

# CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS COMO INSTRUMENTO DE COBRANÇA

Rafaela Alban<sup>1</sup>

**Resumo:** O presente trabalho tem como objetivo analisar o Direito Penal Econômico brasileiro, com especial enfoque na criminalização de infrações tributárias, nas quais resta evidenciada a utilização do Direito Penal como instrumento de cobrança. Com este exame, se pretende mostrar que, no Brasil, o Direito Penal Econômico encontra-se divorciado aos fundamentos básicos do Direito Penal, do seu caráter de *ultima ratio*, carecendo, deste modo, de qualquer legitimidade.

**Palavras-chave:** Direito Penal Econômico – infrações tributárias – instrumento de cobrança – legitimidade.

**Sumário:** 1 – INTRODUÇÃO – 2 DIREITO PENAL ECONÔMICO NA ORDEM JURÍDICA – 3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O PROBLEMA DA SUA CRIMINALIZAÇÃO – 3.1 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO NACIONAL – 3.2 O PROBLEMA DA CRIMINALIZAÇÃO DAS INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS – 3.2.1 O dever de informar – 3.2.2 Extinção de punibilidade pelo pagamento – 4 DIREITO PENAL ESPECIAL DE *PRIMA RATIO*? – 4.1. FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL DE *ULTIMA RATIO* – 4.2 DIREITO PENAL ECONÔMICO COMO DIREITO PENAL “ESPECIAL” DE *PRIMA RATIO* – 5 CONCLUSÃO – REFERÊNCIAS.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o Direito Penal Econômico brasileiro, com especial enfoque na criminalização de infrações tributárias, nas quais resta evidenciada a utilização do Direito Penal como instrumento de cobrança. Nesse sentido, será observado que, no Brasil, o sistema tributário é tão complicado e arbitrário que foi necessário criar um verdadeiro “terrorismo fiscal” para obrigar o contribuinte a realizar o pagamento de suas dívidas.

---

<sup>1</sup> Advogada criminalista. É Bacharela em Direito pela Universidade Salvador (UNIFACS/2004-2008). É especialista em Ciências Criminais pela Universidade Federal da Bahia (UFBA/2010-2012) e especialista em Direito Penal Econômico pelo Instituto Brasileiro de Ciências Criminais e Instituto de Direito Penal Econômico e Europeu da Universidade de Coimbra (IDPEE/2010-2012). Possui mestrado em Direito Público, na linha de pesquisa de Direito Penal, pela Universidade Federal da Bahia, tendo sido aprovada com nota máxima e menção de distinção (UFBA/2012-2014). É participante da II *Escuela de Verano da Georg-August Universität Göttingen*, realizada para Aperfeiçoamento em Ciências Criminais e Dogmática Penal Alemã (ALEMANHA/2013-2013) e do Curso de Aperfeiçoamento *Diritto Penale: le sfide di efficienza e di legiti, realizado pela Università degli Studi di Roma Tor Vergata* (ITALIA/2015-2015). É professora de Direito Penal, Processo Penal e Prática Jurídica Penal em diversas instituições de ensino superior, em nível de graduação e pós-graduação.

Assim, primeiramente, realiza-se uma análise sobre o Direito Penal Econômico na ordem jurídica brasileira, mostrando os principais aspectos deste ramo especial do Direito Penal. Depois, considerando o Direito Penal Tributário como uma das principais espécies do Direito Penal Econômico, é realizado um exame dos delitos tributários previstos da Lei nº. 8.137/90 e dos problemas desta criminalização, notadamente em razão do caráter utilitarista e da violação de normas constitucionais.

Finalmente, é feita uma verificação dos traços distintivos do Direito Penal especial com os fundamentos de uma dogmática geral, fundada na ideia de *ultima ratio*, com a finalidade de analisar se os aspectos inovadores podem ser adotados sem suprimir a legitimidade do sistema penal.

Espera-se que, ao final do presente trabalho, as considerações apresentadas possam contribuir com os estudos do Direito Penal Econômico e proporcionar reflexões acerca da criminalização econômica ditada por um Estado que não cumpre os seus deveres sociais.

## **2 DIREITO PENAL ECONÔMICO NA ORDEM JURÍDICA**

A criminalização econômica, apesar de ser chamada de “moderna”, não é nenhuma novidade, pois existe, nos Estados Unidos, desde o século XIX, em razão da preocupação com os cartéis e com a manutenção da economia. Todavia, ante a diversidade de tratamento nos ordenamentos jurídicos internacionais e das inovações estabelecidas, é difícil identificar um conceito geral de crime econômico.

