

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE DIREITO**

**A SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: REFLEXÕES  
ACERCA DA EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO  
PAGAMENTO DA DÍVIDA EM CRIMES FISCAIS**

**MONOGRAFIA DE GRADUAÇÃO**

**Maria Luísa Vieira Peretti**

**SANTA MARIA, RS, BRASIL**

**2014**

A SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: REFLEXÕES ACERCA  
DA EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DA  
DÍVIDA EM CRIMES FISCAIS

por

**Maria Luísa Vieira Peretti**

Monografia de Graduação apresentada à disciplina de Monografia II, do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**.

**Orientadora: Prof. Dra. Angela Araujo da Silveira Espindola**

**SANTA MARIA, RS, BRASIL  
2014**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Sociais e Humanas  
Curso de Direito**

A banca examinadora, abaixo assinada, aprova a Monografia de Graduação.

**A SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: REFLEXÕES ACERCA  
DA EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DA  
DÍVIDA EM CRIMES FISCAIS**

elaborada por  
**Maria Luísa Vieira Peretti**

como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Direito**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Angela Araujo da Silveira Espindola, Dr<sup>a</sup>**  
(Presidente/Orientadora)

**Luis Rosenfield (IMED)**

**Leonardo Sagrillo Santiago (UFSM)**

Santa Maria, dezembro de 2014

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, sempre e acima de tudo, a meus pais, Heitor e Rejane, não só pelo apoio, mas pelo amor incondicional, sem os quais nada seria possível. A eles, dedico muito mais do que essa monografia de conclusão de curso, mas, sim, todas as conquistas até aqui atingidas por mim.

A todos os amigos que, cada um à sua maneira, também contribuíram com a conclusão deste trabalho, em especial ao amigo Rafael, responsável pela revisão dessa monografia.

A todos os professores que contribuíram para minha formação pessoal e profissional, especialmente à minha orientadora, Angela, pelos importantes direcionamentos ao longo desses meses.

A todos vocês, deixo o meu “muito obrigada”.

## RESUMO

Monografia de Graduação  
Departamento do Curso de Direito  
Universidade Federal de Santa Maria

### **A SELETIVIDADE DO DIREITO PENAL: REFLEXÕES ACERCA DA EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DA DÍVIDA EM CRIMES FISCAIS**

AUTORA: MARIA LUÍSA VIEIRA PERETTI  
ORIENTADORA: ANGELA ARAUJO DA SILVEIRA ESPINDOLA  
Local e data da defesa: Santa Maria, dezembro de 2014.

O presente trabalho pretende compreender os fatos que conduziram à constituição de um direito penal moderno e ao esgotamento do direito penal clássico, problematizando, em especial, a erupção do direito penal econômico e a seletividade do direito penal. Nessa trajetória, chama a atenção a disparidade no tratamento dos delitos individuais e delitos metaindividuais, com o surgimento de institutos específicos, como a extinção da punibilidade aplicada a crimes fiscais, discussão essa revigorada a partir das alterações introduzidas pela Lei n.º 12.382/2011. A extinção da punibilidade do agente, nos crimes fiscais, é uma possibilidade extraída da Lei n.º 9.249/1995, nos casos em que o pagamento do tributo ou contribuição social fosse feito antes do recebimento da denúncia (art. 34, Lei n.º 9.249/1995). Desde então, outras leis foram se somando a esta versando sobre o tema, a saber: Lei n.º 9.964/2000, Lei n. 10.684/2003 e, mais recentemente, a Lei n.º 12.382/11. É nessa trilha que a pesquisa pretende discutir e problematizar a nova criminalidade econômica e o fenômeno do expansionismo no direito penal. O fio condutor das reflexões aqui entabuladas guia-se pela premissa de que a punição deve ser compreendida por uma complexa relação entre interesses universais e interesses particulares. Sendo assim, elementos ideológicos e simbólicos merecem ser enfrentados. E, para tanto, a análise da extinção da punibilidade, enquanto instituto de seleção do direito penal, oferece concepções importantes para o enfrentamento do expansionismo do direito penal econômico.

**Palavras-chave:** Expansão do Direito Penal. Política criminal contemporânea. Criminalidade Econômica. Extinção punitiva pelo pagamento. Seletividade do direito penal.

## **ABSTRACT**

Undergraduate Course Conclusion Monograph  
Law Course  
Federal University of Santa Maria

### **Penal Law Selectivity in Brazilian Penal Law: Thoughts on avoiding convictions by paying fiscal debts before convictions.**

Author: MARIA LUÍSA VIEIRA PERETTI

Advisor Professor: ANGELA ARAUJO DA SILVEIRA ESPINDOLA

City and Date of Oral Examination: Santa Maria, November, 2014.

This paper aims to be of some aid to understand the facts behind the makings of modern Penal Law and the gradual disappearance of classical Penal Law, singling out specifically the emergence of certain provisions in what one might call economical penal law and the selectivity of existing Penal Law. To be sure, it comes to one's attention how, with the emergence of certain loopholes in the law, significantly different individual crimes are treated under such Penal Law provisions as compared to those addressing crimes involving diffuse rights, as convictions can be avoided in fiscal crimes providing the author pays debts before indictment or conviction due to provisions in Act 9.249, 1995 and other acts that followed suit. This research focus on the theme: The emergence of economical crimes and enlargement of Penal Law scope. It will be advanced, as a matter of suggestion, that punishment to offenders in economical crimes involves a complex relation between individual and social rights (diffuse rights), when ideological and symbolic traits will have to be dealt with. Thus, the problem of avoiding conviction by paying fiscal debts, as a penal law loophole, is a good example of how economical penal law unduly expanded must be faced.

Keywords: Modern Penal Law. Penal Law Selectivity. Crimes involving diffuse rights. Avoiding convictions by paying fiscal debts.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>7</b>
<b>1 DO DIREITO PENAL CLÁSSICO AO DIREITO PENAL MODERNO</b>	<b>10</b>
1.1 Considerações iniciais .....	10
1.2 O surgimento de novos bens jurídicos tutelados pelo direito penal....	16
1.3 Legislação esparsa acerca do Direito Penal Econômico .....	26
1.4 O paradigma penal dominante no tratamento dos crimes fiscais .....	27
<b>2 A CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE APLICADA A</b>	
<b>CRIMES FISCAIS .....</b>	<b>29</b>
2.1 Considerações iniciais .....	29
2.1 Evolução legislativa .....	32
2.2 A seletividade do Direito Penal e a disparidade no tratamento de delitos fiscais e demais crimes patrimoniais .....	35
2.3 Posicionamento doutrinário e jurisprudencial.....	39
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>47</b>
<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>52</b>

## INTRODUÇÃO

É indiscutível a imprescindibilidade da atividade arrecadatória para o Estado, já que, sem os recursos daí advindos, seria completamente impossível a prestação dos inúmeros serviços que, conforme a Constituição Federal, em seu artigo 5<sup>o</sup> e em diversos outros dispositivos<sup>2</sup>, são atribuídos ao Poder Público, tais como a saúde, ensino e segurança.

A despeito disso, verifica-se uma grande resistência de diversos segmentos da sociedade em recolher os tributos cobrados pelo Fisco, seja diante altíssima carga tributária existente no Brasil, seja pela descrença na correta utilização de tais verbas. De toda sorte, questões políticas relacionadas ao (in)correto uso das verbas públicas não serão objeto dessa pesquisa, tendo em vista a altíssima complexidade de um tema a isso relacionado, que certamente mereceria ser discutido em um trabalho apartado.

Assim, muito embora possa ser passível de discussão o tamanho da carga tributária imposta aos contribuintes brasileiros, o certo é que essas ações elisivas, que buscam “fugir” do pagamento do tributo, acabam por diminuir a arrecadação de dinheiro pelo Estado e, conseqüentemente, inibem a capacidade de prestação de serviço dos entes públicos, vitimando, assim, a sociedade como um todo.

Por essa razão, necessário que existam normas que assegurem a compulsoriedade da tributação, visto que, obviamente, seria pouquíssimo provável que os contribuintes recolhessem seus tributos devidos sem que houvesse qualquer legislação no sentido de impor-lhes tal prática. Diante disso, fez-se devida a intervenção do Direito Penal, com o fim de assegurar o cumprimento das obrigações de ordem tributária por parte dos contribuintes.

