

O simbolismo penal na persecução penal dos crimes tributários e o programa de recuperação fiscal – REFIS
DOI: 10.31994/rvs.v13i2.889

Almir Santos Reis Junior *

Gilciane Allen Baretta **

Rafael Marvulle de Castilho ***

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo geral analisar a utilização do Direito Penal, pelo Estado, como mecanismo agenciador de cobrança de débitos tributário. Para tanto, foi empregado o método hipotético-dedutivo em relação à fonte doutrinária e o método indutivo para a fonte jurisprudencial. Ao final chegou-se à conclusão da existência de um direito penal simbólico maculado pelo interesse exclusivo do Estado, como agente arrecadador oficial, onde o foco direcional empregado pela atuação legiferante no que concerne à persecução penal dos crimes tributários tem se demonstrado como explícita ferramenta de coerção estatal para a arrecadação de receitas. Indubitável são as benesses concedidas pelo legislativo, haja vista que a

* Doutor em Direito Penal pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. É professor do Curso de Doutorado em Direito Público da Universidade Católica de Moçambique; Docente do curso de Mestrado em Direito Penal, na Universidade Católica de Moçambique. Professor Adjunto TIDE do curso de Direito da Universidade Estadual de Maringá (UEM). Atuou como coordenador dos cursos de especialização em Ciências Criminais e Perícias Criminais, ofertados pela PUC/PR, onde também foi docente, por 14 anos, no curso de graduação em Direito. Foi Presidente da Comissão de Advogados Criminalistas da Ordem dos Advogados do Brasil, subseção de Maringá (asrjunior@uem.br); Orcid: <http://orcid.org/0000-0002-6228-274X>

** Mestre em Direito Penal pela Universidade Estadual de Maringá. Professora da Graduação e Pós Graduação no curso de Direito na Universidade Estadual de Maringá (gabaretta@uem.br); Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-8382-6478>

*** Pós-graduado em Ciências Penais pela Universidade Estadual de Maringá. E-mail: rafael.marvulle@gmail.com; orcid: <https://orcid.org/0000-0003-4057-4722>.

extinção da punibilidade se evidencia como instrumento cambiário incitador de quitação dos débitos tributários.

PALAVRAS-CHAVE: CRIMES TRIBUTÁRIOS. SELETIVIDADE. PUNIBILIDADE. SIMBOLISMO. REFIS

The criminal symbolism in the criminal prosecution of tax crimes and the fiscal recovery program - REFIS

ABSTRACT

The present work has the general objective of analyzing the use of Criminal Law, by the State, as a mechanism for collecting tax debts. For that, the hypothetical-deductive method was used in relation to the doctrinal source and the inductive method for the jurisprudential source. In the end, it was concluded that there is a symbolic criminal law tainted by the exclusive interest of the State, as an official tax collector, where the directional focus used by the legislative action regarding the criminal prosecution of tax crimes has been demonstrated as an explicit tool of state coercion to collect revenue. Undoubtedly are the benefits granted by the legislature, given that the extinction of punishability is evidenced as an exchange instrument inciting the discharge of tax debts.

KEYWORDS: TAX CRIMES. SELECTIVITY. PUNISHABILITY. SYMBOLISM. REFIS.

INTRODUÇÃO

O Direito Penal Tributário, especialmente na tipificação de condutas praticadas pelo particular contra a ordem tributária, tem sofrido com o fenômeno da hipertrofia das normas penais, em virtude da ineficiente atuação administrativa estatal nas relações tributárias, sobretudo no que se refere ao controle da arrecadação, fiscalização e educação fiscal, bem como na própria gestão do erário público.

Por meio de uma inspiração de absoluto intervencionismo estatal na economia, o Direito Penal é empregado de modo diverso à sua função de *ultima ratio*, porquanto exerce papel de agente cobrador oficial do Estado.

Em desobediência aos mandamentos constitucionais, mediante a força coercitiva do poder punitivo do Estado, foi a legislação penal tributária semeada com condutas que, de qualquer forma, pudessem viabilizar a arrecadação.

É sobremodo importante assinalar que o bem jurídico tutelado se manifesta, *prima facie*, como sendo essencial, contudo, o Direito Penal não pode ser utilizado de forma desmedida para garantir uma melhor arrecadação, pois este protagonismo desvirtua a sua essência funcional.

Nesse sentido, o presente trabalho busca analisar a utilização do Direito Penal, pelo Estado, como mecanismo agenciador de cobrança de débitos tributário. Sua problemática pousa na seguinte questão: a utilização do Direito Penal como instrumento oficial de cobrança de débitos estatais lesa o princípio da isonomia, em especial no que se refere aos Programas de Recuperação Fiscal -REFIS, tendo em vista a inexistência de tratamento semelhante nas relações privadas?