O primeiro conceito de crime econômico foi apresentado por Klaus Tiedmann, autor alemão que criou a ideia de ordem econômica baseada no sistema e levou em consideração a existência de uma violação ao bem jurídico supraindividual e de um sujeito ativo abastardo na criminalidade econômica. Sem embargo, depois, o próprio Tiedmann analisou o sujeito passivo para identificação do delito econômico, inaugurando um conceito amplo de crime econômico e indicando que até ofensas individuais poderia ser tuteladas pelo Direito Penal Econômico, nos casos de haver afetação a interesses difusos ou coletivos.

Apesar das críticas posteriores e de novas definições apresentadas, o importante, para a delimitação do âmbito de proteção do Direito Penal Econômico, é identificar o objeto jurídico

de proteção da norma incriminadora, ou seja, a ordem econômica, que alcança as estratégias adotadas pelo Estado em sua economia.

O Direito Penal Econômico, em geral, alcança os satélites que circulam a política econômica estatal, os quais, segundo economistas, abarcariam as atividades negativas do Estado frente à economia – política econômica *strictu sensu* – e as atividades positivas, como a política fiscal, cambial e finanças públicas. Com isso, observa-se que, não obstante a autonomia disciplinar do Direito Penal Econômico, é preciso analisar de forma clara cada satélite para examinar adequadamente os diversos crimes econômicos.

Como tal esforço não pode ser empreendido em um simples artigo, por uma questão metodológica e, principalmente, em função da maior clareza para as ponderações que serão apresentadas, é efetuada uma análise das questões relacionadas ao satélite da política fiscal brasileira, cuja criminalização é efetuada pelo Direito Penal Tributário.

### **3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E O PROBLEMA DA SUA CRIMINALIZAÇÃO**

Na lição de Hugo de Brito Machado (2009, p. 324), a ordem tributária é compreendida como o “complexo de normas jurídicas limitadoras do poder de instituir e cobrar tributos, vale dizer, o complexo de normas jurídicas limitadoras do exercício do poder de tributar”, inerente a soberania do Estado.

O fundamento da proteção da ordem tributária reside, portanto, no fato do Estado encontrar seu amparo financeiro na arrecadação de impostos. O Estado possui uma série de atribuições de caráter social e, para que as mesmas sejam cumpridas, torna-se imprescindível a obtenção de recursos, sendo uma das suas principais fontes justamente a atividade tributária.

Ocorre que o tributo, como instrumento de abastecimento do erário e importante móvel da política econômica do Estado, nunca teve uniforme e espontâneo acatamento por parte de seus destinatários, principalmente em decorrência da ausência de percepção das contraprestações estatais, o que sempre gerou um alto nível de sonegação.

Por isso, malgrado existisse no ordenamento jurídico pátrio normas que cominassem sanção para a prática de tal conduta, o fim destas normas, ao longo do tempo, mostrou-se inatingido, na medida em que efetivamente não coibiram a ilícita evasão de recursos (SOUSA, 2012).

Tal situação fática culminou na adoção de uma política legislativa no sentido de trazer tais condutas para o campo de incidência de norma penal. O intuito é, manifestamente, emprestar força de persuasão à atividade tributante do Estado (SOUSA, 2012), tipificando como crimes condutas praticadas em detrimento da eficácia das normas reguladoras da ordem tributária.

Nas palavras de Susana Aires de Sousa (2009, p. 242),

[...] a dificuldade na percepção das concretas contraprestações que correspondem à obrigação fiscal tornava ausente da consciência individual qualquer manifestação *pacta sunt servanda* [...]. O Estado vê-se então obrigado a utilizar um sistema punitivo de intimidação [...] para assegurar o cumprimento das normas fiscais e como forma de quebrar a indiferença do contribuinte perante o incumprimento de seus deveres para com o fisco.

Nesta ótica, o Direito Penal Tributário deve ser compreendido como um direito sancionador das violações da ordem tributária, mediante instituição de crimes contra a ordem tributária e imposição de sanções que não se restringem a aplicação de multa e que atingem um bem maior, a liberdade humana.

Por tal razão, conforme a doutrina majoritária<sup>2</sup>, o objeto de tutela nos crimes tributários é a própria ordem tributária, de caráter uno e fundada no “poder de tributar”, já que, nas palavras de Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 15),

[...] considerou o legislador que a ordem tributária constitui um bem digno de proteção penal, tanto pela sua relevância social quanto pela ineficácia das sanções de caráter civil, em sentido amplo postas em sua defesa. De tal sorte, o legislador nacional, a exemplo do que acontece em outros países, erigiu a ordem tributária em bem jurídico fundamental, suscetível de proteção do direito penal.

Com a utilização da ordem tributária como bem jurídico, é atribuído à mesma um caráter supraindividual, pois “são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais e aos encargos públicos do orçamento” (PRADO, 2009, p. 403), como já analisado.

