conduta efetivamente custosa ao criminoso e, por isso, desestimulante.

No último capítulo, busca-se trazer elementos que comprovem que o direito administrativo sancionador tem uma série de meios de tutelar a arrecadação e proteção da ordem tributária sem a necessidade da movimentação da máquina estatal no âmbito penal.

Essa forma de encarar os delitos tributários não trariam prejuízo, tendo em vista que o modo que a política criminal trata os crimes tributários no Brasil leva a crer que seu objetivo precípua não é proteger a ordem tributária, mas tão somente criar uma forma de forçar os devedores a pagar o tributo.

Vimos ao longo dos anos que uma política criminal que busca o expansionismo sem que isso traga algum benefício efetivo a sociedade é ineficaz e contribui para inchar as funções estatais, tirar o foco de políticas criminais que realmente não podem ser tuteladas por outros meios e contribui para sensação de impunidade.

Assim, o direito administrativo sancionador é a melhor escolha para tutelar a arrecadação e as finanças públicas, não devendo o direito penal ser utilizado com esses fins, pois seu objetivo é abarcar apenas condutas efetivamente graves. Se a preocupação do legislador é assegurar a existência de uma sociedade em que os cidadãos sejam leais à administração tributária e não pratiquem condutas fraudulentas, o direito penal não é ferramenta para isso, em especial nos moldes que se apresenta.

## **2 O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO**

### **2.1 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: IMPORTÂNCIA DA CRIMINALIZAÇÃO DE ATOS ATENTATÓRIOS A ORDEM TRIBUTÁRIA**

A Constituição Federal de 1988 elenca um extenso rol de deveres do Estado junto a sociedade, tendo como característica a sua configuração como um Estado social, especialmente ao assumir um papel de provedor das necessidades públicas. O legislador, ciente da custosa necessidade de manutenção que se impõe, dedicou-se a prever meios de preservar uma atividade financeira equilibrada.

A característica de autofinanciamento pela sociedade é própria do Estado fiscal, no qual as necessidades materiais são cobertas através de dinheiro, que ele obtém, administra e aplica (NABAIS, 2009, p. 192):

A ideia do pagamento de tributos como um dever fundamental foi brilhantemente tratada por Jose Cabalta Nabais (2009, p. 64), que abordou a ideia de que os deveres fundamentais constituem uma característica jurídico-constitucional própria, colocada ao lado e correlativa dos direitos fundamentais, isto é, uma categoria que traduz a mobilização do homem e do cidadão para a realização do bem comum.

Vale ressaltar que essa teoria foi acolhida pela doutrina brasileira. Nesse sentido, defende Ricardo Lobo Torres (2004, p. 2-22) que o pagamento de tributo transcende a mera obrigação por ter alcance constitucional, ao passo em que Marco Aurélio Greco (2005, p. 177) define o poder de tributar como um mecanismo para a realização positiva de políticas públicas em prol da afirmação da dignidade humana, da liberdade e da igualdade.

Assim, os tributos seriam encargos ou sacrifícios para com a comunidade nacional, que valem relativamente a todos os indivíduos e não apenas a um deles. Pautase, portanto, sobre o princípio da generalidade, não passível de discriminações e que obedece ao princípio da tipicidade (NABAIS, 2009, p. 71).

Entende-se, assim, com o princípio da generalidade, que está imbuído um dever geral de pagamentos de tributos inerente à sociedade, pois cabe a esta a função de promover o adequado custeio do funcionamento. Já com o princípio da tipicidade, tem-se que para cobrança de tributos deve haver prévio instrumento legal que o substancie e fixe elementos temporais, quantitativos, materiais e subjetivos para realização da cobrança.

É inerente ao Estado o seu dever precípua de satisfazer as necessidades públicas,

realizadas mediante a atividade financeira estatal voltada para obter, gerir e aplicar recursos para realização de suas finalidades, contudo, o cumprimento desses objetivos reflete em gastos públicos que deverão ser previamente determinados de acordo com o poder de arrecadação que o Estado possui, conforme previsão do art. 2º da Lei 4320/64<sup>1</sup>.

Isto posto, os tributos são considerados os principais meios de arrecadação do Estado, posto que oferecem um lastro financeiro para fazer frente aos custos advindos do fornecimento desses direitos. Por outro lado, para que a sociedade tenha a possibilidade de usufruir dos direitos e garantias previstos na Constituição Federal, vislumbra-se um dever inerente e fundamental, qual seja, a necessidade de pagamento dos tributos, os quais possibilitarão o devido financiamento das garantias estatais.

Nesse contexto, o Direito Penal tem como uma das suas finalidades a de proteção dos bens jurídicos fundamentais das pessoas e da vida em sociedade, construindo uma proposição de um programa político criminal típico de um estado social democrático (GOMES, 2002, p. 46).

O assunto é ventilado pela doutrina antes mesmo de existir uma lei sobre os crimes tributários, pois Nelson Hungria (1977, p. 294), ainda em 1977, manifestou a preocupação do legislador penal com abusos e fraudes contra o fisco pela extensa quantidade de fatos classificados como ofensivos da Fazenda Pública em matéria de impostos.

Apesar de ser inerente a própria existência do Estado, o pagamento de tributos como um dever fundamental não possui previsão legal expressa, sua existência advém da correlação dos direitos, a qual representa uma responsabilidade comunitária, pautada por um fundamento constitucional e que tem como primeiro destinatário o legislador ordinário, vinculado a existência e conteúdo dos deveres objetos de concretização na Constituição (NABAIS, 2005, p. 13-19).

A noção de que todo direito pressupõe um dever de custeio, deve ser inerente a lógica de organização estatal, já que até os ditos direitos negativos demandam vultosos recursos financeiros para sua proteção. Isso porque os custos com direitos e liberdades se materializam com despesas do estado para sua proteção, que por não se concretizarem individualmente, e sim em custos gerais, acaba dificultando a intelecção do óbvio que, conforme José Cabalta (2009, p. 23), seria: *“todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam custos indiretos nos clássicos direitos e liberdades, sejam custos diretos*

---

<sup>1</sup> A lei teve por objetivo estatuir Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, em consonância com princípios da unidade, universalidade e anualidade.

*nos direitos sociais*”.

Toda dinâmica social existe única e exclusivamente devido a um complexo sistema de custeio, orçamento e organização financeira. O discurso de que o Estado retira o dinheiro do contribuinte e não dá contrapartida alguma é, no mínimo, falacioso.

Na verdade, o direito jurídico só existe se e quando tem um custo orçamentário, já que a liberdade tem pouco valor, quando aqueles que o tem não dispõem dos recursos necessários para dar eficácia aos seus direitos (HOLMES, 2019, p. 16).

Mesmo aqueles que não se utilizam diretamente dos serviços gratuitos oferecidos pelos Estado, como escolas e hospitais públicos, têm segurança, acesso à justiça, infraestrutura, política públicas, agências reguladoras e toda uma estrutura voltada para manutenção da sociedade.

Tem-se, assim, a cidadania fiscal, em que cada membro do Estado é responsável por contribuir para manutenção da sociedade na medida da sua capacidade contributiva. O que leva a compreensão de que nenhum membro da sociedade é permitido deixar de contribuir para o suporte financeiro, incumbindo ao Estado a função de cobrar e fiscalizar o cumprimento desse dever (NABAIS, 2005, p.36).

O cumprimento desse dever dá-se por meio de sanções administrativas, que são moduladas conforme a infração cometida pelo contribuinte e que atingem o patrimônio, a fim de promover uma restituição dos valores que foram deixados de arrecadar, assim como uma reprimenda punitiva e repressiva de condutas.

Toda essa atenção especial ligada a preservação da arrecadação se dá porque os direitos têm um custo alto, em especial quando essa garantia é justa e uniforme, já que os direitos jurídicos não têm significado algum quando não são garantidos coercitivamente, e seu descumprimento é punido pelo poder público mediante recurso à Fazenda Pública (HOLMES, 2019, p. 40).

Dessa forma, o custo dos direitos diz respeito aos custos da fiscalização, pois pressupõe que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário, já que se os direitos fossem meras imunidades à intromissão do poder público, a maior virtude do governo seria a paralisia ou a debilidade (HOLMES, 2019, p. 41).

Reputa-se a importância do tributo como instrumento de intervenção na realidade econômica, tanto para a regulação da produção, distribuição e consumo de bens e serviços, quanto os meios de intervenção do Estado na economia e a prestação dos serviços públicos, representando a violação nas formas de obtenção de receitas tributárias

prejudicial aos elementos integrantes da economia nacional (SISTI; TEIXEIRA, 2016, p. 12-16).

Diante da relevância da manutenção das contas públicas, além das normas de direito administrativo, temos o Direito Penal dotado da missão de proteger bens jurídicos essenciais à manutenção da vida em sociedade e, por isso, meio pelo qual há de se defender as finanças públicas por meio do previsto na Lei 8137/90, que elenca os crimes contra ordem tributária.

Apesar da lei penal estar funcionando como mero instrumento de cobrança e de realização de políticas públicas, havendo meios menos invasivos para essa finalidade, tenta-se justificar a sua aplicação pelo dever coibir condutas que se revelem como ameaça a bens e interesses de vital importância a sociedade (FELDENS, 2022, p. 31).

Aprofundando as motivações que fizeram a tutela penal preocupar-se com as infrações de ordem tributária, transformando-as em delitos tributários, diz respeito ao fato de que tais tipos de delitos transcendem o interesse público *stricto sensu*, sendo de interesse de todos os sujeitos sociais (FELDENS, 2022, p. 36).

Em análise legislativa, inicialmente os delitos tributários foram previstos na legislação penal comum, denominado fraude contra a administração pública ou crimes patrimoniais que eram caracterizados pelo seu objeto ou sujeito passivo (MICELE, 1969, p. 51)

Atualmente, encontra-se apartado do Código Penal e guarda diferenças em relação aos crimes ditos comuns, o que resultou nas discussões acerca de uma pretensa autonomia científica do Direito Penal Tributário. Destaco a existência de duas vertentes doutrinárias, uma que defende a Autonomia desse ramo do direito e outra que a conecta como uma espécie do gênero Direito Penal.

Essa pretensa autonomia é defendida por doutrinadores como Susana Ayres (2009, p. 51), que reconhece no Direito Penal português a ascensão desse ramo a pouco mais de meio século e tem sua origem associada a proteção do interesse patrimonial, entende que há características próprias nesse grupo de normas que se destinam a proteção da arrecadação fiscal mediante a imposição de sanções.

Entende-se que possíveis questionamentos acerca do tema surgem devido ao fato de que além de novo, trata-se de um ramo que mistura elementos do Direito Tributário (como pressuposto) e do Direito Criminal, isso porque não há crime tributário sem que haja uma infração tributária dolosa que supere a competência daquele direito.

Assim, apesar de correlacionados, vale dizer que possuem natureza diversa, sendo

o Direito Penal marcado por seu caráter fragmentário, além da característica da finalidade preventiva e princípios que limitam o poder estatal, em que falhando o seu caráter motivador de salvaguardar os bens jurídicos mais importantes, atua-se contra o indivíduo infrator concretizando seu caráter coercitivo.

Em análise de competência, é possível afastar a teoria da autonomia. Em crimes tributários, assim como no Direito Penal, a competência legislativa é privativa da União, podendo haver autorização de lei complementar federal para que os Estados-membros legislem sobre questões específicas de interesse local, enquanto no Direito Tributário a abertura legislativa é maior, sendo a competência concorrente.

Cito ainda, que há outra corrente teórica que defende que as normas penais tributárias pertenceriam apenas formalmente ao Direito Penal e que materialmente seriam parte do Direito Administrativo Tributário, entendendo que esse conjunto de normas seria o meio pelo qual a administração estatal vincularia uma sanção à infração fiscal, sendo sua natureza administrativo tributária quanto à infração e de natureza penal quanto à sanção (VILLEGAS, 1974, p. 78).

Nesse ponto, no que diz respeito à diferenciação entre infração tributária e delito tributário, vale dizer que a discussão se encontra superada pela teoria dualista que já as diferencia (SOUSA, 2009, p. 53 e 246), seja no aspecto material ou formal.

Para melhor entendimento, esclarece-se que as infrações tributárias são violações de normas jurídicas que estabelecem obrigações tributárias, é dizer, possuem um caráter contravencional de transgressão que perturba a ordem da atividade administrativa (VILLEGAS, 1974, p. 87).

Já o delito tributário tem como objeto o ataque a direitos individuais e sociais dos indivíduos, sendo indiferente a sua concentração no Código Penal, da mesma forma que, se não houver ataque ao indivíduo ou a membro da sociedade, a mera inclusão no Código não o trará caráter criminal (VILLEGAS, 1974, p. 96).

Via de regra, a antijuridicidade é uma categoria sistemática comum a todos os ramos do direito, mas o delito representa uma ofensa a um determinado bem jurídico, não podendo ser caracterizado na ocorrência de mera infração de dever, havendo constatação da responsabilidade penal objetiva e subjetiva e a declaração de culpabilidade constituem pressupostos necessários e irrenunciáveis para a aplicação de pena (BITENCOURT, 2013, p. 29).

Afastada as infrações tributárias dos delitos contra ordem tributária, cabe-nos ainda diferenciar o Direito Penal Tributário dos demais ramos do Direito Penal

Administrativo, já que esse refere-se unicamente a reprimir violações de normas tributárias a fim de proteger as receitas que o Estado deve obter por meio delas, sendo a sua multa não somente retributiva e preventiva, mas também compensatória.

Vale ressaltar que, apesar de ter uma conclusão diferente da aqui adotada, as premissas levantadas por Hector Villegas (1974, p. 133-136), merecem destaque, pois além dos princípios gerais que já seguem de guia para o Direito Penal, o autor elencou quatro princípios que caracterizariam o Direito Penal Tributário: a) Caráter contravencional da infração tributária; b) Caráter penal da sanção tributária; c) Caráter compensativo das sanções mistas; d) Antijuridicidade das sanções tributárias.

Quanto ao caráter contravencional, diz respeito ao fato de que a simples desobediência da norma caracteriza a sua incidência, independente de intenção e resultado, prevalecendo o caráter objetivo.

Nesse aspecto, com fundamento nesse critério é que se encontram justificadas diferenças processuais com relação ao Direito Penal comum, como a disponibilidade de sanção segundo um princípio de oportunidade e possibilidades de transações, não sendo admitida, contudo, em casos em que a sanção tem caráter puramente repressivo, como nos casos de previsão de pena privativa de liberdade (VILLEGAS, 1974, p. 135).

Em relação ao seu caráter penal, ressalta-se o dever de adequação aos princípios adotados na dogmática penal, como a legalidade, tipicidade, proibição de analogia e irretroatividade.

Ao se falar em caráter compensatório das sanções mistas, fala-se que no Direito Penal Tributário não se concentram apenas sanções de cunho repressivo, mas também de caráter compensatório que os afastaria do Direito Penal comum.

Entretanto, essa ideia de que o Direito Penal não poderia abranger a natureza compensatória encontra-se ultrapassada, já que a jurisprudência do STJ2 já admite a compensação de danos morais e materiais em danos causados pela prática da infração penal, conforme previsão do inciso IV do artigo 387 do Código de Processo Penal. Assim,

---

<sup>2</sup> RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSO PENAL. REPARAÇÃO CIVIL DO DANO CAUSADO PELA INFRAÇÃO PENAL. ART. 387, IV, DO CPP. ABRANGÊNCIA. DANO MORAL. POSSIBILIDADE. RECURSO IMPROVIDO. 1. Considerando que a norma não limitou e nem regulamentou como será quantificado o valor mínimo para a indenização e considerando que a legislação penal sempre priorizou o ressarcimento da vítima em relação aos prejuízos sofridos, o juiz que se sentir apto, diante de um caso concreto, a quantificar, ao menos o mínimo, o valor do dano moral sofrido pela vítima, não poderá ser impedido de fazê-lo. 2. Ao fixar o valor de indenização previsto no artigo 387, IV, do CP, o juiz deverá fundamentar minimamente a opção, indicando o quantum que refere-se ao dano moral. 3. Recurso especial improvido. (STJ - REsp: 1585684 DF 2016/0064765-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 09/08/2016, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/08/2016 RT vol. 975 p. 555)

deixando de estar o caráter compensatório adstrito aos crimes tributários, guardando-se evidentemente as devidas diferenças, é desnecessária a criação de um novo ramo do direito com base apenas nesse fator.

Por fim, quando se fala em antijuridicidade tributária, propõe-se problema específico desse ramo do Direito Penal, já que existem condutas puníveis pelas leis repressivas fiscais, das quais questiona-se a antijuridicidade, como ocorre com a elisão tributária, em que haveria a possibilidade de escolha do contribuinte de economizar tributo. Contudo, as autoridades insistem em exigir que o contribuinte eleja o processo mais oneroso, indo de encontro ao princípio fundamental da liberdade de conduta ou opção do indivíduo, que é o pressuposto racional da elisão (DÓRIA, 1977, p. 126).

Assim, mesmo não havendo relação dos delitos tributários com infrações tributárias, é pressuposto lógico a existência de uma dupla tipicidade, em que primeiro constata-se uma infração ou ilícito tributário, para em momento posterior avaliar se essa desobediência legal possui os requisitos para caracterizar um delito fiscal.

Dessa maneira, busca-se estabelecer algumas premissas necessárias para o entendimento coerente diante do que se pretende na presente pesquisa: (i) o primeiro diz respeito à existência de um dever fundamental de pagar tributos, tendo em vista ser de fundamental importância para manutenção estatal e consecução das necessidades públicas; (ii) não há que se falar em Direito Penal Tributário como um ramo autônomo do Direito, há um Direito Tributário que refere-se às infrações tributárias e há um Direito Penal que rege os delitos tributários; (iii) os conceitos elencados por Viegas, que pretendem destacar o Direito Penal Tributário como um ramo autônomo, trazendo para isso elementos do direito administrativo, levanta o questionamento acerca da necessidade da intervenção penal para promover a arrecadação fiscal.

Partindo de tais pressupostos, analisar-se-á cada um dos sobreditos aspectos nos capítulos seguintes, iniciando-se pelo delineamento acerca de qual é o bem jurídico que o legislador penal pretende tutelar ao criar tipos penais passíveis de extinção da punibilidade a ser decretada a qualquer tempo mediante pagamento do tributo devido.