É evidente que os crimes tributários representam enorme prejuízo à população como um todo, já que não há como individualizar as vítimas desses delitos. Por isso, o legislador brasileiro tratou de prever os crimes contra a ordem tributária nos artigos 168-A, 334, 337-A, todos do Código Penal, bem como nos artigos 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> e 3<sup>o</sup> da Lei n.º 8.137/1990.

---

<sup>1</sup> **Art. 5º:** “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.” Brasil. **Constituição.** Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).> Acesso em: 24 ago. 2014.

<sup>2</sup> Pode-se citar, como exemplo, o **Art. 196:** “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.” Brasil. **Constituição.** Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).> Acesso em: 17 out. 2014.

Entretanto, mesmo após a propositura da ação penal em decorrência de tais crimes e antes de seu trânsito em julgado, é possibilitado ao réu pagar o tributo devido, sendo essa uma causa de extinção da punibilidade do agente.

Nesse ínterim, a despeito da gravidade que as práticas de crimes contra a ordem tributária possuem, o fato é que o tratamento que lhes é dispensado é muito mais benéfico do que aquele dado aos demais crimes que atentam contra o patrimônio individual, cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, os quais, na maioria dos casos, são menos graves do que os delitos fiscais. Isso se dá em razão, justamente, da transindividualidade que acomete os crimes contra a ordem tributária, de modo a vitimar a população como um todo.

Diante disso, é possível notar a seletividade do direito penal e a existência de um tratamento privilegiado aos delitos tributários. O fenômeno do expansionismo no direito penal e a criminalidade emergente impõem a discussão sobre os limites do direito penal clássico (concebido e desenvolvido eminentemente para a solução de casos interindividuais, com bens jurídicos tradicionais ou específicos) e sobre a emergência de um direito penal moderno, primando sempre pela eficácia/eficiência do sistema de controle penal.

A disparidade de tratamento dado aos delitos individuais (a exemplo dos crimes contra o patrimônio cometidos sem violência) e aos delitos metaindividuais (a exemplo dos crimes de sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária, crimes contra o sistema financeiro e outros) resulta disso.

Indaga-se, no entanto, em que medida o funcionamento seletivo do sistema penal, ao prever como extinção de punibilidade o parcelamento e/ou pagamento de dívida fiscal, confronta-se com o princípio da isonomia, amplamente resguardado pela Constituição Federal de 1988<sup>3</sup>, ao passo que deixa de prever qualquer benesse a essa equiparável que se aplique aos crimes patrimoniais cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa.

O presente trabalho tem por escopo relacionar a pertinência da causa de extinção da punibilidade aos crimes tributários pelo pagamento do tributo, tendo em vista a necessidade de arrecadação do Estado, mas, por outro viés, confrontando-a com a inexistência de previsão equivalente em se tratando dos demais delitos patrimoniais.

Essa pesquisa, portanto, direciona-se às indagações atinentes a essa nítida seletividade do Direito Penal brasileiro, bem como à demonstração de como a matéria vem sendo

---

<sup>3</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”. BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 ago. 2014.

vislumbrada pela doutrina e pelos Tribunais do Brasil, tudo por meio de consultas bibliográficas e jurisprudenciais.

No desenvolver da pesquisa até seu fechamento, tentar-se-á demonstrar, por meio da pesquisa doutrinária, o quão díspar é o tratamento dado pelo legislador infraconstitucional aos delitos acima explicitados, os quais possuem objetos essencialmente semelhantes e não mereceriam, dessa forma, tal distinção.

O método de abordagem eleito para a realização da pesquisa é o método dialético, já que, por meio de uma análise e contraposição de conceitos e ideias, advindos de diferentes posicionamentos doutrinários, é que será possível concluir acerca do problema apresentado.

Já o método procedimental utilizado é o comparativo, com o fim de analisar os dois tipos de delitos em discussão, individuais e metaindividuais, bem como o tratamento jurídico dado às duas espécies.

# 1 DO DIREITO PENAL CLÁSSICO AO DIREITO PENAL MODERNO

## 1.1 Considerações iniciais

O Direito, como um todo, sempre foi importantíssimo instrumento para a regulação dos usos e costumes de uma sociedade, tornando-se extremamente indispensável após o início da vida em grupo.

Em razão do enorme enredamento que o tema possui, não é possível dizer com clareza qual o exato conceito de Direito. Essa dificuldade é exprimida por Washington de Barros Monteiro:

Podemos repetir, na atualidade, o que foi dito anteriormente por Kant, de que ‘ainda continuam os juristas à procura do seu conceito de direito’, e também por Álvares Taladriz, de que ‘tão dificilmente como a geometria define o que seja espaço, assim acontece igualmente com o direito.

Pertence a questão ao âmbito da filosofia jurídica, desta constituindo um dos problemas fundamentais. Por isso, neste ensejo, fugindo intencionalmente à suas complexidades, limitar-nos-emos a uma única definição, talvez a mais singela, mas que, desde logo, por si só, fala ao nosso entendimento. É a de Radbruch: ‘o conjunto das normas gerais e positivas, que regulam a vida social’.<sup>4</sup>

Já no pensamento de Pablo Stolze Gagliano e Rodolfo Pamplona Filho, o Direito pode ser definido, mais precisamente, como o instrumento necessário para o convívio em sociedade<sup>5</sup>.

Sem a pretensão de esgotar essa discussão na presente pesquisa, tendo em vista sua altíssima complexidade, o fato é que, desde o surgimento da vida em sociedade, houve a necessidade de se reprimir certas condutas que ofendessem direitos alheios, e essa foi a “tarefa” incumbida à ciência do Direito. Tais repressões, inicialmente, eram feitas de forma desregrada e de acordo com a vontade da pessoa ofendida, inexistindo um controle estatal sobre essas sanções.

Conforme preceitua Ana Clelia Couto Horta:

Parece existir uma relevante importância do processo histórico na compreensão da filosofia e dos princípios do Direito Penal Contemporâneo. Crimes e castigos existiram na sociedade humana desde os primórdios. Com a conquista da escrita, os governantes puderam lavrar suas leis em tábuas de barro e estelas que ainda hoje

<sup>4</sup> MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil** – Parte Geral – 37 ed. São Paulo: Saraiva, 2000, fl. 01.

<sup>5</sup> GAGLIANO, Pablo Stolze, e FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo Curso de Direito Civil**, volume I: parte geral – 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, fl. 48.

podem ser lidas e se tornaram documentos preciosos para o entendimento da evolução do pensamento sobre as regras de conduta, as proibições e as penas impostas aos violadores da lei.<sup>6</sup>

Com o passar dos anos, o Estado passou a se ocupar da punição dessas práticas indesejáveis, inclusive já definindo determinadas condutas como crimes. Dessa forma, tornou-se extremamente necessária a existência do Direito Penal, responsável por prever a punição para cada conduta delituosa, bem como definindo quais bens jurídicos seriam protegidos pela esfera penal. Nesse contexto, segundo Maércio Falcão Duarte, “o Direito Penal surge no intuito de defender a coletividade e promover uma sociedade mais pacífica”<sup>7</sup>.

Ainda nos dizeres de Duarte, a evolução do Direito Penal no Brasil passou por três fases, sendo elas conhecidas como Período da Vingança, Período Humanitário e Período Científico, sendo esse último o que se estende até os dias atuais<sup>8</sup>. Tais eras podem ser assim conceituadas:

a) Período da Vingança: com início nos tempos primitivos, nas origens da vida em sociedade, estendeu-se, aproximadamente, até o século XVIII. Nos tempos primitivos, não se podia admitir a existência de um sistema orgânico de princípios gerais, já que grupos sociais dessa época eram envoltos em ambiente mágico e religiosos. Fenômenos naturais como a peste, a seca e erupções vulcânicas eram considerados castigos divinos, resultado de ações que exigiam reparação. O Período da Vingança ainda pode ser subdividido em Fase da Vingança Privada, Fase da Vingança Divina e Fase da Vingança Pública.

b) Período Humanitário: transcorreu durante o lapso de tempo compreendido entre 1750 e 1850. Tendo seu início no decorrer do Humanismo, esse período foi marcado pela atuação de pensadores que contestavam os ideais absolutistas.

Pregava-se a reforma das leis e da administração da justiça penal no fim do século XVIII. Os povos estavam saturados de tanto barbarismo sob pretexto de aplicação da lei. Por isso, o período humanitário surge como reação à arbitrariedade da administração da Justiça Penal e contra o caráter atroz das penas.

c) Período Científico: também conhecida como período criminológico, esta fase caracteriza-se por um notável entusiasmo científico. Começa a partir do século XIX, por volta

---

<sup>6</sup> HORTA, Ana Clélia Couto. **Evolução Histórica do Direito Penal e Escolas Penais**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=514](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=514). Acesso em: 16 out. 2014.