Para tanto, foi empregado o método hipotético-dedutivo em relação à fonte doutrinária e o método indutivo para a fonte jurisprudencial, onde no primeiro capítulo foram abordadas questões sobre o programa de recuperação fiscal. Sequencialmente, apresenta-se uma análise crítica sobre a relação entre a utilização do Direito Penal como agente cobrador estatal sob a ótica do princípio da intervenção mínima.

Em síntese, demonstrar-se-á que o Poder Público não detém legitimidade suficiente para utilizar o Direito Penal para tipificar condutas contra a ordem tributária como meio de arrecadação tributária, vez que tal situação fere princípios constitucionais e está fadado ao simbolismo penal.

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL

A compreensão do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS pressupõe a análise da temática consistente na exigibilidade do crédito tributário, cujo proveito é superveniente à constituição do crédito, pois a obrigação já existente se torna líquida, certa e exigível. Portanto, com a constituição do crédito tributário impõe-se ao sujeito passivo o dever de adimplir a obrigação, sob pena de execução.

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 151, inciso VI, determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos casos de parcelamento (REFIS). Tal hipótese somente tem efeito se ocorrer a realização do lançamento e posterior constituição do crédito tributário, uma vez que não há como parcelar crédito tributário não constituído.

O parcelamento pode ser compreendido como uma espécie de moratória, porquanto, trata-se da concessão de novos prazos para o pagamento do crédito tributário. As leis concessivas de moratória, via de regra, permitem que o pagamento futuro seja isento de penalidades pecuniárias e de juros, pois decorrem do reconhecimento de eventos externos, como caso fortuito ou força maior, que geram dificuldades para os sujeitos passivos adimplirem suas obrigações tributárias.

Em virtude da liberalidade do poder legiferante em matéria de parcelamento, com desígnio arrecadatório imediato de créditos frustrados, o instituto tem se desvencilhado, inapropriadamente, do regramento, posto que o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. A par disso, Kiyoshi Harada (2014, p. 571) afirma que:

O parcelamento de créditos tributários é uma espécie de moratória consistente na consolidação da dívida tributária, abarcando o principal, juros, multas e outros acréscimos, seguida de divisão do montante encontrado em várias parcelas a serem pagas de maneira periódica, em geral mensalmente. Ultimamente, o instituto vem sendo utilizado de forma inapropriada, combinando o parcelamento com anistia total ou parcial, com o fito de obter rápida arrecadação para assegurar o fluxo de caixa desejado pelo governante.

Inclusive é evidente, na edição de leis para o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, o abarcamento de outros institutos tributários que vão além da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que revela a busca incessante do Estado por arrecadação.

Por tais razões, esses programas são revestidos de uma série de concessões e renúncias recíprocas. São, portanto, casos de extinção do crédito tributário pela transação, com previsão legal no artigo 171 do CTN, e não apenas de suspensão do crédito tributário¹.

Somado a isso, não se pode olvidar que a combinação de institutos tributários autônomos, comum para fins de REFIS, produz uma mutação legislativa concessora de benefícios fiscais sem a devida previsão legal, ou seja, cria-se uma nova espécie de parcelamento sem o devido processo legislativo. Portanto, é inadmissível “a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para a obtenção de parcelamento mais benéfico ou mediante requisitos menos rígidos” (PAULSEN, 2017, p. 248).

Convém ressaltar que o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS é a materialização do instituto tributário do parcelamento, entendido este como uma “medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e criar

¹ Nesse sentido, Fernando Scaff (2021, p. 2): “Assim, nesse plexo de relações tributárias, temos anistia, remissão, parcelamento e pagamento, dentre outros institutos isolados previstos no CTN, a depender do exato formato do programa de parcelamento incentivado. Portanto, trata-se de um programa que mescla extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário em um só sistema, cuja única possibilidade teórica de enquadramento normativo no CTN é através do instituto da transação tributária. Claro que o escopo final é, da parte do contribuinte, pagar menos, e, para tanto, renuncia ao exercício de direitos que entende possuir contra aquela exigência fiscal; da parte do Estado é receber valores incertos, de forma mais rápida e segura, renunciando a direitos que entende possuir contra o contribuinte. O Estado oferta esta possibilidade através de Lei e o contribuinte a aceita, convalidando a transação”.

condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí recorrentes" (ALEXANDRE, 2018, p. 493-494).