## 2.2 A QUESTÃO DO BEM JURIDICO DIGNO DE TUTELA PENAL

Inicialmente, vale ressaltar que funciona o Direito Penal como instrumento de controle social limitado e legitimado por um estado de direito e, apesar de forte caráter coercitivo, tem como principal objetivo a prevenção de condutas, pois ao descrever um

fato típico e atribuir uma consequência ao descumprimento dos seus mandamentos, busca que a tentação de agir contra a ordem jurídica não seja vantajosa em relação as possíveis consequências desses atos.

Assim, toda essa sistemática complexa de prevenção tem como finalidade a proteção de bens jurídicos indispensáveis ao funcionamento da sociedade, sendo o bem jurídico, nas palavras de Aníbal Bruno (1959, p. 15-17), conceituado da seguinte maneira:

Os bens jurídicos são valores de vida individual ou coletiva, valores da cultura. São interesses fundamentais do indivíduo ou da sociedade, que, pelo seu valor social, a consciência comum do grupo ou das camadas sociais nele dominantes, elevam a categorias de bens jurídicos, julgando-se merecedores da tutela do Direito, ou, em particular, da tutela mais severa do Direito Penal. O bem jurídico é o elemento central do preceito contido na norma jurídico-penal e da descrição punível.

Dessa forma, segue estabelecido que toda norma penal terá um bem jurídico correlacionado, de alta relevância social a ser protegido. Nesse raciocínio, os crimes contra ordem tributária, que já revela o bem a ser protegido é a arrecadação, ao definir no primeiro artigo da Lei 8137/90, que a conduta criminosa consiste na supressão ou redução de tributo.

Isso porque, por ser o tributo a principal fonte de financiamento do Estado, a realização de atos de omissão, fraude, falsificação e alteração de dados, deixar de fornecer, deixar de recolher no prazo, deixar de aplicar e demais atos que possam trazer prejuízos aos cofres públicos, interfere nas contas públicas e, conseqüentemente, na prestação de interesses sociais.

Tamanha a importância desse bem jurídico para a arrecadação de ingressos e a gestão de gastos em benefício da sociedade, que a sua instituição e sistematização está prevista nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal, assumindo o caráter de bem jurídico supraindividual (BITENCOURT, 2013, p. 33).

Sabe-se, ainda, que o Direito Penal carece da determinação de um sujeito que sofre um dano específico e objetivamente punível, não podendo haver generalidade na sua identificação, devendo o objeto jurídico protegido adotar uma postura funcional.

Essa postura sustenta que o objeto jurídico protegido está ligado diretamente às funções que devem ser cumpridas pelo estado como custeio e financiamento das atividades institucionais, que somente podem ser atingidas de forma mediata por ações criminosas cometidas individualmente, o que poderia dificultar a legitimação da incidência desses delitos frente ao princípio da ofensividade (BITENCOURT, 2013, p.

35).

Essa dificuldade reside no fato de que o princípio da ofensividade resulta de uma garantia de que não poderá ser considerado ilícito penal fato que deixe de apresentar lesão, ofensa ou perigo a bens jurídicos tutelados (LIMA, 2012, p. 65), sendo necessário o estabelecimento de nexos causal entre a conduta e a lesão.

Ocorre que nem sempre há clareza ao atribuir responsabilidade entre a conduta de sonegação fiscal e afetação de uma obra ou serviço público, então, a interpretação que mais apresenta coerência com os princípios norteadores é a de que o dano incide sobre a administração do erário público, o que pode de maneira mais objetiva ser demonstrado numa instrução criminal (BITENCOURT, 2013, p. 35).

O que nos parece é que não se pode encarar as funções dos tributos como bem jurídico de proteção imediata e sim objeto mediato de proteção, sendo o objeto imediato o patrimônio administrado pela Fazenda Pública, de modo a assegurar o cumprimento de expectativas de ingresso e a boa gestão de gastos (BITENCOURT, 2013, p. 36).

Vê-se que a arrecadação é importante elemento presente em vários artigos da lei, que busca evitar que o agente, de qualquer maneira pratique atos para ilicitamente deixar de recolher ou recolher a menor os tributos, deixando claro que o bem a ser protegido é a ordem econômico-financeira.

Contudo, em relação a conceituação de qual seria o bem jurídico penal protegido nos crimes fiscais, destacam-se duas correntes teóricas que divergem entre si, sendo elas a corrente patrimonialista e a corrente funcionalista (SISTI; TEIXEIRA, 2015, p. 05).

Para a corrente patrimonialista, a defesa da tutela estatal é a obtenção de receitas e o resguardo patrimonial em si, independente da sua finalidade ou destinação, buscando ressaltar valores como a justiça fiscal (SISTI; TEIXEIRA, 2015, p. 05).

Segundo essa visão, não se trataria de lesões ao patrimônio individualmente considerado, mas a interesses transindividuais relacionados com a atuação econômica e social do Estado.

Essa teoria se preocupa com a definição de um bem jurídico concreto e palpável, que contribuirá para compreensão e alcance do tipo penal tributário (RODRIGUES, 2013), assim, o bem jurídico protegido é o erário, ou seja, o patrimônio tributário da Fazenda Pública, configurando-se como um bem jurídico supraindividual, que visa proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção dos recursos necessários à realização de suas atividades (PRADO, 2003, p. 256).

Susana Aires de Souza (2006, p. 495) salienta que, sob uma concepção

patrimonial, é insuficiente o grau de lesividade da conduta individual da fraude fiscal perante a grandeza do bem jurídico patrimônio público, em que um ato fraudulento do contribuinte se mostra quase insignificante perante a magnitude do patrimônio estatal.

Em contraposição à noção patrimonialista surgiram as correntes funcionalistas, as quais se assentam no repúdio à noção de lesão ao patrimônio, recorrendo à intensa conexão entre a tutela penal e os escopos reconhecidos modernamente aos tributos em um Estado de Direito (PRADO, 2004, p. 399).

Isso significa que o viés funcionalista determina que o bem protegido seriam as funções dos tributos desempenhadas no Estado Social e Democrático de Direito. Os adeptos desta teoria perseguem um bem jurídico que consiga conjugar as funções financeira, social e político-econômica desempenhadas pela espécie tributária (SISTI; TEIXEIRA, 2015, p. 06).

Assim, considera-se como bem jurídico tutelado pelo Direito Penal o próprio sistema tributário, concernente à correta arrecadação, à justa distribuição dos ônus sociais e à direção econômica implantada pelo Estado na sua função de intervenção na economia e conformação do mercado a certos parâmetros constitucionais (SISTI; TEIXEIRA, 2015, p. 07).

Dentre as correntes expostas, a corrente patrimonialista é majoritária e aparenta ser a corrente adotada pelo ordenamento jurídico pátrio, em especial quando se atenta a adoção de institutos despenalizadores em prol da arrecadação estatal, como a extinção da punibilidade pelo recolhimento tardio do tributo e suspensão da persecução criminal pela inclusão do débito fiscal em programa de parcelamento, demonstrando uma maior preocupação com a manutenção da arrecadação estatal do que com o sistema tributário.

Quando falamos em defesa de uma ordem econômica tutelada pelos crimes fiscais e pelos postulados da dignidade humana, solidariedade social e isonomia (RODRIGUES, 2013, p. 173), trata-se de características da corrente funcionalista e que se opõem a essas políticas despenalizadoras por entender que os crimes fiscais não podem proteger apenas o patrimônio público, visto que o caráter patrimonial da ofensa não esgotaria o conteúdo do injusto (RODRIGUES, 2013, p. 152).

Isso porque a questão arrecadatória já possui mecanismos impostos pelo direito tributário para sua efetivação, por meios coercitivos e preventivos de natureza administrativa e judicial tributária. Sendo assim, para justificar a existência de um direito penal deveria haver um bem jurídico que transcendesse questões patrimoniais e, caso se chegasse a conclusão de que, pelo caráter econômico inerente às questões tributárias, não

fosse possível realizar essa dissociação, o ideal seria utilizar outras formas de lidar com as questões que não fosse a utilização do Direito Penal.

Aduz, também, que as críticas a teoria patrimonialista convergem no sentido de que o tributo não se restringiria a um bem patrimonial, sequer se confundiria com um direito econômico ou com a prestação em dinheiro, sendo um elemento criado pela norma para cumprir determinadas funções de interesse público, funções estas primordiais para a sobrevivência do sistema democrático (RODRIGUES, 2013, p. 153).

A discussão central encontra-se na problemática em entender que seria possível a aplicação do Direito Penal com fins unicamente patrimonialistas, seria um contrassenso a própria natureza do Direito Penal, que busca salvaguardar direitos transindividuais que não deveriam ser extintos com o mero pagamento. E, entendendo-se pela não viabilidade da sua utilização com esses fins, se haveria real necessidade de fazer utilização do Direito Penal com esses fins.

Não se entenda com isso que o presente estudo visa recrudescer a pena imposta a partir da exclusão da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo contrário, busca trazer as contradições com a aplicação dos crimes tributários nos moldes em que se encontra, a partir dos elementos que os justificam.

Apesar da resistência existente na nossa sociedade em analisar hipóteses que visem um viés abolicionista, já que a implantação de uma política criminal alternativa com redução do sistema penal pode remeter para alguns uma permissividade estatal ou até uma sensação de impunidade é coerente que frente a repetição de sanções de natureza diferente sobre o mesmo fato haja o afastamento de uma delas.

Assim, o abolicionismo penal pode ser aplicado em fatos como esse por ser um movimento que tem por objetivo a abolição do direito penal através da adoção de formas diversas de resolução de conflitos por meio que não seja o castigo.

A tutela de um bem jurídico penal deve vir de fundadas razões que os justifiquem e não só isso, deve haver um apelo tão forte que nenhum outro ramo do direito possa substituí-lo nessa defesa, não podendo se justificar apenas na arrecadação, tendo em vista a existência de outros meios viáveis para sua proteção fora do âmbito penal.

Trago, ainda, a pauta de que, se fosse justificar a existência de crimes tributários tendo como base um bem jurídico em que seria necessário a tutela jurídica penal, esse não poderia ser justificado pela teoria unicamente patrimonialista ou funcionalista, por não terem sozinhas arcabouço suficiente para a criação de um novo tipo penal exclusivo.

Entendo, então, que diante da necessidade de adotar uma teoria que justificasse

esse avanço do direito penal, apresenta-se como mais coerente a aplicação da teoria eclética, que é resultado de junção da corrente patrimonialista com a funcionalista e considera aspectos sociais e económicos.

Isso porque considera-se que a função social dos tributos se configuraria como o bem jurídico mediato protegido e que o patrimônio público seria o bem jurídico imediato. Por meio da análise do bem jurídico imediato é que seria considerada a tipificação e antijuricidade da conduta apontada como criminosa. (RODRIGUES, 2013, p. 153).

A adoção dessa corrente traria maior coerência e proximidade da realidade a discussão, pois a afastar a função social do tributo ou a relevância da arrecadação em qualquer teoria em que se preze a localizar o bem jurídico a ser protegido nos crimes tributários empobreceria o discurso, assim deve-se considerar a arrecadação, porém ligando-a ao dever de suprir as necessidades públicas e manutenção das funções do Estado.

Ventilo, ainda, que trazer essa terceira provável hipótese de bem jurídico a ser tutelado não tem por intuito validar a necessidade de uma previsão legal específica no direito penal para prever essas condutas.

Isso porque, ao analisar o processo administrativo fiscal sancionador e as próprias ações de execução fiscal, verifica-se que cumprem perfeitamente a proteção de ambos os bens jurídicos, seja o de proteger os sistemas tributários ao estabelecer uma série de prerrogativas ao fisco para cobrança dos tributos — isto é, garantindo a arrecadação — seja pela proteção da função dos tributos ao trazer consequências para o inadimplemento e para as demais infrações cometidas pelo contribuinte.

Vislumbra-se, assim, a necessidade da tutela penal frente aos bens jurídicos já tutelados por outros ramos do Direito. Contudo, considerando a tendência do poder legislativo à expansão do Direito Penal, é importante demonstrar que, diante das alternativas viáveis de classificação de um bem jurídico para justificar sua tipificação, o ideal seria a teoria eclética, afastando a possibilidade de utilização do Direito Penal com fins puramente arrecadatórios.

### 2.3 ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO BEM JURIDICO TUTELADO PELO DIREITO TRIBUTÁRIO, ADMINISTRATIVO E DIREITO PENAL

Como foi exposto anteriormente temos que o bem jurídico tutelado e que justifica a instituição de fatos típicos tributários em muito se assemelham aos bens jurídicos já tutelados por outros ramos do direito, quais sejam a arrecadação e a ordem tributária.

Assim, revela-se uma incoerência e a que há uma repetição de infrações e delitos tributários que versam sobre condutas parecidas e que tem bens jurídicos tutelados idênticos, isso porque o direito administrativo e tributário já protege o mesmo bem jurídico, possui ferramentas para executar as cobranças e o mesmo efeito jurídico com o adimplemento a qualquer tempo, qual seja a extinção da lide

Ademias, há de se ressaltar que, em uma análise lógica de economia dos recursos estatais, a utilização das suas ferramentas com o mesmo fim representa praticamente uma movimentação estatal desnecessária, tendo em vista que todo impulsionamento para cobrança de débitos seja em âmbito administrativo ou judicial implica em gastos públicos.

Isso porque necessariamente, para apuração de um crime tributários é necessário processo administrativo prévio, em que a autoridade reconheça e dimensione economicamente a relação tributária e, em homenagem ao princípio da contraditório e ampla defesa oportunize ao contribuinte a discussão. Apenas com a finalização do processo admirativo é possível ter como certa a relação jurídica tributária estabelecida e passível de ação penal, em consonância com a Súmula 24 do STF<sup>3</sup>.

Importante ressaltar que a temática nem sempre foi pacífica no ordenamento jurídico, isso porque, estar-se-ia diante de dois entendimentos opostos em relação ao art. 83 da Lei 9.430/96, que dispõe que o Fisco somente poderá noticiar eventual delito para o Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

O entendimento doutrinário era no sentido de que haveria uma interdependência entre as instâncias e a jurisprudência entendia a natureza do delito como ação pública incondicionada, não sendo necessário o encerramento da esfera administrativa como condição para o exercício do *jus puniendi* pelo Estado.

Esse deslinde foi superado com o julgamento da ADI nº 4.9804 no STF, que buscou o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 83 da Lei 9.430/96, sob o argumento de existência de uma impunidade para casos reais nessa seara.

Contudo, a norma foi considerada constitucional e que a sua manutenção privilegia os princípios da ordem constitucional brasileira e se mostra alinhada com a finalidade do Direito Penal enquanto *ultima ratio*.

Pois bem, restou estabelecida a premissa de que para que haja criminalização tributária é necessário que haja prévia finalização de procedimento administrativo, ou

---

<sup>3</sup> Súmula 24 – STF: Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV1, da lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

seja, o Fisco tem que entender que houve uma violação de normas jurídicas que estabelecem as obrigações tributária substâncias e formais (VILLEGAS, 1974, p. 100).

Como diferenciação entre delitos e infrações tributárias, estabelece-se que essa A não abrange apenas a realização de atos dolosos, mas pune a inadimplência ou o não cumprimento de obrigações acessórias, além do dever de pagar tributos. É dizer, tem um conteúdo semântico mais amplo e em suas condutas o dolo não é um elemento relevante para caracterizar ou não a conduta do indivíduo, ao contrário dos delitos tributários que necessitam do dolo para sua concretização.

Como foi explorado em tópicos anteriores, a finalidade do legislador ao estabelecer consequências para que determinadas omissões ou ações tenham consequências, tanto em âmbito administrativo como em âmbito penal, foi assegurar a arrecadação dos recursos atribuídos ao Estado, perseguindo fins fiscais e extrafiscais (VILLEGAS, 1974, p. 104). Porém ao analisar os instrumentos que possuem o direito penal e dos demais direitos, vê-se que esses apresentam-se de forma mais abrangente em relação as possibilidades de atingir o patrimônio do devedor e menos requisitos para classificação das suas condutas.

Os governados possuem apenas um interesse jurídico mediato em que seja prestada colaboração tributária, tendente a fornecer ao Estado, no desenvolvimento normal de sua ação, os meios suficientes para defender os direitos individuais e sociais sobre os quais governados têm interesse jurídico imediato (VILLEGAS, 1974, p. 105).

A primeira baliza a ser consolidada é que delito não se confunde com infrações tributárias e sua diferenciação não deve ser considerada pela quantidade ou qualidade das penas, muito menos definir que delitos fiscais seriam aqueles praticados com dolo e infrações fiscais aquela com culpa, tendo em vista que não se pode confundir efeito com causa, existindo infrações tributarias não delituais como a fraude que requerem dolo e crimes que não necessita de dolo, como homicídio culposos.

Assim, a diferenciação se dá pela essência das transgressões. Fixada essa premissa, percebe-se que ambos os casos dizem respeito a bens jurídicos tutelados, que inegavelmente são caros para a sociedade.

Nesse sentido, é possível firmar que as justificativas para o bem jurídico tutelado nos crimes tributários se relacionam com o dever fundamental de pagar tributos, em que se estabelece um dever de solidariedade derivado da capacidade contributiva e do tributo como necessário para efetivação de direitos sociais.

Dessa forma, os crimes tributários teriam um viés de garantia de arrecadação do

Estado a fim de evitar que possíveis desvios aconteçam. Dito isso, tendo em vista que infrações tributárias e delitos tributários por vezes tenha fato originário parecido, quais sejam, o descumprimento de regras que envolvem deveres tributários, questiona-se, qual a necessidade da definição de crimes contra ordem tributária?

Justifica-se esse questionamento porque, afinal, quando o CTN define infrações tributárias como aquelas ações em que se comprova que o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação<sup>4</sup>, traz consigo alguns princípios afetos ao Direito Penal como a definição de que, em regra, a responsabilidade por infrações da legislação independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato<sup>5</sup> e que, em caso de dúvida quanto a capitulação, natureza, autoria e natureza interpreta-se de maneira mais favorável ao acusado<sup>6</sup>

Já a Lei 8137/90 elencou algumas hipóteses nos seus artigos primeiro e segundo criminalizando condutas<sup>7</sup> de omissão, fraude, falsificação, deixar de fornecer documentos, deixar de recolher, entre outros, que de certa forma guarda semelhança com o que é abrangido pela legislação tributária.

Em análise a infrações administrativas e previsão dos delitos penais, é evidente a semelhança entre eles, pondo em dúvidas sobre a importância/necessidade da criminalização desses fatos que perpassam pela descumprimentos de ditames, a princípio, tributários, em especial quanto ao da ofensividade mínima como princípio constitucional

---

<sup>4</sup> Vide art.149, inciso VII do Código Tributário Nacional: O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

<sup>5</sup> Artigo 136 do Código Tributário Nacional.

