

INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADE DOCTUM VITÓRIA
CURSO DE DIREITO

UBIRATAN CAMPANA PELETEIRO

**A MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE E A INEFICÁCIA DA TUTELA
PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

**VITÓRIA
2018**

INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADE DOCTUM VITÓRIA
CURSO DE DIREITO

UBIRATAN CAMPANA PELETEIRO

**A MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE E A INEFICÁCIA DA TUTELA
PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Artigo científico apresentado ao curso de Direito da
Faculdade Doctum Vitória, como requisito parcial
para a obtenção do título de Bacharel em Direito.
Área de concentração: Direito Penal
Orientador: Prof. Ms. Elvis Silvaes Pereira.

VITÓRIA

2018

A MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE E A INEFICÁCIA DA TUTELA PENAL NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Ubiratan Campana Peleteiro¹
Professor Orientador de Conteúdo: Elvis Silves Pereira²
Prof^a Orientadora de Metodologia: Marianne Rios Martins³

Resumo

O presente estudo analisa os efeitos da mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e a ineficácia da proteção ao bem jurídico, em razão da possibilidade de extinção da punição e da suspensão da pretensão punitiva, na hipótese de pagamento ou parcelamento do crédito tributário. Esses institutos ganham características anti-isonômicas em relação a outros crimes, uma vez que a extinção da punibilidade pode ocorrer a qualquer momento, sob o critério básico de capacidade econômica para quitar o débito. O artigo faz um estudo de doutrina e jurisprudência abordando esse injusto quadro de impunidade, em detrimento da sociedade, que sucumbe na árdua tarefa de comprovar crimes em várias fases, administrativas e criminais. Essa situação configura proteção ineficaz do bem jurídico, uma vez que os resultados da prevenção do crime não são alcançados. O efeito prático é extra-criminal, através do uso do Direito Penal como mero acessório para a cobrança de impostos.

Palavras-chave: extinção da punibilidade; suspensão da pretensão punitiva; crimes contra a ordem tributária; direito penal tributário; direito penal econômico.

Abstract:

The present study analyses the effects of the mitigation of punishability in crimes against the tax system and the ineffectiveness of legal interest protection, due to the possibility of extinction of the punishment and the punitive pretension suspension, in the hypothesis of tax credit payment or installment. These institutes gain anti-isonomic characteristics in relation to other crimes, since punishment extinction can occur at any moment, under the basic criterion of economic capacity to remove debt. The article makes a study of doctrine and jurisprudence approaching this unjust impunity framework, to detriment of society, which succumbing to the arduous task of proving crimes in several phases, administrative and criminal. This situation constitutes protection ineffectiveness of legal interest, since the results of crime prevention are not reached. The practical effect is extra-criminal, through use of Criminal Law as a mere accessory for tax collection.

¹ Acadêmico do 10º Período do Curso de Direito da Faculdade Doctum de Vitória - ES. Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. E-mail: br.campana@yahoo.com.br.

² Professor Universitário, Militar Estadual, Mestre em Segurança Pública pela Universidade Vila Velha-ES (UVV); E-mail: elvis.silvares@hotmail.com.

³ Professora Universitária. Advogada. Mestre em Direitos e Garantias Fundamentais Constitucionais pela Faculdade de Direito de Vitória-ES (FDV). E-mail: mriosmartins@terra.com.br.

Keywords: extinguishment of punishability; suspension of punitive pretension; crimes against the tax system; tax criminal law; economic criminal law.

INTRODUÇÃO

A tipificação penal dos crimes contra a ordem tributária⁴ foi uma medida de política criminal que visou, em linhas gerais, tutelar a integridade do Erário e a ordem tributária, ou seja, o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, objetivando a consecução dos seus fins.

A forma como o Estado trata a punibilidade desses crimes sofreu seguidas alterações legislativas. Algumas hipóteses que dão causa à extinção da punibilidade ou a suspensão da pretensão punitiva foram constantemente alteradas recentemente. Quando o sujeito passivo paga ou parcela o crédito tributário, vê a punibilidade do crime extinta, no primeiro caso, ou a pretensão punitiva suspensa, no segundo. O momento em que isso ocorre foi alterado pela legislação, podendo se dar antes do recebimento da denúncia ou até a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da condenação.

Nesse cenário, questiona-se o efeito dessa mitigação da punibilidade, se ela diminui a eficácia, ou até mesmo torna ineficaz, a proteção aos bens jurídicos que se objetivou tutelar pela criminalização dessas condutas, ao passo que pode caracterizar a tipificação penal como mero método de coagir o contribuinte a quitar o crédito tributário, desviando os objetivos do Direito Penal.

Muitas vezes se utiliza o argumento da alta carga tributária para justificar a extinção da punibilidade ou até a descriminalização dos crimes fiscais. Por outro lado, há de se considerar que a possibilidade da extinção da punibilidade pode tornar inefetiva a proteção penal dispensada a atividade estatal, impedindo que se alcance os objetivos delineados para defesa da sociedade, já que o Estado depende de recursos financeiros para a consecução dos seus fins.

⁴ Artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, e artigos 168-A e 337-A do Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940

Além disso, pode-se concluir que o delinquente de crimes fiscais, que se incluem no gênero de delito usualmente conhecidos como “crimes do colarinho branco”, em geral são beneficiados por um tratamento mais privilegiado, ao se comparar com as hipóteses de abrandamento das penas para outros delitos penais de natureza diversa, muitas vezes ligada a uma condição econômica precária do autor.

O objetivo geral do presente artigo é estudar, sob uma perspectiva dogmática, o contexto jurídico onde se insere a possibilidade da extinção da punibilidade ou a suspensão da pretensão punitiva nas hipóteses, respectivamente, de pagamento ou parcelamento do crédito tributário, analisando seus efeitos em relação aos reflexos na eficácia da proteção ao bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária.

Os objetivos específicos são os seguintes: estudar o quadro geral do Direito Penal Tributário no Brasil; apresentar as condições de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária; verificar as alterações recentes dessas condições e efetuar comparação com outros crimes e com a situação em outros países; identificar os prejuízos à tutela penal provocados pelo tratamento leniente dispensado aos delinquentes; e analisar os efeitos sobre a eficácia da tutela penal nos crimes contra a ordem tributária.

O pesquisador interessou-se pelo tema através do seu trabalho como Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, onde vivenciou no dia a dia o árduo trabalho de combate a sonegação fiscal no Brasil, inclusive as dificuldades enfrentadas pelos órgãos de persecução penal nos casos de crimes tributários, particularmente diante da ampla possibilidade de se ver a punibilidade extinta, onde muitas vezes todo o esforço do Estado, que mobiliza várias instituições, culmina em absoluta impunidade.

Tal situação é amplamente combatida pela Receita Federal do Brasil e pelas entidades de classe dos Auditores-Fiscais, bem como por outras instituições, onde se destaca o Ministério Público Federal. A escolha do tema se justifica haja vista a notória escassez de recursos públicos necessários para levar a efeito as políticas públicas e a elevada evasão fiscal no Brasil, o que dá relevo à pesquisa não apenas no âmbito jurídico, mas também pela alta relevância para a sociedade.