<sup>7</sup> DUARTE, Maércio Falcão. **Evolução histórica do Direito Penal**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/932/evolucao-historica-do-direito-penal>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

<sup>8</sup> *Ibidem*.

do ano de 1850 e estende-se até os nossos dias. Inicia-se, neste período, a preocupação com o homem que delínque e a razão pela qual o faz.

Como se pode ver diante das fases acima descritas, por óbvio, com o passar dos anos não apenas evoluiu a forma de punir, mas também a definição de quais condutas eram penalmente relevantes, a ponto de serem tipificadas como crime.

É possível verificar essa evolução na forma punitiva na Exposição de Motivos do Código Penal Brasileiro, em seu ponto 26, que assim preceitua:

Uma política criminal orientada no sentido de proteger a sociedade terá de restringir a pena privativa de liberdade aos casos de reconhecida necessidade, como meio eficaz de impedir a ação criminógena cada vez maior do cárcere. Essa filosofia importa obviamente na busca de sanções outras para delinquentes sem periculosidade ou crimes menos graves. Não se trata de combater ou condenar a pena privativa de liberdade como resposta penal básica ao delito. Tal como busca o Brasil, a pena de prisão se encontra no âmago dos sistemas penais de todo o mundo. O que ora se discute é sua limitação aos casos de reconhecida necessidade.<sup>9</sup>

Esse dispositivo demonstra, com clareza, a importante transformação que o caráter da reprimenda penal veio sofrendo com o passar das eras, tanto no Brasil quanto no restante do mundo. Se, nos primórdios da vida em sociedade, as penas criminais eram concentradas nas torturas físicas tanto do agente punido quanto de seus entes queridos, nos dias atuais essa reprimenda se volta, preferencialmente, sobre seu patrimônio e, em não sendo isso suficiente para punir e prevenir novos delitos, passa-se à restrição da liberdade do indivíduo. A pena ganhou, ainda, um caráter necessariamente individual, de modo que o único passível de sofrer qualquer represália pelo ato praticado é o próprio agente.

Além disso, essa individualização da pena pode ser verificada também sob o aspecto da adequação da reprimenda tanto às circunstâncias fáticas do ato perpetrado quanto às condições pessoais do agente, de modo que cada indivíduo possa receber sua sanção da forma que mais se amoldar à sua conduta como um todo.

Por óbvio, tais evoluções se deram não apenas no Brasil, mas também no restante da América e da Europa, conforme descreve Michel Foucault, em sua consagrada obra *Vigiar e Punir*,

[...]até o fim do século XVII e princípio do século XVIII predominantemente na Europa onde o sistema de governo monárquico predominou, pontuando que o castigo da pena aplicado aos condenados travestia-se como um sofrimento físico

<sup>9</sup> BRASIL, **Código Penal e Constituição Federal**/obra coletiva da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos Windt e Livia Caspedes. – 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, fl. 13.

incessante e brutal aplicado ao corpo dos mesmos. Narra contextos históricos principalmente desenvolvidos na França com numerosas maneiras de aplicação de flagelo humano, onde o poder soberano do estado mitigava qualquer forma de expressão dos direitos fundamentais inerentes a própria existência da pessoa enquanto sujeito de direitos.<sup>10</sup>

O suplício penal não correspondia a qualquer punição corporal, mas, sim, era uma produção diferenciada de sofrimentos, um ritual organizado para a marcação das vítimas e a manifestação do poder que as punia. Não era, portanto, a exasperação de uma justiça que, perdendo seus princípios, perdia completamente o controle.

Foucault define o suplício

[...]como um agente político. Ele entra logicamente num sistema punitivo, em que o soberano, de maneira direta ou indireta, exige, resolve e manda executar os castigos, na medida em que ele, através da lei, é atingido pelo crime. Em toda infração há um *crimen majestatis*, e no menor dos criminosos um pequeno regicida em potencial. E o regicida, por sua vez, não é nem mais nem menos que o criminoso total e absoluto, pois em vez de atacar, como qualquer delinquente, uma decisão ou uma vontade particular do poder soberano ele ataca seu princípio na pessoa física do príncipe. A punição do regicida deveria ser soma de todos os suplícios possíveis. Seria a vingança infinita: as leis francesas, em todo caso, não previam pena fixa para essa espécie de monstruosidade. Foi preciso inventar a de Ravillac combinando entre si as ais cruéis que tinham sido praticadas na França.<sup>11</sup>

São inúmeros os exemplos de torturas e flagelamentos que eram utilizados como reprimenda penal na antiguidade, sendo citados, na obra de Foucault, secções de membros seguidas de incêndio aos restos mortais, mutilações de cabeças seguidas de facadas lançadas ao peito, enforcamento seguido de banho em caldeira de água fervente, e todas as formas possíveis e imagináveis de tortura e manifestação do poder sobre os corpos dos condenados.<sup>12</sup>

Conforme esclarece Foucault,

No fim do século XVIII começo do XIX, a despeito de algumas grandes fogueiras, a melancólica festa de punição vai-se extinguindo. Nessa transformação, misturam-se dois processos. Não tiveram nem a mesma cronologia nem as mesmas razões de ser. De um lado, a supressão do espetáculo punitivo. O cerimonial da pena vai sendo obliterado e passa a ser apenas um novo ato de procedimento ou de administração. [...] O suplício de exposição do condenado foi mantido na França até 1831, apesar

<sup>10</sup> CROSSELLI, Luiz Eduardo. **Resenha – Vigiar e Punir**: História da Violência nas Prisões. Disponível em: [http://www.ibccrim.org.br/revista\\_liberdades\\_artigo/19-RESENHA](http://www.ibccrim.org.br/revista_liberdades_artigo/19-RESENHA)>. Acesso em: 17 out. 2014.

<sup>11</sup> FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: o nascimento da prisão; tradução de Raquel Ramallete - 40 ed. Petrópolis: Vozes, 2012, p. 53.

<sup>12</sup> CROSSELLI, Luiz Eduardo. **Resenha – Vigiar e Punir**: História da Violência nas Prisões. Disponível em: [http://www.ibccrim.org.br/revista\\_liberdades\\_artigo/19-RESENHA](http://www.ibccrim.org.br/revista_liberdades_artigo/19-RESENHA)>. Acesso em: 17 out. 2014

da críticas violentas – “cena repugnante”, dizia Réal, ela é finalmente abolida em 1831.<sup>13</sup>

Como se vê, após o fim do século XIX, a pena não mais se centralizava no suplício como técnica de sofrimento, passando a ter por objeto a perda de um bem ou de um direito. Entretanto, castigos, como trabalhos forçados ou prisão, nunca funcionaram sem certos complementos punitivos referentes ao corpo, tais como redução alimentar, privação sexual, expiação física e isolamento em masmorra. Fica evidente que a prisão jamais consegue ser dissociada de certos dispositivos explícitos, sempre aplicando determinadas medidas de sofrimento físico<sup>14</sup>.

Segundo Vinícius Barbosa Scolanzi:

O Direito Penal figura como um dos mais importantes sistemas de controle social institucionalizados dentre os existentes. Busca, por meio da proteção de bens jurídicos, a pacificação e a viabilidade social. No entanto, uma vez inserido em um Estado Democrático de Direito, sua atuação somente pode ser considerada legítima quando voltado à missão que o fundamenta: a proteção de bens jurídicos-penais.<sup>15</sup>

Nesse contexto, é preciso salientar que, com o passar dos anos, a evolução não ocorreu somente na forma de punir, mas também na definição de quais condutas deveriam ser sancionadas. Assim, no decorrer do tempo, houve uma transformação também nos bens jurídicos a serem protegidos pelo Estado, como se verá adiante.

É indiscutível que o Poder estatal deve primar pela ordem e garantia dos bens por si tutelados, já que é o único titular da atividade jurisdicional. Isso se verifica diante do sistema de jurisdição una, que fora adotado pelo Brasil, pelo qual decorre que, conforme preceitua Alexandre Mazza:

No sistema de jurisdição una todas as causas, mesmo aquelas que envolvam interesse da Administração Pública, são julgadas pelo Poder Judiciário. Conhecido como modelo inglês, por ter fonte inspiradora o sistema adotado na Inglaterra, é a forma de controle existente atualmente no Brasil.<sup>16</sup>

A sociedade globalizada, enquanto fenômeno sociopolítico, trouxe avanços e retrocessos, mas sobretudo riscos e inseguranças. O novo contexto forjado pelo mundo

<sup>13</sup> FOCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: o nascimento da prisão; tradução de Raquel Ramalhete - 40 ed. Petrópolis: Vozes, 2012, p. 13/14.

