

## AUTODENÚNCIA AO INVÉS DE PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO CONDIÇÃO PARA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS. ANÁLISE A PARTIR DO BEM JURÍDICO PROTEGIDO

### *SELF-DENUNCIATION INSTEAD OF PAYMENT OF THE TAX AS A CONDITION FOR EXTINGUISHING PUNISHMENT IN TAX CRIMES. ANALYSIS FROM THE PERSPECTIVE OF THE PROTECTED “LEGAL GOOD”*

**BEATRIZ CORRÊA CAMARGO**

Professora de Direito Penal da Universidade Federal de Uberlândia.  
Pós-doutora e mestre em Direito Penal pela Universidade de Bonn.  
Doutora em Direito Penal pela Universidade de São Paulo.  
beatrizcamargo@ufu.br

**RENATO DE MELLO JORGE SILVEIRA**

Professor Titular de Direito Penal da Universidade de São Paulo.  
Pós-doutor pela Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.  
Advogado.  
renatomjs@hotmail.com

**RESUMO:** Ao longo das últimas décadas, o Brasil optou por um caminho cada vez mais flexível no que se refere às regras de extinção da punibilidade nos crimes tributários. O atual arcabouço jurídico nessa matéria é produto de inúmeras reformas que refletem a falta de uma política criminal coerente e um cenário de disputa sobre o desenho institucional mais adequado para esses casos. O presente artigo se propõe a analisar o estado da questão, tendo como objetivo investigar sobre a real necessidade de reforma do modelo de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo adotado em nosso país. A investigação será conduzida por reflexões acerca do bem jurídico protegido pelos delitos tributários, concluindo-se, ao final, em favor da adoção de um modelo de autodenúncia colaborativa.

**PALAVRAS-CHAVE:** Crimes tributários. Bem jurídico. Extinção da punibilidade. Pagamento do tributo. Autodenúncia. Política fiscal. Política criminal.

**ABSTRACT:** Over the last few decades, Brazil has opted for an increasingly flexible path regarding the possibility of extinguishing punishment in tax crimes. The current legal framework in this area is the product of numerous reforms that reflect the lack of a coherent criminal policy and a scenario of dispute over the institutional design most appropriate for these cases. The present article proposes to analyze the state of the question, aiming to investigate the real need to reform the model of extinguishment of punishment by the payment of the tax adopted in our country. The investigation will be guided by reflections about the “legal good” protected by tax offenses, and it is concluded, in the end, in favor of the adoption of a model of collaborative and spontaneous confession of crimes.

**KEYWORDS:** tax crimes – “legal good” – extinction of punishability – payment of tax – spontaneous confession of crimes – fiscal policy – criminal policy.

---

SUMÁRIO: 1 Introdução – 2 O bem jurídico protegido nos crimes tributários – 2.1 Ofensa ao patrimônio público – 2.2 Proteção da eficácia das normas tributárias – 2.3 Salvaguarda dos procedimentos arrecadatórios – 2.4 Preservação contra a corrupção do sistema tributário – 3 Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Brasil – 3.1 Arcabouço normativo tradicional: instabilidade, insegurança, ausência de sistematicidade – 3.2 A lei de repatriação de ativos: novo paradigma de interação entre a política fiscal e a política criminal no país? – 4 Autodenúncia x recolhimento de tributos – 4.1 Desenho institucional – 4.2 Legitimação: equilíbrio entre a política fiscal e a política criminal na proteção do bem jurídico – 5 Conclusão – 6 Referências

## 1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, o Brasil optou por um caminho cada vez mais flexível no que diz respeito à possibilidade de extinção da punibilidade nos crimes tributários. Trata-se de uma evolução legislativa marcada por casuísmos e ginásticas interpretativas com a finalidade de fazer sentido a uma ingerência cada vez maior da lógica arrecadatória do poder executivo na sistemática criminal adotada para a regulamentação dos delitos de natureza fiscal.

Sem exagero, é possível dizer que o “caos tributário” que caracteriza o sistema de produção normativa de natureza tributária no Brasil<sup>1</sup> se estende na mesma medida ao conjunto de regras que definem a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Essa evolução no Brasil é responsável por uma enorme instabilidade no sistema de responsabilização criminal, gerando insegurança quanto aos reais efeitos de normas e súmulas sobre a matéria. Devido à falta de sistematicidade e coerência com os propósitos da tutela penal sobre a ordem tributária, a referida evolução marca, igualmente, uma relação conflituosa entre a esfera administrativa fiscal e a esfera criminal na persecução de tais delitos.

Nesse contexto, o presente estudo se propõe a oferecer uma reflexão sobre a atual situação da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Brasil (item 3) e apontar alternativas no sentido de encontrar maior coerência no tratamento dado à matéria em nosso país (item 4). Ponto de partida desta investigação é a premissa de que o Direito Penal protege de bens jurídicos de forma mediata através da pena. Tal perspectiva, se abre espaço para ponderações de caráter político-fiscal na definição dos interesses político-criminais, já que compreende a pena como apenas um dentre outros instrumentos possíveis para a proteção de bens fundamentais em determinada sociedade, por outro lado ela impõe limites ao acolhimento de lógicas externas ao Direito Penal, a fim de resguardar o mínimo de racionalidade em sua intervenção protetiva. Nesse tocante, qualquer discussão sobre o tema depende de uma definição anterior a respeito do bem jurídico protegido pelos crimes contra a ordem tributária (item 2).

A análise que se desenvolverá tem em vista os delitos de natureza tributária em seu conjunto, isto é, incluindo-se os diversos delitos que envolvem a lesão fraudulenta do fisco no pagamento de tributos. A apreciação que se segue não ignora, portanto, as especificidades de cada tipo delitivo em particular, muito

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, chama-se atenção para o fato de que o Brasil já ocupou o último lugar em uma pesquisa de eficiência do sistema tributário realizada, pelo Fórum Econômico Mundial para medir o desempenho de 102 países – a respeito, veja-se ROTHMANN, Gerd Willi. *So geht's im Internationalen Steuerrecht Brasiliens (zu)*. 2. Aufl. São Paulo: Câmara de Comércio e Indústria Brasil-Alemanha de São Paulo, 2012. p. 2. Também disponível em: Disponível em: <[http://www.ahkbrasil.com/pdf\\_public/Internationales%20Steuerrecht%20Brasilien\\_2012.pdf](http://www.ahkbrasil.com/pdf_public/Internationales%20Steuerrecht%20Brasilien_2012.pdf)>. Acesso em: 16 mai. 2018.

embora considere existir a possibilidade de agrupá-los entre si, mediante considerações que ultrapassam a simples referência abstrata à ideia de proteção da ordem tributária<sup>2</sup>.