A fim de se atingir os objetivos deste artigo, os trabalhos foram desenvolvidos através de pesquisas qualitativas, sob uma perspectiva dogmática, especialmente por meio de revisão bibliográfica da doutrina e da legislação, sem no entanto deixar de fazer

uso da jurisprudência, principalmente para traçar o tratamento atual no direito pátrio. O tema é abordado, metodologicamente, por meio de pesquisa exploratória, que é vista como o primeiro passo do trabalho científico, cujas finalidades são as seguintes: a) proporcionar maiores informações sobre o assunto; b) facilitar a delimitação dessa temática escolhida; c) definir os objetivos ou formular as hipóteses de uma pesquisa; d) descobrir um novo enfoque para o estudo que se pretende realizar.

Os setores de conhecimento abrangidos pela presente pesquisa apresentam caráter transdisciplinar, com incidência de investigações contidas entre searas distintas da Ciência do Direito, tais como o Direito Penal, Direito Tributário, Direito Penal Econômico e Direito Penal Tributário.

O artigo científico foi dividido em 03 (três) tópicos. No primeiro deles, intitulado “Direito Penal Tributário”, é abordado de forma introdutória e resumida o sub-ramo do Direito Penal em que se insere a pesquisa e que engloba os crimes contra a ordem tributária. O segundo tópico, sob o título “Mitigação da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária”, é estudado como ocorre a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária no Brasil, são realizadas comparações com outros crimes, inclusive abordando a forma de abrandamento da pena através de arrependimento posterior, e o tratamento dado em outros países. Por fim, no último capítulo, intitulado “Ineficácia da Proteção Penal à Ordem Tributária”, são analisados os efeitos na configuração atual do quadro de mitigação da punibilidade sob a eficácia da tutela penal dos crimes contra a ordem tributária, para então partir para as considerações finais.

1 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

De plano, cabe diferenciar o Direito Penal Tributário do Direito Tributário Penal, ou Direito Tributário Sancionador. O primeiro, cuida do estudo dos crimes tributários, enquanto o segundo consiste num setor do Direito Tributário que trata da cominação de sanções não criminais, ou seja, sanções administrativas, para as chamadas infrações administrativas ou ilícitos administrativos (AMARO, 2010, p. 450-451).

Assim, considerando-se que o Direito Penal “é o setor ou parcela do ordenamento jurídico público que estabelece as ações ou omissões delitivas, cominando-lhes determinadas consequências jurídicas – penas ou medidas de segurança” (PRADO *et al*, 2014. p. 65), urge reconhecer que o Direito Penal tributário seria um sub-ramo do Direito Penal onde os delitos estudados são aqueles afetos à atividade tributária do Estado, ou seja, a arrecadação dos tributos que vão sustentar a atividade estatal.

Entretanto, o Direito Penal Tributário ainda se inclui em um outro sub-ramo do Direito Penal mais abrangente: o Direito Penal Econômico, que pode ser visto como “um ramo do Direito Penal geral que, com relativa autonomia, estuda, regula e aplica os dispositivos legais aos delitos praticados contra a ordem econômica” (CIPRIANI *apud* MASI, 2017).

A ordem econômica, como objeto de tutela jurídica, pode ser vista sob um aspecto estrito ou amplo. De forma estrita, a ordem econômica consiste na regulação jurídica da intervenção do Estado na economia, e de forma ampla seria a regulação jurídica da produção, distribuição e consumo de bens e serviços (PRADO, 2009. p. 35). Assim, a ordem tributária se vê incluída nesse contexto, já que a política tributária integra a política econômica do governo, sendo que os tributos são a principal forma de financiamento das atividades estatais, inclusive para propiciar melhor distribuição de renda e intervir no domínio econômico, através da extrafiscalidade dos tributos, que visa estimular ou desestimular certas condutas, por razões econômicas (AMARO, 2010, p. 111).

1.1 CRIMINALIZAÇÃO DAS CONDUTAS LESIVAS À ORDEM TRIBUTÁRIAS

Dentro de uma perspectiva de um Estado Liberal, o direito buscou limitar interferência abusiva do estado na vida das pessoas, protegendo as liberdades individuais. Com a evolução das acepções de Estado e o surgimento do Estado Social e Democrático, a interferência do poder estatal na sociedade foi ampliada, na medida que se buscou atender novas necessidades sociais, como a assistência e previdência social, a saúde,

a educação e a regulação da econômica, dentre outras, tudo para promover a justiça social.

Nesse âmbito, ainda na perspectiva liberal, o Direito Penal Clássico buscou tutelar bens jurídicos relacionados com a esfera individual das pessoas, com interferência estatal mínima, protegendo os direitos fundamentais do indivíduo em face do Estado ou de outros indivíduos. Já no Estado Social, houve uma expansão do direito penal (SÁNCHEZ, 2001), que passou a proteger também outros direitos, não mais individuais, mas coletivos, chamados de direitos transindividuais.

É essa natureza supraindividual da ordem tributária que justifica a tutela penal do bem jurídico, pois os delitos contra a ordem tributária visam, de forma geral, tutelar a arrecadação dos tributos, estabelecida e sistematizada nos artigos de 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, logo, inserem-se nessa nova esfera de proteção a direitos transindividuais, já que, em última instância, "são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais" (PRADO, 2009. p. 265).

Quanto ao bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, existem duas vertentes que buscam identificá-lo: as teses patrimonialistas e as teses funcionais (BITENCOURT e MONTEIRO, 2013, p. 47). As teses patrimonialistas defendem que o bem jurídico seria o patrimônio do Estado, já que os tributos são receitas que vão compor o Erário. Já as teses funcionais defendem que o bem jurídico está relacionado às funções que os tributos desempenham na sociedade, ou seja, as políticas públicas de interesse da sociedade que serão levadas a efeito com aqueles recursos.

As teses patrimonialistas são as mais aceitas mundialmente (BUJÁN-PÉREZ *apud* BITENCOURT e MONTEIRO, 2013, p. 47), entretanto recebem como principal crítica justamente seu aspecto puramente econômico. Defende-se que o patrimônio público por si só não é um bem jurídico com suficiente dignidade que justifique sua proteção pelo direito penal, que aplica sanções de restrição dos direitos fundamentais do infrator (ALENCAR, 2008, p. 88).

Já as teses funcionais, apesar de se reconhecerem que as funções dos tributos possuem dignidade suficiente para justificar a proteção do bem jurídico pelo direito penal, elas padecem da dificuldade de mensuração do dano. É certo que a falta de recolhimento de tributos prejudicam a sociedade naquilo que é a finalidade do Estado,

a realização do bem comum (DALARI, 2011, p. 122), entretanto, é difícil quantificar o prejuízo de fato causado pela conduta em um caso concreto. Isso dificulta aferir o grau de culpabilidade do delinquente (ALENCAR, 2008, p. 73).