<sup>14</sup> FOCAULT, Michel. Op. cit., p. 73.

<sup>15</sup> SCOLANZI, Vinícius Barbosa. **Bem jurídico e Direito Penal**. Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/20939/bem-juridico-e-direito-penal>>. Acesso em: 15 ago. 2014

<sup>16</sup> MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo** – 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 55.

globalizado e pela permeabilidade econômica e pela fragilização do controle impôs um novo olhar para as condutas, culminando em uma nova criminalidade, a criminalidade econômica, que se contrapõe aos crimes do Direito Penal Clássico. Essa nova criminalidade apresenta um perfil de autoria totalmente distinto daquilo que até então se tinha, uma criminalidade com vítimas rarefeitas.

Segundo Foucault, o poder disciplinar, exercido pelo Estado por meio de sua jurisdição,

[...] é com efeito um poder que, em vez de se apropriar e de retirar, tem como função maior “adestrar”; ou sem dúvida adestrar para retirar e se apropriar ainda mais e melhor. Ele não amarra as forças para reduzi-las; procura liga-las para multiplica-las e utilizá-las num todo. Em vez de dobrar uniformemente e por massa tudo o que lhe está submetido, separa, analisa, diferencia, leva seus processos de decomposição até às singularidades necessárias e suficientes. “Adestra” as multidões confusas, moveis e inúteis de corpos e forças para uma multiplicidade de elementos individuais – pequenas células separadas, autonomias orgânicas, identidades e continuidades genéticas, segmentos combinatórios. A disciplina “fabrica” indivíduos; ela é a técnica específica de um poder que toma os indivíduos ao mesmo tempo como objetos e como instrumentos de seu exercício.<sup>17</sup>

Fica clarividente que a tutela penal existente nos dias atuais é fruto de uma vasta evolução história do Direito, a qual trouxe, igualmente, a enorme modificação dos bens tutelados pelo Estado, já descrita acima, e que será melhor aprofundada o item que segue.

A insuficiência do direito penal clássico nesta sociedade globalizada é tema que precisa ser enfrentado, sob pena de não ser possível a arquitetura e o delineamento do direito penal moderno. A transição paradigmática deve ocorrer, sem, contudo, abrir-se mão de conquistas históricas e culturais, tampouco das garantias constitucionais. Para tanto, faz-se importante expor (item 1.2) como se deu o surgimento dos novos bens jurídicos tutelados, ou seja, a emergência dos direitos metaindividuais no cenário do direito penal, destacando as ideias teórico-preventivas e retributivas, que iluminam hoje a atuação da função jurisdicional da tutela penal. Nesta trilha, (item 1.3.) importante também visualizar aquilo que Fábio D’Ávila define como “o esgotamento da razão técnico-instrumental, como projeto de desenvolvimento controlável; e delineamento da denominada sociedade do risco”, que culmina com o anacronismo do direito penal visualizado, sobretudo, pelas leis penais esparsas e pela seletividade do direito penal no que tange às assimetrias e às simetrias na tutela penal dos direitos individuais e dos direitos metaindividuais.

---

<sup>17</sup> FOUCAULT, Michel. **Vigiar e punir**: o nascimento da prisão; tradução de Raquel Ramallete - 40 ed. Petrópolis: Vozes, 2012, p. 164

## 1.2 O surgimento de novos bens jurídicos tutelados pelo direito penal

A vida em sociedade, com o decorrer dos anos, vem sofrendo inúmeras transformações, modificando as formas de convívio entre as pessoas. Por essa razão, constantemente ocorrem mudanças nos interesses pessoais de cada indivíduo, interesses estes que merecem ser resguardados de alguma forma por meio do Direito, através da atividade jurisdicional do Estado.

Assim, se no início da vida em sociedade a propriedade real era o grande bem a ser tutelado pelos indivíduos, atualmente é impossível mensurar a quantidade de interesses passíveis de tutela pelo Estado, já que, com o evoluir das sociedades, novos bens jurídicos adentram no rol de tutela estatal.

Dessa forma, o Estado, como único detentor do Poder jurisdicional, passou a ter o dever de tutelar diversos outros direitos, os quais passaram, sucessivamente, a ganhar cada vez mais importância na vida dos indivíduos conviventes em sociedade.

Passaram por essa evolução, por exemplo, os bens jurídicos relacionados à propriedade intelectual, liberdade sexual e, ainda, à ordem tributária, fazendo com que as condutas que atentem contra tais direitos fossem tipificadas, por meio de leis infraconstitucionais, como crimes.

Bem jurídico, em seu sentido civilista, pode ser assim caracterizado, nos dizeres de Fernando Antônio Calmon Reis:

Numa concepção civilista, bem jurídico também pode ser conceituado como coisa material ou imaterial apropriável, útil à pessoa humana e revestida de valor econômico que pode ser objeto de uma relação jurídica. Paulo Nader sustenta uma diferenciação entre bem e coisa, sendo aquele considerado gênero, porquanto pode comportar objetos sem valor econômico, enquanto, este, espécie, uma vez que se refere somente a objetos corpóreos. Welzel doutrina que "o bem jurídico é um bem vital ou individual que, devido ao seu significado social, é juridicamente protegido". Nas palavras de Toledo, "é tudo que nos apresenta como útil, necessário, valioso".<sup>18</sup>

Já em uma concepção do ponto de vista penal, Reis assim preleciona acerca dos bens jurídicos:

Por outro lado, em uma concepção pura do direito penal, lecionam Zaffaroni e Pirangeli, que "bem jurídico penalmente tutelado é a relação de disponibilidade de um indivíduo com um objeto, protegida pelo Estado, que revela seu interesse

<sup>18</sup> REIS, Fernando Antônio Calmon. **Digressões sobre os direitos disponíveis, os crimes patrimoniais e a ação penal de iniciativa pública**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13767/digressoes-sobre-os-direitos-disponiveis-os-crimes-patrimoniais-e-a-acao-penal-de-iniciativa-publica>>. Acesso em: 31 out. 2014.

mediante a tipificação penal de condutas que o afetam ". Portanto, o bem jurídico que se protege não é a propriedade, e sim o direito de dispor dos próprios direitos patrimoniais. Não havendo essa possibilidade de disposição, afeta-se a conduta como lesiva, tornando-a objeto da tutela penal.<sup>19</sup>

Nesse ponto, é bastante perceptível, segundo se depreende dos ensinamentos de Reis, que os bens tutelados pelo Estado não precisam, necessariamente, ser aqueles indisponíveis, dos quais o titular poderia lançar mão, mas também aqueles completamente disponíveis, tais como a honra e o patrimônio.

No entendimento de Carlo Velho Masi e Voltaire de Lima Moraes, o Direito Penal contemporâneo é marcado pelo expansionismo dos bens tutelados, diante do surgimento de novos interesses jurídicos supraindividuais. Esses, por sua vez, se relacionam a direitos coletivos e difusos. Os tipos penais que tutelam esses bens se diferem dos demais, já que, ao tratar deles, o legislador deixa de prever qualquer resultado naturalístico para a consumação, limitando-se a descrever o comportamento penalmente relevante. A ofensividade da conduta é, portanto, presumida, de modo que o perigo dela advindo já é suficiente para a incidência da norma penal<sup>20</sup>.

Se faz inteiramente necessária essa tutela estatal de ambas as espécies de bens, tendo em vista que, inobstante a disponibilidade de um direito, não está o indivíduo autorizado a tutelá-lo mediante suas próprias forças, já que tal atividade pertence única e exclusivamente ao Estado.

Em uma acepção constitucionalista, os bens jurídicos são espécies de direitos fundamentais, garantidos pela Constituição Federal de 1988, de forma esparsa. Os direitos fundamentais possuem uma nítida eficácia vertical, de modo que o Poder Público, como um todo, não pode violá-los, sob pena de seus atos serem atacados por meio dos chamados remédios constitucionais, previstos, por exemplo, no artigo 5º, inciso LXVIII, da Constituição Federal<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> REIS, Fernando Antônio Calmon. Ob. cit. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>20</sup> MASI, Carlos Velho, e MORAES, Voltaire de Lima. **O “moderno” direito penal e a política criminal expansionista**. Publicado em: Sistema Penal & Violência – Revista Eletrônica da Faculdade de Direito, Programa de Pós-graduação em Ciências Criminais - volume 6, número 1 - PUC/RS. Porto Alegre: janeiro/junho de 2013, p. 93/102.