Dessa forma, o conceito de crimes tributários deve incluir o delito de apropriação indébita previdenciária nas variadas modalidades previstas no art. 168-A do Código Penal, na medida em que, pela natureza dos interesses afetados e modo de execução, a apropriação indébita previdenciária se aproxima muito mais dos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei 8137/90 do que dos crimes contra o patrimônio, onde se localiza atualmente no Código Penal. Tanto é assim, que, conforme observa Salvador Netto, ao crime previdenciário se aplicam as regulamentações referentes ao parcelamento da dívida tributária. Além disso, a persecução criminal nestes casos é condicionada ao término do processo administrativo-fiscal, de maneira idêntica ao que ocorre nos crimes contra a ordem tributária<sup>3</sup>. Razões semelhantes se percebem, ademais, no tocante aos crimes de contrabando (*caput* do art. 334 do CP)<sup>4</sup> e de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP)<sup>5</sup>, que também serão abordados sob a ótica da proteção tributária.

## 2. O bem jurídico protegido nos crimes tributários

O bem jurídico protegido nos crimes tributários constitui tema que mereceria maior atenção por parte da dogmática brasileira. No cenário nacional, a doutrina atribui uma função ao bem jurídico tutelado cuja relevância não é de se desprezar: o bem jurídico seria responsável por definir a estrutura dos delitos tributários como crimes de natureza formal ou material, sendo, além disso, decisivo para a incidência ou não das regras do concurso de crimes, nos termos dos arts. 69 a 70 do Código Penal<sup>6</sup>.

A seguir serão apresentadas algumas linhas de argumentação acerca do bem jurídico protegido nos crimes tributários, as quais, a nosso ver, merecem destaque no propósito de satisfazer uma reflexão mais ampla sobre os elementos que devem compor ponderações de caráter político-criminal sobre a punição dessas condutas.

### 2.1 Ofensa ao patrimônio público

Uma forma de compreender a criminalização de lesões fraudulentas ao dever de pagar tributos consiste em enxergar nos crimes tributários uma forma de ofensa ao patrimônio público. Nessa hipótese, os crimes tributários adquirem a natureza de delitos patrimoniais<sup>7</sup>.

<sup>2</sup> Visão semelhante sobre o conceito de delitos tributários defende SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 76.

<sup>3</sup> SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. Comentários ao art. 168-A. In: REALE JÚNIOR, Miguel (Org.). *Código penal comentado*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 536.

<sup>4</sup> Sobretudo após a reforma de 2014, conforme observam ARAÚJO, Marina Pinhão Coelho; REALE JÚNIOR, Miguel. Comentários ao art. 334. In: REALE JÚNIOR, idem, p. 987.

<sup>5</sup> Veja-se a argumentação em SOUZA, Luciano Anderson de. Comentários ao art. 334. In: REALE JÚNIOR, op. cit., p. 996 e ss.

<sup>6</sup> Nesse sentido, veja a discussão completa em MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2011. p. 330, 333 e ss.

<sup>7</sup> GARCÍA CAVERO, Percy. *Derecho penal económico: parte especial*, tomo II. Lima: Grijley, p. 602.

---

Desde essa perspectiva, entende a doutrina que a efetiva proteção do patrimônio público passaria por dois aspectos distintos. Assim, sob uma ótica material, alguns autores argumentam que os delitos tributários protegeriam o patrimônio público ao assegurarem a própria pretensão tributária do Estado, isto é, o interesse público de recebimento integral e pontual dos tributos<sup>8</sup>. Em contrapartida, uma noção mais procedimental irá defender que tais delitos objetivam a garantia das condições de cobrança dos valores tributários pelo Estado, permitindo o recebimento desses valores a partir do correto cumprimento dos deveres acessórios ao fisco por parte do contribuinte<sup>9</sup>.

A despeito de sua plausibilidade, a visão que considera o caráter meramente patrimonial dos crimes tributários padece de algumas dificuldades no que diz respeito à justificativa para a atual configuração e mesmo para a existência desses delitos.

Assim, seria de se indagar a razão para a criação de delitos fiscais uma vez que, no que tange ao patrimônio, o desvio fraudulento de valores tributários poderia muito bem ser enquadrado nas figuras do estelionato e da apropriação indébita, nos termos dos artigos 171 e 168 do Código Penal. As fraudes cometidas poderiam ser abarcadas também pelos dos crimes comuns de falsidade que eventualmente estejam envolvidos nessas práticas lesivas.

Nesse sentido, fica obscurecida a justificativa para a diferença de pena que existe entre os referidos crimes comuns contra o patrimônio e os crimes tributários. A título de comparação, ao passo que o estelionato (art. 171, CP) recebe pena de reclusão de 1 a 5 anos e a apropriação indébita simples (art. 168, CP) uma pena de 1 a 4 anos, os crimes do art. 1º da Lei 8137/90 e do art. 168-A, CP, são punidos de forma mais severa, com a restrição de liberdade de 2 a 5 anos.

Ademais, a compreensão patrimonialista dos delitos tributários não consegue explicar a disparidade no que diz respeito às chances de extinção da punibilidade quando se comparam os crimes tributários com os demais crimes patrimoniais. É no mínimo curiosa a razão de saber por que não basta também para o furto a devolução do bem subtraído junto do pagamento de uma multa para compensar a pretensão punitiva do Estado.

Por fim, é questionável a suposição de que o patrimônio afetado pela frustração da pretensão de recebimento integral e pontual dos tributos constitui lesão apta a justificar a intervenção penal. Afinal, também os contratantes na esfera civil se veem lesados em suas pretensões pecuniárias perante o inadimplemento de seus devedores e nem por isso cogita-se punir criminalmente essas condutas. A prisão civil por dívida é expressamente vedada em nosso ordenamento jurídico nos termos do art. 5º, LXVII da Constituição Federal<sup>10</sup>.

---

<sup>8</sup> Cf. SEER, Roman. *Steuerverfahrens und Steuerstrafrecht*. In: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim (Org.). *Steuerrecht*. Köln: Schmidt, 2010, § 23 nm. 1; ROTHMANN, Gerd Willi. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. In: *Revista dos Tribunais*, n. 718, p. 538, 1995.

<sup>9</sup> Cf. ROTHMANN, *ibidem*, p. 538.

<sup>10</sup> Nesse sentido, SOUSA, Susana Maria Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006. p. 278.

## 2.2 Proteção da eficácia das normas tributárias

Em oposição ao viés patrimonialista, parte da doutrina vê a finalidade dos crimes tributários na proteção da ordem jurídica tributária, sendo esta concebida como o conjunto de normas referentes ao estabelecimento e à cobrança dos tributos. Nessa linha de argumentação, os delitos fiscais protegeriam a eficácia da ordem tributária, isto é, a vigência das normas relativas ao exercício do poder de tributar.