Tenha-se presente que, enquanto o parcelamento estiver sendo rigorosamente adimplido, a exigibilidade do crédito tributário ficará suspensa até que seja realizado o pagamento integral, conforme prevê o artigo 151, inciso VI, do CTN. Desse modo, enquanto estiver vigente o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, o crédito não será objeto de constrição judicial.

2 A SUCESSÃO DE LEIS PENAIS NO TEMPO E OS EFEITOS JURÍDICO-PENAIIS AO ADERIR AO PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL – REFIS

Ao exercer suas funções constitucionais, por meio do processo legislativo, o poder legiferante concebe a lei penal e a faz integrar o ordenamento jurídico e sua revogação ocorre apenas mediante outro ato normativo de igual natureza, ou seja, trata-se do princípio da continuidade das leis (art. 2º, LINDB).

Nesse contexto, Flávio Tartuce (2018, p. 26) ressalta que:

A norma jurídica é criada para valer ao futuro, não ao passado. Entretanto, eventualmente, pode uma determinada norma atingir também os fatos pretéritos, desde que sejam respeitados os parâmetros que constam da Lei de Introdução e da Constituição Federal. Em síntese, ordinariamente, a irretroatividade é a regra, e a retroatividade, a exceção. Para que a retroatividade seja possível, como primeiro requisito, deve estar prevista em lei.

O novel legislativo, via de regra, traz elementos diversos da normativa anterior. Por isso, situações de conflitos de leis penais no tempo podem emergir, vez que a adequação de um fato concreto à norma jurídica pode enfrentar a temerária dualidade de leis. Nessa senda, as regras e princípios que buscam solucionar esse conflito constituem o denominado Direito Penal intertemporal.

A Carta da República de 1988, expressa em seu art. 5º, inciso XL, a retroatividade da lei penal desde que em benefício do réu. Logo, a *novatio legis in melius* ocorre na sucessão de leis penais no tempo quando “o fato previsto como crime ou contravenção penal tenha sido praticado na vigência da lei anterior, e o novel instrumento legislativo seja mais vantajoso ao agente, favorecendo-o de qualquer modo” (MASSON, 2018, p. 135).

Outro fenômeno que pode emanar de uma lei penal mais benéfica é a ultratividade, pois ainda que tenha sido revogada, os seus efeitos se mantêm no tempo quanto aos crimes praticados durante a sua vigência.

Em relação a tal temática, questiona-se sobre a possibilidade de combinação de leis penais, com escopo de criar uma norma híbrida a ser aplicada ao caso concreto. Há quem entenda que: “não podem ser entrosados os dispositivos mais favoráveis da *lex nova* com os da lei antiga, pois, de outro modo, estaria o juiz arvorado em legislador, formando uma terceira lei, dissonante, no seu hibridismo, de qualquer das leis em jogo” (HUNGRIA *apud* BRANDÃO, 2008, p. 70). Por outro lado, José Frederico Marques (1997, p. 256) pugnava pela admissibilidade, ao afirmar que:

Dizer que o Juiz está fazendo lei nova, ultrapassando assim suas funções constitucionais, é argumento sem consistência, pois o julgador, em obediência a princípios de equidade consagrados pela própria Constituição, está apenas movimentando-se dentro dos quadros legais para uma tarefa de integração perfeitamente legítima.

A par disso, o Supremo Tribunal Federal chegou a se filiar ao posicionamento doutrinário favorável à combinação de leis penais. Entretanto, atualmente, em submissão à teoria da ponderação unitária (ou global), rechaça tal possibilidade em virtude da prevalência dos princípios da reserva legal e da separação dos Poderes do Estado, conforme desponta no RE 600.817/MS (BRASIL, 2013).

Impende observar a importância da temática da lei penal no tempo em matéria de Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, vez que as diversas inovações legislativas trouxeram peculiaridades com relação às consequências

jurídicas decorrentes do parcelamento do crédito tributário, em especial no que tange à extinção da punibilidade. Oportuno se torna apontar a orientação do Superior Tribunal de Justiça de que “a incidência das regras de extinção da punibilidade nas hipóteses de parcelamento do crédito tributário [...] depende da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa” (BRASIL, 2012).

A Lei 4.729/1965, atualmente revogada, definia o crime de sonegação fiscal e em seu artigo 2^o tratava da hipótese de extinção de punibilidade, assim como a vigente Lei 8.137/1990, dispõe sobre tal matéria em seu artigo 14³. Contudo, há uma diferença temporal em relação ao prazo de pagamento, pois a primeira possibilitava a extinção da punibilidade quando o pagamento ocorresse “antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”, enquanto na segunda a limitação é antes do recebimento da denúncia.