<sup>6</sup> Artigo 112 do Código Tributário Nacional.

<sup>7</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

penal.

A previsão constitucional do princípio da ofensividade mínima não se encontra expressa, contudo, esse fato não retira o protagonismo desse princípio, previsto pela interpretação do § 2º do art. 5º da Constituição Federal, que visa impedir a produção desordenada de tipificações penais.

Isso porque não se pode permitir que a criminalização de comportamentos arbitrariamente, mesmo que seja em prol de interesses gerais de uma pretensa maioria, só devendo agir o legislador quando ofendidos bens jurídicos de relevância constitucional, sejam eles individuais, coletivos ou difusos (LIMA, 2012, p. 57/58).

Chega-se assim ao elemento cerne a ser tratado nesse tópico, qual seja: o bem jurídico que está sendo tutelado nos crimes tributários é a arrecadação e a ordem tributária, que se configuram como bens de caráter supraindividual e são comum aos crimes e infrações tributárias?

Partindo da análise do que seria o bem jurídico na esfera penal, a escolha da sua valoração diz respeito ao fato de devem ser considerados fundamentais aqueles relacionados com à convivência social pacífica e ligados à valores essenciais de determinadas sociedades (PRADO, 1996, p. 17).

Isso porque se tais bens não estivessem diretamente ligados com os próprios anseios e necessidades daquela sociedade haveria uma desnaturação e ineficiência das normas penais ali instituídas.

Ainda em seu aspecto valorativo, a ideia de bem jurídico passou por uma série de modificações, tendo seu nascimento com a filosofia penal iluminista, em que era encarado como um instrumento para garantir a liberdade do cidadão, caracterizando-se como um direito subjetivo (PRADO, 1996, p. 24).

À época mal existia a nomenclatura bem jurídico, mas tinha-se a ideia de que a proteção deveria servir a burguesia, sendo idealizado por Feuerbach que a intervenção penal estava condicionada a lesão do direito do cidadão, baseando-se no pensamento do contrato social e que sem lesão a direitos subjetivos não haveria crime (SILVEIRA, 2003, p. 38).

A evolução desse pensamento veio quando a ideia de objeto da proteção saiu do âmbito particular do cidadão para abranger o bem jurídico estatal, concepção iniciada na Escola Histórica do Direito com J.M.F Birnbaum e desenvolvida com Karl Binding e Franz von Liszt (SILVA, 2013, p. 67).

No século XX, a influência do pensamento neokantiano desenvolveu uma

concepção teleológica do bem jurídico, como um valor, abstrato, de cunho ético-social (PRADO, 1996, p. 29), compreendido como o objetivo final de proteção do legislador, é dizer, seu fundamento para produção normativa na esfera penal (CUNHA, 1995).

Por fim, o bem jurídico como limite da norma teve sua ascensão no pós Segunda Guerra Mundial, em que buscou-se traçar limites para intervenção penal, sendo formulada duas correntes teóricas, a primeira denominada (i) Teoria Sociológica, que buscava identificação por meio de argumentos sistêmicos ou de danosidade social (SILVEIRA, 2003, p. 48) e a (ii) Teoria Constitucional, que entende que todo bem juridicamente tutelado deve ter respaldo na ordem constitucional, por ser o local onde estão reunidos os valores supremos da sociedade que a editou (BIANCHINI, 2002, p. 43), portanto, seria o guia para identificar e delimitar quais são os bens mais caros aquela sociedade, impedindo que valorações individuais sejam objeto de tipificação penal.

Luiz Regis Prado (1996, p. 35), tece críticas à teoria sociológica por entender que ela não é capaz de formular um conceito material de bem jurídico capaz de expressar não só o que é que lesiona uma conduta delitativa, como também responder, de modo convincente, por que uma certa sociedade criminaliza exatamente determinadas comportamentos e não outros.

Nesse aspecto, sem pretensão de aprofundar-se nessas teorias, é certo a teoria constitucionalista nos fornece elementos mais concretos para valoração, fundamentação e imposição de limites ao definirmos quais os bens jurídicos relevantes ao direito penal, sendo o conteúdo constitucional ponto de partida necessário para caracterização do bem que a norma visa resguardar.

Após essa breve digressão histórica e analisar diferentes pontos e fundamentos que permeiam o conceito de bem jurídico, pode-se afirmar que, apesar do esforço doutrinário, é forçoso definir taxativamente um conceito de bem jurídico. Entende, Figueiredo Dias (1999, p. 62-63) que a teoria do bem jurídico não se desenvolveu a ponto de formular com nitidez e segurança um conteúdo fechado e apto a indicar o que legitimamente pode ou não ser criminalizado.

Apesar de concordar em parte com Figueiredo, entendo que a essa pretensão seja inalcançável, já que, como a evolução do direito está diametralmente ligada as modificações sociais, não há como fixar um conceito estático que defina um bem jurídico universal e imutável, pois o esperado é que a mudança de valores sociais, tragam novos aspectos e interpretações sobre os fundamentos e limites do alcance das normas jurídicas.

Assim, mesmo considerando que os bens jurídicos tutelados se encontram

positivados na Constituição Federal o modo com que até suas cláusulas pétreas são interpretadas mudam ao longo do tempo, por meio da análise da realidade social vigente.

Portanto, o mais próximo que se pode chegar de um conceito linguístico de bem jurídico é concebê-lo como bens vitais e indispensáveis para convivência humana que são protegidos pelo poder coercitivo do Estado (JESCHECK, 1993, p. 06), expressando interesses na manutenção de um certo estado, objeto ou bem, juridicamente conhecido como valioso (DIAS, 1999, p. 62-63), apresentando-se como um estado social desejável que o Direito quer resguardar de lesões (WELZEL, 1997, p. 07).

Por ser um produto social, é vedado a que seja salvaguardado concepções de índole ideológica, moral ou que seja utilizado para finalidades transcendentais e, ainda, que possam ser protegidas por outros instrumentos de controle social.

Por isso, ao analisar a viabilidade, necessidade e eficácia de uma norma jurídica, faz-se necessário a análise da (i) relevância daquele bem jurídico para sociedade, (ii) a necessidade da utilização no direito penal na defesa desse bem, (iii) a possibilidade de utilização de outros ramos do direito para salvaguarda desse bem.

Dito isto, partindo objetivamente para definição do bem jurídico tutelado, entende-se que o legislador o define na organização legislativa quando, por exemplo, no Título II da Parte Especial do Código Penal Brasileiro, define quais são os crimes contra o patrimônio e estabelece que a proteção está voltada do bem jurídico patrimônio privado.

Da mesma forma, os crimes tributários seguem uma lógica de proteção do bem jurídico, pois a Lei 8137/90, em sua ementa, menciona que dentre seus objetivos está a definição de crimes contraordem tributária e econômica, temáticas que estão expressamente positivados na Constituição Federal de 88, em seu Título VI, tratando da Tributação e do Orçamento e em seu Título VII, que trata da Ordem Econômica e Financeira.

Nesse liame, conseguimos fazer algumas conexões com teorias e questionamentos anteriormente formulados, primeiro há o fato de que todo bem jurídico decorre da Constituição Federal, que dá especial atenção a arrecadação como instrumento de desenvolvimento das finalidades do Estado<sup>8</sup>

A arrecadação como bem jurídico, tem seus valores e fundamentos bem claros, tanto na norma legal quanto no sentimento geral da sociedade que depende de políticas públicas para manutenção do Estado Democrático de Direito.

---

<sup>8</sup> Normas essas instituídas a sistematizadas nos art. 145 a 169 da Constituição Federal Brasileira.

Além disso, a importância desse bem transcende o caráter personalíssimos dos indivíduos, adotando um caráter supraindividual, ocorrendo de modo amplo e indistinto e que mesmo não possuindo caráter pessoal, mantem a sua referência individual.

Essa característica é inerente aos crimes contra ordem econômica, que se constituem como formas modernas de criminalidade e possuem peculiaridades que diferem da denominada criminalidade clássica, já que transcende direitos consagrados no âmbito individual, para ocupar-se com a violação de bens jurídicos cuja ofensa afeta a coletividade, ainda que não se possa percebê-la diretamente (BIANCHINI, 1999, p. 9-10).

Continuando a linha de raciocínio adotada, já podemos chegar a uma resposta, ao menos preliminar, acerca da necessidade da utilização do Direito Penal para coibir atos que atentem contra ordem tributária.

Como está claro que a prática de delitos tributários provoca danos econômicos ao patrimônio comum da coletividade, gerido pelo ente público (GIORGETTI, 1967, p. 109), dessa forma entende-se que os crimes desta natureza merecem a reprovação máxima, não pelos danos que possam causar aos indivíduos, mas à coletividade, como um todo (ARAÚJO, 1999, p. 142-156).

Há, contudo, um fator na proteção de bens jurídicos de caráter supraindividuais que merece atenção que o fato de que a proteção pode estimular o recurso do legislador a crimes de perigo abstrato, viabilizando-se tutela de bens de toda e qualquer ofensa, em clara agressão ao princípio da ofensividade.

Isso pode gerar uma dicotomia, em que de um lado, blindam-se o bem jurídico contra qualquer dano e, de outro, tutelam-se situações puramente abstratas, tornando-se, assim, inescapável a violação ao princípio da *ultima ratio* do Direito Penal, tema que será melhor abordado a seguir (SALOMÃO, 2023).

Desse modo, podemos admitir que os crimes contra ordem tributária tem bens jurídicos bem delimitados: finanças públicas obtidas por meio da garantia da arrecadação e que se caracteriza por ter natureza supraindividual, com características que transcendem uma esfera patrimonial individual e sim coletiva.

Contudo, inegável também que o mesmo bem jurídico é protegido pelo direito administrativo e pelos regramentos do CTN, atacando diretamente um dos elementos necessários para analisar a viabilidade, necessidade e eficácia de uma norma jurídica penal, que é a existências de outras ferramentas jurídicas para proteção do bem.

Não se discute aqui a relevância desse bem ou a reprovabilidade da conduta de

lesar o erário, mas se já temos instrumentos aptos a proteger a arrecadação, não se justifica a utilização do direito penal nesse caso, em especial nos moldes em que se apresenta como instrumento de cobrança de débito, ferindo diretamente o princípio da *ultima ratio*.

#### 2.4 A *ULTIMA RATIO* DO DIREITO PENAL

Para chegar a concepção do que seria a *ultima ratio* no Direito Penal brasileiro, passamos por dois princípios constitucionais: o princípio da intervenção mínima, que está constitucionalmente implícito, podendo ser abstraído da previsão positivada no § 2º do art. 5º da Carta Federal, e que decorre do princípio constitucional expresso da dignidade humana (CF, art. 1º, III) e da determinação impositiva do art. 3º, IV, da Constituição Federal, concernente à efetivação do bem de todos por meio da obrigatória ação dos Poderes Públicos (LIMA, 2012, p. 57).

Esse preceito tem como objetivo trazer um limite constitucional, traduzido não só em garantia individual, mas em garantia dos interesses transindividuais que regem a coexistência em uma coletividade marcada pela diversidade, que a intervenção mínima vai figurar na atual Constituição brasileira em forma de princípio (LIMA, 2012, p. 57).

Sua função é ser responsável pela indicação de bens que merecem maior atenção do legislador, assim como é utilizado no fenômeno da descriminalização, já que requer atenção as mutações sociais, de modo que o Direito Penal interfira o mínimo possível na vida em sociedade, devendo ser utilizado apenas quando os demais ramos do direito comprovadamente não foram capazes de proteger aqueles bens considerados de maior importância (LIMA, 2012, p. 57).

Assim, busca-se com a sua aplicação evitar a criminalização arbitrária de comportamentos e que discursos populares e de ditos interesses emergenciais criem imperativos que ameacem a vida, a liberdade e direitos fundamentais expressamente garantidos pelo art. 5º, *caput*, da Constituição Federal, que somente podem ser ponderados se estritamente necessários para a tutela de direitos muito caros a sociedades (LIMA, 2012, p. 58).

Assim, esse raciocínio, feito com base no princípio da intervenção mínima, levará o legislador a refletir e a sopesar a eficiência da aplicação de outras medidas para inibir a mencionada conduta, e, se entender que são suficientes, não mais haverá necessidade de intervenção do Direito Penal, cuja aplicação se mostrou desnecessária (GRECO, 2016, p. 09).

Assim, apresenta-se esse princípio como um sistema de freio ou que tem por objetivos trazer limites ao legislador, evitando a proliferação de um expansionismo penal exacerbado que se apresenta como uma maneira ineficaz de resolução de demandas e contribui para que não se atinjam os efeitos jurídicos pretendidos.

Analisa-se, dessa forma, o princípio da intervenção mínima sob o prisma de um dos aspectos citados anteriormente como uma das funções do bem jurídico, a limitadora, pois ao estabelecer limitações face as restrições próprias do Estado Democrático Social de Direito, constitui um conceito negativo de bem jurídico (BIANCHINI, 2002, p. 42).

Há, assim, critérios que se fundamentam sobre o escopo da *ultima ratio* para definir quais atos são passíveis de tutela penal e quais devem ser abarcadas por outros ramos do direito ou da sociedade.

Assim, sobre esse conceito negativo há critérios negativos de delimitação que devem ser utilizados como parâmetros de verificação: a) o da irrelevância do bem tutelado; b) o da ausência de lesão efetiva do comportamento; c) o da necessidade da tutela penal; e, por último, d) o da análise da efetividade do sistema. Assim, apenas após essa verificação, pode-se afirmar, que a tutela penal de um bem jurídico é legítima (BIANCHINI, 2022, p. 42).

Fixado o entendimento de que a arrecadação é o bem jurídico tutelado e levando em consideração que esse bem é: a) relevante para manutenção de políticas públicas; b) que a evasão tributária e demais crimes tem o condão de gerar lesividade aos cofres públicos e a sociedade, pode-se, em primeiro momento, entender que os critérios estariam cumpridos.

Contudo, quanto a análise de que o dolo na prática desse ilícito justifica a existência de uma tutela penal específica para prevenir e reprimir tais condutas e da efetividade da análise do sistema, me traz fundadas dúvidas em relação a tipificação nos moldes em que foi forjada o processo criminal sobre o qual tramita esses crimes.

Isso porque, se considerarmos que a escolha legislativa ao criminalizar os delitos contra ordem tributária foi baseado no fato de que não existiram outros meios de frear essa prática que e que a tutela penal seria o único caminho encontrado.

Contudo, a justificativa para criminalização, nos moldes em que foi feita pode ter mais relação com os infratores do que com o bem jurídico em si protegido. Isso denota do fato de que o estudo da criminologia não se tem por objetivo apenas as razões pelas quais os indivíduos cometem crimes, mas buscam meios de prevenir, controlar e punir.

Para entender a análise da linha de raciocínio adotada, temos que pensar na

perspectiva da criminologia crítica, e analisa sistemas de instancias formais e informais de controle e a estigmatização dos denominados crimes de colarinho branco.

Esses crimes fazem a apologia a crimes relacionados a ordem financeira, crimes contra ordem tributária, contra o sistema financeiro nacional e possuem como infratores pessoas de classe socioeconômicas mais altas- denominado por doutrinadores como crime de colarinho branco (SUTHERLAND, 2015, p. 34), que representa não só quem os pratica, como o fato de ser praticado no curso de uma atividade econômica, sendo comumente confundido com uma infração tributária ou até mera desorganização financeira.

Historicamente esse setor da sociedade por muitos anos passou por uma total impunidade pelos seus atos, geralmente por possuírem grande influência econômica e política. Além disso, seus crimes não eram de fácil persecução por serem de alta complexidade e pela natureza difusa das vítimas.

Tem-se, ainda, a que a opinião pública e a próprio sistema de justiça criminal veem com menor seriedade em relação ao estigma imposto aos crimes comuns, o que foi causando na sociedade forte sensação de imunidade a punições.

No contexto brasileiro, houve uma sucessão de fatores históricos que impuseram mudanças nesse cenário, podemos dizer que com a ditadura militar houve a exposição das condutas ilícitas praticadas pelas elites, nos anos subsequentes a redemocratização fomos bombardeados com uma série de “escândalos” de corrupção: impeachment de Collor, esquema PC Farias, Operação Taturana, Lava Jato e tantas outras que marcaram o país.

Contudo, a maioria delas tem coisas em comum que é a grande mobilização de pessoal e financeira, grande cobertura midiática, pessoas de alta sociedade sendo presas ou indiciadas e, ao fim, pouco ou nenhuma punição efetiva.

Isso porque, assim como as leis que pretendem punir os criminosos chamados de alto escalão- seja social ou econômico-, algumas das operações foi motivada por um sentimento de punibilidade, as vezes legitimo, mas não veio acompanhado do zelo necessário seja para aplicação do direito penal seja para condução de uma investigação nos seus limites legais.

Assim, o que servia para dar uma resposta positiva para sociedade acaba por promover o efeito contrário. Explicando melhor a analogia que se pretendeu é que, na edição dessa lei, pensou-se apenas em obter meios válidos de fazer com os crimes contra ordem tributária, praticados pelas classes sociais mais altas tivesse uma punição maior para afastar essa ideia de que eles estariam imunes ao poder legal.

Porém, ao deixar de levar em conta as particularidades desses crimes e até desses agentes, apenas impuseram altas penas a crimes já previstos pelas infrações tributárias pensando que o estigma de criminoso e a possibilidade de pena de prisão seriam suficientes para prevenir e reprimir essas condutas.

O que ocorre é que nos crimes de colarinho branco não há o estigma social existente em crimes ditos comuns, em especial o tributário, pois a sociedade em larga escala encara o tributo como um ônus injusto e não um dever e que, dificilmente pessoas de classes sociais mais abastadas são encarceradas no país pela ampla possibilidade de tutelas recursais possíveis.

Dessa forma, ao invés de se preocupar com quem seria punido, a principal análise a ser feita é a de que se o dolo na prática desse ilícito justifica a existência de uma tutela penal específica para prevenir e reprimir tais condutas e que, nos moldes em que se apresenta, servem apenas para compelir o pagamento.

Há ainda a necessidade de se realizar a análise do critério da efetividade, em que há uma série de prerrogativas que o acusado de práticas de crime contra ordem tributária tem em relação ao trâmite do processo criminal, em especial a extinção da punibilidade a qualquer tempo com o pagamento da obrigação tributária mesmo com o trânsito em julgado, com base na previsão do §2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, que serão detalhadamente abordados nos capítulos posteriores.