Trata-se de uma perspectiva que apresenta uma função crítica importante. Isso porque, de acordo com Brito Machado, a ordem jurídica tributária consistiria não apenas no complexo de normas que estabelecem o exercício estatal do poder de tributar, mas deveria englobar, igualmente, as normas que impõem uma limitação a esse poder. Dessa sorte, tal visão permitiria incluir no rol dos crimes tributários delitos como o excesso de exação (art. 316, § 1º, CP). Ademais, ela explicaria a existência de um único crime em situações nas quais se verifica uma multiplicidade de tributos afetados pela conduta praticada<sup>11</sup>.

No entanto, a tese de proteção da eficácia das normas tributárias parece esbarrar na consideração de que cada subsistema jurídico possui meios próprios para resguardar a eficácia de suas normas, o que desafia a afirmação de que o Direito Penal seria recurso necessário para tanto. Nesse tocante, a própria legislação tributária estabelece penalidades ao descumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, como o perdimento de bens previsto nos art. 105 do Dec.-lei 37/66 e art. 23, §1º do Dec.-lei 1.455/76.

Essa concepção do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários peca, ainda, porque deixa em aberto a razão pela qual o sistema tributário careceria de proteção especial se comparado a outros subsistemas, como, por exemplo, o Direito Civil.

Ademais, toma-se pelo todo uma proteção que em realidade ocorre apenas de maneira fragmentada, já que os crimes contra a ordem tributária não asseguram a eficácia de todas as normas tributárias. Assim como a proteção criminal contra o furto ou a proibição da bigamia não resguardam a eficácia de todas as normas que dispõem sobre o patrimônio ou sobre as relações familiares no Direito Civil, a criminalização de condutas lesivas à ordem jurídica tributária não tutela o poder estatal de tributar e os interesses de arrecadação em sua totalidade.

## 2.3 Salvaguarda dos procedimentos arrecadatários

Uma terceira hipótese explicativa considera que o bem jurídico tutelado pelos crimes de natureza fiscal consistiria nos procedimentos de arrecadação de receitas<sup>12</sup>. Sob essa perspectiva, o objeto de proteção penal se volta aos deveres de colaboração, veracidade e transparência do indivíduo perante a autoridade fiscal no que diz respeito à cobrança dos tributos<sup>13</sup>. Dessa forma, os crimes tributários consistiriam em verdadeiro mecanismo de pressão para que os cidadãos venham a cumprir com sua obrigação de pagar os tributos estabelecidos pela lei<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> MACHADO, op. cit., p. 328-333.

<sup>12</sup> BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho penal económico*. Madrid: Centro de estudios Ramón Areces, 2001. p. 218.

<sup>13</sup> SOUSA, op. cit., p. 281.

<sup>14</sup> GARCÍA CAVERO, op. cit., p. 599.

---

Dita perspectiva enfrenta dificuldades semelhantes às apontadas anteriormente. Nesse sentido, ela se mostra pouco convincente na medida em que não permite compreender o que há de especificamente importante na salvaguarda dos procedimentos específicos de arrecadação do fisco em comparação com outras atividades da Administração Pública.

A tese de que os crimes tributários visam a salvaguarda de procedimentos arrecadatórios tampouco reflete a dimensão lesiva necessária para justificar a intervenção específica do Direito Penal, o que se mostra premente ao se considerar que a atividade arrecadatória do Estado já é resguardada por outros meios. Assim, dentre os mecanismos estabelecidos para a proteção dos procedimentos arrecadatórios do fisco, a própria Administração já dispõe da possibilidade de aferição de multas em caso de desvio no pagamento de tributos, além da execução das dívidas tributárias e acessórias. Da mesma maneira, o Direito Penal já prevê a punição das condutas de apropriação, falsidade e corrupção, teoricamente aplicáveis na hipótese de fraude no recolhimento dos valores a serem arrecadados.

Problemática, por fim, é a própria concepção, derivada dessa linha argumentativa, de que os delitos tributários constituem simples atos de desobediência administrativa, o que significaria, em última instância, que o Direito Penal nada mais é do que um mero apêndice do Direito Administrativo Tributário<sup>15</sup>.

#### 2.4 Preservação contra a corrupção do sistema tributário

Uma tese alternativa, que permite certa confluência entre as concepções anteriores, é aquela que compreende a importância do erário público não em vista de seu caráter patrimonial simplesmente, mas tendo-se em conta a importância dos tributos numa dada sociedade.

Partindo dessa premissa, alguns setores da doutrina enfatizam a relevância social de se garantir a realização de uma política financeira e fiscal justa do Estado, voltada para o bem comum<sup>16</sup>. Sob esse viés, as condutas que afetam a possibilidade de implementação dessa política estatal por meio do boicote à arrecadação constituiriam práticas que atingem “toda uma política econômica social que incide sobre a poupança, o investimento, a distribuição de renda nacional, etc.”<sup>17</sup>.

A importância desse raciocínio consiste sobretudo em compreender que os crimes tributários afetam não o Estado enquanto titular de um patrimônio determinado, mas, sim, o próprio interesse público, de toda a sociedade, no sistema de arrecadação dos tributos. Isso, na exata medida em que os cidadãos constituem um Estado com a finalidade de proporcionar e garantir liberdade, justiça e igualdade para todos<sup>18</sup>.

---

<sup>15</sup> Id. *ibid.*, p. 601 e s.

<sup>16</sup> Nesse sentido, PIMENTEL, Manoel Pedro, *Direito penal econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973. p. 122; PRADO, Luiz Regis, *Direito penal econômico: ordem econômica, relações de consumo, sistema financeiro, ordem tributária, sistema previdenciário, lavagem de capitais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. p. 270; cf., ainda, BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO, *op. cit.*, p. 218 e s.

<sup>17</sup> Id. *ibid.*, p. 219.

<sup>18</sup> DIAS, Fabio Freitas. Direito penal de intervenção mínima e a noção de bem jurídico aplicada às infrações tributárias: uma análise à luz da concepção de estado social e democrático de direito. In: D'ÁVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de (Coord.). *Direito penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões*. São Paulo: Revista dos Tribunais/Coimbra Editora, 2006. p. 137 e ss.

Antes de qualquer coisa, portanto, os crimes tributários afetam a própria manutenção do Estado e da sociedade, a qual só é possível na medida em que seus cidadãos contribuam financeiramente para a existência do maquinário público. Tal interesse, por sua vez, deve ser entendido em sentido formal, isto é, independentemente da concordância individual com o destino dos gastos públicos, os quais irão compreender não apenas as tarefas em relação às quais possa haver relativo consenso, como a garantia de saúde e educação para a população, mas também destinações questionáveis do dinheiro público, como o “auxílio-paletó” pago a parlamentares, por exemplo.