Percebe-se, com efeito, que o legislador editou a Lei nº 4.729/65, definidora do crime de sonegação fiscal, e posteriormente a Lei nº 8.137/90, definidora dos “crimes contra a ordem tributária” - com tipos penais que em muito se assemelham com as figuras delituosas inculpidas na norma que a precedeu -, com o fito de “garantir e defender a integridade e a

---

<sup>2</sup> Outros autores consideram que o bem jurídico tutelado nos crimes tributários seria o erário ou a arrecadação tributária, o que conduziria, inclusive, a configuração de mais de um crime em decorrência de uma mesma conduta, quando, por exemplo, um mesmo ato gerar a supressão de mais de tributos com instituição de competência distinta (federal, estadual ou municipal). Nesse sentido, Roberto Delmanto, Roberto Delmanto Júnior e Fabio M. de Almeida Delmanto (2006, p. 41).

eficácia da ordem jurídica tributária [...], traduzindo, enfim, o interesse do estado e da sociedade no normal funcionamento do sistema” (FERREIRA, 2002, p. 16).

### 3.1 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO NACIONAL

No Brasil, atualmente, a matéria relacionada à ordem tributária é prevista na Constituição Federal, nos artigos 145 a 169, e, sobretudo, na Lei nº 8.137/90. Esta legislação extravagante elenca o rol dos crimes tributários nos artigos 1º ao 3º, fixando as penas aplicadas a eles, além de dispor sobre os crimes contra a ordem econômica e contra as relações de consumo, os quais não serão objeto de análise desta pesquisa.

Os artigos 1º e 2º da supramencionada lei referem-se aos crimes perpetrados pelo particular contra o erário, através da prática das condutas ali elencadas, conforme se observa da transcrição abaixo:

Art. 1.º 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 à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2.º 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.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

O núcleo do tipo supra transcrito consiste em “suprimir” ou “reduzir” tributo<sup>3</sup>, contribuição social ou qualquer acessório. Vale dizer, a conduta tipificada é de ocultar, total ou parcialmente, fato gerador de uma obrigação tributária, mediante uma das condutas descritas no tipo penal elencado (MACHADO, 2009, p. 338).

Consoante Hugo de Brito Machado, suprimir tributo

[...] quer dizer impedir que o tributo, como objeto de uma relação jurídica concretizada, apareça para a autoridade da Administração Tributária, impedindo que esta tome conhecimento dos fatos tributáveis, pelos meios ordinários ou normais, e possa assim fazer o lançamento correspondente (MACHADO, 2009, p. 338).

No mesmo contexto, reduzir tributo significa “fazer com que seja demonstrado o nascimento de um tributo com expressão econômica menor do que o decorrente dos fatos efetivamente ocorridos” (MACHADO, 2009, p. 338).

Observa-se, deste modo, que o crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, além de apenas estar previsto na modalidade dolosa - como todos os crimes contra a ordem tributária -, se trata de um crime material, de resultado, já que somente se configura se e quando é atingido o resultado pretendido pelo agente, ou seja, a supressão ou redução do tributo devido.

No entanto, nada obstante a opção do legislador pela restrição da criminalização do ilícito tributária a condutas dolosas de efetiva supressão ou redução de tributos, perpetradas por meio de ações taxativamente enumeradas, diversas críticas podem ser apontadas a Lei nº. 8.137/90, seja em decorrência de suas inconstitucionalidades, seja em razão dos motivos que conduziram a sua edição e denotam a sua absoluta carência de legitimidade.

---

<sup>3</sup> Trata-se de uma norma penal em branco, tendo em vista que a adequada identificação do seu elemento normativo (tributo, contribuição social e qualquer acessório) depende de conceituação expressa em outra disposição normativa, *in casu*, o Código Tributário Nacional. O art. 3º do CTN assim disciplina: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

### 3.2 O PROBLEMA DA CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

Como leciona Gonzalo Rodríguez Mourullo, em geral, a criminalização do ilícito tributário pode decorrer de considerações éticas ou utilitaristas, tendo em vista que

*[...] puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado un sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos<sup>4</sup> (MACHADO, 2009, p. 207).*

Em outras palavras, segundo o conceituado penalista espanhol, a previsão dos crimes tributários encontra justificação, seja pela existência de um sistema tributário extremamente justo e igualitário, caso em que a pessoa deve ser penalizada pelo seu descumprimento; seja pela existência de um sistema desigualitário, injusto e complexo, hipótese em que é preciso estabelecer uma sanção penal para que este seja observado.