O objetivo de trazer essa informação no bojo de um contexto sobre a utilização da *ultima ratio* no direito penal é a incoerência de justificar a tipificação como última alternativa viável e ao mesmo tempo extirpar a pena com o mero pagamento, se há outros meios viáveis para compelir ao pagamento frente a realização de ilícitos tributários.

Isso porque, ao ser considerado como bem jurídico a arrecadação, podemos dizer que ao cometer um dos ilícitos previstos na Lei 8.137/90 e deixar de recolher nos cofres públicos em um determinado lapso temporal deixou-se, naquele momento, de ter recurso para adoção de políticas públicas naquele momento.

Assim, por mais que esse valor venha a ser pago em momento posterior, não há como efetivamente reparar a falta que aquele recurso fez na época em que deveria ser recolhido. Dessa forma, o único meio de justificar a intervenção penal era se, além do dever de pagar subsistisse uma restrição de liberdade ou de direitos em conjunto.

Contudo, a título de política criminal, me parece que o intuito da norma seria com o direito penal ser utilizado como mais um meio para compelir o pagamento, havendo vários elementos que possibilitam ao réu se esquivar do cumprimento de pena, seja com

o parcelamento ou pagamento.

Nesse viés, diante da lesão ao bem jurídico, caberia ao Direito Penal utilizar-se de seu poder repressivo de conduta para punir o acusado e prevenir condutas de possíveis contribuintes cujo ânimo constitua em seguir pelo caminho do ilícito tributário para auferir vantagens financeiras.

Nesse liame, servindo o Direito Penal apenas para cobrar tributos devidos e não pagos, há uma desnaturação da função penal para função administrativa, sendo o juiz criminal equiparado a administração pública.

Analisando esse panorama exposto, se a Fazenda Pública possui meios suficientes de identificar, quantificar e cobrar contribuintes que deixam de recolher tributos por meio de conduta criminosa, seja por meios administrativos seja por meio judicial, sob julgo da Lei de Execuções Fiscais, que elege uma série de prerrogativas ao fisco para cobrança de débitos tributário, a utilização do Direito Penal apenas como um acessório para auxiliar na cobrança de valores estaria de acordo com o princípio da *ultima ratio*?

Acredito que a criminalização desses delitos, nos moldes em que estão forjados, fere gravemente o princípio da *ultima ratio*, indo de encontro aos ditames constitucionais e criando uma espécie de bis in idem desnecessário para os cofres públicos que, além de ter que se mover administrativamente e judicialmente no âmbito das varas da fazenda pública, ainda teria que mover o ministério público para movimentação do processo criminal.

### 3 CRIMES TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

#### 3.1 CRIMES TRIBUTÁRIOS: CLASSIFICAÇÃO E O POTENCIAL PARA PREJUDICAR A SOCIEDADE EM LARGA ESCALA

A Lei 8137/90 trouxe importantes alterações na nossa legislação ao segregar crimes que antes eram tratados como sonegação na Lei 4.729/65, alargando os fatos típicos e trazendo novos delitos como a apropriação indébita (CARVALHO, 2015, p. 875).

Cuidam da definição dos crimes contra ordem tributária os três primeiros artigos da referida lei, sendo os dois primeiros relacionados aos crimes praticados por particulares e o último aos crimes praticados por funcionários públicos. Por questões de corte metodológico, o estudo se concentrará nos dois primeiros artigos e seus incisos.

O objetivo pretendido pela Lei nº 8137/90 foi recrudescer o tratamento penal dado a sonegação majorando as penas cominadas e tornando típicas condutas que antes só eram alcançadas pela legislação administrativa fiscal (KALACHE, 2007, p. 140), alcançando especificidades relacionadas ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias.

Trouxe, contudo, divergências sobre a teoria do tipo e a teoria do ilícito, com significativas consequências práticas na delimitação do crime e determinação de indícios de materialidade para o ajuizamento da ação penal (RUIVO, 2018, p. 230), isso porque ao eleger uma série de condutas para caracterizar o tipo acaba alargando alcance das normas penais em face de condutas que antes era infrações tributárias.

Podemos ver essas questões em análise ao artigo primeiro traz em seu bojo condutas conhecidas como crime de sonegação fiscal, utilizando os verbos suprimir e reduzir no seu caput e identificando em seus incisos as condutas que os caracterizam, em que suprimir significa extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória seja reconhecida e reduzir significa diminuir o valor que deveria ter sido pago (BITENCOURT, 2013, p; 106).

Ao falar em obrigações acessórias, diz respeito a obrigações do sujeito passivo perante o Fisco, sem caráter patrimonial, com o objetivo de fornecer informações que auxiliem a fiscalização e arrecadação tributária, como a escrituração de livros fiscais, emissão de notas fiscais, apresentação de declarações, entre outros.

O artigo segundo traz um número maior de condutas típicas, porém as classifica como menos gravosas, por receberem sanção mais branda. Dentre as práticas vedadas ao

sujeito passivo estão: fazer declaração falsa ou omiti-la, deixar de recolher, exigir, pagar ou receber, deixar de aplicar ou aplicar em desacordo, utilizar ou divulgar programa de processamento de dados.

O sujeito passivo é o contribuinte ou o responsável, ou seja, aquela pessoa que possui uma relação pessoal e direta ou de responsabilidade em relação à obrigação tributária, assim como exemplo podemos citar o contribuinte pessoa física que deixa de declarar rendimentos recebidos em Declaração do Imposto de Renda ou quando o contribuinte pessoa jurídica detalhes omite as vendas de mercadorias realizadas durante o ano e os valores recolhidos a título de tributo em declaração de recolhimento do ICMS.

Ainda pelo texto legal, infere-se que o não recolhimento de tributo no prazo legal também configura crime contra a ordem tributária, assim aquele que exige, paga ou recebe percentagem do valor dedutível como incentivo fiscal ou obtém incentivo para aplicar em determinada atividade e não o faz incorrer em crime.

Apesar de denominados crimes como crimes sonegação, pela influência da lei anterior, sabe-se que as sonegações brasileiras são na verdade crimes de fraudes fiscais que coíbem semelhantes fenômenos no ordenamento Alemão<sup>9</sup>, Português<sup>10</sup> e Espanhol<sup>11</sup>.

Pela redação dos artigos, vê-se que o objeto da supressão ou redução de condutas traz conceitos normativos do Direito Tributário, de modo que se faz necessário a utilização dos seus conceitos para entender o alcance das tipo penal, sem perder de vista que o núcleo da conduta incriminada é determinado pelo legislador penal (BITENCOURT, 2013, p. 106).

Apesar de não se relacionar com o mero inadimplemento, sem dúvidas, esse é um dos elementos caracterizadores do crime, já que a sua configuração pressupõe prévia violação do dever de pagar tributo, sendo o objeto sempre um elemento de natureza pecuniária, concluindo que a existência de uma obrigação principal de pagar e seu inadimplemento são imprescindíveis para caracterizar os crimes previstos no art. 1º (BITENCOURT, 2013, p. 108).

Abrange ainda obrigações tributárias acessórias, que possui outros núcleos verbais como escriturar livros, prestar informações fiscais, expedir notas fiscais, fazer declarações. Contudo, como a previsão do art. 113, §3º do CTN indica que o

---

<sup>9</sup> Na Alemanha, existe o crime de fraude tributária no § 370 do Código Tributário.

<sup>10</sup> Em Portugal, tem-se a fraude fiscal e a fraude fiscal qualificada (art. 103 e 104 do Regime Geral de Infrações-REGIT).

<sup>11</sup> Na Espanha, há a previsão da defraudação fiscal no art. 350 do Código Penal espanhol que exige o engano capaz de propiciar benefício fiscal indevidos.

descumprimento de obrigação acessória se converte em principal, pode-se dizer que o acessória guarda estreita relação com o desrespeito a penalidade pecuniária, já que multas são aplicadas pelo seu descumprimento (BITENCOURT, 2013, p. 07).

Em relação a técnica legislativa utilizada, pode-se afirmar que é um crime de resultado, sendo necessária a sua consumação e a demonstração do vínculo jurídico causal entre a conduta praticada pelo agente e o resultado do tipo.

Mauricio Kalache (2007, p. 196), defendeu que, na verdade, os crimes fiscais poderiam ser materiais, formais ou de mera conduta a depender do caso, assim nem todas as hipóteses típicas indicariam estariam tendentes a um resultado, havendo fatos típicos que penalizam a desobediência à autoridade fazendária.

Nessa toada, relativiza também a necessidade da presença de uma obrigação tributária exigível e de que haja qualidade de sujeito passivo da obrigação tributário (KALACHE, 2007, p. 196). Contudo, acredito ser forçoso conceber a desvinculação da obrigação tributária e do contribuinte ou responsável da análise do tipo penal estudado, já que os conceitos penais tributários estão intrinsecamente ligados para fins de caracterização.

Apesar de ter vindo com a proposta de aperfeiçoar a técnica redacional da Lei 4729/65, que devido as suas imprecisões e lacunas teriam estimulado a prática criminosa ao invés de coibi-la (KALACHE, 2007, p. 136), a falta de rigor técnico na nova lei deixou dúvidas em relação a suficiência para configuração do crime, se seria , a simples omissão da conduta devida com o não cumprimento de uma obrigação tributária, ou se é necessário que dita omissão possua um componente fraudulento capaz de induzir a erro os órgãos da Fazenda Pública (KALACHE, 2007, p. 136).

Isso porque, se o mero descumprimento de obrigação tributária já se mostrasse suficiente para configuração do fato típico penal imputado na lei objeto de estudo, seria ainda mais óbvio a utilização do direito penal para reforçar normas já existentes no direito administrativo.

Há duas vertentes que buscam definir a natureza dos crimes tributários, uma encontramos a postura defendida majoritariamente pela doutrina alemã e, minoritariamente, a defendida pela doutrina espanhola, sendo respectivamente a infração do dever ou teoria do engano em que se faz necessário que haja emprego de fraude ou engano para tipificação (BITENCOURT, 2013, p. 109).

Ao considerar que a materialização se dá com a infração do dever está se dando uma concepção perigosamente ampla da intervenção penal revestindo de tipicidade o

inadimplente, e servindo com uma função simbólica de instrumento de coerção para arrecadar tributos enquanto na teoria do engano há um corte teórico que requer para caracterização do sonegador por meio de comportamentos que visem fraudar o erário público (BITENCOURT, 2013, p. 110).

Isso traz reflexos práticos na inteligência das condutas omissivas tipificadas, se a simples omissão é suficiente para a caracterização do crime ou se faz necessário um componente fraudulento nas condutas omissivas tipificadas., isto é, quando a comissão por omissão é relevante para efeitos penais (BITENCOURT, 2013, p. 110).

Não há uma opção do legislador clara por nenhuma das vertentes, pois descreveu a supressão ou redução de tributos como meras infrações de deveres extrapenais relacionados com condutas fraudulentas. Além disso, o dever de agir fundamenta-se, em regra, na existência de obrigação tributária principal (obrigação de pagar), sendo oriunda do fato gerador ou imposição de penalidade pecuniária em virtude do não cumprimento de deveres formais (obrigação tributária acessória), havendo uma tendência de que os crimes cometidos em comissão por omissão seriam delitos de infração de dever (BITENCOURT, 2013, p. 110-111).

O autor do fato típico é necessariamente o contribuinte ou responsável, mas não se liga necessariamente a sujeição passiva prevista no Código Tributário Nacional<sup>12</sup>. Isso porque fato de ser o responsável tributário não significa que o sujeito teve vínculo direto com o fato gerador, assim quando se trata de atribuir responsabilidade penal ao sujeito que ostenta a condição especial requerida pelo tipo é necessário demonstrar ele foi o autor material da conduta incriminada, e que possui um vínculo subjetivo com ela, isto é, que agiu dolosamente (BITENCOURT, 2013, p. 72).

Outra observação é a interdependência e correlação direta com a previsão dos tipos penais com conceitos e institutos previstos em normas de direito tributário, já que por exemplo, omissão de rendimentos tem previsão e penalidades expressas no Regulamento de Imposto de Renda (Decreto Nº 9.580/2018) ou a necessidade de manter a escrituração fiscal atualizada tem suas balizas especificadas no Regulamento do ICMS, que terá suas especificidades em cada estado da federação. A diferença é que no âmbito administrativo tributário há a imposição de multas e possibilidade de contração patrimonial em ação fiscal e pena de reclusão na esfera penal, a semelhança entre eles é que o pagamento extingue o processo.

---

<sup>12</sup> Art. 121, *caput* e inciso II, art. 128 ao 138 do CTN.

### 3.1.1 DO ARTIGO 1º E SEUS INCISOS

Em análise ao dispositivo legal, vê-se que o artigo da Lei 8137/90 engloba a supressão ou redução de tributo, contribuição social e qualquer acessório, sendo adotado pelo legislador um tipo penal misto, em que a cumulação de condutas não importa ao concurso real de crimes, já que os incisos buscam complementar-se a fim de evitar que, por questões hermenêuticas, deixe o ato de ser abarcado pela norma incriminadora (KALACHE, 2007, p. 160).

As condutas incriminadoras previstas no art. 1º da Lei nº 9.964/00, preveem como penalidade a reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa e se coadunam com:

- I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
- V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Observe-se que todas as condutas acima consignadas dizem respeito a infrações de obrigações principais e acessórias prevista no direito administrativo tributário, tendo como diferenciação o fato de que em seara penal essas condutas são acompanhadas por dolo e na seara tributária independe de dolo ou culpa, podendo configurar um *bis in idem*, é dizer, mais de uma penalidade prevista para a mesma conduta.

Em oposição e como limite ao poder sancionatório reconhecido ao Estado, a vedação ao *ne bis in idem* expressa a ideia de unidade do ilícito e da necessária proporcionalidade entre a sanção e a grau da ilicitude presente na conduta. Assim, é legítimo que atos contrários ao Direito sejam sancionados, mas tais sanções devem ser adequadas, necessárias e proporcionais, vale dizer, não podem ser excessivas, exageradas ou cumulativas.

Dessa forma, ao impor mais de uma sanção para uma mesma conduta ilícita constitui flagrante ofensa ao *ne bis in idem*, enquanto projeção jurídica do princípio da proporcionalidade, ambas as garantias constitucionais de inegável positividade no direito brasileiro.

Pode-se dizer, portanto, que o direito tributário brasileiro conflita diretamente com o *ne bis in idem* e com o princípio da proporcionalidade quando estabelece a

cumulatividade de penas para atos que, no entender da autoridade fiscal, constituem infrações à lei tributária punidas com multas pecuniárias e cumulativamente também por sanções penais.

As condutas ainda foram expostas de maneira abrangente e repetitiva, exemplo disso podemos citar comparativamente o exposto nos incisos I e II, em que no primeiro fala-se em omitir ou prestar declarações falsas e no segundo fala-se em fraudar a fiscalização tributária, por omissão de operação ou elementos inexatos.

Pois bem, a fraude pode ser conceituada como um engano dolosamente provocado, induzimento ao erro ou aproveitamento de um erro pré-existente para injusta locupletação (HUNGRIA, 2007, p. 162-163) e, em tese, abarcaria a omissão e declarações falsas, fazendo com que o inciso I fosse gênero do qual o inciso II é espécie. Mecanismo esse observado nos demais incisos demonstrando a preocupação legislativa a reduzir ao máximo a discricionariedade interpretativa do texto legal (KALACHE, 2007, p. 162).

Outra ressalva a ser feita é que todas as condutas descritas se prendem ao enunciado do *caput*, de modo que, para considerar os crimes previstos nos incisos como consumados, devem produzir necessariamente o resultado exigido no *caput* (KALACHE, 2007, p. 162-163).

Por fim, exige-se o dolo para consumação, podendo ser o direto ou eventual, consistindo na vontade consciente do agente na prática do tipo, em que por meio das formas de execução previstas no tipo tenha como meta a sonegação ou assumindo o risco de alcançar tais resultados (KALACHE, 2007, p. 198).

### 3.1.2 DO ARTIGO 2º E SEUS INCISOS

A diferença entre os artigos primeiro e segundo superam o *quantum* da pena atribuída a conduta, que é maior no segundo, mas sim a própria técnica legislativa utilizada. Enquanto no primeiro pode-se afirmar que há um só crime tipificado com variações de hipóteses que pode caracterizá-lo, no segundo temos tipos penais independentes entre si (KALACHE, 2007, p. 168-169).

Outro ponto que os diferencia é que no primeiro exige-se a caracterização do dano para sua consumação, enquanto no segundo basta que uma conduta, sendo irrelevante a ocorrência ou não do resultado, sendo o bem jurídico protegido o dever de lealdade e veracidade do contribuinte para com o Fisco (KALACHE, 2007, p. 169).

Como característica em comum, vemos que as condutas típicas também dizem

respeito ao descumprimento de obrigações principais e acessórias previstas no direito tributário administrativo, conforme pode-se concluir da leitura dos incisos do artigo 2º:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - Utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Quanto ao elemento subjetivo, esse vai diferir entre os artigos, já que não possuem uma unidade relacional como no artigo primeiro. Assim o (i) inciso I, além do dolo, há a exigência de um especial fim de agir, em que todas as elementares objetivas estejam contidas na representação e na decisão, caracterizando-se, respectivamente, pela consciência e vontade na conduta e resultado; nos (ii) incisos II, IV e V exige-se apenas o dolo, sendo ele direto ou eventual; o (iii) inciso III exige-se o dolo e o fim especial de agir que seria o locupletamento do agente ou contribuinte beneficiário (KALACHE, 2007, p. 199).

### 3.2 CRIMINALIZAÇÃO DO DEVEDOR: ANÁLISE E JULGAMENTO DO RHC 163.334/SC PELO STF

O julgamento do RHC 163.334/SC pelo Supremo Tribunal Federal certamente foi um marco importante no debate do alcance e aplicabilidade dos crimes tributários, no presente caso atuaram como *amicus curiae* a Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (Fiesp), o Sindicato Nacional das Empresas de Telefonia e Serviço Móvel (Sinditelesbrasil), a Federação do Comércio de Bens, Serviços e Turismo do Estado de São Paulo (Fecomércio-SP), a Associação Brasileira do Agronegócio (Abag) e o Conselho Federal da OAB, o que, conforme o Ministro Luis Roberto Barroso, gerou: “um debate extremamente rico e de qualidade, com alguns dos melhores profissionais

*que há no mercado.*”<sup>13</sup>

Nesse caso os recorrentes eram sócios e administradores da pessoa jurídica Chale do Bebê Comércio e Representações Ltda e, ao realizar a venda de mercadorias teriam escriturado regularmente a apuração do valor do ICMS devido nos livros fiscais, sem que tenham adimplido a obrigação tributária relativa, gerando um débito no valor de R\$ 30.463,05, em tese, envolveria questão de tributo declarado.