Em contrapartida, é preciso ter em mente que embora alguns autores façam referência aos danos sociais concretos causados pelo desvio no pagamento de tributos, como a privação a muitas pessoas de “alimentação, remédios e saneamento básico”<sup>19</sup>, em realidade não é esse o tipo de dano que está em jogo nos casos de desvio fraudulento no pagamento dos tributos. Ao menos, não diretamente, pois o que se visa proteger é uma condição anterior e essencial para que a própria discussão sobre a alocação de tais recursos possa ser feita.

Com efeito, para que uma organização estatal subsista é preciso haver um sistema tributário que estabeleça mecanismos de cobrança a fim de arrecadar os montantes necessários para a realização das políticas definidas pela sociedade. Seria, no entanto, um equívoco enxergar o bem jurídico dos crimes tributários como sendo a realização da política fiscal do Estado ou, em sentido semelhante, na própria ordem fiscal ou econômica do país<sup>20</sup>. Primeiramente, porque essa compreensão não se mostra capaz de explicar o caráter *fraudulento* das lesões envolvidas, já que as políticas fiscal e econômica são atingidas pela simples ausência de pagamento nos tributos, ou seja, condutas que poderiam configurar o mero inadimplemento de dívidas tributárias. Em segundo lugar, o problema dessa perspectiva é que o caráter lesivo das condutas apenas se explicaria na forma de acumulação, uma vez que, isoladamente consideradas, as pequenas quantias de sonegação jamais seriam capazes de atingir a ordem ou a política fiscal de um país.

Em razão disso, se mostra também insuficiente a ideia de que os crimes tributários visam coibir a figura do *free rider*, que pega carona sem pagar pela viagem, ou seja, o sujeito que se beneficia duplamente com a existência do sistema tributário ao auferir as vantagens da organização social sem contribuir na mesma medida que os cumpridores dos deveres tributários<sup>21</sup>. A limitação dessa proposta reside particularmente no fato de que não apenas eventuais criminosos, como também os próprios devedores podem vir a perceber vantagens sobre os demais pagadores. Logo, é forçoso concluir que não é qualquer *free rider* que merece ser objeto das criminalizações tributárias. Em realidade, deveriam sê-lo apenas aqueles caronas que se servem de meios fraudulentos para se beneficiarem.

Dessa sorte, parece fundamental a consideração de que os crimes tributários objetivam proteger a viabilidade econômica da organização social não contra quaisquer condutas que afetem o sistema tributário

<sup>19</sup> Assim a decisão analisada por BITENCOURT, Cezar Roberto; SCHMIDT, Andrei Zenkner, *Direito penal econômico aplicado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004. p. 16.

<sup>20</sup> SOUSA, op. cit., p. 267-277.

<sup>21</sup> Essa é a tese defendida por SOUSA, idem, p. 300.

---

ou o erário público, e sim somente contra os ataques mais lesivos, que por sua vez são aqueles caracterizados como fraudulentos<sup>22</sup>.

Os crimes tributários oferecem, portanto, uma proteção contra a corrupção da ordem tributária através da proibição de fraudes praticadas contra os seus mecanismos de cobrança. Esse aspecto deve ser frisado, pois o elemento da fraude adquire relevância à medida que a sua prática deteriora as próprias bases de funcionamento do sistema tributário.

A importância da repressão a essas condutas para resguardar as condições de funcionamento do sistema tributário e, em última instância, do próprio Estado, se demonstra mediante a consideração de que, num contexto em que o dever de pagar tributos é facilmente fraudado por todos, ninguém desejará ser o único “tolo” a cumprir com seus deveres. Em contrapartida, perante um devedor que fielmente declara sua dívida, já se sabe desde o início o que fazer para resguardar o patrimônio público.

Logo, os crimes tributários são melhor compreendidos como delitos que têm por objetivo viabilizar lisura e equidade na contribuição financeira dos cidadãos para a existência do Estado e para a manutenção de suas políticas públicas, o que é feito através da garantia da ausência de fraudes no sistema tributário estabelecido pelos próprios membros da comunidade político-jurídica. Criminalizam-se condutas fraudulentas que atingem pressupostos importantes para a existência do Estado e a gestão da máquina pública, bem como a execução das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social.

Sob esse prisma é possível explicar a configuração de crimes tributários que pertençam tanto à lógica de resultado, com a efetiva redução ou supressão do pagamento do tributo devido, como, ainda, à lógica da criminalização abstrata na ordem dos delitos de falsidade, cada qual com dimensão distinta no que tange à gravidade do injusto. Do mesmo modo, a concepção de que os crimes tributários visam coibir uma erosão das condições de existência da ordem tributária permite que a discussão sobre o bem jurídico protegido adquira uma função crítica na interpretação dos referidos dispositivos penais, a fim de se afastar a interpretação literal de crimes como a apropriação indébita previdenciária, eis que não existe justificativa para a tipificação penal da mera dívida tributária.

Por fim, somente considerando o delito tributário como um desrespeito ao dever de lealdade no que tange à contribuição financeira exigida para a manutenção do Estado e de suas atividades é que outros efeitos negativos secundários da sonegação fiscal são capazes de oferecer razões adicionais para a punição dessas condutas. Dentre tais efeitos são mencionados a deterioração dos setores que deixam de receber os recursos destinados pela arrecadação, a lesão imediata de terceiros, como os empregados que são tolhidos no acesso aos serviços da seguridade social<sup>23</sup>, a lesão das empresas que se tornam menos competitivas devido aos gastos tributários, além da lesão dos contribuintes que efetivamente pagam impostos, uma vez que a sonegação pressiona para cima o valor final a ser estabelecido para os tributos<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> Acerca da dimensão fraudulenta dos crimes tributários, vide a discussão desenvolvida por SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Direito penal tributário: reforço administrativo ou autêntica tutela criminal?* In: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; GOMES, Mariângela Gama de Magalhães (Org.). *Estudos em homenagem a Ivette Senise Ferreira*. São Paulo: LiberArs, 2015. p. 39 e ss.

<sup>23</sup> MACHADO, op. cit., p. 328.

<sup>24</sup> Cf. BAJO FERNÁNDEZ; BACIGALUPO, op. cit., p. 219; SEER, op. cit., n. 20

### 3. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Brasil

#### 3.1 Arcabouço normativo tradicional: instabilidade, insegurança, ausência de sistematicidade

A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Direito Penal parece ser o aspecto mais sintomático do desequilíbrio atualmente existente entre a lógica arrecadatória do fisco e a racionalidade punitiva do Direito Penal no Brasil.

Até os dias de hoje, um grande número de leis disciplinou a matéria, em geral de maneira esparsa e muitas vezes sem maior consenso acerca do âmbito de incidência de cada uma das mudanças introduzidas.

A história legislativa da extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento do tributo inclui dispositivos tanto na legislação penal especial como no Código Penal, passando por programas de recuperação fiscal do governo, reformas introduzidas por uma lei que define o valor do salário mínimo<sup>25</sup>, até chegar na mais recente lei de repatriação fiscal<sup>26</sup>.