Observe-se que os delitos não tratam de mero dano patrimonial ao Erário. Até porque a mera falta de recolhimento de tributo por si só não importa em crime, mas apenas em infração tributária. Mesmo quando, com condições econômicas e financeiras para recolher o tributo devido, e reconhecendo o débito, propositalmente o contribuinte não o faz, geralmente não há configuração de crime, pois as condutas tipificadas em geral trazem um elemento que envolve ludibriar o fisco.

Vale observar que tal situação não ocorre nos tipos de apropriação indébita, previstos no artigo 168-A⁵ do Código Penal, e no inciso II⁶, do artigo 2º da Lei nº 8.137/91. Para esses delitos, basta o não recolhimento doloso dos tributos retidos. Entretanto, essas condutas não são menos reprováveis, já que se tratam de valores devidos por outros contribuintes, que são descontados compulsoriamente pelo responsável, mas ao final não são repassados aos cofres públicos.

Apesar de ainda desfrutar de certa predominância acadêmica, as correntes patrimonialistas puras perdem progressivo espaço para as correntes funcionalistas, inclusive mediante conjugação de ambas as correntes (XEREZ, 2017, p. 138). É forçoso reconhecer que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária deve incluir, ainda que de forma secundária mas não com menor importância, a acepção funcionalista. Com efeito, essa é uma característica inerente aos bens jurídicos metaindividuais, onde a função da norma penal ganha algum relevo em relação ao bem jurídico-penal. Nesse sentido, é o entendimento de Prado *et al* (2014, p. 223):

[...] no contexto de proteção de alguns bens jurídicos, mormente de cunho transindividual em que as dificuldades delimitativas são ingentes, lança-se mão muitas vezes da função como parte ou elemento de um todo mais amplo, por assim dizer contextualizada, ou seja, inserta e aditada em um contexto legal definido, como meio necessário à proteção de determinado bem jurídico, ou para cumprir certas finalidades socioeconômicas ou jurídicas, consagradas inclusive pelo Estado democrático e social de Direito. Apesar de ser reconhecidamente problemática a matéria à luz da garantia exercida pelo

⁵ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional.

⁶ 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.

bem jurídico, deve-se ponderar cuidadosamente sobre sua real importância e as limitações ao seu emprego.

Nessa linha de pensamento, o bem jurídico tutelado, ainda segundo Prado (2009, p. 270), seria:

[...] o Erário (patrimônio da Fazenda Pública), não no sentido simplesmente patrimonialista (ou individualista), mas sim como bem jurídico supra-individual, de cunho institucional. Tem por escopo proteger a política socioeconômica do Estado, como receita estatal, para obtenção de recursos necessários à realização de suas atividades.

Geralmente relaciona-se os crimes contra a ordem tributária com a evasão fiscal, cuja conceituação não é pacífica na doutrina, ou mesmo se confunde com o conceito de elisão fiscal (MACHADO, 2012, p.134). Ademais, o termo evasão, quando empregado em sentido amplo, pode incluir referência a mera falta de recolhimento de tributos (HUCK, 1997, p. 15), que não caracteriza crime, como já abordado. A evasão fiscal que importa em crime contra a ordem tributária deve ser considerada em sentido estrito, aquela em que a falta de recolhimento de tributos está acompanhada da prestação dolosa de informações falsas ou de outro expediente fraudulento.

Caracterizam os crimes contra a ordem tributária uma fuga ardilosa ao sistema arrecadatório. A administração tributária patrocina uma burocracia, na forma de obrigações acessórias, que visam facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos. O contribuinte que propositalmente deixe de recolher tributos, o que por si só não caracteriza crime, mas cumpra todas as outras obrigações, facilmente será identificado e será procedida a cobrança, até por que os modernos recursos de sistemas de informação facilitam o cruzamento de informações entre o que foi declarado e efetivamente recolhido.

Assim, mesmo que a falta de recolhimento se dê não por falta de capacidade econômica, mas por mera desobediência, talvez por inconformismo diante de uma carga tributária considerada alta, não haverá prejuízo ao sistema arrecadatório em si, que está lá para isso mesmo, para identificar esses desvios, que poderão culminar em execução fiscal, muitas vezes independente de instauração de procedimento fiscal, pois a declaração pode caracterizar confissão de dívida.

Já quando o contribuinte se vale das condutas tipificadas como crime contra a ordem tributária, há uma complexidade a mais, que exigem procedimentos técnicos mais custosos à Administração Tributária, envolvendo fiscalizações e auditorias contábeis,

com maior chance do inadimplente lograr êxito, até devido a escassez de recursos humanos e financeiros do Estado, que limitam a quantidade de fiscalizações possíveis.

1.2 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

No Brasil, os crimes contra a ordem tributária estão tipificados nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 8.137, de 27/12/1990, que revogou tacitamente o antigo crime de sonegação fiscal, anteriormente previsto no artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. O novo diploma legal conferiu uma nomenclatura mais abrangente para esses delitos, adotando a denominação “crimes contra a ordem tributária” em vez de apenas “crime de sonegação fiscal”, até porque houve de fato uma expansão e descrição mais acurada das condutas que passaram a serem consideradas como crime.

Entretanto, os crimes contra a ordem tributária não estão todos descritos na Lei nº 8.137, de 27/12/1990, já que essa lei, apesar de apropriar formalmente esse conceito no título do Capítulo I, não incluiu todas as condutas lesivas ao bem jurídico ordem tributária. É o caso dos crimes de “apropriação indébita previdenciária” e de “sonegação previdenciária”, previstos, respectivamente, nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal, Decreto-Lei nº 2.848, de 7/12/1940.

O Código Tributário Nacional (CTN) não previu literalmente entre as espécies tributárias previstas em seu artigo 5º⁷ as contribuições sociais, posteriormente tratadas pela carta de 88 no artigo 149⁸, juntamente com as contribuições de intervenção no domínio econômico e paraestatais. Daí esse tratamento penal apartado das contribuições previdenciárias, que atualmente são consideradas integrantes da espécie tributária contribuições (AMARO, 2010, p.106), assim, resta claro que tais delitos também tutelam a ordem tributária. Essa divisão imprópria também fica clara no *caput* do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, quando diz “suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social”. Ora, “contribuição social” se inclui no gênero

⁷ Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

⁸ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

jurídico “tributo”, portanto, há uma atecnia na redação legislativa, sem no entanto afastar a idêntica natureza do bem que se está tutelando nesses delitos: o valor com o qual os tributos vão contribuir para compor o Erário e proporcionar a consecução das políticas públicas.

Os tipos elencados nos incisos do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 estão ligados a falta de recolhimento de tributo mediante as condutas comissivas ou omissivas ali elencadas, ou seja, estão ligadas ao posterior descumprimento de obrigação tributária principal (PRADO, 2009, p. 271) como resultado material, envolvendo sempre uma fraude ou falsidade anterior, portanto, são *crimes de resultado*. O termo acessório faz referência às obrigações tributárias acessórias, obrigações de fazer ou não fazer algo, no interesse da administração do tributo (PRADO, 2009, p. 273).