Em relação à ação fiscal, Renato Brasileiro de Lima (2019, p. 171) afirma que:

A expressão “ação fiscal” não tem o sentido de uma ação como meio de solução de uma lide, mas sim de ação no sentido de procedimento administrativo que envolve a fiscalização seguida de lançamento tributário, se for o caso. De regra, a ação fiscal tem início com a lavratura de um termo, denominado de “Termo de Início de Fiscalização”, mas pode ter início com outros atos, como, por exemplo, a apreensão de mercadorias, livros ou documentos. O principal efeito do início da fiscalização é a exclusão da espontaneidade da denúncia apresentada pelo sujeito passivo para os fins do art. 138 do CTN.

Entretanto, com a edição da Lei 8.383/1991, o Poder Legislativo encerrou a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito mediante a revogação dos artigos 2^o da Lei 4.729/1965 e 14 da Lei 8.137/1990.

Tal possibilidade foi restabelecida com o advento da Lei 9.249/1995 que, no seu artigo 34 dispõe: “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

² Art. 2^o: “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”.

³ Art. 14: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1^o a 3^o quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia”.

acessórios, antes do recebimento da denúncia”. Verifica-se que a redação deste dispositivo é análoga a do revogado artigo 14 da Lei 8.137/1990.

Observa-se que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, em decorrência do pagamento dos tributos, ficou condicionada a uma limitação temporal, qual seja: **antes do recebimento da denúncia**.

O conteúdo deste dispositivo legal foi objeto de discussão no que se refere ao verbo *promover*, em razão da dúvida que circundava o alcance prático dessa “promoção”: afinal, sobreviria apenas com o pagamento do débito integral ou o simples parcelamento deste débito já seria causa bastante para a incidência dessa causa de extinção?

Essa discussão foi ventilada perante o Superior Tribunal de Justiça, onde predominou o entendimento de que o simples parcelamento do débito, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, faz incidir a aplicabilidade do artigo 34, da Lei 9.249/1995:

CRIMINAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. OMISSÃO DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARCELAMENTO ANTERIOR À DENÚNCIA. DESNECESSIDADE DO PAGAMENTO INTEGRAL. RECURSO PROVIDO. I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto. II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes (BRASIL, 2002).

Em outras palavras, o Superior Tribunal de Justiça passou a considerar que o parcelamento é uma forma de pagamento, porém fracionado; logo, necessário se faz conferir a ele o mesmo efeito decorrente do pagamento integral imediato, pois surge a novação da dívida, detendo o fisco um título executivo decorrente do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

Com a edição da Lei 9.430/1996, especialmente seu artigo 83, parágrafo único, reforçou-se o regramento disposto no artigo 34 da Lei 9.249/1995, ao dispor que: “[...]. Parágrafo único. 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**” (grifo nosso).

Posteriormente, com a vigência da Lei 9.964/2000, instituidora do Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, tem-se a primeira previsão legal de suspensão da pretensão punitiva do Estado em decorrência do parcelamento dos débitos tributários (parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário). Entretanto, sua aplicabilidade é exclusiva aos eleitos ao programa⁴. Em consequência, tal diploma legal, além de dispor sobre a suspensão da pretensão punitiva, passou a prever, no artigo 15, § 3º, a extinção da punibilidade por meio do pagamento dos débitos, desde que tenham sido parcelados antes do recebimento da denúncia.

Nesse cenário, considerando que a aplicabilidade da Lei 9.964/2000 é exclusiva aos créditos nela elencados, os tribunais passaram a entender que devem ser aplicados os regramentos da Lei 9.249/1995 aos créditos não incluídos no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, cujo artigo 34 dessa lei, prevê a extinção da punibilidade com o simples parcelamento do débito tributário. Portanto, a Lei 9.964/2000 é norma mais gravosa, pois o parcelamento acarreta mera suspensão da pretensão punitiva.

O desenvolvimento legislativo na matéria aventada trouxe uma situação peculiar e mais benéfica aos réus incurso nos crimes tributários, pois com o advento da Lei 10.684/2003 manteve-se o sistema da Lei 9.964/2000, reconhecendo o parcelamento tributário como hipótese de suspensão da pretensão punitiva estatal e o pagamento integral como forma de extinção da punibilidade, mas não condicionou a um limite temporal a adesão ao parcelamento tributário ou pagamento do débito.