<sup>21</sup> “Art. 5º, inciso LXVIII: “conceder-se-á "habeas-corpus" sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder;” Brasil. **Constituição**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).> Acesso em: 19 out. 2014.

No entanto, a doutrina mais moderna vem entendendo que os direitos fundamentais também possuem eficácia horizontal, podendo ser opostos entre os particulares. Entretanto, há a necessidade de leis infraconstitucionais para regerem as interações entre particulares, por meio de leis penais e civis, que visem a reprimir quaisquer atos praticados que violem direitos alheios.

Isso posto, conforme já mencionado acima, os direitos fundamentais também evoluíram, ensejando a proteção de vários bens anteriormente ignorados pela sociedade e, conseqüentemente, pela tutela jurisdicional.

Acerca disso, elucida Luciano Feldens:

Na senda evolutiva dos fatos sociais, o sistema jurídico – referimo-nos, à vista desta terminologia, ao direito positivo, acompanhado da doutrina e da jurisprudência – vem paulatinamente acolhendo novas ordens de direito, afastando-se, assim, de uma construção obsoleta a qual, denotando uma espécie de monocultura jurídica, reconhecia como tais apenas aqueles bens ou interesses suscetíveis de apropriação ou invocação individual<sup>22</sup>.

Por óbvio, tais espécies de prerrogativas jamais teriam sido imaginadas no início da vida em sociedade, de modo que, nos tempos mais remotos, não existia qualquer legislação que tratasse acerca de sua proteção.

Além disso, a forma e o objeto da tutela jurisdicional sofreram e continuam sofrendo constantes e intensas mudanças. Prova disso é, por exemplo, a profunda alteração trazida ao Código Penal no que se refere aos crimes contra a liberdade sexual, que foi substancialmente modificado pela Lei n.º 12.015/2009<sup>23</sup>.

Dessa maneira, para cada crime praticado, é possível requerer, perante o titular do poder jurisdicional, uma resposta estatal que vise à inibição de ações incoerentes com o convívio em sociedade.

Essa resposta se dá por meio da ação penal, que, nos dizeres de Norberto Avena, caracteriza-se como o direito de postular junto ao Estado a aplicação de uma sanção correspondente à infração de norma penal incriminadora, sempre levando em conta a natureza do crime perpetrado e suas especificidades<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 27.

<sup>23</sup> BRASIL, **Decreto-lei n.º 2.848**. Brasília: Presidência da República, 1940. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm)>. Acesso em: 16 out. 2014.

<sup>24</sup> AVENA, Norberto. **Processo Penal**: versão universitária. 2 ed. São Paulo: Método, 2013, fl. 141.

Assim, a ação penal é tida, no modelo jurídico brasileiro, como a única forma de se impor ao praticante de conduta criminal uma reprimenda estatal.

Entretanto, a grande evolução dos bens jurídicos talvez tenha sido a inclusão nesse rol dos direitos difusos, que, devido ao crescimento da importância da tutela de bens como meio ambiente, patrimônio público, ordem econômica, dentre outros.

Dessa forma, surgiu a necessidade de o Estado proteger não apenas os direitos individuais de seus administrados, mas também aqueles coletivos e difusos, por meio das tutelas e ações coletivas, que são promovidas, na seara cível, por meio da Ação Popular e ação Civil Pública.

Naturalmente, não basta apenas a proteção civil desses direitos, sendo necessária, ainda, a intervenção do Direito Penal para assegurar o cumprimento de certos deveres legais que visem à preservação dos direitos difusos e coletivos. Assim, os bens jurídicos penais de natureza difusa, se referem à sociedade como um todo, de forma que os indivíduos não têm disponibilidade sem afetar a coletividade. São, igualmente, indivisíveis em relação aos titulares. Os bens de natureza difusa trazem uma conflituosidade social que contrapõe diversos grupos dentro da sociedade, como na proteção ao meio ambiente, em que os interesses econômico industriais e o interesse na preservação ambiental se contrapõem, ou na proteção das relações de consumo, contrapostos os fornecedores e os consumidores, na proteção da saúde pública, no que se refere à produção alimentícia e de remédios, na proteção da economia popular, da infância e juventude, dos idosos etc.

O mesmo se pode dizer em relação ao patrimônio público, que advém, em sua grande maioria, da arrecadação de tributos pelo Estado. Nessa relação, é extremamente perceptível a contraposição de interesses de um particular, ao não desejar entregar parte de seu patrimônio aos cofres públicos, e do restante da sociedade, que necessita do sucesso da arrecadação fiscal para que possa usufruir dos serviços públicos prestados pelo Estado.

Na mesma senda, a propriedade do próprio Estado passou a necessitar de uma proteção mais avantajada, tendo em vista a cada vez mais expressiva atividade arrecadatória do Poder Público.

É indiscutível a imprescindibilidade da arrecadatória do Estado para a sociedade como um todo, tendo em vista que os serviços públicos prestados, completamente essenciais à população, são custeados com as verbas daí advindas. Nesse ponto, assevera Daniel Cavalcante Silva:

Partindo-se do pressuposto de que "nenhum serviço público é verdadeiramente gratuito", é cediço que o gás encanado, a água potável, o esgotamento sanitário e a telefonia têm um determinado custo. Tais serviços também são obrigações do Estado, mas nem por isso deixam de demandar um trabalho árduo de quem os disponibiliza aos cidadãos em geral. São serviços que implicam grandes investimentos para que se respeitem os princípios constitucionais de universalidade de atendimento e de acesso, entre outros. Embora sejam de primeira necessidade, tais intervenções públicas comumente são onerosas até mesmo para o usuário. Aliás, a atuação gratuita do Estado parece se restringir cada dia mais, seja pela progressiva privatização dos serviços públicos ou por outros fatores exógenos. Por tal razão, de uma maneira ou de outra, a população paga diariamente pelo acesso aos bens e serviços públicos que necessita, seja no estacionamento rotativo, seja nas escolas particulares.<sup>25</sup>

Os serviços públicos podem ser definidos como uma verdadeira demarcação do âmbito de incidência do Direito Administrativo nas atividades estatais. É o serviço público campo próprio de atuação do Estado em que a intervenção de particulares é meramente acessória ou substitutiva e só se dá mediante condições muito específicas.<sup>26</sup>

Foi justamente para proteger a propriedade fiscal que o legislador brasileiro editou as leis n.º 8.137/1990, 10.864/2003, dentre outras, bem como introduziu no Código Penal os artigos 168-A, 334, 337-A, os quais preveem os delitos que, de alguma forma, atentam contra a arrecadação tributária.

O conceito de tributo vem assim estabelecido pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”<sup>27</sup>

Na visão de Cláudio Renato de Andrade Filho, o significado desse instituto pode ser assim delineado: Criticando o conceito legal de tributo, Luciano Amaro, por entender que cabe a doutrina e não a lei definir e classificar um instituto de direito, o define como a “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público.”

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei e a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4º do CTN). Alguns autores entendem que este critério está superado.<sup>28</sup>

<sup>25</sup> SILVA, Daniel Cavalcante. **Discussões sobre o conceito de serviço público e sua remuneração**. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/19040/servico-publico-e-tributacao>. Acesso em: 04 nov. 2014.

<sup>26</sup> *Ibidem*.

<sup>27</sup> BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172/1966. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 04 nov. 2014.

<sup>28</sup> FILHO, Cláudio Renato. **Tributo, definição e espécies**. Disponível em: <http://tributarioblog.blogspot.com.br/2008/10/resumo-tributo.html>. Acesso em: 04 nov. 2014.

Embora o CTN tenha, aparentemente, adotado a teoria tripartite da subdivisão dos tributos, o fato é que, notoriamente, o ordenamento jurídico brasileiro, após a Constituição Federal de 1988, passou a considerar a teoria pentapartite, já que a Carta Magna, em seus artigos 148<sup>29</sup> e 149<sup>30</sup>, previu expressamente a possibilidade de criação, pela União, tanto dos empréstimos compulsórios quanto das contribuições especiais.

Segundo a teoria tripartite, demonstrada pelo artigo 3º do CTN, apenas são consideradas espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria.

Entretanto, atualmente, não se pode olvidar a existência de outras duas espécies, que são inteiramente diferenciada das três citadas no Código e que, portanto, merecem uma classificação à parte: tratam-se dos empréstimos compulsórios e das contribuições especiais.