Já os tipos especificados no artigo 2º são *crimes de mera conduta*, ou seja, não exigem um resultado material para sua configuração, assim, a mera ação ou omissão nelas descritas já configuram crime consumado (BITENCOURT; MONTEIRO, 2013, p. 110). Veja-se, com exemplo, o tipo descrito no inciso 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”. Ainda que não se verifique no caso concreto uma efetiva falta de recolhimento de tributo, a mera utilização ou divulgação de um programa de computador com funcionalidade para falsear os dados tributários já é suficiente para consumir o crime.

Os tipos do artigo 1º e 2º são crimes que têm como sujeito ativo o particular, e estão incluídos objeto de estudo deste trabalho. Já os tipos previstos no artigo 3º têm como sujeito ativo funcionário público, sob o qual não se aplica as hipóteses previstas na legislação de possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento, logo, fogem ao escopo do presente trabalho.

2 MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

A punibilidade do crime representa o direito que tem o Estado de punir (*jus puniendi*), de aplicar sanções penais previstas na norma, contra quem praticou infração penal.

Há aqueles que entendem que a punibilidade deve integrar o conceito analítico de crime, posição não sustentada pela maioria dos doutrinadores, para quem prevalece que o conceito analítico de crime se resume ao fato típico, antijurídico e culpável (GRECO, 2015, p. 196).

A doutrina tem nos mostrado que as formas de afastar a punibilidade geralmente abarcam razões de política criminal, conforme nos ensina Nucci (2013, p. 610), ao falar sobre as condições objetivas de punibilidade, onde assevera que “Sua existência, no ordenamento jurídico, pauta-se por razões de utilidade em relação ao bem jurídico tutelado, fomentando expressão de política criminal”. No mesmo sentido lecionam Prado *et al* (2014, p. 579, 581-582, 588), ao falar sobre circunstâncias que excluem a punibilidade: as condições objetivas de punibilidade, as escusas absolutórias e as hipóteses de extinção da punibilidade.

Neste trabalho, preferiu-se empregar o termo mitigação da punibilidade, como denominação mais abrangente, haja vista a existência de outras circunstâncias previstas em lei que abrandam a pena, como a hipótese de arrependimento posterior prevista no artigo 16 do Código Penal, ou que suspendem a pretensão punitiva estatal, como é o caso do parcelamento de crédito tributário. Tal denominação é mais interessante quanto o objetivo é estudar uma faixa de medidas político-criminais possíveis que podem ou não afetar a eficácia da tutela penal, como é o caso deste trabalho.

Assim, algumas hipóteses de mitigação da punibilidade constituem decisões políticas de conveniência e oportunidade, que deveriam objetivar o ajuste do sistema penal aos ideais jurídico-penais e de justiça, inclusive influenciando a eficácia da criminalização das condutas e das sanções cominadas, no que tange à real prevenção dos delitos. Dentre essas hipóteses, conforme já abordamos, encontram-se aquelas objeto de estudo nesta pesquisa, quais sejam, a extinção da punibilidade ou a suspensão da pretensão punitiva, nos casos de pagamento ou parcelamento do crédito tributário, respectivamente.

A doutrina já tem tratado das alterações legislativas recentes no âmbito da mitigação da punibilidade, dentre os quais podem ser citados Brito e Vanzolini (2013) e Xerez (2017, p. 175-183). Houve várias alterações na legislação que demonstram também

uma mitigação da punibilidade ao longo do tempo. Dentro do escopo deste trabalho, vale apresentar resumidamente os principais marcos desse processo.

Iniciando com a Lei nº 4.729 de 1965, que definiu o antigo delito de sonegação fiscal, em seu artigo segundo, previa a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo sonegado antes da ação fiscal. Nesse caso, a lei penal estabelecia um paralelo com o instituto da espontaneidade tributária, previsto no artigo 138 do CTN, que afasta as penalidades tributárias pelo pagamento antes do início dos procedimentos fiscais.

Com a publicação da Lei nº 8.137 de 1990, no seu artigo 14, estabeleceu-se o recebimento da denúncia como marco temporal para a extinção da punibilidade, ampliando o prazo no qual o contribuinte poderia promover o pagamento para ver a punibilidade extinta. Posteriormente esse dispositivo foi revogado pela Lei nº 8.383 de 1991 e depois reincorporado na legislação no artigo 34 da Lei nº 9.249 de 1995.

Quanto ao parcelamento, foi tratado na lei 9.964 de 2000 (REFIS) que estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva e do curso do prazo prescricional, determinando também como marco temporal a inclusão no programa de parcelamento antes do recebimento da denúncia.

Uma forte reviravolta na legislação se deu com a edição da Lei nº 10.684 de 2003, que deixou de estabelecer qualquer marco temporal para o pagamento extinguir a punibilidade, possibilitando a extinção a qualquer momento, bem como não estabeleceu marco para a suspensão da pretensão punitiva.

Tal quadro perdurou no nosso ordenamento até a publicação da Lei nº 12.382 de 2011, que voltou a estabelecer como marco temporal limite para a suspensão da pretensão punitiva o pedido de parcelamento até o recebimento da denúncia criminal. Nesse ponto a mitigação da punibilidade retroagiu um pouco. Essa condição já foi inclusive acolhida pelo STJ, conforme o julgado abaixo:

PENAL. RECURSO ESPECIAL MINISTERIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA FINS DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A NOVA REGRA. PARCELAMENTO POSTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. A nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA,

julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017). 2. Constatado que a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração legislativa, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 12.382/11. 3. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal. (STJ - 6ª Turma - Rel. Min. NEFI CORDEIRO, REsp 1647917/AM, em 02/05/2018)

A Lei nº 12.382 de 2011, entretanto, não tratou em específico da extinção da punibilidade pelo pagamento, o que gerou nova discussão doutrinária. Houve quem entendesse que a lei não alterou a extinção da punibilidade pelo pagamento integral (GOMES; EL TASSE, 2011) e quem entendesse o contrário, que o pagamento integral só extinguiria a punibilidade se efetuado até o recebimento da denúncia, seja pagamento a vista ou mediante parcelamento (BRITO; VANZOLINI, 2013).

Sobre a matéria, o STF acabou por se pronunciar, entendendo que permaneceu produzindo efeitos no ordenamento os dispositivos da Lei nº 10.684 de 2003, no tocante à possibilidade da extinção da punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo, mesmo após o recebimento da denúncia:

Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência. 2. Não se conhece do habeas corpus. 3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos - empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente. (BRASIL, STF, 2013 - 1ª T. - Rel. Min. DIAS TOFFOLI, HC 116.828/SP, em 13/08/2013)

Assim, o atual panorama no ordenamento jurídico nacional comporta a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento, desde que efetuado até o recebimento da denúncia. Já a extinção da punibilidade pode se dar a qualquer tempo, pelo pagamento integral. Observe-se que a extinção da punibilidade também ocorre quando a quitação do parcelamento que suspendeu a pretensão punitiva atinge a integralidade do tributo devido mais acessórios.