Como não é possível se dizer que o sistema tributário brasileiro é justo, notadamente pelo excesso de tributação e ausência de proporcionalidade da mesma com a capacidade econômica dos cidadãos, verifica-se que a adoção do Direito Penal Tributário, com a edição da Lei nº. 8.137/90, possui uma explicação meramente utilitarista e desprovida de respaldo moral, que ainda é consubstanciada na necessidade de causar um verdadeiro “terrorismo fiscal” para coibir os contribuintes a efetuar o pagamento dos tributos a um Estado descumpridor dos seus próprios deveres sociais.

Observa-se, portanto, que a criminalização do ilícito tributário visou conferir mais “eficácia” à regra jurídica tributária que deve ser observada apenas pelos contribuintes, através da intimidação, mas, “um Estado que não cumpre seus deveres para com a sociedade, não garante sequer a educação e a segurança, não tem respaldo moral para criminalizar o ilícito tributário” (MACHADO, 1999a), notadamente sob um viés meramente utilitarista.

Na realidade, o Estado não se mostrou eficiente na preservação da sua ordem econômica e recorreu ao Direito Penal, através de um ramo específico, para que passasse a tutelar não só aqueles bens jurídicos fundamentais ao indivíduo em si mesmo considerado, mas também os bens supraindividuais, a exemplo da ordem tributária.

---

<sup>4</sup> [...] pode ser o fruto da convicção de que foi alcançado um sistema fiscal, dentro do possível, justo, merecedor do respeito de todos e de que, portanto, a infração tributária mostra-se intolerável, ou pode ser o produto da comprovação estatística de que quase todo mundo defrauda e que, por consiguiente, é preciso desencadear o terror penal para que as pessoas satisfaçam o tributo (tradução nossa).

No entanto, a criminalização do ilícito tributário apresentou diversas incompatibilidades, principalmente porque, devido ao utilitarismo legislativo, o tratamento da legislação ao crime tributário foi completamente diferente do tratamento dado às demais espécies delitivas, pois dispõe sobre “o dever de informação” e a “extinção de punibilidade pelo pagamento”, que, além de caracterizar um Direito Penal especial, denotam a sua inconstitucionalidade.

### 3.2.1 O dever de informar

A Lei nº. 8.137/90 estabelece, no parágrafo único do art. 1º, que “a falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência”, também constitui crime contra a ordem tributária.

A análise, ainda que superficial, do dispositivo legal em destaque conduz ao inevitável entendimento de que a legislação “buscou um endurecimento da legislação fiscal, criminalizando condutas antes consideradas meras infrações administrativas” e gerando uma verdadeira “degradação dos tipos” (RIBAS, 2004, p. 81).

Tal postura denota, inicialmente, a banalização do Direito Penal Tributário, pois, ao tipificar como “crime qualquer tipo de infração, que seria meramente tributária, faz nascer o sentimento de injustiça em quem, por meio de trabalho duro, produz riqueza, vê-se tributado excessivamente e não consegue visualizar nenhum tipo de atividade estatal positiva” (NUCCI, 2008, p. 938).

Ocorre que a tipificação da conduta prevista no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.137/90, para além da questão da aludida “banalização” e “degradação dos tipos”, afigura-se ainda flagrantemente inconstitucional, em decorrência de violação ao princípio *nemo tenetur se detegere*, expressamente positivado no ordenamento jurídico brasileiro, por meio da incorporação ao direito pátrio da Convenção Americana de Direitos Humanos (Pacto de San José da Costa Rica), que estabelece no seu art. 8º, 2, alínea 'g':

Art. 8º - Garantias judiciais: [...]

2. Toda pessoa acusada de um delito tem direito a que se presuma sua inocência, enquanto não for legalmente comprovada sua culpa. Durante o processo, toda pessoa tem direito, em plena igualdade, às seguintes garantias mínimas: [...]

g) direito de não ser obrigada a depor contra si mesma, nem a confessar-se culpada.

Ademais, dito princípio, por muitos designado como o direito de não se auto-incriminar ou como o direito de não produzir provas contra si mesmo, provém da conjugação dos princípios constitucionais da ampla defesa e presunção de inocência e indica que o sujeito é inocente até que se prove o contrário, tendo o direito de: a) manter-se em silêncio; b) declarar o inverídico, sem prejudicar terceiros; c) não produzir provas contra si mesmo; d) não confessar; e) não apresentar provas que prejudiquem sua situação jurídica.

O exercício do direito de não se auto-incriminar, por conseguinte, além de inteiramente oponível a qualquer autoridade ou agente do Estado, não legitima a adoção de medidas que afetem ou restrinjam a esfera jurídica daquele contra quem se instaurou a *persecutio criminis*.

Verifica-se, nesse diapasão, que não é lícito obrigar o acusado a colaborar com qualquer ato instrutório, principalmente aqueles que carregam valor probatório para os requerimentos do acusador, pois, definitivamente, como ressalta Aury Lopes Júnior, o agente "não pode ser compelido a declarar ou mesmo participar de qualquer atividade que possa incriminá-lo ou prejudicar sua defesa" (LOPES JUNIOR, 2005, p. 353).