⁴ São eles: “créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou a ajuizar, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os decorrentes de falta de recolhimento de valores retidos” (art. 1º, caput); débitos incluídos em “programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei” (art. 15, §2º, I); e “os aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13” (art. 15, §2º, II).

A Lei 10.684/2003, que dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Receita Federal, passou a determinar, em seu artigo 9º, § 2º, que a extinção da punibilidade só pode ser declarada quando ocorrer o pagamento integral dos débitos. Por ter caráter geral, tal normativa, segundo orientação do STJ, no HC 232.376/SP, Rel. Min. Laurita Vaz, abrange todas as hipóteses relacionadas ao pagamento e parcelamento do crédito tributário e a sua consequência na seara penal. No mesmo sentido, é o entendimento proferido pelo STF, no RHC 128245/SP, Rel. Min. Dias Toffoli.

Portanto, a partir da vigência da Lei 10.684/2003 o pagamento integral dos débitos tornou-se causa inquestionável para declaração da extinção da punibilidade. Além disso, insta salientar que tal quitação gera efeitos independentemente do período de sua efetivação, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória. Por outro lado, o ingresso no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS provoca a suspensão da pretensão punitiva estatal, sendo igualmente irrelevante o momento de sua oficialização.

Com a Lei 11.941/2009 (arts. 67 e ss.), não houve alterações substanciais quanto ao parcelamento do crédito tributário, à suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade, mantendo-se a sistemática das Leis 9.249/1995, 9.964/2000 e 10.684/2003. Entretanto, a inovação foi no sentido de que caberia ao contribuinte a indicação de quais débitos pleiteia que sejam abrangidos pelo Programa de Recuperação Fiscal – REFIS.

Em 2011, entrou em vigor a Lei 12.382, que alterou a redação do artigo 83 da Lei 9.430/1996. Nela ressurge a fixação de um marco temporal para o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado, sendo necessário que o pedido de adesão ao Programa de Recuperação Fiscal – REFIS tenha sido realizado antes do recebimento da denúncia. Por ser normativa penal mais gravosa, apenas tem incidência aos fatos ocorridos a partir de sua vigência. Assim, em razão desse novo diploma tratar da matéria em sentido diverso, entende-se que a nova redação do artigo 83, especialmente os parágrafos 2º e 4º, revogou tacitamente não apenas o

artigo 9º, *caput*, e § 2º, da Lei 10.684/2003, mas também os artigos 68 e 69, da Lei 11.941/2009.

Convém notar, outrossim, que nas hipóteses de crimes tributários também há incidência das demais causas extintivas da punibilidade previstas no artigo 107 do Código Penal. Além disso, os efeitos relacionados ao pagamento e parcelamento do crédito tributário alcançam não somente quem de fato efetua o pagamento dos tributos, mas todos os demais coautores e partícipes, vez que se trata de circunstância comunicável em virtude de ser condição elementar do tipo penal (art. 30, CP).

3 O PRINCÍPIO DA INTERVENÇÃO MÍNIMA E A FUNÇÃO SIMBÓLICA DO DIREITO PENAL NO COMBATE E PREVENÇÃO DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS

A finalidade precípua do Direito Penal é salvaguardar os bens jurídicos mais relevantes, ou seja, apenas aqueles cujo valor seja essencial para a vida pacífica em sociedade e satisfação do indivíduo. Portanto, a resposta penal conferida pelo Estado é o resultado da política social de consolidação dos desígnios constitucionais. Isso porque, “o direito penal não é uma exigência natural, moral, divina ou transcendental de qualquer tipo; é, isto sim, uma opção política com vistas a assegurar a preservação de determinados interesses vitais (QUEIROZ, 2005, p. 116).

A eleição dos bens jurídicos essenciais é de suma importância para legitimação do Direito Penal, vez que tal intervenção veicula o controle social exercido pelo Estado aos interesses democráticos. Sobre o tema, leciona Alice Bianchini (2002, p. 41)

Um Estado do tipo democrático e de direito deve proteger, com exclusividade, os bens considerados essenciais à existência do indivíduo em sociedade. A dificuldade encontra-se, exatamente, na identificação desta classe de bens. A determinação do que seria digno de tutela penal representa uma decisão política do Estado, que,

entretanto, não é arbitrária, mas condicionada à sua própria estrutura. Em um Estado social e democrático de direito, a eleição dos bens jurídicos haverá de ser realizada levando em consideração os indivíduos e suas necessidades no interior da sociedade em que vivem. A seleção dos bens jurídicos, a fim de contemplar os interesses individuais, à vista das necessidades concretas do indivíduo, encontra-se sujeita a limitações impostas ao Estado, no exercício do jus puniendi.