O quadro atual de extinção de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária é passível de questionamento, pois representa uma medida de política criminal que visa principalmente atender ao interesse arrecadatório do Estado, tornando-a uma forma de reforçar a execução fiscal, enquanto enfraquecem o sistema penal em face do delinquente tributário. Há uma preponderância do aspecto político-fiscal sobre o aspecto jurídico-penal, desprezando o efeito de prevenção que se espera quando os crimes são estabelecidos (XEREZ, 2017, p. 171-173).

2.1 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E ABRANDAMENTO DA PENA EM OUTROS DELITOS

As causas gerais de extinção da punibilidade estão previstas no artigo 107 do Código Penal, e vão desde meras manifestações dos princípios gerais do direito penal, como a hipótese do inciso I (morte do agente⁹), até a possibilidade de aplicação de política criminal, como a hipótese do inciso II (anistia, graça ou indulto). Para essas causas de extinção de punibilidade há possibilidade de aplicação a todos os delitos, desde que haja a compatibilidade necessária, como na hipótese do inciso V, que exige como condição a ação penal privada.

Outras causas de extinção de punibilidade também estão previstas em outros dispositivos e leis penais, inclusive a hipótese objeto de estudo neste trabalho, como apontam PRADO *et al* (2014, p. 588):

Causas extintivas da punibilidade encontram-se previstas em diversos outros dispositivos, tais como o ressarcimento do dano anterior à sentença irrecorrível no peculato culposo (art. 312, § 3º, CP), a *restitutio in integrum* no delito de subtração de incapazes (art. 249, § 2º, CP - perdão judicial), o pagamento do tributo ou contribuição antes do recebimento da denúncia nos delitos definidos na Lei 8.137/1990 (art. 34, Lei 9.249/1995) e o laudo de constatação de reparação do dano ambiental (art. 28, I, Lei 9.605/1998 - Lei dos Crimes Ambientais).

Diferente do que ocorre com os crimes contra a ordem tributária que, como já foi visto, lesam o patrimônio público, em se tratando dos crimes não violentos contra o patrimônio, não há hipótese de extinção de punibilidade pela devolução integral da

⁹ Princípio da pessoalidade da pena, determina que nenhuma pena passará da pessoa do condenado (art. 5, XLV, 1ª parte, CF/88).

coisa subtraída. Nesse âmbito ganha relevo a figura do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal, que importa apenas em redução da pena de um a dois terços, considerando como marco temporal limite para o benefício o recebimento da denúncia ou queixa. Ultrapassado esse prazo, há possibilidade da atenuante genérica, prevista no artigo 65, III, b, do Código Penal, entretanto sem quantidade fixa para redução.

A diferença entre o tratamento dispensado pelo art. 16 do CP e da mitigação da punibilidade para crimes tributários é injustificável, favorecendo o delinquente de crime tributário (crime de colarinho branco) em detrimento do delinquente comum (ALENCAR, 2008, p. 157). Tal situação configura flagrante violação ao princípio constitucional da isonomia (STRECK, 1999. p. 249-250). Vale destacar o particular e altamente reprovável critério em que se estabelece essa desigualdade, já que “a afronta ocorre pelo fato de que apenas aqueles dotados de capacidade econômica para 'comprar' sua liberdade é que são beneficiados pela extinção da punibilidade” (FELDENS *apud* ALENCAR, 2008. p. 158).

Com efeito, pode-se reconhecer uma discriminação até considerando-se isoladamente o instituto do arrependimento posterior, já que “só os que têm meios podem reparar o dano” (FRAGOSO *apud* RÍOS, 2003, p. 127). Nesse sentido, não há que se fazer distinção com a hipótese da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, que leva em conta a condição econômica superior do delinquente, em detrimento de quem não tem recursos para quitar seus débitos.

Vale lembrar que a instituição do arrependimento posterior no código penal foi uma medida de política criminal que objetivou incentivar a reparação do dano mais em favor da vítima do que em benefício do réu, amenizando as consequências do delito (GRECO, 2015, p. 335). Nesse sentido, é uma iniciativa salutar para o Direito Penal, já que colabora com uma redução geral dos danos causados pelos delitos. Entretanto, de forma também acertada, o benefício ao réu não foi levado ao extremo, não estabelecendo total isenção de pena, o que eliminaria os efeitos preventivos da pena.

Importante destacar que a redução da pena pelo arrependimento posterior tem como requisito a voluntariedade, e não a espontaneidade (PRADO *et al*, 2014, p. 387). Não se exige que o arrependimento se dê antes da identificação do delinquente pelas autoridades, e a redução de pena será concedida ainda que o infrator repare o dano

por temer as consequências da persecução penal, ainda assim caracterizando ato voluntário.

Vale traçar um paralelo com o instituto da espontaneidade na seara tributária, prevista no artigo 138 do CTN, quando o contribuinte paga ou deposita o montante do tributo e os juros devidos antes do início do procedimento fiscal, e vê a responsabilidade por infração excluída, ou seja, se vê livre da aplicação das penalidades tributárias. Essa era também a previsão anterior para extinção da punibilidade penal, na Lei nº 4.729 de 1965, que previa em seu artigo 2º, que previa “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” (BRASIL, 1965). Ou seja, exigia-se a espontaneidade da reparação do dano para extinguir a punibilidade, requisito mais coerente do que a extinção a qualquer tempo.

2.2 PUNIBILIDADE E EVASÃO FISCAL EM OUTROS PAÍSES

Alencar (2008, p. 155-156) fez um breve levantamento do tratamento conferido à punibilidade em crimes tributários em outros países. Nos países investigados, dentre eles Argentina, Estados Unidos, Espanha e Alemanha, não foi identificada situação semelhante à brasileira, onde ocorre a extinção da punibilidade a qualquer tempo pelo pagamento do tributo. Nesses países sempre se estabelece algum requisito de espontaneidade como condicionante. Aponta particular interesse na situação da Itália, onde não se admitia a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Havia previsão apenas de redução da pena à metade, desde que o pagamento se dê, ainda que parcial, antes de qualquer início de ação administrativa ou penal. Aponta ainda posição doutrinária que reconhece nas razões expostas pelo próprio legislador uma condição anterior ineficaz, onde a extinção da punibilidade frustrava a função da pena.