Ainda na década de 1960, a Lei 4357/1964 já previa a possibilidade de extinção da punição do agente pelo pagamento do tributo. A legislação, que equiparava a omissão do recolhimento de tributos descontados de terceiros ao crime de apropriação indébita do art. 168 do Código Penal, era bastante flexível no tocante aos requisitos que apresentava. Assim, admitia como hipótese de extinção da punibilidade não apenas o caso de pagamento antes da decisão de primeira instância no procedimento fiscal, como ainda permitia a extinção da punibilidade caso se verificasse que o agente dispunha de crédito superior em comparação ao montante que havia deixado de repassar ao fisco (art. 11, §§ 1º e 2º)<sup>27</sup>.

Posteriormente, a Lei 4729/1965 instituiu a figura do crime de sonegação fiscal, oportunidade em que adotou regime mais restrito para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Naquela ocasião,

<sup>25</sup> Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011.

<sup>26</sup> Trata-se da previsão do art. 5º, §1º, da Lei 13.254, de 13 de janeiro de 2016, alterada pela Lei 13.428, de 30 de março de 2017.

<sup>27</sup> O desenho da referida regulamentação se justifica mediante a configuração da conduta típica, que praticamente caracteriza o atraso no repasse dos valores devidos ao fisco, conforme se apreende da redação do art. 11 da Lei 4357/64: *Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais:*

*a) das importâncias do Imposto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos;*

*b) do valor do Imposto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modelos 21 e 21-A do Regulamento do Imposto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia;*

*c) do valor do Imposto do Selo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba especial.*

*§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.*

*§ 2º Extingue-se a punibilidade de crime de que trata este artigo, pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhido, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962.*

*§ 3º Nos casos previstos neste artigo, a ação penal será iniciada por meio de representação da Procuradoria da República, à qual a autoridade de julgadora de primeira instância é obrigada a encaminhar as peças principais do feito, destinadas a comprovar a decisão final condenatória proferida na esfera administrativa.*

---

a exclusão da punição pelo crime de sonegação fiscal ocorreria desde que houvesse o recolhimento do tributo em momento prévio à ação fiscal (art. 2º). Pouco tempo depois, o Decreto-Lei 157/1967 alarga o marco temporal para extinção da punibilidade ao dispor sobre os estímulos fiscais para a capitalização de empresas. Com o referido decreto, o pagamento poderia ser feito mesmo após o início da ação fiscal<sup>28</sup>.

Passadas duas décadas sem mudanças substanciais, o processo de produção legislativa nessa matéria é, então, retomado a partir dos anos 90 e passa a ser intensificado de forma exponencial. Nesse processo, é possível perceber movimentos contrapostos no sentido de ampliação e retração das condições e do marco temporal estipulado para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo<sup>29</sup>.

No ano de 1990 há um primeiro alargamento do prazo para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. A Lei 8137/1990, que estabeleceu os crimes contra a ordem tributária, definiu o marco final como sendo o momento anterior ao recebimento da denúncia na esfera criminal. O dispositivo da Lei 8137/1990 não se aplicava aos crimes da antiga lei de sonegação fiscal, o que resultava em dois marcos temporais distintos para o pagamento<sup>30</sup>. Porém, apenas um ano depois, em 1991, são revogados os dispositivos que permitiam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, tanto da lei de sonegação fiscal como dos crimes contra a ordem tributária, sendo suprimida, assim, essa possibilidade do ordenamento jurídico brasileiro<sup>31</sup>.

A ausência de previsão legal para extinguir a punição relativamente aos delitos de natureza tributária perdurou até 1995 com o advento da Lei 9249/1995, uma lei para regulamentação do imposto de renda que restaurou a hipótese anterior, permitindo, novamente, a extinção da punibilidade por tais delitos através do pagamento do tributo, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia (art. 34 da Lei 9249/1995)<sup>32</sup>.

A partir disso, a década dos anos 2000 inaugurou uma série de medidas e reformas que desafiaram qualquer tentativa de sistematização racional sobre a matéria, a começar pelas sucessivas edições do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) e do Programa para parcelamento de débitos tributários (PAES). Ao seguirem interesses estratégicos do governo federal na arrecadação de tributos, as referidas regulamentações passaram a dispor sobre as condições para a extinção da punibilidade nos crimes tributários, fazendo, por vezes, diferenciações quanto ao tipo de tributo envolvido, os tipos de crime, os sujeitos contemplados e os períodos de dívida abarcados<sup>33</sup>. Tais distinções, por violarem o princípio da isonomia na esfera criminal, são repelidas pela doutrina no que respeita à possibilidade de se efetuar o

---

<sup>28</sup> O art. 18, *caput*, do Decreto-Lei 157/1967 continha a seguinte redação:

*Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.*

<sup>29</sup> Veja-se a evolução legislativa detalhada por SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão...* p. 85 e ss.; DELMANTO, Roberto; DELMANTO JUNIOR, Roberto; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. *Leis penais especiais comentadas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 276 e s.

<sup>30</sup> Cf. o art. 14 da Lei 8137/1990 em sua redação original.

<sup>31</sup> Trata-se da Lei 8383/1991, no seu art. 98.

<sup>32</sup> O dispositivo em questão se refere aos crimes da Lei 8.137/1990 e da Lei 4.729/1965.

<sup>33</sup> Compare-se o disposto em leis relativamente próximas que versam sobre o parcelamento de dívidas tributárias junto à Receita Federal, tais como a Lei 10522/2002, no art. 14, a Lei 9964/2000, no art. 15, e a Lei 10.684/2003, no art. 9º.

parcelamento para o pagamento do tributo devido, o que gera um movimento de ampliação da hipótese no sentido de abarcar a todos os agentes, todas as espécies de tributo e os delitos de natureza fiscal que não foram inicialmente contemplados pela legislação em apreço<sup>34</sup>.

Depois, outra quebra sistemática é instituída com a criação dos crimes de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP) e de supressão ou redução de contribuição previdenciária (art. 337-A, CP), de maneira que, ainda nos anos 2000, se estabelecem três regimes distintos para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, quais sejam: (i) o pagamento antes do recebimento da denúncia, para os crimes contra a ordem tributária (art. 34 da Lei 9249/1995); (ii) o pagamento antes do início da ação fiscal para crime do art. 168-A, CP; (iii) e a ausência de necessidade do pagamento do tributo, bastando a confissão do agente, desde que em momento anterior à ação fiscal relativamente ao delito previsto no art. 337-A, CP<sup>35</sup>.