Daniel Cavalcante Silva assim define os impostos, taxas e contribuições de melhoria:

Impostos, como se sabe, são tributos não vinculados a atividade estatal qualquer. Têm como hipótese de incidência a descrição de um fato que, indicando capacidade econômica, uma vez realizado, faz nascer a obrigação de contribuir para os cofres públicos. A contribuição de melhoria, conforme disposta no direito brasileiro, é um tributo normalmente esquecido, mesmo tendo como fim o ressarcimento do Estado pelo contribuinte especialmente beneficiado pela consecução de obras públicas. Por outro lado, como restrição temática, as taxas são tidas como tributos vinculados cuja hipótese de incidência é composta pela fruição efetiva ou potencial do serviço público específico e divisível ou pela provocação do poder de polícia estatal.<sup>31</sup>

O empréstimo compulsório, por sua vez, é assim conceituado por Marina Godin Ramos:

Ainda existe o mesmo dilema a respeito da natureza jurídica do instituto. Grande parte da doutrina entende ser um tributo, e estar sujeito aos princípios tributárias,

<sup>29</sup> “**Art. 148:** A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.” BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 out. 2014.

<sup>30</sup> “**Art. 149:** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.” BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 04 out. 2014.

<sup>31</sup> SILVA, Daniel Cavalcante. **Discussões sobre o conceito de serviço público e sua remuneração**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/19040/servico-publico-e-tributacao>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

dentre eles, Sacha Calmon, Regis F. de Oliveira, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho. Destacamos ser um tributo de competência exclusiva da união, não podendo estados e municípios instituí-lo. Deve ser instituído por lei complementar, e após a E. C. n. 32 ficou expressamente proibido instituí-lo por meio de Medida Provisória. Importante mencionar também que a Constituição não indica o fato gerador do tributo, apenas as situações em que poderá instituí-lo. O fato gerador será definido posteriormente por Lei Complementar.

A aplicação da receita arrecadada está vinculada a despesa que fundamentou sua instituição. Luiz Felipe S. Difini traz interessantes observações sobre o tema, destacando que eventuais descumprimentos a essa regra acarretam em desvio de finalidade, que é causa de responsabilização dos administradores, porém não invalida o empréstimo já instituído, a não ser que o desvio se dê quando da edição da própria lei que instituiu o Empréstimo Compulsório.<sup>32</sup>

Desta forma, o empréstimo compulsório tem sua mais importante característica no fato de que as verbas por meio dele arrecadadas deverão ser restituídas ao contribuinte, de modo a não integrar, permanentemente, os cofres públicos.

Já a definição de taxa, nos dizeres de Luciana Laura Tereza Oliveira Catana, é assim apresentada:

As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, que pode consistir: no exercício regular do poder de polícia; ou na prestação ao contribuinte, ou colocação à disposição deste, de serviço público específico e divisível (art. 145, II, da CF e art. 77, do CTN).

A taxa diferencia-se do imposto, pois quando paga-se uma taxa, em contrapartida tem-se a prestação de um serviço público, *v.g.* pagar uma taxa para retirar passaporte, ou ainda, pagar taxa para estabelecer uma danceteria, restaurante, lanchonete, curtume, entre outros.<sup>33</sup>

Visto isso, tem-se como uma importantíssima característica inerente aos tributos sua compulsoriedade. Isso significa que o contribuinte, diferentemente do que ocorre em um contrato regido pelas regras do Direito Civil, não se torna devedor do tributo por uma demonstração voluntária de sua vontade.

Muito pelo contrário, a obrigação tributária surge da simples ocorrência de um fato gerador, já previamente instituído em lei, que acarreta, imediatamente, a existência de uma dívida com o Fisco.

Nesse ponto, insta ressaltar, também, outro conceito de grande relevância para que se possa compreender o tema a que se propõe essa pesquisa. A obrigação tributária deve ser definida como uma relação jurídica entre o Estado e o particular, tendo como objeto o tributo.

<sup>32</sup> RAMOS, Marina Godin. **O Empréstimo Compulsório da Constituição Federal e do Código Nacional Tributário**. Disponível em: <<http://bossleadvogados.com.br/emprestimo-compulsorio-nocoes-gerais-o-emprestimo-compulsorio-da-constituicao-federal-e-do-codigo-nacional-tributario/>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

<sup>33</sup> CATANA, Luciana Laura Tereza Oliveira. **Espécies tributárias: taxas**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3584/Especies-Tributarias-Taxas>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

Essa relação se subdivide em duas espécies, quais sejam a obrigação principal e a obrigação acessória.

A primeira, em uma comparação com as formas de obrigação estabelecidas pelo Direito Civil, pode ser definida como uma obrigação de dar, já que o objeto é pura e simplesmente um pagamento, seja do tributo em si ou em razão de penalidade por dever descumprido. A obrigação principal existe a partir da ocorrência do fato gerador.

Já a obrigação acessória tem por objeto alguns comportamentos exigidos do particular, que podem ser tanto obrigações positivas quanto negativas. Consiste em deveres instrumentais administrativos, atinentes à arrecadação e fiscalização de tributos. São exemplos a emissão de notas fiscais, escrituração de livros contábeis e a declaração de imposto de renda.

Necessário ressaltar, ainda, que o descumprimento de tais comportamentos é capaz de gerar multas, as quais, em razão de serem resolvidas por um pagamento para o Fisco, também são consideradas obrigações principais.

A grande diferença entre ambas reside no fato de que, enquanto a obrigação principal apenas pode ser instituída por meio de lei, a acessória pode ser implementada pela legislação tributária como um todo, o que engloba tanto as leis quanto tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares.

Para que fosse assegurada a compulsoriedade das obrigações tributárias, não foi suficiente apenas a previsão de penas civis e administrativas, já que estas não surtiam o efeito necessário de coagir os contribuintes a recolherem seus tributos sem a necessidade de uma interpelação estatal.

Por essa razão, houve a necessidade da criminalização de condutas relacionadas à elisão fiscal, visando, assim, a uma mais eficiente forma de induzir a sociedade a não cometer ações que atentassem contra a atividade arrecadatória do Estado.

A respeito do uso do Direito Penal como forma de coação para obrigações de ordem prevalentemente civil, posiciona-se Feldens:

Ainda que por um lado se repila veementemente a ideia de uma Direito Penal a funcionar como instrumento, mesmo que auxiliar, na realização (perspectiva positiva) de políticas públicas e sociais, ao veraz argumento de que outros instrumentos mais apropriados, e menos invasivos, se projetam a tal finalidade, por outro, deposita-se nessa disciplina jurídica, hialina e inegavelmente, a missão de coibir (perspectiva negativa) aquelas condutas que revelem hipótese de dano – ou

mesmo ameaça de sua ocorrência – a bens ou interesses que se mostram vitais à sociedade como tal.<sup>34</sup>

No entendimento de Hálisson Rodrigo Lopes,

A criminalização das condutas inseridas nos artigos supracitados tem como objetivo principal evitar que, através dessas ações, seja a Fazenda Pública fraudada no que se refere aos valores a que tem direito de receber pelo exercício de atividades ou pela ocorrência de fatos geradores de obrigações tributárias, com os respectivos acessórios. Há também o interesse em criar um recurso para evitar a sonegação, pela supressão ou redução de contribuições sociais consideradas como tributárias para os efeitos penais.<sup>35</sup>

De acordo com a legislação brasileira, no pensar de Alecio Adão Lovatto, nem todo ilícito tributário é um ilícito penal tributário<sup>36</sup>. Assim, no caso de incidência desse último, imprescindível a intervenção judicial, já que, em se tratando de crimes, não é possível sua repressão por meio das vias administrativas, ainda consoante os ensinamentos de Lovatto<sup>37</sup>.

Nessa esteira, o chamado Direito Penal Tributário recebe a função de coibir a prática de ações que dificultem ou impossibilitem a atividade arrecadatória do Estado, por meio da previsão de sanções severas para o agente que se opuser à tributação. Nesse sentido são os ensinamentos de Gamil Föppel e Rafael de Sá Santana, segundo os quais:

[...]é certo que, para que seja garantida a sua aplicabilidade e se resguarde a sua eficácia, a norma jurídica tributaria é marcada pela coercibilidade e, se descumprida, dará margem à imposição coativa de uma sanção.<sup>38</sup>

Não resta a menor dúvida, portanto, de que as reprimendas penais são de suma importância para o regular exercício da atividade tributária no país, devendo aquelas ser suficientes para desestimular os delitos contra o fisco.