O julgamento ocorreu no Plenário do Supremo Tribunal Federal, em 18 de dezembro de 2019, e fixou a seguinte tese de que o contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, inciso II, da lei 8.137/1990, entendimento esse já adotado anteriormente pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça em 2018, no HC 399.109.

Segundo a lógica adotada pela Corte, o comerciante repassa o custo do ICMS no preço do imposto ao consumidor, que é o sujeito passivo de fato por arcar com o pagamento do tributo, assim o dinheiro dos cofres públicos apenas transita pela contabilidade do contribuinte, que está obrigado a repassá-lo ao Fisco, classificando o fato como o disposto art. 2º, II, da lei 8.137/1990<sup>14</sup>, quando não há o repasse e o

---

<sup>13</sup> Direito penal. Recurso em Habeas Corpus. Não recolhimento do valor de ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço. Tipicidade. 1. O contribuinte que deixa de recolher o valor do ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço apropria-se de valor de tributo, realizando o tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. 2. Em primeiro lugar, uma interpretação semântica e sistemática da regra penal indica a adequação típica da conduta, pois a lei não faz diferenciação entre as espécies de sujeitos passivos tributários, exigindo apenas a cobrança do valor do tributo seguida da falta de seu recolhimento aos cofres públicos. 3. Em segundo lugar, uma interpretação histórica, a partir dos trabalhos legislativos, demonstra a intenção do Congresso Nacional de tipificar a conduta. De igual modo, do ponto de vista do direito comparado, constata-se não se tratar de excentricidade brasileira, pois se encontram tipos penais assemelhados em países como Itália, Portugal e EUA. 4. Em terceiro lugar, uma interpretação teleológica voltada à proteção da ordem tributária e uma interpretação atenta às consequências da decisão conduzem ao reconhecimento da tipicidade da conduta. Por um lado, a apropriação indébita do ICMS, o tributo mais sonogado do País, gera graves danos ao erário e à livre concorrência. Por outro lado, é virtualmente impossível que alguém seja preso por esse delito. 5. Impõe-se, porém, uma interpretação restritiva do tipo, de modo que somente se considera criminosa a inadimplência sistemática, contumaz, verdadeiro modus operandi do empresário, seja para enriquecimento ilícito, para lesar a concorrência ou para financiar as próprias atividades. 6. A caracterização do crime depende da demonstração do dolo de apropriação, a ser apurado a partir de circunstâncias objetivas factuais, tais como o inadimplemento prolongado sem tentativa de regularização dos débitos, a venda de produtos abaixo do preço de custo, a criação de obstáculos à fiscalização, a utilização de “laranjas” no quadro societário, a falta de tentativa de regularização dos débitos, o encerramento irregular das suas atividades, a existência de débitos inscritos em dívida ativa em valor superior ao capital social integralizado etc. 7. Recurso desprovido. 8. Fixação da seguinte tese: O contribuinte que deixa de recolher, de forma contumaz e com dolo de apropriação, o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do art. 2º, II, da Lei nº 8.137/1990. (STF - RHC: 163334 SC 0106798-35.2017.3.00.0000, Relator: ROBERTO BARROSO, Data de Julgamento: 18/12/2019, Tribunal Pleno, Data de Publicação: 13/11/2020).

<sup>14</sup> Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: [...] II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos.

contribuinte demonstra dolo no ato de não pagar o que deve, mesmo estando o ICMS devidamente declarado.

A defesa utilizou como linha argumentativa de que os réus estariam sendo processados irregularmente por mera inadimplência fiscal, não restando caracterizado a ocorrência de fraude, omissão ou falsidade de informações ao Estado, já que o não recolhimento de ICMS próprio, por si só, não caracteriza crime, em razão de não preencher a elementar do tributo descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo da obrigação exigida pelo tipo penal do art. 2.º, II, da Lei 8.137/90.

Tentou-se ainda, alegar a impossibilidade de caracterização de que o ônus econômico do ICMS teria sido repassado aos consumidores, mas também pode ser suportado pelo contribuinte de direito (sem o repasse). E o fato de que geralmente é feito esse repasse não permite presumir que sempre será assim a responsabilidade penal dependeria, no mínimo, da demonstração de que efetivamente repassaram o ônus econômico aos consumidores.

A argumentação perpetrada buscava reforçar o entendimento adotado anteriormente, no sentido de que para caracterização do tipo penal do art. 2º, inciso II em relação a tributos indiretos como ICMS, só ocorreriam em casos de substituição tributária ou de impostos retidos na fonte.

Isso decorre da interpretação do artigo que diferencia o imposto descontado e o cobrado, que devem ser interpretados em conformidade com o regime tributário existente, decorrendo de disposição legal apenas, e não de circunstância econômica, como no caso de valor de tributo embutido no preço dos bens ou serviços (MACHADO, 2015, p. 389).

Quando temos uma hipótese de ICMS-ST, em que o substituto vende para o substituído (contribuinte), esse valor é embutido nas operações seguintes<sup>15</sup>, então o tributo devido em toda a cadeia de circulação da mercadoria é recolhido por único responsável tributário e cobrado da cadeia posterior por meio do preço do produto, sendo o substituto devedor do imposto por fato gerador praticado por outro por definição legal (SCHOUERI, 2021, p. 152).

Nessa cadeia por uma questão de conveniência arrecadatória, um terceiro se inseriria na relação fisco e contribuinte, se responsabilizando pelo pagamento antecipado do tributo e, só estes poderiam reter o valor do real contribuinte substituído e não o repassar aos cofres públicos, apropriando-se do numerário.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> STJ, HC nº 399.109.

<sup>16</sup> STJ, REsp nº 1.454.184-MG.

Dessa forma, nos casos em que a obrigação tributária fosse descumprida pelo próprio contribuinte relacionado diretamente ao fato gerador, o tipo penal não incidiria por restar caracterizado uma infração tributária por inadimplemento.<sup>17</sup>

A mudança de entendimento no sentido de afastar a diferenciação entre a obrigação paga pelo sujeito passivo diretamente relacionado ao fato gerador ou ao seu substituto. Assim, por estar o valor do ICMS embutido no preço de venda ao consumidor final, o tributo estaria integralmente repassado no preço e haveria subsunção ao tipo penal.<sup>18</sup>

Essa decisão foi recebida com ressalvas pela doutrina, em especial os tributaristas, pois o fato de suportar o encargo econômico não torna o consumidor final contribuinte de ICMS, o que impediria a criminalização do simples não pagamento desse imposto em operação própria como se apropriação indébita tributária fosse.

A metodologia que envolve a precificação de um produto no mercado é complexa, por isso não se pode dizer que o ICMS seja inteiramente repassado no preço. Esse entendimento se justifica porque incidência econômica, que procura responder qual a pessoa que detém o ônus econômico do pagamento do tributo, não se confunde com a incidência tributária, que busca o sujeito passivo da obrigação com base nos elementos que formam a relação tributária (SCHOUERI, 2021).

Sem entrar aprofundar a discussão referente ao mérito do julgamento, vê-se que utilização do Direito Penal em consonâncias com os conceitos do Direito Tributário é por vezes problemática devido a essa conexão, sendo necessária essa hermenêutica normativa conexa.

---

<sup>17</sup> Entendimento do julgado do STJ, em RHC nº 36.162-SC e acompanhado por outros tribunais como no TJGO, HC nº 5444044.98.2018.8.09.0000, em que entendeu-se que se tratando de ICMS próprio e declarado haveria apenas ilícito cível e no TJSP, Ap. Crim. nº 0000026-94.2012.8.26.0125, em que se definiu que o objeto do crime só poderia incidir sobre valores de terceiros para configurar o crime

<sup>18</sup> Conforme entendimento adotado pelo no RHC nº 163.334-SC STF, o artigo 2º inciso II da Lei 8137/90 reconhece que a obrigação jurídico-tributária recai sobre o comerciante, tanto assim que o delito somente pode ser cometido “na qualidade de sujeito passivo de obrigação”. Assim, o sujeito passivo é o devedor do tributo, sem dúvida, mas isso não significa que o valor do tributo, antes de ser recolhido, a ele pertença ou seja incorporado a seu patrimônio. Utiliza como exemplos argumentatório o fato de que o ICMS: a) não compõe a base de cálculo para a apuração do imposto de renda pelo lucro real (Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 12, § 4º); b) tampouco integra a base de cálculo de PIS e COFINS, conforme reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal (RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017). Portanto, o sujeito passivo do tributo não se apropria – ou melhor, não pode se apropriar, sob pena de incorrer no tipo penal aqui examinado – do ICMS cobrado em cada operação. Em verdade, os comerciantes são meros depositários desse ingresso de caixa (o “valor do tributo”), que, após compensado com os valores do tributo suportados nas operações anteriores, deve ser recolhido aos cofres públicos.

O Excelentíssimo Ministro Luís Roberto Barroso<sup>19</sup> entende que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra e na intersecção entre Direito Penal e Direito Tributário, o mero inadimplemento tributário, evidentemente, não deve ser considerado fato típico criminal. Para que se reconheça a tipicidade criminal de determinada conduta em matéria tributária, é necessário que haja um nível de reprovabilidade especial que justifique o tratamento mais gravoso.

---

<sup>19</sup> Em seu voto no RHC 163.334 SC STF o Ministro demonstra sua visão do Direito Penal como sério, igualitário e moderado. Sério significa que sua aplicação deve ser efetiva para que possa dissuadir as pessoas de praticarem condutas delituosas, igualitário significa que a aplicação da lei não deve distinguir entre ricos e pobres, poderosos e comuns e moderado significa que se deve evitar a expansão desmedida de seu alcance, seja pelo excesso de tipificações, seja pelo exacerbamento de penas. Quanto à questão do Direito Tributário, ele considera que é dever fundamental de todo cidadão, na medida em que ocorra o fato gerador e ele exiba capacidade contributiva, entendendo que a incidência do Direito Penal na esfera tributária deva ser a exceção, e não a regra. Porém, não considero os crimes tributários crimes de pouca importância. Pelo contrário, acho que são relevantes e privam o Estado brasileiro dos recursos necessários para acudir as muitas demandas relevantes da sociedade brasileira.

## 4 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PENAL

### 4.1 PREVISÃO LEGAL

A previsão legal da extinção da punibilidade dos crimes tributários está regulamentada em legislação apartada do Código Penal e diferencia-se das hipóteses gerais que estão previstas no art. 107 do Código Penal, que elenca hipóteses como: morte do agente; anistia, graça ou indulto; retroatividade da lei que não mais considera o fato como criminoso, prescrição, decadência ou preempção; pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

O tema foi introduzido pela Lei 4.729/65<sup>20</sup>, a qual tipificou os crimes de sonegação fiscal e estabeleceu a possibilidade de extinção nos delitos tributários nos casos em que o agente promovesse o recolhimento dos tributos antes de ter início a ação fiscal própria na esfera administrativa.

Com a edição da Lei 8.137/90<sup>21</sup> houve a extensão da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento para pagamentos realizados até o recebimento da denúncia, é dizer, mesmo após o fim do processo de investigação administrativa.

Entende-se, assim, que após a publicação da Lei nº 8.137/90, além de recrudescer as penas relativas aos crimes de sonegação fiscal, teria trazido instabilidade na diretriz político-criminal brasileira, quanto à liberação da pena em face do pagamento do débito fiscal no entendimento de Rodrigo Luís Ziembowicz (2018, p. 195), já que essas mudanças no marco temporal teriam trazido flexibilizado a utilização do benefício da extinção da punibilidade pela ampliação do prazo para pagamento.

Outras alterações legislativas demonstram essa flexibilização influenciou a fim de ampliar esse entendimento, como a Lei 9.964/00, que estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva do Estado a quem tivesse sido admitido no REFIS<sup>22</sup> até o recebimento da denúncia.

---

<sup>20</sup> Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

<sup>21</sup> Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>22</sup> O REFIS é um programa de recuperação fiscal, para refinanciamento das dívidas fiscais (prevendo longos e suaves parcelamentos, além de perdão ou diminuição de multas e juros), destinado a regularizar os créditos da União decorrentes de débitos referentes a tributos e contribuições administrados por três órgãos: Secretaria da Receita Federal (SRF), Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) e Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Após alterações legislativas a Lei nº 12.382/2011 alterou a Lei nº 9.430/1996<sup>23</sup>, alterando a previsão do art. 83 passou a prever que a representação fiscal para fins criminais deverá ser encaminhando ao Ministério Público após findo processo administrativo e que parcelamento formalizado antes do recebimento da denúncia suspenderia a exigibilidade do crédito, sendo extinta a punibilidade após o pagamento integral.

Pode-se citar ainda o disposto na Lei 11.941/09, que traz em seu texto previsão de hipóteses de suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade dos crimes<sup>24</sup> 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 Código Penal, dispondo sobre a possibilidade de extinção da punibilidade no art. 69 do mesmo dispositivo legal por meio do pagamento integral dos débitos, inclusive os acessórios, oriundos dos tributos e contribuições sociais que tiverem sido objeto de parcelamento.

O tema tem repercussão nos tribunais superiores, em especial no Supremo Tribunal Federal que já se manifestou algumas vezes sobre o tema e entende pelo reconhecimento da extinção de punibilidade pelo pagamento quando o acusado efetuar o pagamento direto até o trânsito em julgado da condenação criminal ou quando efetuar o

---

<sup>23</sup> 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.

[...]

§ 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.

§ 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.

[...]

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

<sup>24</sup> 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.

pagamento integral do parcelamento do débito tributário formalizado antes do recebimento da denúncia.

Esses entendimentos foram firmados nos julgados Embargos de Declaração da Ação Penal nº 516/DF, informativo do STF nº 731, Ação Penal nº 613/TO, e Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245/SP.

De acordo com esse entendimento, a extinção da punibilidade seria admissível somente enquanto existente pretensão punitiva passível de anulação ou suspensão, assim o trânsito em julgado seria a limitação para a possibilidade de se reconhecer o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade.<sup>25</sup>

O Ministro Teori Zavascki acentuava que imposta a condenação no julgamento, estaria operada naquela data a causa interruptiva da prescrição prevista no art. 117, IV, do CP<sup>26</sup> e qualquer fato superveniente a afetar esse prazo deveria ser tido à luz do novo ciclo prescricional iniciado por força do art. 117, § 2º, do CP<sup>27</sup>, inferindo-se que a regra inscrita no art. 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003, ao não estabelecer prazo, não permitiria que o pagamento total do tributo devido fosse feito após a condenação, pois ao esgotar essa fase jurisdicional, finaliza-se o exercício da pretensão executória<sup>28</sup>.

É dizer, o entendimento jurisprudencial convergia no sentido de que, após o trânsito em julgado há a perda do poder de punir do Estado em virtude do decurso de tempo (NUCCI, 2023), consagrando o controle imposto em lei, momento em que será aplicado a pena imposta.

Esse entendimento, porém, recebeu interpretação extensiva, quando a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal<sup>29</sup> e do Superior Tribunal de Justiça<sup>30</sup> prolatou decisões no sentido de que o pagamento direto do débito tributário pode ser realizado a qualquer momento, mesmo após o trânsito em julgado da condenação penal, resultando na extinção da punibilidade dos delitos fiscais.

O entendimento firmado utiliza como marco temporal para a modificação de entendimento o advento da Lei 10.684/2003, em que o legislador ordinário optou por retirar

---

<sup>25</sup> AP 516 ED/DF, rel. orig. Min. Ayres Britto, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux, 5.12.2013. (AP-516).

<sup>26</sup> Art. 117 - O curso da prescrição interrompe-se: IV - pela publicação da sentença ou acórdão condenatórios recorríveis.

<sup>27</sup> Art. 117 - O curso da prescrição interrompe-se: § 2º - Interrompida a prescrição, salvo a hipótese do inciso V deste artigo, todo o prazo começa a correr, novamente, do dia da interrupção

<sup>28</sup> AP 516 ED/DF, rel. orig. Min. Ayres Britto, red. p/ o acórdão Min. Luiz Fux, 5.12.2013. (AP-516).

<sup>29</sup> Em AP 613/TO, julg. em 2014.

<sup>30</sup> Habeas Corpus n. 362478/SP, Relator Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14.09.2017, publicado no DJe de 20.09.2017, e o Habeas Corpus HC 180.993/SP, Relator Min. Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 13.12.2011, publicado no DJe 19/12/2011.

do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para ao adimplemento do débito tributário, resultando na extinção da punibilidade do agente nos termos do art. 9º, §2º<sup>31</sup> por questões de política criminal, não havendo outro meio de interpretar o dispositivo legal senão que o pagamento tem como efeito a prescrição mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória<sup>32</sup>.

Dessa forma, como o preceito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados aos da prescrição da pretensão executória<sup>33</sup>.

Vê-se que no primeiro entendimento a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento finda-se após a condenação, pois ao esgotar essa fase jurisdicional, finaliza-se o exercício da pretensão executória, já no segundo equipara-se a extinção da punibilidade a própria prescrição da pretensão executória.

A conclusão que se chega nessa modificação de entendimento, diz respeito a 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 por meio da retirada do marco temporal previsto para o adimplemento da obrigação tributária para assim extinguir a punibilidade do sonegador.

Vale ressaltar que, a despeito da pretensa consolidação de entendimento, durante a confecção desse trabalho, houve nova manifestação do Supremo Tribunal Federal sobre a temática em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) de nº 4273, ajuizada com pedido de liminar, em que a Procuradoria Geral da República questiona os artigos 67, 68 e 69, todos da Lei 11.941/09<sup>34</sup>.

---

<sup>31</sup> 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. 168-A 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. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste § 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.

<sup>32</sup> Ministro Jorge Mussi. Habeas Corpus Nº 362.478 – SP (2016/0182386-0).

<sup>33</sup> Ministro Jorge Mussi. Habeas Corpus Nº 362.478 – SP (2016/0182386-0).

<sup>34</sup> Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

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

O objetivo da Ação Direta de Inconstitucionalidade foi de questionar constitucionalidade de normas que abrandam a responsabilização penal de crimes contra a ordem tributária, alterando a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e concedendo a remissão nos casos em que especifica e institui regime tributário de transição.