Com efeito, é evidentemente inadmissível que o exercício de um direito expressamente assegurado pela Constituição Federal possa configurar a prática do ilícito penal previsto no parágrafo único do art. 1º da Lei nº 8.137/90, sendo o citado dispositivo legal inconstitucional.

O indivíduo que, desatendendo exigência de autoridade, deixa de prestar informações ou de fornecer documentos está, em última análise, exercendo o direito de permanecer em silêncio, diante da possibilidade/probabilidade de que tais informações ou documentos sirvam como prova, em seu desfavor, da prática de um ilícito penal.

Como leciona Antônio Magalhães de Gomes Filho (1997, p. 119),

[...] o que se deve contestar em relação a essas intervenções, ainda que mínimas, é a violação do direito à não autoincriminação e à liberdade pessoal, pois se ninguém pode ser obrigado a declarar-se culpado, também deve ter assegurado o seu direito a não fornecer provas incriminadoras contra si mesmo. O direito à prova não vai ao ponto de conferir a uma das partes no processo prerrogativas sobre o próprio corpo e a liberdade de escolha da outra. [...] no âmbito criminal, diante da presunção de inocência não se pode constranger o acusado ao fornecimento dessas provas nem de sua negativa inferir a veracidade do fato.

Portanto, nada obstante a inovação legislativa promovida pela Lei nº 8.137/90, que, frise-se, apenas exalta o seu cunho utilitarista, não há dúvida de que o dever de informar não poderá

sobrepôr-se ao direito ao silêncio, ao direito de não produzir prova contra si mesmo, ao princípio do *nemo tenetur se detegere*.

### 3.2.2 Extinção de punibilidade pelo pagamento

Outra evidência da razão utilitarista da criminalização dos ilícitos tributários advém da previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, a qual demonstra que o objetivo da norma é simplesmente a obtenção do pagamento, após o qual mesmo a aplicação da sanção penal se torna desnecessária.

Convém lembrar que o instituto da extinção da punibilidade está disciplinado no artigo 107 do Código Penal<sup>5</sup> e significa “o desaparecimento do poder de punir do Estado em relação a fatos definidos como crimes, pela ocorrência de eventos, situações ou acontecimento determinados na lei” (SANTOS, 2008, p. 689).

Com o advento da Lei nº 8.137/90, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária passou a ser também disciplinada no seu artigo 14, que previa o pagamento do débito, antes do recebimento da denúncia, como causa específica excludente da punibilidade<sup>6</sup>.

Pouco tempo depois, o referido dispositivo legal foi revogado pela Lei nº 8.383/91, mas a promulgação da Lei nº 9.249/95 reintroduziu no mundo jurídico, com o art. 34<sup>7</sup>, a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, mais uma vez condicionada ao momento anterior ao recebimento da denúncia.<sup>8</sup>

---

<sup>5</sup> Art. 107. Extingue-se a punibilidade: I - pela morte do agente; II - pela anistia, graça ou indulto; III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso; IV - pela prescrição, decadência ou preempção; V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite; IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

<sup>6</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>7</sup> Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

<sup>8</sup> O mesmo regramento foi mantido com a edição da Lei nº. 9.964/00, que, no §3º do art. 15, novamente estabeleceu: “Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal; [...]§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal”.

Com a edição da Lei nº 10.684/03, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária passou a ter novo regramento, pois o referido diploma legal, no seu art. 9<sup>o</sup>, deixou de estipular um momento processual para o pagamento do débito, concedendo ao agente o benefício da extinção de punibilidade com a simples realização do pagamento do tributo devido, independente do momento.

A Lei nº 11.941/09, no mesmo sentido do diploma anterior, estabeleceu, no art. 69<sup>10</sup>, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária quando houvesse o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais e acessórios, de forma dissociada ao prazo ou momento processual.

Hodiernamente, o tema é tratado pela Lei nº 12.382/11, que modificou a matéria anteriormente pacificada e criou verdadeiro alvoroço entre os doutrinadores, com a utilização da expressão “desde que não recebida a denúncia pelo juiz”. Assim prevê a referida lei:

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. [...]

§ 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.

Observa-se que a leitura conjunta dos §§4º e 6º do dispositivo legal acima transcrito enseja a necessária constatação de que há uma flagrante contradição entre a previsão de extinção de punibilidade pelo pagamento efetuada pelo §4º e a ausência de revogação expressa do dispositivo anterior mais favorável cumulada a inclusão de uma suposta condicionante efetuada pelo §6º. Por isso, em consonância com o princípio do *favor rei*, entende-se que deve

<sup>9</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. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento; [...] §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>10</sup> 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”.

prevalecer o entendimento da subsistência da regra que afirma a ocorrência de extinção da punibilidade pelo simples pagamento integral do débito, sem que haja relevância o momento da sua efetivação, conforme insculpido no art. 69 da Lei nº 11.941/09.