A respeito desse direito difuso pertencente à população como um todo, consistente nas verbas públicas, ressalta Feldens:

---

<sup>34</sup> FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 31.

<sup>35</sup> LOPES, Hálisson Rodrigo. **A extinção da punibilidade dos crimes tributários**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9778](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9778). Acesso em: 20 out. 2014.

<sup>36</sup> LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos Criminais e Processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 30.

<sup>37</sup> *Ibidem*.

<sup>38</sup> FÖPPEL, Gamil e SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: Legislação Penal Especial em Homenagem a Raul Chaves – 2 ed.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 08.

De toda gama doutrinária disputante da mais precisa definição conceitual em torno do que sejam interesses difusos ou coletivos, o que para nós se configura realmente essencial dentro do objetivo a que nos propusemos é a simples consideração, nos limites das categorias jurídicas com as quais operamos – especialmente o Direito Penal em sua relação com a Constituição -, acerca da existência de direitos e interesses supraindividuais de que são portadores, em face dessa noção plural mesma, “vítimas abstractas ou distantes”, circunstância em nada impeditiva – pelo contrário disso – à sua valorização como bens jurídico-penais. Nesse sentido, aliás, caminha o Direito Penal no limiar do século XXI<sup>39</sup>.

Assim, plenamente justificado considerar a ordem tributária como bem jurídico, o qual, dada a sua relevância social, vê-se dotado de estruturação constitucional, de onde se veem conformados os fundamentos a essa ordem inerentes, bem como sua finalidade.

Acrescenta Feldman, ainda, que o bem jurídico-penal coletivo surge da conceitualidade emergente da Constituição Econômica. Identifica-se, pois, uma manifestação evidente do surgimento da tutela penal de interesses difusos, marcando o momento histórico em que o Direito Penal parte em proteção de direitos de segunda e terceira geração, de estatura constitucional<sup>40</sup>.

Nessa esteira, surgiram no Brasil inúmeros doutrinadores contrários à criminalização de condutas que atentassem contra a ordem tributária, alegando que o patrimônio fiscal do Estado não seria bem jurídico relevante para a coerção penal, que constitui a última *ratio*.

Conforme conceitua Eduardo Sabbag, “evidencia-se, assim, que em muitos pontos não se ‘vê’ o Direito Tributário sem ‘enxergar’ o Direito Penal, sendo este o necessário pano de fundo daquele, em inúmeras questões jurídicas que avocam a interdisciplinariedade”<sup>41</sup>.

Nesse sentido são os ensinamentos de Igor Saúde Izoton, que, citando Ives Gandra Martins, tece severas críticas à imposição penal relacionada à atividade arrecadatória do Estado, afirmando que a imposição fiscal é uma norma de rejeição social. Argumenta, ainda, que essa rejeição reside na carga fiscal desmedida e no fato de que a arrecadação também é utilizada para a manutenção do poder dos governantes, com todo o séquito de desperdícios, corrupção<sup>42</sup>.

Além disso, percebe-se que o tratamento dado a tais crimes difere bastante daquele dispendido a delitos contra o patrimônio de particulares, tais como crimes de furto, onde é possível individualizar as vítimas da conduta.

<sup>39</sup> FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 34.

<sup>40</sup> *Ibidem*.

<sup>41</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário** – 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 54.

<sup>42</sup> IZOTON, Igor Saúde. **Bem jurídico, Constituição e crimes tributários**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24247/bem-juridico-constituicao-e-crimes-tributarios>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

Enquanto que em crimes contra a propriedade, de uma forma geral, que estão previstos no artigos 155 a 180 do Código Penal<sup>43</sup>, a reparação do dano pode ser considerada, no máximo, como uma atenuante, nos delitos tributários esse ato constitui uma causa de extinção da punibilidade do crime.

Isso revela a enorme disparidade no tratamento de ambas as condutas, tendo em vista que, em se tratando de um crime individual, não há qualquer estímulo ao agente para que devolva à vítima o valor subtraído ou para que ressarça-lhe o dano causado. Nesse caso, pouco importa ao Estado a reparação do dano sofrido pelo ofendido, sendo dada máxima importância à punição merecida pelo criminoso.

Já nos crimes contra a ordem fiscal, a lógica é totalmente inversa: a importância é dada, justamente, à reparação do dano, que se sobrepõe, sem nenhuma dúvida, à vontade da punição estatal pelo ato perpetrado.

### 1.3 Legislação esparsa acerca do Direito Penal Econômico

Antes de adentrar no mérito da causa extintiva da punibilidade ora em apreço, é necessário se fazer uma análise da legislação penal que prevê tal hipótese. Ademais, ela advém de uma interpretação hermenêutica, já que o texto legal não é suficientemente claro a ponto de não deixar margem para severas discussões acerca do tema.

Primeiramente, como assevera Aldo de Campos Costa:

Na vigência da Lei 9.249/1995, deferido o parcelamento de débitos antes do recebimento da denúncia, extingue-se a pretensão punitiva do Estado, ainda que inócurre seu pagamento integral. Considerava-se irrelevante, para os efeitos do artigo 34 do mencionado diploma legal, o posterior descumprimento do acordo. O Plenário do STF, contudo, ao julgar a QO-Inq 1028-6, assentou que o simples parcelamento do débito não significava o pagamento do tributo, para efeito de extinção da punibilidade (HC 74.754).<sup>44</sup>

Já no advento da Lei n.º 9.964/2000, era afastada a hipótese do parcelamento como causa de extinção da punibilidade, gerando, assim, apenas a suspensão do processo até que fosse plenamente cumprido o acordo e adimplido, em sua totalidade, o crédito tributário.

---

<sup>43</sup> BRASIL, **Decreto-lei n.º 2.848**. Brasília: Presidência da República, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 16 out. 2014.

<sup>44</sup> COSTA, Aldo Campos. **Sucessão de Leis Penais e o parcelamento tributário**. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2013-mai-16/toda-prova-sucessao-leis-penais-parcelamento-tributario>>. Acesso em: 18 ago. 2014.

Não havia que se falar em irretroatividade de lei penal mais severa, já que, ainda nos dizeres de Costa, desde que o pedido de parcelamento do débito tributário ocorresse durante a vigência da Lei 9.964/2000, de modo que, a partir de então, deveriam ser aplicadas às respectivas hipóteses de incidência a lei vigente à época do fato de que decorre o direito, ainda que os fatos geradores do débito tenham ocorrido em momento anterior ao da vigência desse texto legal<sup>45</sup>.

Finalmente, com a edição da Lei n.º 10.684/2003, deu-se nova disciplina aos efeitos penais do pagamento do tributo, nos casos dos crimes previstos nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137/1990, e 168-A e 337-A do Código Penal, tendo a mencionada norma silenciando sobre o limite temporal para a suspensão da pretensão punitiva e para a extinção da punibilidade.

Assim, diante da omissão da lei, tanto a doutrina quanto a jurisprudência passaram a entender que o pagamento do tributo, em qualquer momento do processo, seria causa extintiva da punibilidade, com única exigência de que, por razões óbvias, ocorresse antes do trânsito em julgado do feito.

Dessa forma, tem-se que o Estado passou a dar tratamento bastante diverso aos crimes tributários daquele dado aos demais delitos patrimoniais, tendo em vista que, em se tratando de qualquer outro delito, o adimplemento do prejuízo jamais é admitido como forma extintiva da punibilidade no decorrer do processo. Em relação ao crime de estelionato, em uma interpretação à Súmula 554 do STF, ainda é possível extinguir o feito, desde que o pagamento se dê antes do recebimento da denúncia, ou seja, antes que se inicie a fase judicial.

#### **1.4 O paradigma penal dominante no tratamento dos crimes fiscais**

Conforme já esclarecido no item anterior, o legislador brasileiro tratou de tipificar os crimes atentatórios contra a arrecadação fiscal do Estado, tanto por meio de legislações esparsas (Lei n.º 8.137/1990) quanto no bojo do próprio Código Penal. Assim, foram criminalizadas as condutas relativas à sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária e descaminho.