Dentre os argumentos utilizados para argumentar sobre a inconstitucionalidade das citadas normas estão o fato de que com elas o legislador teria criado tipos contra a ordem tributária a fim de atender aos princípios da necessidade e da utilidade, levando a crer que o objeto de proteção penal é superior àqueles atingidos pela pena, valendo-se a coerção penal para arrecadação de tributos<sup>35</sup>.

Como argumentos utilizados para embasar a ação era esse tratamento brando seria a causa da reiteração dos crimes contra ordem tributária, já que seria apenas a ameaça da pena que permitiria a arrecadação de tributos

Em sua peça inicial entende a procuradoria que o motivo pelo qual os crimes contra a ordem tributária persistem ainda hoje, é porque o ambiente que levou à sua criação em nada se alterou, pois apenas a ameaça de pena permite a arrecadação de tributos.

Ainda pela leitura da inicial, afere-se que os dispositivos contestados reforçariam a percepção da dupla balança da Justiça: penaliza sistematicamente os delitos dos pobres e se mostra complacente com os delitos dos ricos, existindo uma tendência geral ao descumprimento das disposições penais quando se sabe antecipadamente ser possível o afastamento da pena.<sup>36</sup>

Apesar do alegado em exordial, o Supremo Tribunal Federal (STF) formou maioria para validar as normas que definem que o parcelamento de débitos tributários afasta a possibilidade de ajuizamento de ação penal contra os contribuintes, conforme acórdão publicado em 01/09/2023.

Cabe trazer algumas conclusões trazidas no voto do relator que reflete como os

---

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.

<sup>35</sup> Número único: 0005737-80.2009.1.00.0000. (ADI 4273.Órgão julgador: Tribunal Pleno.Relator(a): Min. NUNES MARQUES.Julgamento: 15/08/2023. Publicação: 01/09/2023.

<sup>36</sup> Número único: 0005737-80.2009.1.00.0000. (ADI 4273.Órgão julgador: Tribunal Pleno.Relator(a): Min. NUNES MARQUES.Julgamento: 15/08/2023. Publicação: 01/09/2023).

crimes tributários são interpretados pelo ordenamento, tendo em vista que a extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário trata-se de uma opção política 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.

Dessa forma, o parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários atingem o objetivo dessa norma penal que seria o incremento da arrecadação por meio da reparação do exercendo inequívoca dano causado ao erário pela prática dos crimes tributários, funcionando como mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e geração de empregos e cumprindo os objetivos fundamentais previstos no art. 3º da Carta Magna, a saber:

- (4) 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 devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV)<sup>37</sup>.

A decisão pondera, também, a utilização da sanção penal como a *ultima ratio* de uma forma diferente daquela já tratada nesse trabalho. Isso porque a relação entre a utilização da sanção penal como último recurso justifica a não concessão de extinção de punibilidade pelo pagamento, pois se o bem jurídico tutelado é tão caro a sociedade não haver o abrandamento da criminalização.

---

<sup>37</sup> ADI 4273. Órgão julgador: Tribunal Pleno. Relator(a): Min. NUNES MARQUES. Julgamento: 15/08/2023. Publicação: 01/09/2023). Inteiro Teor do Acórdão – p. 3.

Já no acórdão leva a análise por outro viés utilizando o instituto da *ultima ratio* para justificar o abrandamento dessa reprimenda pelas medidas despenalizadoras previstas na Lei n. 11.941/2009, tendo em vista que a incidência da pena se justificará quando as normas tributárias que disciplinam a fiscalização e a arrecadação dos tributos, inclusive as reguladoras do parcelamento conducente à extinção do crédito tributário, se revelarem insuficientes para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais<sup>38</sup>.

Nesse diapasão, a prescrição penal decorrente do pagamento integral dos débitos tributários seria adequada à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras, porque elas estimulam a reparação do dano causado ao erário e afastariam o excesso caracterizado pela restrição do direito, que só deverá ser utilizado quando as normas tributárias se mostram insuficientes para a proteção do patrimônio público<sup>39</sup>.

Nesse sentido, o raciocínio empregado não enxerga prejuízo no presente posicionamento já que, rescindido o parcelamento 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.

Entende-se, contudo, que citada noção é limitada e não enxerga todo movimento da máquina pública, com intuito de apurar, instruir e condenar em processo criminal para, ao final, ter qualquer sanção extinta.

Essa solução apresentada não parece estar diminuindo a incidência desse crime, que pode ter a sua pena majorada mais uma vez, pois foi apresentado no Congresso em 21/03/2023 Projeto de Lei 1254/23, que discute elevação em três anos as penas previstas para cinco crimes contra a ordem tributária, estabelecendo como pena máxima 5 (cinco) anos.

O autor da proposta afirma que o objetivo é modernizar a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, que trata dos crimes contra a ordem tributária. Inicialmente, de forma bem objetiva, busca-se ampliar a pena dos crimes do art. 2º e do inciso III do art. 3º para permitir a aplicação da Lei nº 12.850, de 2013, que trata sobre organizações criminosas, tendo em vista a exigência de a pena máxima dessa lei ser superior a quatro anos, bem como trazer uma nova qualificadora no art. 12 e incluir os crimes do art. 3º nas hipóteses

---

<sup>38</sup> (ADI 4273.Órgão julgador: Tribunal Pleno.Relator(a): Min. NUNES MARQUES.Julgamento: 15/08/2023. Publicação: 01/09/2023). Inteiro Teor do Acórdão – p. 4.

<sup>39</sup> (ADI 4273.Órgão julgador: Tribunal Pleno.Relator(a): Min. NUNES MARQUES.Julgamento: 15/08/2023. Publicação: 01/09/2023). Inteiro Teor do Acórdão – p. 4

lá elencada<sup>40</sup>.

#### 4.2 A DIFERENÇA ENTRE A POSSIBILIDADE DE EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE EM CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A REPARAÇÃO DO DANO EM CRIMES COMUNS

As causas de extinção da punibilidade estão disciplinadas no art. 107 do Código Penal (rol exemplificativo), possuindo outras previsões em leis esparsas e tem como consequência obstar os efeitos da sanção penal, por motivos de política criminal.

No presente trabalho podemos apreciar como o Direito Penal Tributário Brasileiro vem priorizando o recebimento do tributo ao invés da persecução penal o que, de certa forma, apresenta-se de forma contraditória, já que há uma tendência do legislador ao reduscredecimento das penas em relação aos crimes tributários.

Isso porque as alterações legislativas com a intenção de promover a ampliação das penas vai em sentido diametralmente oposto as medidas tomadas no sentido de acrescentar as possibilidades de extinção da punibilidade.

Como justificativa para a adoção dessa política criminal no âmbito dos direitos econômicos, defende-se que, ao contrário do direito penal comum, a reparação do bem jurídico ofendido deve ser maximizada de modo a potencializar o princípio da intervenção mínima na liberdade humana, dissociando da ideia de vingança estatal pelo direito de punir, cogitando que esse contorno deva ser transmitido para o direito penal comum (FARIA, 2020, p. 137).

Apesar de essa ser uma perspectiva válida para análise do direito penal num viés garantista para diminuir do avanço das penas sobre a sociedade, a força dessa lógica resta enfraquecida pela frequente demanda de recrudescimento das penas e leva a refletir como essa diferenciação de tratamento, além de contraditória, configura-se como uma violação do princípio da isonomia.

Justifica-se esse posicionamento porque se analisamos em uma visão mais genérica o pagamento integral do débito trata-se de uma reparação de danos ao erário e, em regra, o ordenamento prevê que as consequências da reparação do dano em crimes comuns têm como efeito o abrandamento da sanção.

Bitencourt (2013, p. 83) entende o fundamento da “extinção da punibilidade pelo

---

<sup>40</sup> PL 4273. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=770382616>. Acesso em: 05 set. 2023.

pagamento do tributo análogo ao instituto da desistência voluntária, sob a lógica de que ambos teriam como objetivo que o autor do crime assuma um comportamento político-criminalmente valioso, com a promessa de impunidade.

Contudo, entendo que o mais adequado exemplo de reparação do dano, por assemelhar-se a extinção da punibilidade pelo pagamento, seria o arrependimento posterior<sup>41</sup>, que consiste numa causa especial de diminuição de pena que apenas incide quando há reparação do dano ou restituição da coisa até o recebimento da denúncia.

Vê-se, então, que ao analisarmos os crimes tributários há uma diferenciação entre os efeitos decorrentes da reparação integral do dano quando lidamos com patrimônio particular e patrimônio público, apesar de que o bem jurídico tutelado em crimes contra o patrimônio público ser mais caro a sociedade pelos seus efeitos supraindividuais, entendendo Thadeu José Afonso (2012) que a extinção da punibilidade pelo pagamento é um instrumento iníquo pela sua não utilização em crimes semelhantes e menos graves.

Conclui-se controverso então a falta de isonomia no tratamento dispensado nos dois casos, havendo um tratamento mais benéfico nos crimes tributários, que produz um dano social maior que nos crimes patrimoniais, o que leva alguns doutrinadores a correlacionar o privilégio das penas aos possíveis privilégios inerentes aos seus agentes (OLIVEIRA, 2023).

A correlação que pode ser feita ao constatar que as estatísticas criminais mostram que os crimes têm alta incidência na classe econômica mais baixa e baixa incidência na classe econômica mais alta, em relação as violações ordinárias do Código Penal, contudo isso estaria ligado ao fato de que violações referentes aos delitos tributários não ter estatísticas criminais tão divulgadas e não recebem o mesmo estigma social (SUTHERLAND, 2015, p. 27-32).

Sutherland (2015, p. 33) denominou esses tipos de crimes como crimes de colarinho branco e, de acordo com essa teoria, as pessoas da classe econômica mais alta estão engajadas em muitos comportamentos criminosos e que este comportamento se diferenciava daqueles cometidos pelas classes socioeconômicas mais baixas por conta dos

---

<sup>41</sup> O instituto do arrependimento posterior tem previsão no art. 16 do Código Penal e dispõe *in verbis*: Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984). Havia equidade de tratamento, ao menos em relação ao marco temporal de possibilitaria a reparação do dano e não quanto aos seus efeitos, com a lei 8137/90 que determinava que o pagamento do débito tributário poderia ocorrer até o recebimento da denúncia, contudo com o advento da Lei 10.684/2003 houve a modificação que permitia que a extinção mesmo após o trânsito em julgado, afastando ainda mais o modo de aplicação das sanções entre delitos tributários e comuns.

procedimentos administrativos usados para lidar com os infratores e as variações nos procedimentos estatais.

A expressão cunhada por Sutherland em 1939 remodelou a criminologia e o estudo do desvio criminoso, assim como a visão geral da delinquência e sua teoria continua atual, pois ainda vemos que a cultura jurídica contemporânea é condescendente com os criminosos tributários, já que, além da reparação de danos, há outros aspectos a serem citados como a aplicação do princípio da insignificância (OLIVEIRA, 2023, p. 22), que atua como uma excludente de tipicidade material e é aplicada quando uma conduta penalmente relevante e ínfima em relação ao bem jurídico tutelado.

A jurisprudência do STF<sup>42</sup> delimitou os requisitos para aplicação do princípio da insignificância, em suma, a mínima ofensividade da conduta do agente, que o comportamento tenha um reduzido grau de reprovabilidade do comportamento, ausência de periculosidade social da ação e a inexpressividade da lesão jurídica provocada.

A aplicação do princípio da insignificância aos delitos tributários federais possui parâmetros específicos, não devendo prosseguir a ação criminal quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20 mil 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<sup>43</sup>.

---

<sup>42</sup> O Supremo Tribunal Federal elenca como requisitos para a aplicação do princípio da insignificância (cf.: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* 84.412-0/SP, Ministro Relator Celso de Mello. Data do Julgamento: 19/10/2004, Data da Publicação: 19/11/2004).

<sup>43</sup> Recente estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) concluiu que execuções fiscais maiores que R\$ 21 mil são as únicas viáveis: “Por demanda do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), entre novembro de 2009 e fevereiro de 2011 o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea) executou o projeto de pesquisa denominado *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União*, com a finalidade de determinar qual o tempo e o custo de tramitação das ações de execução fiscal na Justiça Federal. Como resultado, foram gerados microdados e informações agregadas sobre o tempo e o custo desse procedimento, bem como das etapas que o compõem. A partir da base de dados gerada ao longo do referido estudo, a equipe técnica da área de Justiça e Cidadania do Ipea produziu informações relativas especificamente ao desempenho da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na execução fiscal de créditos da União por meio da Justiça Federal. Esses dados possibilitaram uma nova fase da pesquisa sobre esse tema, de modo que o presente Comunicado vem apresentar à sociedade as principais conclusões do estudo feito sobre os critérios utilizados para a cobrança judicial de dívidas pela União. (...) Conforme os resultados apresentados, pode-se afirmar que o custo unitário médio total de uma ação de execução fiscal promovida pela PGFN junto à Justiça Federal é de R\$ 5.606,67. O tempo médio total de tramitação é de 9 anos, 9 meses e 16 dias, e a probabilidade de obter-se a recuperação integral do crédito é de 25,8%. Considerando-se o custo total da ação de execução fiscal e a probabilidade de obter-se êxito na recuperação do crédito, pode-se afirmar que o *breaking even point*, o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal, é de R\$ 21.731,45. Ou seja, nas ações de execução fiscal de valor inferior a este, é improvável que a União consiga recuperar um valor igual ou superior ao custo do processamento judicial. (...) Por essas razões, seria razoável reajustar, a partir de 1º de janeiro de 2012, o piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal da PGFN dos atuais R\$ 10.000,00 para R\$ 20.000,00”. (Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Comunicados do IPEA**. Brasília, n. 127, p. 1-16, 4 de janeiro de 2012, p. 3 e 14).

Contudo, tais parâmetros não são utilizados no caso de delitos de estelionato em detrimento do Estado, na medida em que os bens jurídicos tutelados nos delitos referidos são o erário público, pois se trata de delitos (unicamente) patrimoniais e que, em sua maioria, envolvem fraudes perpetradas (FISCHER, 2011, p. 43).

Denota-se que há efetivamente um tarifamento para incidência do princípio da insignificância penal com violação manifesta do princípio da legalidade, sendo complexa a compreensão, pelo prisma da lógica argumentativa, já que em ambos há a prática de uma fraude em que o objetivo é a obtenção de uma vantagem indevida, com o único detalhe tipológico que, nos delitos de sonegação fiscal, a vantagem perseguida é a redução ou supressão de tributo (FISCHER, 2011, 43).

Diante dos elementos expostos, podemos concluir que as pesquisas desenvolvidas por Sutherland demonstraram, cientificamente, que a conduta de criminosos de colarinho-branco não está submetida à punição ou estigmatização na mesma medida da criminalidade tradicional, havendo lacunas de repressão que protegem ofensivas atividades econômicas, não obstante a potencializada danosidade social (NEVES, 2011, p. 45-61).

Não se está aqui ignorando todos os argumentos anteriormente trazidos pelas correntes que defendem o viés eminentemente arrecadatório do bem jurídico tutelado e que justificariam toda política criminal adotada por meio de uma questão de conveniência e eficácia do texto legal, contudo não é possível ignorar completamente que crimes de colarinho branco possuem baixa reprovabilidade social, em decorrência dos seus agentes.

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

Para igualar o tratamento dispensado aos criminosos comuns e criminosos tributários, em respeito à isonomia, dever-se-ia, no máximo, dar aos sonegadores o mesmo tratamento dispensado aos que cometem crimes contra o patrimônio de particulares (arts. 16 ou 65, II, b, do CP), beneficiando-os apenas com a diminuição da sanção – e, ainda assim, haver-se-ia que questionar a maior gravidade da ofensa perpetrada nos crimes tributários.

Outra opção legislativa, para atender ao princípio da isonomia, seria estender aos criminosos comuns o mesmo benefício concedido aos sonegadores, que é a extinção da punibilidade em razão da reparação do dano, pois não há qualquer razão para que seja dado tratamento mais benéfico aos criminosos tributários.

## 5 OS CRIMES TRIBUTÁRIOS COMO POLÍTICA DE ARRECADAÇÃO FISCAL

### 5.1 MECANISMOS DIVERSOS PARA ARRECADAÇÃO POR MEIOS ADMINISTRATIVOS

Quando se pensa em meios coercitivos de cobrança de tributos, talvez o primeiro ímpeto seja pensar na execução fiscal, que é o meio judicial por meio do qual a Fazenda pode executar o título executivo judicial denominado Certidão de Dívida Ativa, dotado de certeza e exigibilidade presumida, em que, em tese, seria possível o início dos atos constritivos.

Ainda considerando o trâmite da execução fiscal, todas as regras que norteiam a questão processual apresentam uma série de prerrogativas ao fisco, pois após o fim do processo administrativo surge um título executivo extrajudicial com presunção de certeza e exigibilidade e em que o executado é citado para pagar ou indicar bens a penhora em 5 (cinco) dias.

Como forma de defesa de mérito, o único que se apresenta ao executado são os embargos a execução, que precisa da realização da garantia integral do juízo, ou seja, tem que oferecidos bens ou valores ao juízo para que seja possível a apreciação da defesa.

Deve ser levado em consideração, também, que o fisco tem uma boa gama de ferramentas, em sede administrativa, aptas a compelir o pagamento e punir o inadimplemento e o cometimento de atos ilícitos, podendo utilizar-se de medidas cautelares, penhora ou expropriação de bens na esfera administrativa, o que não afasta a tutela judicial caso o contribuinte se sinta lesado.

O artigo 25 da Lei 13606/2018<sup>44</sup> prevê a possibilidade da Fazenda Pública averbar a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis, é dizer, permite o bloqueio administrativo de bens pela Fazenda Pública invadindo na esfera patrimonial do indivíduo.

O avanço de meios de desjudicialização da execução fiscal se dá pela morosidade e ineficiência dos processos executivos fiscais, além da ausência de estrutura necessária

---

<sup>44</sup> Esse artigo acrescentou o art. 22-B à Lei 10.522/2002, determinando que quando da inscrição do débito em dívida ativa o devedor será notificado para, em até cinco dias, promover o pagamento e, não ocorrendo, ensejará não só a comunicação da inscrição do débito perante os órgãos que operem bancos de dados e cadastros relativos a consumidores e serviços de proteção de crédito e a averbação da certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora tornando-os indisponíveis.

para dar impulso a quantidade exorbitante de execuções fiscais em curso (BARROS, 2007, p. 4-9).