Essa disparidade deu ensejo à defesa de aplicação analógica desses dispositivos entre si, como, por exemplo, a noção de que o pagamento posterior ao início da ação fiscal, nos termos do art. 34 da Lei 9249/1995, deveria extinguir a punibilidade de ambos os delitos do Código Penal, isto é, a apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e a redução ou supressão do tributo (art. 337-A). Ademais, passou-se a defender que a confissão espontânea antes da ação fiscal que caracteriza a situação do crime do art. 337-A, CP deveria se aplicar igualmente ao caso da apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, CP)<sup>36</sup>.

Atualmente, vige para os crimes da Lei 8.137/1990 e dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal o estabelecido pela Lei 12382/2011<sup>37</sup>, que definiu como referência para a formalização do pedido de parcelamento do tributo sonegado o momento prévio ao recebimento da denúncia criminal. Em meio a esse emaranhado normativo, advoga-se, por fim, o reconhecimento do instituto da extinção da punibilidade também para o crime de descaminho (art. 334, CP)<sup>38</sup>.

### 3.2 A Lei de Repatriação de Ativos: novo paradigma de interação entre a política fiscal e a política criminal no país?

Mais recentemente, o governo federal se empenhou na edição de medidas arrecadatórias que inauguram um modelo mais integrado no sentido de utilizar o Direito Penal como meio de obter recursos mantidos no exterior ou repatriados de forma irregular por domiciliados no país. Trata-se da Lei de Repatriação de Ativos, editada em 2016 e modificada no ano de 2017 pela Lei 13.428, que ampliou o período abarcado pelas benesses da lei.

<sup>34</sup> Nesse sentido, vide a crítica desenvolvida por QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Org.). *Direito penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 146-148; PISCITELLI, Tathiane dos Santos. Análise do Caso Concreto: Lei nº 10.522/2002 e a impossibilidade de parcelar débitos de IRRF. In: TANGERINO; GARCIA, idem, p. 311 e s.

<sup>35</sup> SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão...* p. 88 e s.

<sup>36</sup> Veja-se SCHMIDT, ibidem, p. 111 e ss.

<sup>37</sup> A Lei 12382/2011 estabeleceu uma reforma na Lei 9430/1996, introduzindo a referida disposição com a criação do § 2º no art. 83 da Lei 9430/1996.

<sup>38</sup> Nesse sentido, ROSENTHAL, Sérgio. *A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no descaminho*. São Paulo: Nacional, 1999. p. 33 e ss.; ARAÚJO, op. cit., p. 987; GRECO, Rogério. *Código penal comentado*. Niterói: Impetus, 2015. p. 1130. Acerca de posicionamentos contrários na jurisprudência, MIRABETE, Julio Fabbrini. *Código penal comentado*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 2143, 2153-2155.

---

Para o propósito de avaliar o equilíbrio entre os interesses fiscais e político-criminais em matéria tributária, a referida legislação merece análise, inicialmente, porque estende o momento para a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, que passa a ser aceito mesmo depois de recebida a denúncia, desde que seja feito antes da decisão de mérito no processo criminal (art. 5º, §1º da Lei 13.254/2016).

Note-se não haver aqui uma nova regra que possa ser incluída no arcabouço legislativo geral sobre a matéria, uma vez que a regulamentação em apreço estabelece verdadeira situação de anistia penal ao restringir a hipótese de extinção da punibilidade aos crimes praticados somente até a data estipulada para a adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária – no caso, dia 30 de junho de 2016, nos termos do art. 2º da Lei 13.428/2017.

Em que pese o potencial desestabilizador que possa vir a representar eventual adoção de reedição sistemática dessas medidas no futuro, é uma segunda peculiaridade da Lei de Repatriação que chama atenção especial para o problema de interação entre a política fiscal e a política criminal do Estado brasileiro. Isso porque o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo está integrado a um conjunto de delitos que deixam de ser puníveis para os indivíduos que adiram ao regime de regularização tributária.

Nos termos do art. 5º da Lei 13.254/2016, o cumprimento das condições impostas pelo programa de repatriação de ativos implica a perda do direito de persecução criminal não apenas em face aos crimes de sonegação de tributos e contribuições sociais (arts. 1º e 2º, I, II e V, da Lei 8.137/90; art. 1º da Lei 4.729/65; art. 337-A do CP), como, ainda, em razão dos crimes de falsidade (arts. 297-299 e art. 304 do CP), evasão de divisas e manutenção de depósito não declarado no exterior (art. 22 da Lei 7.492/86), além da lavagem de dinheiro (art. 1º da Lei 9.613/98)<sup>39</sup>.

Assim, o que a Lei de Repatriação permite é que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, por meio da regularização tributária, seja acompanhada da extinção da punibilidade de uma série de outros delitos cuja potencial punição inibiria uma autodenúncia espontânea por parte do agente.

Nesse tocante, a Lei de Repatriação oferece um contraponto importante em relação a estratégias acusatórias dos órgãos de persecução penal que atrelam, por exemplo, os tipos de associação criminosa aos crimes tributários no intuito de mover adiante a persecução criminal apesar do pagamento do tributo, o que não deixa de representar uma forma de contornar o benefício oferecido pelo instituto da extinção da punibilidade nos termos do art. 34 da Lei 9249/1995<sup>40</sup>.

Por fim, vale a pena ressaltar o fato de que a própria noção de integrar a temática da lesão à ordem tributária com a lesão à ordem financeira oferece uma mudança de paradigma quando se compara ao tratamento isolado da questão tributária, como sempre foi feito. Ao invés de lidar exclusivamente com o problema tributário, favorece-se a busca de instrumentos que maximizem as possibilidades de arrecadação pelo fisco ao estimular o interesse do particular em cooperar com a Administração Pública nesse sentido<sup>41</sup>.

Longe de demonstrar simples atropelo da política criminal pela política fiscal, esse movimento parece oferecer, em realidade, um elemento de segurança jurídica que não deve ser desprezado, através do qual

---

<sup>39</sup> É o que foi determinado nos termos do art. 5, § 1º da Lei 13.254/16.

<sup>40</sup> SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação e crime: aspectos do binômio crise econômica e direito penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 293 e s.

<sup>41</sup> Nesse sentido, *idem*, *ibidem*, p. 295.

se oferece maior confiança ao particular que decide confessar às autoridades brasileiras os ilícitos praticados por ele.

#### 4. Autodenúncia x recolhimento de tributos

##### 4.1 Desenho institucional

Como se viu, o conjunto de regras que definem a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes de natureza tributária carece de maior sistematicidade e coerência em nosso país.

Em relação ao instituto brasileiro, algumas críticas substanciais são endereçadas à sua formatação atual. Sobretudo, questiona-se a verdadeira lógica por trás dos critérios estabelecidos na lei. No discurso público, alega-se a sensação de impunidade perante o fato de que o cálculo custo-benefício entre o correto pagamento do tributo e a sua sonegação criminosa pende sempre em favor do crime, economicamente mais vantajoso para o agente na medida em que, uma vez descoberto, pode ele se adiantar na compensação do tributo devido sem qualquer risco de prisão<sup>42</sup>.