A exclusiva proteção conferida pelo Direito Penal é norteada pelo princípio da intervenção mínima. Não se pode olvidar que o conceito de intervenção mínima varia de acordo com a perspectiva da corrente penal adotada. No Brasil, o Supremo Tribunal Federal, no HC 92.463/RS pondera que:

O sistema jurídico há de considerar a relevantíssima circunstância de que a privação da liberdade e a restrição de direitos do indivíduo somente se justificarão quando estritamente necessárias à própria proteção das pessoas, da sociedade e de outros bens jurídicos que lhes sejam essenciais, notadamente naqueles casos em que os valores penalmente tutelados se exponham a dano - efetivo ou potencial - causado por comportamento impregnado de significativa lesividade. O direito penal não se deve ocupar de condutas que produzam resultado, cujo desvalor - por não importar em lesão significativa a bens jurídicos relevantes - não represente, por isso mesmo, prejuízo importante, seja ao titular do bem jurídico tutelado, seja à integridade da própria ordem social (STF, 2007).

Como decorrência do princípio da intervenção mínima, tem-se os princípios da fragmentariedade e subsidiariedade. O caráter fragmentário institui que a ilicitude de uma conduta nem sempre estará aportada no Direito Penal, salvo em caso de ofensa a um bem jurídico essencial. Na realidade, todo ilícito penal também será ilícito para os outros ramos do direito, entretanto, nem sempre o inverso ocorre.

Nessa vereda, o princípio da subsidiariedade veicula a atuação do Direito Penal apenas em *ultima ratio*, ou seja, a interferência é cabível exclusivamente quando os outros ramos do direito se tornam ineficazes no controle da ordem pública. Em razão disso, o poder incriminador do Estado se revela como instrumento para situações excepcionais, haja vista seu alto grau de interferência nas liberdades individuais. Destarte, se outra alternativa sancionatória se revelar suficiente na tutela

do bem jurídico, o emprego do Direito Penal deverá ser evitado e as medidas civis e administrativas poderão ser executadas de forma efetiva.

No que se refere ao bem jurídico tutelado pela Lei 8.137/1990, que versa sobre os crimes tributários, predomina na doutrina, a adoção da corrente patrimonialista. Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro (2013, p. 33), adotando o viés patrimonialista, defendem como sendo o bem jurídico tutelado a ordem tributária, ou seja,

a atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico transindividual.

Nessa perspectiva, são também as lições de Renato Brasileiro de Lima (2019, p. 52-53):

A tutela penal da ordem tributária é justificada pela natureza supra individual do bem jurídico, com relevância constitucional e indiretamente reconduzível à pessoa humana, apto, portanto, a ser tutelado com o emprego da sanção penal, já que são os recursos auferidos das receitas tributárias que darão respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Essa assertiva é corroborada pela própria proteção conferida pela Constituição Federal à ordem econômica.

Em virtude dessas considerações, evidencia-se que o bem jurídico aqui tutelado é de extrema relevância, já que a receita oriunda da arrecadação de tributos, visa atender aos interesses da sociedade e do indivíduo mediante uma atuação ativa do Estado. Entretanto, é notório haver, na ordem jurídica-penal, um tratamento diferenciado aos crimes contra a ordem tributária, haja vista que os infratores de tais condutas delituosas são contemplados com benesses que destoam do tratamento aventado pela legislação penal aos outros delitos patrimoniais.

A par disso, tal disparate é ratificado ao se contemplar o regramento geral previsto no artigo 16 do Código Penal que especifica que a reparação do dano é apenas uma causa de redução da pena de um a dois terços. Portanto, questiona-se: em se tratando de crimes tributários, qual o fundamento da incidência da extinção da punibilidade em situação análoga?

Nesse passo, a legislação infraconstitucional não detém força normativa para naufragar o princípio constitucional da isonomia, de forma que a desigualdade injustificada de tratamento faz cessar a legitimação da norma, nas lições de Alexandre de Moraes (2010, p. 37):

A desigualdade na lei se produz quando a norma distingue de forma não razoável ou arbitrária um tratamento específico a pessoas diversas. Para que as diferenciações normativas possam ser consideradas não discriminatórias, torna-se indispensável que exista uma justificativa objetiva e razoável, de acordo com critérios e juízos valorativos genericamente aceitos, cuja exigência deve aplicar-se em relação à finalidade e efeitos da medida considerada, devendo estar presente por isso uma razoável relação de proporcionalidade entre os meios empregados e finalidade perseguida, sempre em conformidade com os direitos e garantias constitucionalmente protegidos.