Já Xerez (2017, p. 283-190) fez uma comparação da extinção da punibilidade nos crimes tributários de quatro países, alcançando as seguintes conclusões:

Alemanha: Estabelece o instituto designado “Autodenúncia liberadora de pena”. Exige um comportamento voluntário do agente antes da fiscalização ou mesmo antes da comunicação ao contribuinte da deflagração do processo penal. Segundo o autor,

a jurisprudência alemã também caminha para reconhecer que a liberação da pena não pode depender apenas de critérios econômico-fiscais. Nesse sentido, “o agente faz jus à extinção da punibilidade se se autodenunciar em relação a toda e qualquer fonte tributável ainda inacessível ao Fisco, franqueando às autoridades tributárias acesso pleno à empresa e à contabilidade, de modo a restaurar por completo a honestidade fiscal” (XEREZ, 2017, p. 185);

Itália: A legislação sofreu intensa alteração ao que foi apontado por Alencar (2008). Ao invés da atenuação da sanção penal, atualmente há extinção da punibilidade, desde que ocorra o pagamento até o atingimento de diferentes marcos temporais, segundo o *quantum* pago do tributo. Assim, bastante diferente do caso brasileiro, a legislação italiana estabelece prazos para implementar a extinção da punibilidade;

Espanha: Estabelece a isenção da responsabilidade, exigindo a reparação do dano antes de qualquer providência da administração fiscal tendente a recuperar os ativos sonegados. A dívida fiscal deve ser completamente paga antes da notificação pela Administração Fazendária do início de autuações ou investigações visando determinar a dívida tributária ou, no caso em que não seja instaurado procedimento fiscal, antes da instauração de processo judicial pelo órgão competente ou, ainda, antes do contribuinte tomar ciência das diligências penais empreendidas pelo Ministério Público ou pelo juiz da instrução;

Portugal: Estabelece diferentes efeitos conforme requisitos estabelecidos, de acordo com a pena cominada, que traduz a gravidade da infração. Se a pena for inferior ou igual a 2 anos, a reparação do dano antes da apresentação da denúncia criminal poderá dar causa a dispensa da pena, se presentes outros requisitos que justifiquem a medida. Se a pena for superior a 2 anos, a sanção será suspensa, em prazo até o limite de 5 anos.

Observa-se, em comparação com o panorama jurídico mundial, que a solução adotada pelo Brasil é bastante incomum, já que não se exige um comportamento de autodenúncia do delinquente, nem qualquer tipo de espontaneidade ou voluntariedade, pois, diferente da solução adotada por outros países, a extinção se dá a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado. Ao que parece, é inconteste a predominância do critério político fiscal sobre o critério jurídico-penal no tratamento dado pelo direito brasileiro aos crimes contra a ordem tributária.

Com fundamento, a doutrina nacional já apontou a forma como foi regulamentada a extinção da punibilidade nos delitos fiscais como uma “cópia mal sucedida da legislação alemã” (RÍOS, 2003, p. 155), devido à carência dos critérios de voluntariedade e reparação dos danos. No mesmo sentido, “no sistema legal brasileiro, prevalecem os fundamentos de natureza político-fiscal: arrecadação por meio da instrumentalização do sistema penal” (RÍOS, 2003, p. 156).

Para analisar a gravidade da situação no Brasil no panorama mundial em relação a evasão fiscal, empregou-se pesquisa realizada por entidade internacional voltada para a justiça fiscal (TJN, 2011), onde identificou-se que o Brasil se encontra em situação bastante precária em relação à evasão fiscal¹⁰. A pesquisa usada como referência produziu uma estimativa dos países onde ocorre as maiores evasões fiscais em valores absolutos, o que permitiu fazer uma estimativa de qual o percentual da carga tributária desses países é objeto de evasão fiscal, conforme tabela abaixo:

PAIS	PIB (1)	CARGA TRIBUTÁRIA GERAL (2)	TRIBUTOS ESTIMADOS (3)=(1)x(2)	EVASÃO FISCAL (4)	EVASAO FISCAL - % DA CARGA TRIB. (5)=(4)/((3)+(4))
RUSSIA	1.479.819	34,10%	504.618	221.023	30,46%
BRASIL	2.087.890	34,40%	718.234	280.111	28,06%
ITALIA	2.051.412	43,10%	884.159	238.723	21,26%
ESPANHA	1.407.405	33,90%	477.110	107.350	18,37%
ALEMANHA	3.309.669	40,60%	1.343.726	214.996	13,79%
FRANÇA	2.560.002	44,60%	1.141.761	171.264	13,04%
CHINA	5.878.629	18,00%	1.058.153	134.385	11,27%
REINO UNIDO	2.246.079	38,90%	873.725	109.216	11,11%
JAPÃO	5.497.813	28,30%	1.555.881	171.147	9,91%
EUA	14.582.400	26,90%	3.922.666	337.349	7,92%

VALORES EM MILHÕES DE US\$

Tabela 1 – *Ranking* decrescente de países por estimativa de percentual de carga tributária objeto de evasão fiscal, segundo pesquisa do ano de 2011 da TAX JUSTICE NETWORK (<https://www.taxjustice.net/>). Fonte: elaboração própria a partir dos dados de TJN (2011)

O Brasil foi o segundo país com a maior evasão fiscal identificada, com um percentual de evasão de 28,06% da carga tributária, perdendo apenas para a Rússia, com um percentual de 30,46%. Logo em seguida, em terceiro lugar, veio a Itália, com uma evasão total de 21,26% dos totais de tributos. Abaixo foi elaborado um diagrama para comparação dos resultados

¹⁰ Os dados da pesquisa possibilitam a análise em relação à evasão fiscal em sentido amplo, ou seja, incluindo qualquer tipo de supressão ilícita de tributos, e não apenas aquelas condutas consideradas crime. Ainda assim tal comparação serve de base para se constatar a gravidade da situação no Brasil em relação ao dano ao Erário existente na seara tributária e sua carência de proteção.

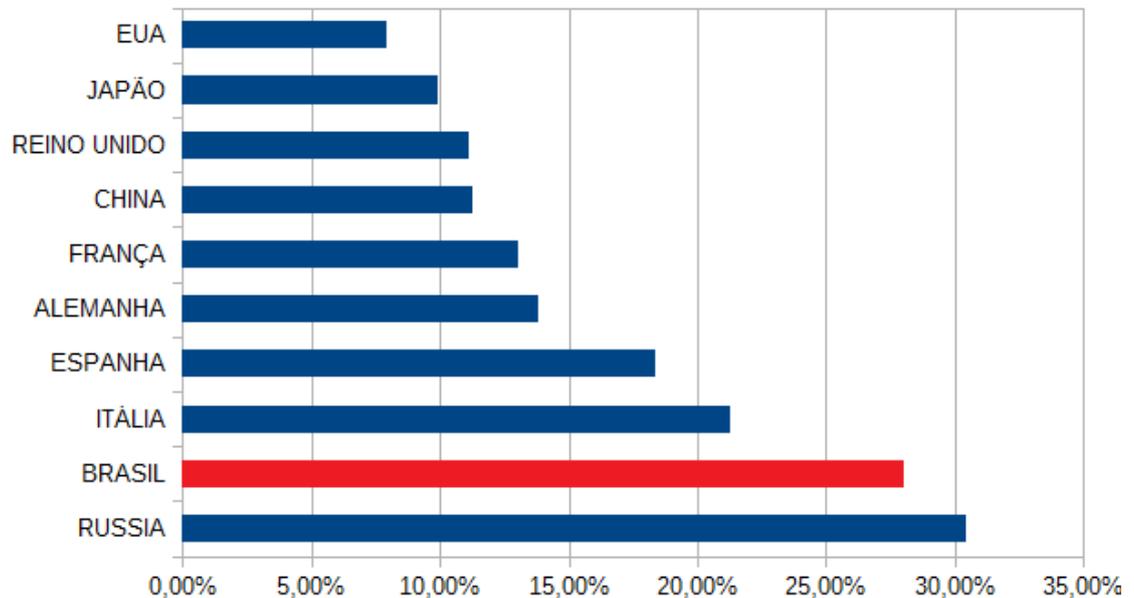


Gráfico 1 – *Ranking* crescente de países por estimativa de percentual de carga tributária objeto de evasão fiscal, segundo pesquisa do ano de 2011 da TAX JUSTICE NETWORK (<https://www.taxjustice.net/>). Fonte: elaboração própria a partir dos dados de TJN (2011)

Tais dados servem para demonstrar a importância que deve ser dada à proteção da ordem tributária no nosso país, e que tal proteção tem se dado de forma ineficaz, principalmente diante da carência da nossa população, em grande parte pobre e necessitada de políticas públicas. Em comparação com outros países, que não possuem um tratamento tão leniente para os crimes tributários quando o caso brasileiro, como é o caso da Alemanha, Espanha e da Itália, abordados neste trabalho, observa-se que a situação da evasão fiscal apresenta um quadro menos grave.