Nesse tocante, cumpre refletir sobre a possibilidade de desenhos institucionais alternativos, que eventualmente permitam uma relação mais equilibrada entre os interesses arrecadatários do fisco e uma racionalidade punitiva que se mostre minimamente aceitável para os crimes de natureza tributária.

Assim, cabe observar que os critérios previstos no ordenamento brasileiro para extinção da punibilidade se distanciam bastante da lógica adotada por outros países<sup>43</sup>. Talvez o exemplo mais significativo a esse respeito seja a experiência alemã, que prevê a hipótese de extinção da punibilidade pela autodenúncia do agente nos termos do § 371 do Código Tributário Nacional alemão, a “*Abgabenordnung*”<sup>44</sup>.

Diferentemente da opção legislativa no Brasil, o modelo para extinção da punibilidade na Alemanha se aproxima mais do que seria um acordo de leniência, no qual é preciso colaborar com as autoridades para o esclarecimento dos crimes praticados. Nesse sentido, a validade da autodenúncia é condicionada ao critério da espontaneidade, em relação à qual se entende ser necessário o desconhecimento dos fatos revelados por parte das autoridades fiscais, embora não se exija a completa ignorância de indícios relevantes por parte dos órgãos de fiscalização ou de persecução criminal<sup>45</sup>.

<sup>42</sup> Por esta razão, soa até otimista o diagnóstico realizado por BUONICORE, Bruno Tadeu; SAAVEDRA, Giovani Agostini. Crimes tributários e criminologia: uma análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. In: *Revista Síntese de Direito Penal e Processual Penal*, Porto Alegre, v. 11, n. 71, p. 31 e s., dez./jan. 2012;. quando afirmam que a seleção dos sonegadores pelo sistema penal oferece a aparência de igualdade, com o efeito consequente de reforçar a legitimidade do Direito Penal. A nosso ver, a percepção desses casos não chega à maioria da população, circulando apenas entre os indivíduos, mais diretamente com o tratamento punitivo dessas práticas. Estes, porém, possuem plena ciência da desigualdade da resposta existente para um crime de apropriação indébita previdenciária em comparação com um furto, por exemplo.

<sup>43</sup> A esse respeito, RIOS, Rodrigo Sánchez. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 143 e s.

<sup>44</sup> Uma discussão sobre esse dispositivo é feita por RIOS, *ibidem*, p. 138 e ss.

<sup>45</sup> SEER, *op. cit.*, n. 54-64; JÄGER, Markus. AO § 371 - Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung. In: KLEIN, Franz; ORLOPP, Gerd. *Abgabenordnung, einschließlich Steuerstrafrecht*. 10. Auflage. Beck: München, 2009, § 371 nm. 5, 18-20.

---

Em comparação com a regulação da leniência em nosso país, a regulamentação alemã oferece maior segurança na medida em que o § 371 explicita (de modo mais detalhado desde 2015) as situações em que a autodenúncia não é aceita no propósito de se abdicar completamente da pena. Dentre essas hipóteses cabe mencionar o recebimento de uma notificação da autoridade fiscal com a finalidade de executar investigações no estabelecimento, assim como a ciência, por parte do infrator, de que os fatos delitivos são objeto de ação fiscal ou criminal.

A esse respeito, o próprio art. 138 do Código Tributário Nacional brasileiro oferece parâmetros para a espontaneidade da autodenúncia no âmbito exclusivamente tributário. De maneira mais sucinta que o dispositivo alemão mencionado, estabelece o art. 138 do CTN no parágrafo único que não se considera espontânea a denúncia da infração fiscal quando tenha havido “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração”<sup>46</sup>.

Dessa forma, o que está por trás da ideia de autodenúncia é a necessidade de indicar os crimes e as informações criminalmente relevantes antes de sua (provável) descoberta pelas autoridades, estabelecendo-se, então, um comportamento colaborativo autêntico por parte do sonegador fiscal<sup>47</sup>.

Deslocando-se o eixo para o modelo da autodenúncia, passa, então, a fazer sentido uma extensão do perdão judicial a outros crimes correlatos que estejam intimamente ligados com a sonegação do tributo, como os crimes de falsidade, a evasão de divisas e a associação criminosa, por exemplo. A partir disso, o paradigma oferecido pela Lei de Repatriação parece merecer atenção como parâmetro no intento de promover um redesenho da extinção da punibilidade pelos crimes tributários no Brasil.

#### 4.2 Legitimação: equilíbrio entre a política fiscal e a política criminal na proteção do bem jurídico

O que se pôde perceber até aqui é que o modelo de extinção da punibilidade baseado na lógica de recolhimento do tributo se caracteriza duplamente por não oferecer nem estímulo para o cumprimento da norma penal que proíbe a sonegação, nem tampouco motivar o sonegador para que colabore com as autoridades na investigação dos crimes praticados por ele ou no âmbito de sua empresa. Com isso, o atual desenho da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no Brasil se notabiliza por um descompasso na composição entre a reabilitação do sonegador fiscal e a capacidade de detecção dos crimes tributários por parte das autoridades fiscais e criminais<sup>48</sup>.

No entanto, não parece descabido indagar se essa assimetria em favor da política fiscal seria de todo indesejável. Afinal, em tempos de crise econômica, considerações de cunho dogmático não deveriam oferecer obstáculo para a redução do déficit fiscal no país. Em outras palavras: ganha-se alguma coisa com a reforma do modelo brasileiro de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo?

A pergunta merece por si só uma complexa pesquisa de caráter empírico, que se proponha a medir a eficiência do sistema penal-tributário no Brasil. Todavia, é fundamental perceber que uma medição dessa natureza será definida pelo modo como se enxerga a relação entre a pena e a proteção de bens jurídicos

---

<sup>46</sup> Questiona-se na doutrina tributária, contudo, a possibilidade de “interromper-se” a espontaneidade pela falta de prosseguimento com o procedimento administrativo fiscalizador. Cf. a respeito, SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 694 e s.

<sup>47</sup> Sobre o conceito de verdade autêntica como objeto de colaboração do criminoso com os órgãos de persecução penal, vide SILVEIRA, Renato de Mello Jorge; SAAD-DINIZ, Eduardo. *Repatriação e crime: aspectos do binômio crise econômica e direito penal*. Belo Horizonte: D'Plácido, 2017. p. 309.

<sup>48</sup> A respeito da referida dinâmica, SILVEIRA; SAAD-DINIZ, op. cit., p. 305.

pelo Direito Penal. Além disso, qualquer ponderação sobre as vantagens e desvantagens do atual sistema penal-tributário depende, igualmente, de como se define o bem jurídico a ser protegido por esses delitos.