Ressalte-se, ainda, que o tratamento dado aos crimes tributários em relação ao instituto do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal, subverte o princípio da isonomia, pois nem sequer exige a voluntariedade do autor para ter direito ao benefício da extinção da punibilidade e, ademais, a beneficência pode ser alcançada mesmo após uma condenação transitada em julgado. Por outro lado, nos crimes patrimoniais comuns, além do limite temporal demarcado pelo momento processual do recebimento da inicial acusatória, exige-se o arrependimento genuíno pela prática do delito e a reparação integral e espontânea do dano e, caso já tenha sido recebida a denúncia, a causa de redução da pena é convertida em uma simples atenuante genérica, conforme dispõe o artigo 65, III, *b*, do Código Penal. Por conseguinte, impende observar o magistério de Luciano Feldens (2002, p. 190):

Ilegítima desigualdade de tratamento em duas vertentes: a primeira pelo fato de tal benefício apenas se aplicar aos delitos fiscais e não a outros delitos patrimoniais comuns, demonstrando ilegítimo benefício a um tipo de criminalidade dos poderosos; em outro sentido, 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.

Posta assim a questão, é de se dizer que essa injustificável diferença de tratamento, ao ser submetida ao crivo da análise político-criminal, se clarifica em meio ao limbo da seletividade punitiva, haja vista que ao criminoso comum é dado remédio mais gravoso, enquanto o criminoso de “colarinho branco” se deleita nas oportunidades de se eximir das consequências penais. Nesse sentido, Fábio Roque Sbardelotto é cirúrgico ao afirmar que “a formação histórica do nosso direito sempre privilegiou interesses das classes dominantes, em detrimento dos despossuídos” (2011, p. 72).

Consoante noção cediça da importância da tutela ao bem jurídico - *ordem tributária*, torna-se necessário trazer à lume o impacto gerado pelo benefício da extinção da punibilidade nos moldes aventados. Portanto, impugna-se o efetivo grau de prevenção diante das condutas atentatórias tipificadas como ilícitos penais tributários.

É inegável que uma das principais funções da pena é o seu caráter preventivo geral, uma vez que:

os motivos pelos quais a pena deve ser aplicada *quia peccatum est* são, pois, em Feuerbach, de duas ordens de razões: da exigência de tornar séria – isto é, portadoras de consequências efetivas – a ameaça contida na lei penal, de tornar operante a coação psicológica que deve ser o efeito daquela ameaça, e da exigência de garantir a legalidade e a certeza do direito (RODRIGUES, 1995, p. 170).

Nesse contexto, o benefício da extinção da punibilidade nos crimes tributários fomenta a prática delituosa, haja vista que o instituto legal dá margem à impunidade, pois vigora o regramento que afugenta a persecução penal. Sendo assim, o efeito preventivo geral, positivo ou negativo, é esfacelado.

Considerando ser o efeito da extinção da punibilidade terminativo de mérito, não há falar em prevenção especial, pois, via de regra, sequer ocorre imposição de pena, ainda que alternativa. Sendo assim, o benefício penal proporciona ao criminoso a certeza de que sua conduta delituosa é vantajosa diante das consequências a serem suportadas.

Destarte, a persecução penal se torna ilegítima, pois não desempenha qualquer função de cunho penal preventivo; ao contrário, sobressai a função meramente arrecadatória como se pode notar nas lições de Renato Brasileiro de Lima (2019, p. 169):

Não temos o menor pudor em afirmar que, no Brasil, o Direito Penal Tributário é utilizado como mero instrumento de coerção estatal para a arrecadação fazendária. São tantos os benefícios alcançados com o parcelamento e o pagamento do débito tributário que não há dúvida de que o Direito Penal é utilizado única e exclusivamente para promover a arrecadação dos valores devidos pelo contribuinte. Em outras palavras, o que motiva o legislador ordinário a prever a extinção da punibilidade do crime contra a ordem tributária, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, é sempre o mote arrecadador, ou seja, para o Estado, em se tratando de delito fiscal, afigura-se vantajoso receber o montante pecuniário relativo ao tributo com a *ameaça* do processo criminal, ainda que a ordem tributária tenha sido, em tese, malferida com a ação de sonegar.

Em síntese, a legislação penal dos crimes contra a ordem tributária se afasta da sua função primordial, subsiste apenas um Direito Penal simbólico, ou seja, seus componentes dissimulados promovem o engano acerca de seu conteúdo manifesto na percepção da sociedade.