3 INEFICÁCIA DA PROTEÇÃO PENAL À ORDEM TRIBUTÁRIA

O estudo do Direito Penal atribuiu objetivos diversos para as penas estabelecidas nos tipos penais. Uma das teorias já adotadas, a teoria absoluta, atribui uma função retributiva à pena, ou seja, a pena alcançaria função apenas a partir da ocorrência do delito, como uma retribuição ao mal feito, um castigo, decorrente de uma exigência de justiça (PRADO *et al*, 2014, p. 444). Entretanto, na atualidade, a função retributiva é vista como uma função limitativa da pena, que busca uma proporcionalidade entre o injusto culpável e as sanções a serem aplicadas (PRADO *et al*, 2014, p. 446).

Já as teorias relativas estabelecem caráter preventivo às penas, no sentido de evitar a prática dos delitos, e não de realização de justiça, mas como instrumento preventivo de garantia social, seja direcionado a todos os membros da sociedade, delinquentes ou não, antes da ocorrência do delito (função preventiva geral), seja direcionada àqueles que efetivamente praticaram o delito, num caso concreto, para evitar que volte a delinquir no futuro (função preventiva especial) (PRADO *et al*, 2014, p. 446-452). Atualmente, têm-se adotado as teorias ecléticas, que reconhecem tanto o caráter retributivo, quanto preventivo, à pena (PRADO *et al*, 2014, p. 452), observando-se que o caráter retributivo enfrenta a restrição já exposta, no sentido de proporcionalidade da pena com o injusto penal.

Diante do exposto, podemos reconhecer, tanto para os crimes contra a ordem tributária quanto para qualquer outro crime, que a ausência da possibilidade de aplicação pena, estabelecida não em um caso concreto específico, mas de forma geral, elide os objetivos político-criminais da tipificação, já que não haverá nem prevenção nem retribuição. Daí a ineficácia da tutela penal.

No caso específico dos crimes contra a ordem tributária, a ineficácia deriva da ampla possibilidade de extinção da punibilidade, conferindo a esses tipos penais um caráter simbólico¹¹, ou seja, a relevância dos delitos está definida apenas em abstrato, sem alcançar maiores efeitos concretos. Podemos até admitir que esse caráter simbólico pode proporcionar alguma prevenção dos delitos, pelo efeito moral e psicológico sobre as pessoas, devido a conduta ser considerada crime, conduta em tese repudiada pela sociedade. Entretanto, tal efeito é muito menor do que uma persecução penal efetiva, que evite uma condição de impunidade generalizada.

Assim, a ampla possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, sem qualquer exigência de espontaneidade ou voluntariedade, e uma reparação do dano precária, onde não se estabelece um marco temporal coerente exigindo reparação integral como se faz em outros países, caracteriza uma condição de impunidade generalizada para esses delitos, verdadeira instrumentalização do Direito Penal como artifício de cobrança dos créditos tributários.

¹¹“Entende-se que uma norma penal é simbólica quando a mesma possui déficits de execução, funcionando apenas formalmente, ou de fachada, como um aparente instrumento de controle da criminalidade”. (SILVA SÁNCHEZ *apud* ALENCAR, 2008, p. 185).

3.1 EFEITOS DA MITIGAÇÃO DA PUNIBILIDADE

A mitigação da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, na forma como estabelecida pelo nosso ordenamento, contribui pouco para o controle da criminalidade. O delinquente tem conhecimento que, além da possibilidade da infração passar despercebida no âmbito administrativo, é possível obter êxito na defesa tanto na seara administrativa quanto na seara penal. E, se tudo falhar, transcorrida todas as instâncias administrativas e judiciais, ainda há a possibilidade de elidir a aplicação da pena pelo pagamento (ALENCAR, 2008. p. 154). Ademais, não há nenhum efeito da reincidência no instituto, podendo o sonegador contumaz reiterar a conduta várias vezes e se ver sempre beneficiado pela extinção da punibilidade.

No caso do parcelamento, se a investigação avançar, até o recebimento da denúncia é possível livrar-se da pena em condição facilitada. Observe-se que é comum o delinquente ainda se beneficiar de programas especiais de parcelamento¹² com condições bastante favoráveis, que geralmente alcançam inclusive débitos objeto de parcelamento anterior, não quitado ou cancelado por falta de pagamento.

É de se considerar ainda que o parcelamento está distante de caracterizar a reparação integral do dano, da forma que é exigida, por exemplo, para o caso do arrependimento posterior. A legislação nacional sequer estipula um prazo máximo para a quitação do débito, como faz a legislação portuguesa. Com efeito, o delinquente pode seguidas vezes se beneficiar de diversos REFIS, permutando o débito de uma condição facilitada para outra, transformando a sonegação fiscal muitas vezes num instrumento de financiamento de suas atividades.

Assim, a norma extintiva da punibilidade acaba por conferir ineficácia à lei penal dos crimes contra a ordem tributária, causando elevado déficit na persecução penal desses delitos (ALENCAR, 2008. p. 189). Ao mesmo passo que é improdutivo e injusto não conceder algum benefício a quem busca reparar o dano, por outro lado ampliar em demasia essa possibilidade com a total isenção de pena, independente de quando se dá a reparação e se ela é integral, parece óbvio que também representa uma

¹²Apenas em âmbito federal, podemos citar como exemplos: MP nº 303/2006, Lei nº 11.941/2009, MP nº 470/2009, Lei nº 12.865/2013, Lei nº 12.996/2014, MP nº 766/2017, Lei nº 13.496/2017, Lei nº 13.586/2017.

condição improdutiva e injusta. Tal situação posiciona o tratamento jurídico-penal brasileiro em um dos extremos das possíveis abordagens que se pode dar aos delitos: o extremo da impunidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução histórica das formas de Estado, a partir de um Estado Liberal para um Estado Democrático e Social de Direito, provocou mudanças também no Direito Penal. Ao invés de tutelar apenas interesses individuais, prevenindo interferências na esfera particular de direitos dos indivíduos, o Direito Penal passou também a tutelar os direitos transindividuais.