Apesar da execução fiscal ser uma ferramenta que oferece as autoridades fiscais, nem todos os entes públicos possuem material humano para toca-las de maneira eficiente. Assim, a questão a ser verdadeiramente debatida não é a insuficiência de instrumentos tributários e administrativos aptos a realizar a cobrança e sim o não investimento em estrutura apta a concretizar esses instrumentos.

A regularização para adoção de medidas desjudicializadoras foi publicada na Portaria PGFN nº 33/2018, que indica que intuito do averbação pré-executória tem por objetivo prevenir a fraude a execução, já que se propõe a anotar nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora para conhecimentos de terceiro.

Outra prerrogativa da administração é a presunção da fraude a execução quando da oneração ou alienação do patrimônio após a inscrição em dívida ativa, configurando fraude à execução, independente da intenção das partes que celebrarem o negócio, em prol do interesse público.<sup>45</sup>

Isso significa que, a caracterização da fraude a execução não é exclusiva do direito penal, havendo previsão de hipóteses em que a administração pública pode presumir a ocorrência de fraude e aplicar uma série de sanções administrativas, concedendo ao contribuinte prazo para defender-se das alegações.

Como medida que possibilita atos de constrição pela fazenda pública tem-se a medida cautelar fiscal, prevista pelo art 1º d Lei 8.397/92<sup>46</sup>, desde que estejam presentes a probabilidade do direito e o perigo da demora, em casos em que o devedor revela comportamento ou verifica situação que possa frustrar o êxito da execução, podendo ter caráter preparatório, tendo a fazenda 60 (sessenta) dias para ajuizar a execução.

Assim essa medida caracteriza-se como uma ação administrativa tomada pelo Fisco com o objetivo de garantir o recebimento do tributo devido, por meio de bloqueio de bens, ativos ou direitos do contribuinte, tendo um importante papel na proteção dos direitos dos contribuintes e na prevenção de prejuízos financeiros e patrimoniais que possam ser causados por atos de autoridade fiscal abusivos.

É possível, ainda, uma opção menos gravosa, que seria, em casos em que o valor do crédito acima de R\$ 500.000,00 e que seja maior que trinta por cento do patrimônio

---

<sup>45</sup> Em conformidade com o artigo 185 do CTN.

<sup>46</sup> Art 1º O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

conhecido do devedor, pode a autoridade fiscal promover o arrolamento dos seus bens e direitos, em conformidade com o artigo 64 da Lei 9532/1997<sup>47</sup>, havendo o dever do devedor de informar a fazenda caso queira transferi-los ou onerá-los, podendo indicar bens para substituição.

Nesse caso, o contribuinte não se vê imediatamente privado de usufruir dos seus bens ou dos frutos provenientes dele, apenas não pode onerá-los ou aliená-los sem prévia autorização do fisco, a fim de garantir que o débito seja pago posteriormente respeitando o direito de defesa do contribuinte.

Assim, a medida cautelar fiscal administrativa é um meio de satisfação do crédito tributário apto a impelir o contribuinte a efetuar o pagamento do tributo, por meio de inscrição nos órgãos de proteção ao crédito, divulgação de informações, que é permitido pelo artigo 198, §3º, II, do CTN<sup>48</sup> e pelo artigo 46<sup>49</sup> da Lei 11.547/07.

A eficácia dessa medida consiste na impossibilidade de o contribuinte inscrito realizar operações de crédito e convênios, contratação com o serviço público, concessão de incentivos fiscais e financeiros, sancionando assim os maus pagadores e evitando que eles possam se beneficiar de incentivos públicos e de firmar contratos.

Sabe-se que a coercitividade da tutela penal é forte frente ao indivíduo que, por perder a perda da sua liberdade passa a adotar o caminho da legalidade. Contudo, a força coercitiva das sanções administrativas que envolvem questões econômicas tem tanta ou até maior coercitividade, pois a depender da atividade econômica a impossibilidade de contratação com entes públicos pode inviabilizar a atividade econômica de uma empresa ou pessoa física.

Ademais, em relação a impossibilidade de usufruir de incentivos fiscais ou financeiros podem trazer grandes problemas econômicos, já que enquanto a concorrência consegue aumentar seus lucros ou diminuir seus preços e potencializar seus ganhos no mercado aquele que está vedado de usufruir desses benefícios acaba perdendo espaço deixando de crescer e desenvolver suas atividades, sendo vantajoso a regularidade fiscal para ter acesso a esses e outros benefícios.

---

<sup>47</sup> Art. 64. A autoridade fiscal competente procederá ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo sempre que o valor dos créditos tributários de sua responsabilidade for superior a trinta por cento do seu patrimônio conhecido

<sup>48</sup> § 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001): II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).

<sup>49</sup> Art. 46. A Fazenda Nacional poderá celebrar convênios com entidades públicas e privadas para a divulgação de informações previstas nos incisos II e III do § 3º do art. 198 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - CTN.

Adverte-se que, no processo administrativo há uma série de etapas a serem seguidas, em que primeiramente o contribuinte é intimado para tomar ciência da possível irregularidade e apresentar as justificativas, não o fazendo, estará passível de ter o tributo lançado e passa a ser coibido a pagar por meio do princípio da autotutela.

Em suma, pode-se afirmar que se segue a seguinte sequência, com o término da cobrança administrativa na RFB: o crédito é encaminhado à PGFN e, após a realização do controle de crédito tributário, há a inscrição do crédito tributário em dívida ativa e adição de encargo legal de 10%.

Em conseqüente há a inscrição em dívida ativa e a realização de protesto em cartório, iniciando, assim, a cobrança extrajudicial com possibilidade de penhora de bens e, por fim, ajuizamento da execução com adição de encargo legal de 20%.

Em vista disso a RFB monitora e acompanha os maiores contribuintes para evitar evasão fiscal, fiscaliza empresas e cidadãos para impedir a sonegação fiscal, controla a entrega das declarações fiscais obrigatórias, controla os pagamentos e por fim efetua a cobrança administrativa dos créditos tributários.

Muitas vezes, essa arrecadação é feita pelo próprio contribuinte, tendo o fisco o papel de fiscalização e, ao deixar de localizar o pagamento do tributo lançado, intima para o pagamento. Caso não seja atendido, não sendo atendido passa-se a tomar as medidas cabíveis, como impedir a obtenção de Certidão Negativa de Débitos – CND, ou Certidão Positiva com efeitos de Negativa – CPEN; inscrição no Cadastro Informativo de créditos não quitados do setor público federal (Cadin); além de demais medidas persuasivas aplicadas pela equipe de cobrança administrativa da RFB.

O impacto dessas medidas se dá pelo fato de a Certidão Negativa de Débitos (CND) ser um documento emitido diretamente pelo contribuinte no sítio da RFB cuja finalidade é atestar a sua regularidade fiscal perante a Fazenda Pública (artigo 205 do CTN) e é de cunho obrigatório para realizar negócios com órgãos públicos (vender bens, prestar serviços, obter empréstimos, obter benefícios fiscais) e regularizar espólios

Pode-se, ainda, indicar como outras medidas persuasivas no caso de o sujeito passivo que, intimado, não regulariza as suas pendências, eles tem previsão no artigo 2º da Portaria RFB nº 1265/201550, são eles: (i) exclusão de benefícios e/ou incentivos

---

<sup>50</sup> BRASIL. Portaria RFB nº 1265, de 03 de setembro de 2015. Aprova procedimentos para a Cobrança Administrativa Especial no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil Receita Federal, 2015. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=67560>. Acesso em: 30 jun. 2019.

fiscais; (ii) representação à Administração Pública Estadual ou Municipal para fins de rescisão de contrato ou exclusão de benefício e/ou incentivos fiscais ou creditícios, na hipótese da existência de débitos relativos a tributos destinados à seguridade social; (iii) comunicação às respectivas Agências Reguladoras para que seja revogada a autorização para o exercício da atividade, no caso de sujeito passivo detentor de Concessões e Permissões da Prestação de Serviços Públicos; (iv) representação ao órgão competente da administração pública federal direta ou indireta, para fins de rescisão de contrato celebrado com o Poder Público; (v) representação aos bancos públicos para fins de não liberação de créditos oriundos de fundos públicos, repasses e financiamentos, inclusive de parcelas de financiamentos ainda não liberadas; (vi) exclusão do simples nacional e de algumas hipóteses de parcelamentos especiais; (vii) revogação de moratórias; (viii) cancelamento de CPF da pessoa física ou declarar inaptidão para pessoa jurídica; (ix) aplicação de multa isolada de 50%; (x) estando a empresa com débitos fiscais, aplicação de multa em caso de distribuição de lucro; (xi) inserção da empresa em programas especiais de fiscalização; (xii) responsabilização solidária dos sócios; (xiii) encargos de 20% sobre o débito em caso de inscrição em dívida ativa; (xiv) arrolamento de bens e direitos para acompanhamento do patrimônio do sujeito passivo; (xv) ajuizamento de cautelar fiscal e; (xvi) protesto em cartório de imóveis, cadastros de restrição de crédito, bem como de bem móveis como veículos e embarcações.

Todas essas consequências são extremamente gravosas e, por si só, já fazem o contribuinte repensar antes de inadimplir o crédito tributário, pois eles podem inviabilizar a sua atividade econômica e se tornar óbice para obtenção de créditos ou para usufruir de seus bens.

Ressalta-se, que a imposição dessas restrições diz respeito ao tipo de infração cometida, da gravidade do ato cometido e do quanto esse contribuinte está se utilizando de subterfúgios para eximir-se de pagar tributos e, que a demora não beneficia o contribuinte, já que os valores são passíveis de atualização monetária e juros de mora.

Conclui-se que a administração pública possui mecanismos próprios, eficazes e total possibilidade de acompanhar, controlar e fiscalizar o cumprimento das normas tributárias, adotando, sempre que necessário, medidas coercitivas à sua observância, tudo no interesse da arrecadação e gestão das receitas tributárias.

Além do que já foi mencionado, as multas tributárias também se apresentam como importante instrumento de coerção, pois são penalidades pelo descumprimento da norma do direito tributário, em que o contribuinte é punido, seja pela falta ou pelo atraso da

entrega, relacionada à obrigação principal ou acessória, em que o estado realiza uma coerção objetiva impondo ao contribuinte, pela violação de seu direito subjetivo de crédito.

As multas podem ser diferentes tipos e tem diferentes objetivos, podendo ser como uma consequência do atraso do pagamento como a multa de mora, de atos ilícitos em descumprimento de deveres instrumentais como as punitivas isoladas e punitivas com lançamento.

A aplicação da multa moratória acontece quando há o atraso no pagamento de um determinado tributo no dia de vencimento estipulado, sendo ligada ao inadimplemento tempestivo de uma prestação pecuniária e tem larga utilização em contratos de natureza civil.

As multas punitivas isoladas acontecem quando não há tributo devido aos cofres públicos, ocorrendo diante de um ato ilícito pela falta do cumprimento e entrega de obrigação acessória, tendo natureza de sanção administrativa, como exemplo de multas punitivas temos a multa isolada, que acontece quando há descumprimento da obrigação acessória e as multas agravadas e qualificadas ocorrem em decorrência de infrações em que se apura dolo em seu cometimento, nesse caso o dolo é presumido.

As multas punitivas acompanhadas do lançamento de ofício ocorrem quando há atos ilícitos e além do descumprimento de possíveis deveres instrumentais ou supressão no pagamento dos tributos.

Vê-se, assim, que há inúmeras formas de cobrança de crédito ou mesmo de punir de forma administrativa aqueles que deixam de recolher tributos seja pelo inadimplemento, sejam pela realização de atos ilícitos,

Isso porque a administração tem o poder de constituir unilateralmente, ou no caso do lançamento por homologação, exigir que o próprio contribuinte o constitua por meio do lançamento, possuindo uma série de privilégios na própria constituição do título executivo que goza de presunção de certeza e exigibilidade.

Nota-se, assim, a ocorrência da autotutela do patrimônio público, quem tem inúmeras formas de alcance do patrimônio pessoal, além disso as obrigações das acessórias convertem-se em principais<sup>51</sup>, tendo assim, todas as suas prerrogativas e cobrança.

Em análise as possibilidades que a administração pública possui de efetivar

---

<sup>51</sup> Art. 113, § 3º do CTN.

arrecadação, observa-se que ela também cuida da tratar fatos típicos muito parecidos com os tipos penais descritos no art. 1º e 2º da Lei 8137/90, quiçá idênticos, utilizando-se de meios que atingem o indivíduo na esfera patrimonial de maneira mais gravosa do que no direito penal clássico.

Não haveria ônus ao contribuinte frente a uma possível discricionariedade da administração, pois, tanto na esfera penal quanto na administrativa é assegurado o contraditório e a ampla defesa, podendo as decisões administrativas serem questionadas na esfera judicial.

Dessa forma, no campo tributário, as sanções administrativas cumprem seu papel de buscar a imediata satisfação do crédito tributário, a arrecadação das receitas tributárias e a integridade do erário, assim como a justiça e a solidariedade fiscal, tanto de inadimplentes como de sonegadores sendo desnecessária a utilização da tutela penal nesse caso, em especial da forma incoerente que essa se apresenta no nosso ordenamento.

Justificar que a tutela administrativa não é suficiente, frente a todas as formas de cobrança e sanções disponíveis demonstram apenas a ineficácia estatal de equipar as suas estruturas para realizar essa cobrança de forma efetiva.

Pois, podemos considerar que, se o contribuinte, mesmo sofrendo uma série de constrições de cunho patrimonial e econômico, podendo até ser seu CPF cancelado pelo inadimplemento e não o faz, isso significa que não é, necessariamente, que o Direito Penal conseguirá um efeito mais efetivo.

Nesse caso, há dois problemas: A subutilização das ferramentas administrativas, podendo atribuir esse fato a falta de investimento e capacitação de profissionais e criação de mecanismos que possibilitem a utilização dessas modalidades de cobranças previstas em lei e o segundo é a desnaturação do Direito Penal, utilizado como na forma de um espete para evitar enfrentar um problema que mais se relaciona com problemas de gestão do estado.

## 5.2 A APLICAÇÃO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E A INCOERÊNCIA DESSA MEDIDA, FRENTE A DESNECESSIDADE DE TIPICAÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A temática referente a esse tópico é analisada conforme a decorrência lógica que foi se formando ao longo de toda texto e dos aspectos por ele abordados e entende-se que adoção de um benefício que se encontra em contradição com as regras do sistema penal brasileiro é um fato tipificado pela lei e ratificado pela jurisprudência dos tribunais

superiores.

Fala-se em ineficácia, porque, se o objetivo é recrudescer as penalidades já previstas em outros ramos do direito, deixa-se de cumprir essa função, sendo o juiz penal utilizado como um cobrador de tributos deixando de lado que a função do direito penal ultrapassa meros fins arrecadatórios.

Ao longo da exposição foi exposto que o tributo é um importante meio arrecadatório, por isso, é prudente que o estado tenha meios eficazes para garantir a sua arrecadação. Ao abordar o tema criminalização de atos atentatórios a ordem tributária, vê-se que há um bem jurídico de caráter supraindividual a ser protegido.

Porém, essa coerência na escolha pela criminalização cai por terra ao analisar a forma adotada pela política criminal para tratar o instituto da extinção da punibilidade em matéria penal tributária.

Isso porque as altas penas imputadas, que até superam algumas referentes a crimes patrimoniais ditos “comuns”, apresentam uma contradição em relação a possibilidade de extinção do crime tributário pelo pagamento a qualquer tempo, assim as penas de privação de liberdade para os delitos tributários não estão dispostas no ordenamento para serem aplicadas e sim como um mais um instrumento de cobrança, em que o devedor não se preocupará em postergar o tramite do processo criminal por saber que o pagamento a qualquer tempo extinguirá aquele processo.

Ao observar o bem jurídico tutelado temos duas vertentes a serem consideradas, o caráter arrecadatório e a proteção das finanças públicas, cumprindo seu caráter preventivo e punitivo.

Poder-se-ia até, sob a ótica de um olhar mais superficial, entender que o caráter preventivo e punitivo estaria cumprindo ao entender que os contribuintes, por medo de responder uma ação criminal, se absteriam de cometer crimes contra ordem tributária e que as altas penas das sanções tipificadas seria punição suficiente.

Porém, o que se deve levar em consideração é que, nos crimes contra ordem tributária, a lógica dos crimes comuns não deve ser considerada, pois há diferenças desde o estigma dos agentes e das suas condutas, a lógica utilizada pelo réu e a probabilidade de penalização é mitigada pela possibilidade de pagar para eximir-se de pena.

Em primeiro lugar, o cometimento de infrações penais tributárias é inerente a pessoas que tem maior poder aquisitivo, até grandes devedores ou esquemas de sonegação e fraude tributária são cometidos por empresários ou contribuintes que possuem ou circula grandes riquezas.

Em segundo lugar, o estigma imputado aos sonegadores passa pelo senso comum de que o Brasil é um país com uma alta carga tributária que invade o patrimônio dos contribuintes, o estado não dá uma contraprestação adequada, então deixar de pagar imposto é encarado pela sociedade como uma questão de justiça social ou sobrevivência.

Então, por mais que seja incomum estar respondendo uma ação criminal, a visão social de um réu acusado de crimes contra ordem tributária não terá a mesma reprovabilidade social do que um crime dito comum, como furto, roubo, estelionato, que igualmente atingem o patrimônio.

É inegável que, ao longo da história brasileira, o processo de criminalização e de identificação do sujeito criminoso deu-se de forma a focar em classes socioeconômicas mais baixas, o que causou e vem causando questionamentos.

Diante disso, a resposta do estado para contrapor as críticas ao sistema penal seletivo e estigmatizante foram a expansão das normas penais para, em tese, atingir as elites do país que se utilizam do sistema e o corrompem e fazer isso de forma mais midiática possível para transparecer que agora sim estávamos vivendo numa sociedade que trata todos com equidade.

A consequência disso é uma política legislativa que não pensa nas particularidades desses crimes, que tem uma grande repercussão midiática, contudo pela pressa de expor o trabalho realizado deixa de observar a legalidade e acaba-se por ter o efeito contrário do pretendido, a certeza da impunidade é confirmada quando processos são anulados ou um julgamento criminal de ampla repercussão tem suas altas penas extintas pelo pagamento.

Claro que numa análise legal, não é o caso de impunidade, mas sim de estrito cumprimento dos ditames legais e da sistemática penal pensada pelo legislador, a questão aqui é entender se essa sistemática faz sentido na lógica jurídica e social da criminalização dessas condutas.