De qualquer sorte, independente das modificações legislativas que giram em torno da questão da extinção de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo devido, resta, mais uma vez, flagrante o caráter utilitarista de todas as mencionadas disposições legislativas, as quais apenas exortam a utilização do Direito Penal como meio de intimidação dos contribuintes.

Essa instrumentalização do Direito Penal é depreendida da própria condicionante normativa – pagamento antes do oferecimento da denúncia – já que a intenção da norma é clara: “arrecadar mais, com mais velocidade, dissuadindo o contribuinte de contestar a obrigação tributária nos âmbitos administrativos e judiciais, pois, se às vésperas do fim do inquérito policial não se optar pelo parcelamento ou pagamento, de nada adiantará fazê-lo depois” (RIBEIRO, 2011).

Pelas razões ora expostas, verifica-se que, no ordenamento jurídico pátrio, o Direito Penal Tributário, lamentavelmente, pode ser compreendido como um meio eficaz para compelir o contribuinte a efetuar o pagamento dos seus débitos a um Estado desorganizado, injusto e descumpridor das suas finalidades sociais, que apenas se preocupa com o efetivo recebimento dos tributos, independentemente da forma de cobrança e da espécie de coação empregada.

Não há outra razão para justificar a posterior inclusão do parcelamento como causa de suspensão da pretensão punitiva estatal, efetuada pela Lei nº 11.941/09 e ratificada pela atual Lei nº. 12.382/11. Estabelece-se que, em caso de parcelamento da dívida realizado antes do oferecimento da denúncia, o juiz não poderá recebê-la, salvo no caso de inadimplência, e, com a quitação integral da dívida, opera-se a extinção da punibilidade.

De igual forma, não foi por outro motivo que a legislação criminal apenas conferiu efeitos penais a hipótese de extinção do crédito tributário decorrente do pagamento do tributo, apesar do Código Tributário Nacional estabelecer onze hipóteses no artigo 156<sup>11</sup>, dentre as quais se

---

<sup>11</sup> Art. 156. “Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão judicial passada em julgado; XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei”.

encontram a prescrição e a decadência, que igualmente esvaziam o conteúdo do tipo penal, apesar de não ensejarem na quitação do débito.

As previsões normativas indicadas deixam claro que a prioridade do legislador brasileiro é a satisfação do crédito, não a punição do infrator. Contudo, a interpretação literal da regra legal em exame pode conduzir a várias imprecisões e inconstitucionalidade, todas derivadas da edição de uma norma de caráter meramente utilitarista e sem legitimidade.

#### **4 DIREITO PENAL ESPECIAL DE *PRIMA RATIO*?**

Efetivamente, a legislação brasileira sobre crimes contra a ordem tributária integram um ramo de Direito Penal Especial – Direito Penal Econômico -, que, por sua própria natureza, possui características distintas das normas de Direito Penal em geral. Contudo, como Direito Penal, o Direito Penal Econômico e, por conseguinte, o Direito Penal Tributário, deve ser conectado à ideia de “sanção dramática” e suas consequências.

A possibilidade de aplicação de uma pena privativa de liberdade às pessoas individuais é característica essencial de qualquer espécie de Direito Penal e, por isso, não é possível dissociar o exame do Direito Penal Tributário dos fundamentos e valores do Direito Penal em geral, que devem ser garantidos para a sua legitimação.

Ocorre que, por meio da elaboração de um exame dos traços distintivos do Direito Penal Econômico, na sua vertente de Direito Penal Tributário, observa-se que, no Brasil, o discurso de sua legitimidade não pode encontrar muitos adeptos, pois, apesar de ser prevista a possibilidade de aplicação de penas privativas de liberdade, nem a incidência do Direito Penal é subsidiária, nem a imposição da pena cumpre uma função legítima.

##### **4.1 FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL DE *ULTIMA RATIO***

Segundo Claus Roxin, o Direito Penal é um instrumento de proteção subsidiária de bens jurídicos, ou seja, um instrumento especial que serve somente para situações excepcionais, de ofensa muito grave aos bens jurídicos mais relevantes e nas quais não é possível solucionar o conflito por meio da intervenção de outro ramo do direito.