Nessa esteira, surge o Direito Penal Tributário, sub ramo do Direito Penal Econômico, que por sua vez também é sub ramo do Direito Penal. A complexidade da sociedade moderna e a necessidade de financiamento do Estado Moderno, principalmente para a garantia dos Direitos Sociais, gerou a necessidade de tutela pelo Direito Penal da parcela do patrimônio público obtido através da arrecadação tributária, principal forma de sustentação financeira estatal, objetivando assegurar o financiamento necessário à consecução das políticas públicas.

Assim, foram criminalizadas várias condutas lesivas à ordem tributária e, particularmente no Brasil, tais condutas foram descritas na Lei nº 8.137 de 1991, bem como nos artigos 168-A e 337-A do Código Penal. Essas condutas, em geral, não se limitam apenas a mera falta de recolhimento de tributo, mas envolvem sempre subtração da arrecadação tributária acompanhada de um comportamento insidioso do delinquente.

No ordenamento jurídico brasileiro o legislador adotou uma inadequada medida de política criminal que extingue a punibilidade para os crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo, ainda que realizado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado. Também possibilitou a suspensão da pretensão punitiva no caso de parcelamento, desde que realizado até o recebimento da denúncia. Essa situação caracteriza um desvio no emprego do Direito Penal para o alcance exclusivo de função

extra penal, qual seja, a utilização da persecução penal como mera forma de cobrança de dívidas tributárias

Essa condição adotada pelo direito brasileiro abarca uma série de incongruências. Ao se comparar a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária com a previsão de arrependimento posterior do artigo 16 do código Penal, verifica-se uma situação totalmente anti-isonômica. Para o arrependimento posterior, é possível apenas a diminuição da pena se a reparação do dano se der de forma integral até o recebimento da denúncia. Isso representa um nítido favorecimento injusto ao criminoso tributário, que pode se valer de uma possível condição econômica superior para se ver livre da pena, em detrimento de outros delinquentes menos favorecidos.

No mesmo sentido, em outros países as soluções adotadas são muito menos benéficas ao delinquente, exigindo-se muitas vezes a espontaneidade ou a voluntariedade na reparação do dano ao Erário, com marcos temporais bem definidos, geralmente bem no início das investigações ou da ação penal. Outra condição que geralmente se exige é a reparação integral. Não se vê no panorama internacional uma situação tão leniente quanto a situação brasileira.

Em comparação com outros países, a evasão fiscal brasileira apresenta um quadro grave, demonstrando a grande importância do estabelecimento de uma tutela penal eficiente para a ordem tributária, protegendo o patrimônio público e consequentemente a realização das políticas públicas que o país necessita.

A mitigação da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária, na forma como estabelecida no Brasil, produz uma ineficácia na proteção ao bem jurídico tutelado, na medida que proporciona uma ampla possibilidade de extinção da pena, eliminando seus efeitos preventivos. Sequer é levada em conta o comportamento pregresso do infrator, representando grande complacência com o sonegador contumaz, que pode sempre se ver livre da pena não importa quantas vezes seja identificado e processado pelas autoridades.

Também não se exige qualquer espontaneidade ou voluntariedade do infrator, e nem a reparação integral, já que é possível a suspensão da pretensão punitiva apenas pelo parcelamento.

Assim, a legislação brasileira produz uma impunidade generalizada para os crimes contra a ordem tributária, muitas vezes envolvendo somas vultosas de infratores com condição econômica bastante favorecida. Esse quadro precário no ordenamento jurídico nacional exige uma mudança na legislação para se estabelecer uma proteção eficaz ao bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária. É necessário estipular marcos temporais coerentes para os efeitos da mitigação da punibilidade, bem como devem ser estabelecidos critérios de espontaneidade ou voluntariedade e prioridade para a reparação integral.

Nesse sentido, como solução proposta, a mitigação da punibilidade deveria se dar entre a condição de espontaneidade até o recebimento da denúncia. Na condição da espontaneidade, como até as penalidades tributárias são elididas, a teor do artigo 138 do CTN, não há necessidade de manter a punibilidade penal. A partir do início do procedimento fiscal, não há mais que se falar em espontaneidade, mas apenas de voluntariedade, logo a reparação do dano deveria configurar apenas redução de pena até o recebimento da denúncia. Observe-se que essa é a solução adotada por outros países e era a condição inicial prevista na nossa legislação, ainda na antiga Lei nº 4.729 de 1965.

Quanto ao parcelamento, como não é de se desprezar a importância dos efeitos extra penais da persecução criminal, e a relevância de possibilitar a reparação do dano ao Erário e os benefícios à sociedade daí decorrentes, sugere-se também a possibilidade de diminuição de pena, mas que deveria se dar em proporção menor em relação ao pagamento integral, e talvez com outro marco temporal. Sugere-se como possível marco temporal para os efeitos do parcelamento na mitigação da punibilidade a data de inscrição do crédito tributário na dívida ativa, nos termos do artigo 201 do CTN.

REFERÊNCIAS

ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária: Legitimidade da tutela penal e inadequação político-criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. 1. ed. São Paulo : Impactus, 2008.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Código Penal (1940). DECRETO-LEI nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Diário Oficial da União, Brasília, 19 jul 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em 25 out. 2017.

_____. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 31 dez 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em 22 mai. 2018.

_____. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out 1966, retificado em 31 out 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 19 out. 2017.

_____. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 dez 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em 19 out. 2017.

BRITO, Alexis Couto de; VANZOLINI, Maria Patrícia. “Do crime de sonegação ao crime contra a ordem tributária. Análise histórica, política e jurídica do tipo penal e da extinção da punibilidade. A efetiva reprimenda do artigo 34 da lei 9.249/95”. Revista Duc In Altum - Caderno de Direito, vol. 5, nº 8, jul-dez. 2013.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Elementos de Teoria Geral do Estado. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GOMES, Luiz Flávio; EL TASSE, Adel. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em 04 jun. 2018.

GRECO, Rogério. Curso de direito penal parte geral. Vol. I. 17. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

HUCK, Hermes Marcelo. Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário. 1. ed. São Paulo: Saraiva. 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MASI, Carlo Velho. Direito Penal Econômico: do que estamos falando?. ISSN 2446-8150. Disponível em: <<https://canalcienciascriminais.com.br/direito-penal-economico-do-que-estamos-falando/>>. Acesso em 08 nov. 2017.

NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de direito penal. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

PRADO, Luiz Regis. Direito Penal Econômico. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

_____ ; CARVALHO, Érika Mendes; CARVALHO, Gisele Mendes. Curso de Direito Penal Brasileiro. 13. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos. Série ciência do direito penal contemporânea. 1 ed. Vol. 5. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

SÁNCHEZ, Jesús-María Silva. La expansión del derecho penal: aspectos de la política criminal en las sociedades postindustriales. 2. ed. Madrid : Civitas. 2001.

TJN, TAX JUSTICE NETWORK. The Cost of Tax Abuse: A briefing paper on the cost of tax evasion worldwide. 2011. Disponível em <<https://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>>. Acesso em 10 jun. 2018.

XEREZ, Hugo Vasconcelos. Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2017.