Em terceiro, há que levar em consideração que os crimes tributários seguem uma lógica de mercado, por envolver questões econômico-financeiras que o distanciam dos demais delitos. Isso porque ao sonegar, fraudar ou eximir-se de qualquer maneira das suas obrigações tributárias principais ou acessórias, tem por objetivo o aumento do lucro ou ao menos diminuição do prejuízo, é dizer um proveito econômico concreto.

Pela lógica, partiríamos da premissa de que, ao chegar na esfera penal, já teriam sido infligidas todas as sanções administrativas e tributárias expostas anteriormente e que esse indivíduo já não tivesse com seu patrimônio bloqueado ou penhorado,

impossibilitado de contratar com órgãos públicos, receber incentivos e benefícios e com restrição em órgãos de proteção ao crédito entre outras sanções. Então pela lógica, não haveria motivo para entrada do direito penal se todas as medidas de constrição já haviam sido tomadas e não haveria mais patrimônio para perseguir.

Contudo, a realidade difere da lógica, pois a verdade é que dificilmente há o esgotamento da busca pela satisfação do crédito quando se adentra na esfera penal e até pouco tempo a conclusão da esfera administrativa não era sequer requisito para ajuizamento da ação penal.

Assim, frente a não realização de buscas eficazes no seu patrimônio, digamos que o agente sonegador, deixando de recolher aos cofres públicos, pegou aquele valor e redirecionou para um investimento ou o transferiu para conta de terceiro.

Nesse caso, cai por terra a premissa de que esse contribuinte estaria sem patrimônio e que, possivelmente, teria condições de, mesmo em caso de condenação, postergar o início de cumprimento da pena por meio de apresentação de sucessivos recursos, fazendo com que a execução da pena seja postergada por décadas. Pois bem, quando finalmente chegar o momento de execução da pena depois de um enorme esforço da máquina estatal, aqueles valores devidos, que foram investidos renderam o suficiente para possibilitar o enriquecimento do contribuinte aquela época ou em caso de empresas gerou uma concorrência desleal em relação àqueles comerciantes ou prestadores de serviço que fizeram o pagamento de forma regular.

Por mais que, os créditos tributários sejam atualizados pela taxa SELIC, é comum a realização de programas especiais de pagamento e parcelamento (REFIS), que oferecem descontos de até 100% de juros e multa para viabilizar o pagamento.

Assim, com a realização do pagamento, temos a extinção da punibilidade e vemos que todo recurso gasto com a movimentação da máquina estatal, o aumento de demanda nas varas criminais, deixou de cumprir o papeis a que se propõem.

Desse modo, as ações penais tributárias estão apenas servindo para aumentar a lentidão do judiciário, abarrotando as Varas dos Fóruns criminais e a utilização da máquina estatal na tutela criminal para cobrança de tributo não se demonstra coerente com os princípios penais da *ultima ratio*.

Como vimos, há a necessidade de buscar soluções alternativas ao direito penal clássico e se apresenta o direito administrativo sancionador como uma possibilidade viável, se bem aplicado. Quando analisamos, por exemplo, os crimes tributários e as possibilidades de extinção do crédito tributário, nós chegamos à conclusão de que, nestes

casos, o direito penal clássico se mostra ineficaz, fomentando um ambiente de descrédito da população na punição dos chamados crimes de colarinho branco.

Há um mito de que o alcance de um Direito Penal igualitário seria carregado pela criminalização e aumento das penas de colarinho branco, que vão muito além das previstas na Lei 8137/90, vem de adoção de medidas que promovam o eficaz cumprimento das penas e de sua função de controle social.

Nos casos dos crimes contra ordem tributária não se vislumbra essa eficácia, que vai desde da baixa estigma imputada aos seus agentes até a criação de mecanismos como a extinção da punibilidade que os desnaturam por completo.

Assim, frente a incoerência dessa aplicação nos vemos em dois caminhos possíveis a serem seguidos: o primeiro seria excluir do ordenamento a extinção da punibilidade, promovendo uma majoração dos institutos criminais sobre esses fatos e realinhando a uniformidade punitiva do sistema.

Entretanto, ir por esse caminho vai de encontro a toda e qualquer lógica de última alternativa do direito penal a ser empregada, seria um a grosso modo tratar a consequência e não a causa, que nesse contexto seriam: a causa como a expansão do direito penal para atingir condutas que já são resguardadas por outras normas do direito e a consequência seria criar a regra de extinção de punibilidade com hipóteses mais amplas e flexíveis por entender que criminalizar não é o meio mais adequado para lidar com a questão.

Nesse contexto, um meio adequado para tratar a causa do problema seria definir que as sanções administrativas devem assumir um papel central nesses casos, em especial o direito de intervenção, que se mostra mais flexível que o penal, mas sem excluir as garantias processuais do processo ordinário penal.

Sendo a aplicação do direito de intervenção se mostra como uma boa alternativa para o tratamento de algumas matérias no campo extrapenal que, somados as concepções de um direito penal mais moderado e inteligente, possibilitariam uma redução da carga de processos do Juízo Penal e ao mesmo tempo, responderiam com mais eficácia e proporcionalidade as infrações as quais estariam na sua competência, como os crimes ambientais e os crimes tributários (MACHADO, 2015, p. 146-147).

Como reflexo a dessa utilização incoerente da tutela criminal, passa uma imagem de condescendência explícita dos crimes tributários, para com os seus infratores, frente as possibilidades de extinção do crédito tributário, dando uma sensação de impunidade.

Deve-se ter em mente que o direito penal deve ser usado com parcimônia, apenas como a *ultima ratio*. Caso contrário, se cria um emaranhado normativo confuso e

desnecessário. E é isso que ocorre na tipificação da Lei nº 8.137/90, que perde em muito dos aspectos repressivos e preventivos em razão de um conjunto normativo que atenua, ou até mesmo, anula os seus efeitos.

Assim, nesse aspecto, o juiz criminal assume um papel de mero recolhedor de tributos dos maus pagadores, fazendo as vezes da função que é exercida pela administração pública e que poderia ser mais bem equipada se não houvesse essa dissipação da função arrecadatória.

Nesse âmbito, as sanções administrativas assumem um importante papel neste contexto, pois o estado possui meios suficientes e mais adequados de tratar a sonegação de tributos por meio da esfera extrapenal com ferramentas punitiva relevantes, as penas da Lei 8.137/90 se mostram muitas das vezes desnecessárias.

Em resposta ao questionamento central que traz esse título, pode-se dizer que a forma com que a extinção da punibilidade é utilizada nos âmbitos dos crimes tributários é incoerente, promove a impunidade e devido à complexidade do direito tributário pode fazer com que meros inadimplentes ocupem o papel de réu.

Além disso, o problema adicional causado seria que, por ter esse apoio extra do direito criminal deixa-se de investir nos outros meios de cobrança fazendo com que as inúmeras leis criadas para prestigiar a cobrança de tributos seja corretamente utilizada, perdendo-se tempo e recurso nos processos,

Assim, apesar de o caminho mais fácil a ser vislumbrado, num primeiro momento, ser a retirada do sistema das regras que possibilitam a extinção da punibilidade, isso seria tratar superficialmente a questão, sendo a solução mais adequada para resolução desse problema de coerência de sistema a extinção dos crimes tributários, nos moldes que eles se apresentam nos art. 1º e 2º da lei 8137/90.

Isso porque trata-se de repetições de leis de natureza tributária, que trazem institutos cujos conceitos vem da doutrina tributária e uma série de particularidades que não se relacionam com os demais ramos do direito e que já possuem a devida sanção impostas não só no direito tributário, mas também no administrativo.

Assim, com base no exposto, a abolição dos citados crimes contra ordem tributária seria o meio coerente e apto a dirimir os problemas que a expansão criminal desordenada fez surgir e, caso seja necessária a punição de agentes que genuinamente ultrapassem os limites previstos nos demais âmbitos do direito e que esses não possam por eles serem alcançados, que, só nesse caso, possa ser pensados meios de utilização do direito penal.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os crimes contra ordem tributária foram instituídos no Brasil com intuito de reprimir uma conduta que traz inúmeros prejuízos aos cofres públicos, já que os fraudadores e sonegadores deixam de cumprir seu dever social de cooperação e custeio do estado. Assim, a criminalização de delitos tributários justifica-se pelo importante papel atribuído aos tributos para a satisfação das necessidades públicas, realizadas mediante a atividade financeira estatal e pelo fato de que tais tipos de delitos transcendem o interesse público *stricto sensu*, sendo de interesse de todos os sujeitos sociais.

A importância do pagamento de tributos é debatida há anos e ganhou especial destaque na obra de José Casalta Nabais, que destaca um dever fundamental de pagar tributos como algo inerente a ser social e que deve ser levado em consideração ao impor sanções ao indivíduo em relação a eximir-se desse dever.

Ocorre que o modo em que a defesa desse dever foi sendo desenvolvido pela sociedade apresenta problemas e afronta os princípios como o da ofensividade e de elementos que norteiam as próprias funções do sistema penal. Assim, encara-se o Direito Penal como um instrumento de controle social limitado e legitimado por um estado de direito, tendo como principal objetivo a prevenção de condutas. Até se pode entender que, a grosso modo, há uma aparente coerência do sistema ao analisar o bem jurídico que visa ser resguardados no crime contra ordem tributária, pois, como foi discutido, o que tem-se como mais adequado seria uma proteção da função arrecadatória (teoria patrimonialista) e função de proteção a ordem tributária (teoria funcionalista), denominada na dogmática penal como teoria eclética do bem jurídico

Assim, em crimes tributários há mais de um objeto a ser protegido. Consideram-se os aspectos sociais e econômicos, entendendo que a função social dos tributos configuraria o bem jurídico imaterial protegido e que o patrimônio público seria o bem jurídico imediato.

Apesar de bem-intencionada, o modo em que se deu a lógica da tipificação dos crimes tributários não se deu de modo adequado, pois repetiu nos seus fatos típicos condutas já previstas e cujo arcabouço lógico pertenciam a outros ramos do direito, torna-se um direito confuso e com pouca viabilidade prática.

Em continuidade, vislumbra-se que o bem jurídico que o Direito Penal Tributário pretende proteger já é tutelado pelo Direito Administrativo Tributário, posto que este possui ferramentas tanto para executar as cobranças, quanto para se atingir o mesmo efeito

jurídico a partir do adimplemento a qualquer tempo, isto é, garantindo a extinção da lide.

Sob análise do processo administrativo fiscal sancionador e as próprias ações de execução fiscal, verifica-se que ambas cumprem perfeitamente a proteção dos bens jurídicos, seja o de proteger o sistema tributários ao estabelecer uma série de prerrogativas ao Fisco na hora de cobrar os tributos — isto é, garantindo a arrecadação — seja pela proteção da função dos tributos ao trazer consequências para o inadimplemento e para demais infrações cometidas pelo contribuinte.

Põe-se em xeque, assim, a necessidade de tutela penal frente aos bens jurídicos já tutelados por outros ramos do direito e do uso do Direito Penal com fins meramente arrecadatórios. Isso porque, a criminalização desses delitos, nos moldes em que estão forjados, ferem gravemente o princípio da *ultima ratio*, indo de encontro aos ditames constitucionais e criando uma espécie de *bis in idem* desnecessário para os cofres públicos que, além de movimentarem-se administrativamente e judicialmente no âmbito da Fazenda Pública, ainda demandam de atuação do Ministério Público para movimentação do processo criminal.

Essa ideia de *bis in idem* é reforçada pela análise dos crimes em espécie, já que a sua configuração pressupõe prévia violação do dever de pagar tributo, sendo o objeto sempre um elemento de natureza pecuniária, concluindo que a existência de uma obrigação principal de pagar e seu inadimplemento são imprescindíveis para caracterizar os crimes e que também seriam imprescindíveis para caracterizar as infrações tributárias.

Outra ressalva a ser feita, a fim de ressaltar a incoerência da criminalização, seria que a tipificação difere do tratamento adotado em relação aos crimes comuns, alguns menos graves, que possuem possibilidade mais restrita de extinção da punibilidade.

Por fim, falar sobre a incoerência da extinção da punibilidade dos crimes tributários é suscitar a desnecessidade de tutelar esse bem jurídico com a utilização do Direito Penal, tendo em vista que o Direito Administrativo sancionador tem meios mais eficientes e menos custosos a máquina pública do que a promoção da expansão criminal.

Portanto, a incoerência da utilização do instituto leva a reflexão de que houve um expansionismo exacerbado e que, em realidade, apresenta-se como um estímulo a impunidade, além de fazer com que recursos e energia que poderiam ser empregados no aperfeiçoamento da fiscalização e repressão a ser feito pelo Direito Penal sancionador sejam dissipados com o ajuizamento de ações penais, demandando do Juízo Criminal apenas uma cobrança de impostos, o que conseqüentemente exacerba a demanda das Varas Criminais e não supre o papel preventivo e repressivo típico da tutela penal.

Assim, conclui-se que, um dos meios mais adequados para pôr fim a incoerência da extinção de punibilidade dos crimes tributários, nos moldes em que se apresenta, seria por meio de abolição do art. 1º e 2º da Lei 8137/90 e que, caso haja necessidade de prever medidas que atuem contra atos que transcendam a previsão dos demais ramos do direito que cuidam dessa matéria, que isso seja feito em conformidade com a lógica, coerência e preceitos do direito penal.

## REFERÊNCIAS

BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRUNO, Aníbal. **Direito penal: parte geral**. Tomo I. 2ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1959.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, José Manuel M. Cardoso da. **Curso de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 1970.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime: uma perspectiva da criminalização e da descriminalização**. Porto: Universidade Católica Portuguesa, 1995.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisitadas**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2 ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

FARIA, Milena de Bonis, et al. **O resultado e sua importância na interface do direito penal com direito penal econômico**. Direito penal, processo penal e criminologia [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/2020 Coordenadores: Luiz Gustavo Gonçalves Ribeiro; Matheus Felipe De Castro; Luis Andrés Cucarella Galiana – Florianópolis: CONPEDI, 2020 / Valência: Tirant lo blanch, 2020. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/150a22r2/j7xs54xo/z0fFMKeX4x175P9A.pdf>. Acesso em 03 set. 2023.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco**: por uma relegitimação da atuação do Ministério Público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2022.

GIORGETTI, Armando. **La Evasión Tributatis**. Buenos Aires: Depalma, 1967.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. In: Solidariedade social e tributação. São Paulo: Dialética, 2005.

GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2002.

HUNGRIA, Nelson. **Comentários ao Código Penal**. Art. 1º ao 10º. Volume I, Tomo I. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos.

Tradução de Marcelo Cipolla - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes: 2019.

JÚNIOR, João Marcello Araújo. Dos Crimes Contra a Ordem Econômica, São Paulo, RT, 1995. O Direito Penal Econômico, **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo. n. 25, jan./mar., 1999.

KALACHE, Mauricio. **Crimes Tributário**: Uma análise da Estrutura do Tipo Penal nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90. Curitiba: Juruá, 2007.

LIMA, Alberto Jorge C. de Barros. **Direito penal constitucional**: a imposição dos princípios constitucionais penais. São Paulo : Saraiva, 2012.

MICELE, Mario. R. **Derecho Penal Tributário**. Parte General. In: Tratado de Derecho Penal Especial. Libro VII. AFTALION, Enrique R. (Dir). Buenos Aires: La Ley, 1969.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo – Coimbra: Almedina, 2009.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Prescrição da pretensão executória e presunção de inocência**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-28/guilherme-nucci-prescricao-pretensao-executoria#:~:text=A%20prescri%C3%A7%C3%A3o%20da%20pretens%C3%A3o%20execut%C3%B3ria,V%20e%20VI%2C%20CP>). Acesso em 25 ago. 2023.

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. **Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo**. Disponível em: <file:///C:/Users/Home/Downloads/5.%20Criticas%20a%20extincao%20da%20punibilidade%20dos%20crimes%20tributarios.pdf>. Acesso em 10 set. 2023.

PRADO, Luiz Regis. **Bem jurídico-penal e Constituição**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Ed. RT, 2003.

RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário**: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Os crimes de Sonegação Fiscal (Art 1º e 2º, Lei 8137/90). Crime Contra Ordem Tributária**: do direito tributário ao penal. Org Gisele Barbosa Almeida, Marcelo Almeida Ruivo. São Paulo: Almedina, 2018.

SALOMÃO, Bruna. A Tutela Penal do Direito Economico: Bem Jurídicos Supraindividual. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/a-tutela-penal-do-direito-economico-bem-juridico-supraindividual/184270693#:~:text=A%20principal%20caracter%C3%ADstica%20dos%20bens,sem%20perder%20a%20refer%C3%Aancia%20individual>. Acesso em: 24 jun. 2023.

SCHOUERI, Luis E. **Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SUTHERLAND, Edwin H. **Crime de Colarinho Branco**: versão sem cortes; Tradução

Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015.

SILVA, Ivan Luiz da. **O Bem Jurídico-Penal como Limite Material à Intervenção Mínima**. Revista de Informação Legislativa. Ano 50, número, 2013.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. **Direito penal supra-individual: interesses difusos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SISTI, Jaqueline Tortola Ribeiro; TEIXEIRA, Rodrigo Valente Giublin. Da legitimidade da intervenção penal na ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, 2015, RBCCRIM, vol. 117. Disponível em: [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/bibli\\_boletim/bibli\\_bol\\_2006/RBCCrim\\_n.117.05.PDF](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBCCrim_n.117.05.PDF). Acesso em: 25 jun. 2023.

SOUSA, Susana Aires de. **Os Crimes Fiscais. Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador**. Coimbra: Coimbra, 2009.

SUTHERLAND, Edwin. H. **Crime de Colarinho Branco**. Rio de Janeiro: Ed. Revan, 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **O conceito constitucional de tributo**. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod\\_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/5663928/mod_resource/content/1/Ricardo%20Lobo%20Torres%20-%20O%20conceito%20constitucional%20de%20tributo.pdf). Acesso em: 24 jul. 2023.

VILLEGAS, Hector. **Direito Penal Tributário**. Tradutores Elisabeth Nazar e outros. Ed Resenha Tributária, EDUC, 1974.

WELZEL, Hans. **Derecho penal alemán: parte geral**. 4. ed. Santiago do Chile: Jurídica de Chile, 1997.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários à luz da Análise Econômica do Direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil?**. ISSN 2526-4265, e-ISSN: 2526-9623 RDPJ: Brasília, n. 4, p. 189-226, Jul-Dez 2018.