Nesse sentido, a relação entre o instituto da extinção da punibilidade e a proteção do bem jurídico nos crimes tributários pode ser vista sob duas óticas distintas. Sob uma perspectiva interna da racionalidade punitiva, parece forçoso reconhecer que, independentemente de uma definição acerca do bem jurídico tutelado por tais delitos, a própria eficácia das normas de comportamento penal acaba sendo comprometida a longo prazo por um modelo baseado no pagamento e não na autodenúncia colaborativa.

Ou seja: a possibilidade de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade após a descoberta do crime por parte dos órgãos públicos competentes faz com que a proibição penal perca nesse caso qualquer suporte coercitivo para servir como orientação de conduta. Logo, quer se compreenda a pena no sentido da prevenção negativa, quer no sentido geral-positivo, fica patente o fato de que quaisquer intentos de prevenção acabam prejudicados pelo modelo atualmente adotado no Brasil.

Por outro lado, desde uma ótica externa à racionalidade punitiva, vale dizer, para além da necessidade de proteção da vigência da norma de comportamento através da pena, a avaliação sobre a vantagem ou a desvantagem do modelo brasileiro será relativa à compreensão que se tenha sobre o bem jurídico protegido nesses casos.

Dessa forma, haveria de se considerar de todo modo deletéria para o bem jurídico a possibilidade indiscriminada de extinção da punibilidade pelo recolhimento do tributo caso este seja compreendido como a salvaguarda dos procedimentos arrecadatórios<sup>49</sup> ou a preservação contra a corrupção do sistema tributário<sup>50</sup>. Isso porque o mero pagamento dos valores devidos não é capaz de recompor o sistema de arrecadação perante as lesões sofridas, da mesma maneira que não reconstitui a erosão causada nas próprias condições de funcionamento do sistema.

Em contrapartida, o mesmo não se pode afirmar quando se parte da ideia de que os crimes tributários protegem bens jurídicos como a eficácia das normas tributárias<sup>51</sup> ou o patrimônio público<sup>52</sup>. Sobretudo em relação às teorias patrimonialistas do bem jurídico nos crimes tributários, qualquer estímulo para o pagamento do tributo, ainda que se esteja diante de um processo criminal em vias de conclusão desfavorável ao agente, já se mostraria vantajoso por permitir uma recomposição mais célere do erário público. Com efeito, é questionável se essa tese se sustenta em uma perspectiva de longo prazo. Entretanto, apresentar essa dúvida já significa sair do viés patrimonial e admitir a necessidade de outra fundamentação para os delitos em apreço.

De qualquer modo, preocupações que se situam na ordem da prevenção de condutas lesivas através da pena levam à conclusão de que um sistema sustentável de proteção da ordem tributária deve se abster de anistias recorrentes, as quais deveriam se limitar a ocasiões excepcionais. Tal conclusão se justifica não apenas diante de ponderações pragmáticas a respeito da capacidade preventiva do sistema punitivo, como, ademais, em face da própria necessidade de legitimar um sistema especial de exclusão da punibilidade no Direito Penal, sobretudo no caso de lesões com importantes consequências sociais como os crimes que se situam no âmbito do Direito Penal Tributário.

<sup>49</sup> Veja-se o item 2.3 acima.

<sup>50</sup> Veja-se o item 2.4 acima.

<sup>51</sup> Veja-se o item 2.2 acima.

<sup>52</sup> Veja-se o item 2.1 acima.

---

Assim, se o desenho institucional brasileiro para extinção da punibilidade nos crimes tributários enfrenta problemas de legitimação, porque reduz o papel do sistema criminal a mero apêndice arrecadatório<sup>53</sup>, um modelo de autodenúncia colaborativa viabiliza uma solução de equilíbrio entre as políticas fiscal e criminal em que se favorece a arrecadação do fisco ao mesmo tempo que se resguarda a integridade do sistema de contribuição tributária. Isso ocorre na exata medida em que a razão para se aceitar a autodenúncia consiste na demonstração de uma conduta de fidelidade ao direito por parte do indivíduo que reconhece e instrui as autoridades sobre a prática criminosa, permitindo, como efeito secundário, a compensação do dano fiscal<sup>54</sup>.

Essa inversão de parâmetros faz com que o pagamento da multa e dos tributos devidos seja interpretada agora como comprovação da fidelidade do sujeito ao ordenamento jurídico, já demonstrada em momento anterior pela via da colaboração para a descoberta dos crimes praticados, e não como causa de uma benesse que facilita uma arrecadação fiscal por vias outras que a necessária execução das dívidas tributárias.

Dessa sorte, a autodenúncia se apresenta como meio de reestabelecer a confiança quebrada por meio da fraude ao sistema tributário praticada pelo indivíduo, representando um arrependimento que permite alinhar a extinção da punibilidade com a finalidade da prevenção geral positiva da pena. Por outro lado, racionalidades penais de prevenção em sentido negativo são resguardadas quando se considera que a motivação da autodenúncia reside exatamente no medo do criminoso de ser descoberto pelos órgãos de persecução penal.

## 5. Conclusão

Uma breve avaliação sobre o atual conjunto de regras para extinção da punibilidade nos crimes tributários no Brasil indica a necessidade de reformulação no sentido de reequilibrar a relação tormentosa entre a lógica arrecadatória e a racionalidade punitiva que se estabeleceu nos últimos anos. Nesse tocante, dois aspectos ressaltaram na análise proposta pelo presente estudo: a ausência de coerência e sistematicidade na legislação existente, além das dificuldades de justificação que enfrentam os critérios definidos pela lei para a exclusão da punibilidade nesses casos.

Embora não pareça tão óbvia a constatação sobre essas dificuldades desde uma perspectiva segundo a qual os crimes tributários devem servir ao propósito de recompor o erário público ou proteger a vigência das normas tributárias, salta aos olhos a inconsistência do modelo brasileiro quando se toma em consideração a função preventiva da pena nesse contexto.

Em contrapartida, a proposta de reforma a fim de se adotar o modelo de autodenúncia, como é feito em outros países, oferece uma alternativa viável para substituir o mero pagamento de tributos e multas relativos a fraudes cuja existência já se fez conhecida para as autoridades. Em seu lugar, sugere-se a adoção de uma lógica colaborativa, que permite a descoberta de novos crimes e incrementa a capacidade investigativa dos órgãos de persecução penal e fiscal. Esse giro se mostra importante sobretudo diante do propósito de proteção expressado pela criminalização das fraudes contra o sistema tributário.

---

<sup>53</sup> Cf. a crítica de RIOS, Rodrigo Sánchez. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 144 e s. Constatação semelhante é feita por SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Direito penal...* op. cit., p. 34.

<sup>54</sup> Nesse sentido, SEER, op. cit., n. 55.