Considera-se que a proteção de bens jurídicos deve ser realizada por todo o ordenamento jurídico, no qual o Direito Penal é a medida protetora mais drástica, já que possibilita “*las más duras intromisiones estatales en la libertad del ciudadano*” (ROXIN, 2003, p. 65), devendo, por essa razão, ser utilizado somente quando não existam outras formas de proteção dos bens jurídicos essenciais ou quando as outras medidas menos duas se mostrem deficitárias na tutela dos bens, não prometendo, assim, ter um êxito suficiente.

Nesse sentido, afirma Roxin que

[...] *la protección de bienes jurídicos no se realiza solo mediante el Derecho penal, sino que a ello ha de cooperar el instrumental de todo el ordenamiento jurídico. El Derecho penal solo es incluso la última de entre todas las medidas protectoras que hay que considerar, es decir que solo se le puede hacer intervenir cuando fallen otros medios de solución social del problema – como la acción civil, las regulaciones de policía o jurídico-técnicas, las sanciones no penales, etc. -. Por ello se denomina a la pena como ‘la ultima ratio de la política social’ y se define su misión como protección **subsidiaria** de bienes jurídicos* (ROXIN, 2003, p. 65).

Esse entendimento, no Brasil, foi incorporado pelo princípio da subsidiariedade penal, segundo o qual é possível afirmar duas coisas: nem todos os bens jurídicos são passíveis de tutela penal (apenas os mais relevantes) e somente lesões graves que não podem ser solucionadas por outras sanções devem sofrer uma interferência de natureza criminal. O Direito Penal deve ser utilizado como *ultima ratio*.

#### 4.2 DIREITO PENAL ECONÔMICO COMO DIREITO PENAL “ESPECIAL” DE *PRIMA RATIO*

Os fundamentos do Direito Penal de ultima ratio são observados no Direito Penal Econômico brasileiro?

Com relação à seleção de bens jurídicos penais, apesar de importantes doutrinadores defenderem que o patrimônio não estaria legitimamente incluído nos bens jurídicos mais relevantes, repudia-se a questão de não ser possível repelir a tutela penal nessas situações, seja porque o próprio Código Penal estabelece uma diversidade de crimes contra o patrimônio, seja porque o bem jurídico tutelado é mais amplo (a ordem tributária).

No entanto, é importante tecer uma breve reflexão acerca da segunda implicação do princípio da subsidiariedade, isto é, da gravidade da lesão e da impossibilidade de uma solução

extrapenal do conflito, considerando as inovações e os objetivos do Direito Penal Econômico, especificamente do Direito Penal Tributário.

Como já observado, o princípio da subsidiariedade reflete o reconhecimento do Direito Penal como instrumento de dura interferência estatal na liberdade dos cidadãos, indicando que sua utilização deve ser excepcional, pois deve decorrer de ataques graves e concretos, não solucionáveis extrapenalmente, aos bens jurídicos mais relevantes.

Por outro lado, a Lei nº. 8.137 / 90, que dispõe acerca dos crimes contra a ordem tributária, tem um caráter utilitário, pois estabelece novos instrumentos apenas visam, sem dúvida, estabelecer um meio de coerção na cobrança e garantir o pagamento de tributos.

Mas, pode-se dizer que um instrumento só deve incidir em circunstâncias excepcionais pode ser utilizado legalmente como instrumento de cobrança? Ou seja, é legítima uma criminalização na qual um cidadão é obrigado a produzir prova contra si mesmo e simples pagamento do tributo é uma causa de extinção da punibilidade? Claro que não.

Não há dúvida de que, no Brasil, o Direito Penal Tributário carece de legitimidade, porque indica que a incidência do Direito Penal não é subsidiária, senão primária, só sendo excluída em caso de pagamento integral da dívida. A legislação é clara no seu objetivo: *a criminalização das infrações tributárias como instrumento de cobrança.*

Assim, o Direito Penal é usado como *prima facie* para coagir os contribuintes a realizarem o pagamento de suas dívidas para não sofrer uma prisão. E qual é a função desta pena? É preventiva, repressiva ou apenas instrumental? Na verdade, a pena imposta é um instrumento que não coíbe a prática criminosa, apenas "incentiva" o pagamento do tributo, após a consumação delitiva, para utilização do benefício da extinção da punibilidade.

Portanto, no Brasil, as penalidades impostas pela legislação penal tributária não atendem aos objetivos e valores de Direito Penal, pois não cumprem nenhuma função legítima - ou prevista como possível -, representando a utilização do Direito Penal como instrumento de cobrança.

## **5 CONCLUSÃO**

O Direito Penal Tributário é definido como um direito sancionador das violações da ordem tributária, que tem como objetivo alcançar o pagamento da dívida e que indica a necessidade do Estado de impor uma modalidade mais grave de coação aos contribuintes.

Em razão do caráter utilitarista da legislação brasileira associada aos delitos contra a ordem tributária, foram criadas normas especiais, as quais, mais que violarem diversos valores e princípios constitucionais fundamentais para garantir e maximizar a cobrança tributária, estabelecem um verdadeiro “terrorismo fiscal”.