A ordem penal é o meio de satisfação do controle social. Logo, essa estimada função gera expectativas no seio da sociedade para que a norma seja válida e, especialmente, eficaz no combate à criminalidade. Entretanto, o simbolismo vicia as perspectivas, pois seu emprego não tem condições instrumentais para modificar a realidade a fim de evitar os ilícitos penais. Deste modo, a tutela penal aos crimes tributários torna-se mera ficção legislativa.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A evolução histórica da legislação penal tributária foi marcada pela inconsistência e desídia face ao princípio da intervenção mínima, além de afrontar diretamente o princípio constitucional da isonomia, pois ao conceder tratamento beneficente desproporcional, no que tange à extinção da punibilidade mediante quitação do débito tributário, abandonou, de forma injustificável, o instituto da reparação do dano nos crimes contra o patrimônio previsto na parte geral do Código Penal, evidenciando, assim, uma seletividade punitiva inadmissível em um Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, observa-se a presença de um Direito Penal do autor, pois aos delitos patrimoniais comuns, em que a persecução penal é direcionada aos marginalizados, a força punitiva se demonstra mais gravosa. Por outro lado, nos crimes tipicamente cometidos pela elite social, denominados *crimes do colarinho branco*, especialmente os de caráter tributário, são contemplados com benefícios que apenas fomentam a prática delituosa face ao gozo da impunidade.

Convém ressaltar que a criminalização de ilícitos penais tributários se torna completamente ilegítima quando a função da pena é deturpada no sentido de tornar-se um instrumento substancial de cobrança de tributos devidos, incumbência essa que deve se limitar apenas ao Direito Tributário e às normas de execução fiscal. Assim, não há espaço de atuação para o Direito Penal servir como mero propagador de temor ao contribuinte com fito arrecadatório de menor esforço à máquina estatal.

Por tais razões, o Direito Penal Tributário se configura como uma espécie de Direito Penal simbólico, haja vista que o real interesse ao mobilizar a intervenção penal é o mote arrecadador. Conseqüentemente, o efeito dessa ficção legislativa é, por natureza, a ilegitimidade da norma penal, sendo, para tanto, um desserviço à sociedade, uma vez que a crença em que a repressão penal é efetiva ao combater a prática do delito tributário se descontrói na fatídica realidade de estímulos às condutas delituosas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 12. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2018.

BARBOSA, Rui. **Novum Crimen**: o crime de hermenêutica. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1976.

BRANDÃO, Cláudio. **Direito Penal**: Parte Geral. Rio de Janeiro: Forense. 2008.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**, RHC 128245/SP, 2ª T., Rel. Min. Dias Toffoli, j. 23/08/2016, DJe 21/10/2016.

_____, RE 600817/MS, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 07/11/2013, DJe 30/10/2014.

_____, HC 92.463/RS, 2ª T., Rel. Min. Celso de Mello, j. 16/10/2007, DJe 31/10/2007.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**, HC 206986/SC, 5ª. T., Rel. Min. Jorge Mussi, j. 03/05/2012, DJe 17/05/2012.

_____, HC 232376/SP, 5ª T., Rel. Min. Laurita Vaz, j. 05/06/2012, DJe 15/06/2012.

_____. RHC 11598/SC, 3ª Seção, Rel. Min. Gilson Dipp, j. 08/05/2002, DJe 02/09/2002.

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

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



FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes de colarinho branco**: por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: JusPodivm, 2019.

MARQUES, José Frederico. **Tratado de Direito Penal**. Campinas: Bookseller, 1997. v. 2.

MASSON, Cleber. **Direito Penal**: Parte Geral. Rio de Janeiro Rio de Janeiro: Forense, 2018. v. 1.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. São Paulo: Atlas, 2010.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário completo**. São Paulo: Saraiva, 2017.

POLO, Marcelo. Suspensão da Execução Fiscal. In: MELO FILHO, João Aurino de (Coord.). **Execução fiscal aplicada**: análise pragmática do processo de execução fiscal. 2. ed. Salvador: JusPodivm, 2013.

QUEIROZ, Paulo. **Funções do Direito Penal**: legitimação versus deslegitimação do sistema penal. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

RODRIGUES, Anabela Miranda. **A determinação da pena privativa de liberdade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1995.

SBARDELOTTO, Fábio Roque. **Direito Penal no Estado Democrático de Direito**: perspectivas relegitimadoras. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.



SCAFF, Fernando Facury. **Refis é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal**. 02 dez. 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal>>. Acesso em: 25 jun. 2021.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

Recebido em 07/03/2022

Publicado em 10/11/2022