Tais normas, que poderiam indicar a simples existência de um novo tipo de Direito Penal especial, reafirma, em realidade, a previsão de um novo ramo do Direito Penal sem qualquer legitimidade, pois, apesar de ser prevista a possibilidade de aplicação de penas privativas de liberdade, nem a incidência do Direito Penal é subsidiária, nem a imposição da pena cumpre uma função legítima.

Verifica-se que o legislador não apenas quer organizar o mundo econômico, como também nominar isso de criminalidade. Todavia, não se pode estabelecer um Direito Penal *prima ratio* como instrumento para obrigar os contribuintes a realizar o pagamento de suas dívidas, já que não se pode olvidar que uma intervenção estatal na liberdade do cidadão deve ser reservada a situações excepcionais que podem garantir a efetiva proteção aos bens jurídicos mais relevantes ante às graves violações não solucionáveis extrapenalmente.

Portanto, observa-se que, no Brasil, é cada vez mais urgente a realização de uma reforma legislativa para uma ampla descriminalização de tipos penais sem legitimidade normativa, a qual, indispensavelmente, deverá ser acompanhada por um fortalecimento do Direito Administrativo e suas instituições, genuínas ferramentas de regulamentação e apoio aos projetos do Estado (RIBEIRO, 2011).

## REFERENCIAS

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 05 oct. 1988. Disponible en: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Código Penal. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 07 dec. 1940. Disponible en: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acceso en: 15 nov. 2013.

\_\_\_\_\_. *Código Tributário Nacional. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 25 oct. 1966. Disponible en: <[www.planalto.gov.br](http://www.planalto.gov.br)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.137. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 dec. 1990. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 8.383. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 dec. 1991. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.249. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 26 dec. 1995. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 9.964. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 apr. 2000. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 10.684. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 30 mayo 2003. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10.684.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.941. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 27 mayo 2009. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L11941.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 12.382. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 25 feb. 2011. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L12382.htm)>. Acceso en: 15 nov. 2015.

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal: parte geral*. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, t.1.

FERREIRA, Roberto dos Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2002.

GOMES FILHO, Antônio Magalhães de. *Direito à prova no processo penal*. São Paulo: RT, 1997.

LOPES JR. Aury. *Sistemas de investigação preliminar no processo penal*. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos práticos e aplicação da lei*. **Boletim IBCCRIM**, n.83. São Paulo: IBCCRIM, 1999.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade penal pelo fato de outrem nos crimes tributários*. **Boletim IBCCRIM**, n.71. São Paulo: IBCCRIM, 1998.

\_\_\_\_\_. *Tipificação Penal do desvio de incentivos fiscais*. **Boletim IBCCRIM**, n.158. São Paulo: IBCCRIM, 2006.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e processuais penais comentadas*. 3.ed. São Paulo: RT, 2008.

PRADO, Luis Regis. *Direito Penal Econômico*. 3.ed. São Paulo: RT, 2009.

PRITTWITZ, Cornelius. **¿Derecho penal especial, Derecho Penal económico?** Conferencia presentada en la II Escuela de Verano en Ciencias Criminales y Dogmática Penal alemana, realizada en 16 a 27 de septiembre de 2013. Göttingen: Georg-August Universität, 2013.

\_\_\_\_\_. *O direito penal em uma encruzilhada: abolição, diversificação, retornar à razão ou entrar em razão*. Conferencia presentada en el XX Congreso Latino-americano, XII Ibero-americano y V Nacional de Derecho Penal y Criminología, realizado en septiembre de 2008. Lima: 2008.

QUEIROZ, Paulo de Souza. *Do caráter subsidiário do Direito Penal*. 1.ed. Belo Horizonte: DelRey, 1998.

RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. *Direito Penal Tributário: questões relevantes*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. *Lei 12.382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal*. **Boletim IBCCRIM**, n.221. São Paulo: IBCCRIM, 2011.

ROXIN, Claus. *Derecho Penal: Parte General*. 2.ed. Madrid: Civitas, 2003, t.1.

SANTOS, Juarez Cirino dos. *Direito Penal: parte geral*. 3.ed. rev. ampl. Curitiba: Lumen Juris/IPC, 2008.

SOUSA, Ercias Rodrigues de. *Crimes contra a ordem tributária: breve análise da Lei nº 8.137/90*. Disponible en: <<http://jus.com.br/revista/texto/3310>>. Acceso en: 14 nov. 2015.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexões sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

TIEDMANN, Klaus. **Manual de derecho penal económico: parte general y especial**. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010.

VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes Tributários*. São Paulo: Quartier Latin, 2011.