É importante diferenciar os crimes fiscais das infrações tributárias administrativas. Essas, por seu turno, caracterizam-se pela previsão de uma sanção de multa diante do

---

<sup>45</sup> COSTA, Aldo Campos. **Sucessão de Leis Penais e o parcelamento tributário**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2013-mai-16/toda-prova-sucessao-leis-penais-parcelamento-tributario>>. Acesso em: 18 ago. 2014.

descumprimento de obrigações perante o Fisco. Por outro lado, quando o inadimplemento da obrigação tributária está vinculado a uma fraude, estar-se-á caracterizado o delito fiscal<sup>46</sup>.

Conforme esclarece Ives Gandra Martins, os delitos tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei n.º 8.137 tanto podem ser considerados crimes de dano quanto crimes de mera conduta. Constituem crime de dano na medida em que os tributos sonegados sejam totalmente proporcionais e indispensáveis à reversão das verbas em benefício dos demais contribuintes, de modo que o *quantum* sonegado representaria dano efetivo à coletividade.

Entretanto, também podem os crimes fiscais ser considerados delitos de mera conduta, na medida em que os valores a serem deixados de recolher sejam aqueles não revertidos em prol da sociedade, mas concentrados apenas em favor dos governantes. Nesse caso, nenhum dano à coletividade traria a conduta sonegadora, visto que incidiria sobre a carga tributária desmedida e quase confiscatória<sup>47</sup>.

Segundo Aristides Junqueira Alvarenga, os delitos fiscais são caracterizados pelo descumprimento, por parte do povo, de seu dever legal de contribuir, mediante o recolhimento de tributos devidos, de modo a ofender a Administração Pública, que se torna incapaz de efetivar o bem comum, diante da omissão contributiva individual. A ordem tributária é, portanto, valos essencial à Administração, devendo ser juridicamente tutelada inclusive na esfera penal<sup>48</sup>.

Ao tratar dessa distinta espécie criminal, o legislador brasileiro ainda trouxe outra inovação, inexistente nos demais delitos que atentam contra o patrimônio individual. Trata-se da extinção da punibilidade aplicada a essa espécie delituosa, consistente no pagamento do tributo em qualquer momento do processo.

Essa causa de extinção da punibilidade, prevista no artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003, foi alvo de severas críticas, chegando a ser questionada em sede de Ação Direta de Constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. As questões atinentes essencialmente a esse instituto, bem como o posicionamento jurisprudencial e doutrinário a isso relacionado, será aprofundado no item 2 dessa pesquisa.

---

<sup>46</sup> RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998, p. 29.

<sup>47</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998, p. 25.

<sup>48</sup> ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998, p. 52.

## 2 A CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE APLICADA A CRIMES FISCAIS

### 2.1 Considerações iniciais

A partir do presente capítulo, far-se-á uma análise mais aprofundada do instituto objeto desta pesquisa, qual seja a extinção da punibilidade prevista especialmente para os crimes fiscais, que consiste no pagamento da dívida tributária, disposta no parágrafo 2º do artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003<sup>49</sup>.

Inicialmente, faz-se necessário conceituar o instituto da punibilidade. Segundo Andrei Zenckner Schmidt, punibilidade, que constitui elemento do crime, é

a possibilidade da pena positivamente determinada e sujeita aos limites da política criminal (prevenção geral); já a penalidade é a aplicação concreta de uma sanção penal. Esta última, tendo em vista o monopólio da jurisdição em matéria penal, faz recair sobre o Estado o dever de executá-las nos limites determinados pelos direitos fundamentais.<sup>50</sup>

A punibilidade não se confunde com as pretensões acusatória e executória do Estado. A primeira se regula por limites mínimos e máximos da política criminal, cuja exclusão posterior pode gerar as condições objetivas e as causas de exclusão da punibilidade.

Já a pena, em seu conceito mais aceito pela doutrina brasileira predominante, é a sanção aplicada pelo Estado, por meio do devido processo legal, ao criminoso, tendo a finalidade de reprimir e prevenir novas infrações, tanto por parte do próprio penalizado quando pelo restante da sociedade.

Em sua maioria, a punibilidade pode ser suprimida por circunstâncias verificadas posteriormente à prática do delito, cuja aplicação pode ser imposta por lei ou, ao contrário, permanecer sujeita ao poder discricionário do juiz. As primeiras, que constituem normas

---

<sup>49</sup> “**Art. 9º** É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.” BRASIL. **Lei n.º 10.684/2003**. Brasília: Congresso Nacional, 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/110.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm)>. Acesso em: 07 nov. 2014.

<sup>50</sup> SCHMIDT, Andrei Zenckner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, p. 17.

cogentes, são comumente chamadas de causas extintivas da punibilidade, propriamente ditas, enquanto que as segundas, causas discricionárias de exclusão da punibilidade.

Leonardo Ribeiro Pessoa assim resume o desenvolvimento da legislação acerca do tema que a seguir será tratado:

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal) era disciplinada pelo artigo 14 da Lei n.º 8137/90 que determinava que o pagamento do débito tributário feito antes do recebimento da denúncia criminal era causa excludente da punibilidade, mas foi revogado pelo art. 98 da Lei n.º 8.383/91. O art. 34 da Lei n.º 9.249/95, contudo, voltou a admitir a mencionada extinção da punibilidade.

Quanto a extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, temos que § 2º, do artigo 168-A do Código penal determina que “é extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.”<sup>51</sup>

Nesse contexto, é deveras importante ressaltar que o dispositivo legal ora em análise, qual seja o artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003, já fora, inclusive, objeto de controle concentrado de constitucionalidade, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3002-7, ajuizada pelo Procurador-Geral da República, no ano de 2003, perante o Supremo Tribunal Federal.

A Suprema Corte, no entanto, julgou prejudicada a apreciação da validade jurídico-constitucional da norma, justificando sua decisão na perda do objeto, tendo em vista que, nos dizeres do Ministro Relator Celso de Mello

[...]com a superveniência da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009 - que, em seu art. 68, disciplinou, de maneira integral, a mesma matéria até então regulada no art. 9º da Lei n.º 10.684/2003 -, a regra legal ora questionada na presente sede de controle normativo abstrato restou tacitamente revogada.<sup>52</sup>

Em que pese a decisão do Ministro Relator, o fato é que não é correto o entendimento de que o artigo 68 da Lei n.º 11.941/2009<sup>53</sup> revogou o já citado artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003.

<sup>51</sup> PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=363](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=363)>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>52</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão monocrática que determinou a extinção anômala da ADIn.** Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3002-7/Brasília-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 24 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3002&processo=3002>>. Acesso em: 28 out. 2014.

<sup>53</sup> **Art. 68:** “É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n.º 2.848, de 7 de dezembro de

Da leitura dos referidos dispositivos legais, verifica-se que ambos não são contraditórios entre si. Muito pelo contrário, acabam por prever a mesma situação jurídica: a extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo.

Por essa razão, não há que se falar em revogação tácita, tendo em vista que a norma superveniente não é antagônica àquela primeira, podendo ambos os dispositivos coexistir.

O então Procurador-Geral da República, Claudio Fonteles, trouxe à baila seu entendimento de que a norma em comento era inconstitucional por violar o artigo 1º, *caput* e parágrafo único<sup>54</sup>; artigo 3º, incisos I e III<sup>55</sup>; artigo 5º, *caput*<sup>56</sup>; artigo 19, inciso III<sup>57</sup>; artigo 37, *caput*<sup>58</sup>; artigo 62, §1º, inciso II, alínea “b”<sup>59</sup>; artigo 146, inciso III, alínea “b”<sup>60</sup>, e artigo 150, inciso II<sup>61</sup>, todos da Constituição Federal.

Acerca da decisão do Ministro Celso de Mello na referida Ação Direta de Inconstitucionalidade, assim se manifestou Kiyoshi Harada:

Ocorre que, ao apreciar a ADI nº 3002-7, ajuizada pelo Procurador-Geral da República questionando a constitucionalidade do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, o ínclito Ministro Relator Celso de Mello deu por prejudicada a aludida ação direta,

---

1940 - Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.” BRASIL, **Lei n.º 11.941/2009**. Congresso Nacional: Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>54</sup> **Art. 1º**: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...]Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição”. BRASIL, **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>55</sup> **Art. 3º**: “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais [...]”. *Idem*.

<sup>56</sup> **Art. 5º**: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes”. *Idem*.

<sup>57</sup> **Art. 19**: “É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]III - criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”. *Idem*.

<sup>58</sup> **Art. 37**: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte”. *Idem*.

<sup>59</sup> **Art. 62**: “[...]§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: [...] b) direito penal, processual penal e processual civil”. *Idem*.

<sup>60</sup> **Art. 146**: “Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. *Idem*.

<sup>61</sup> **Art. 150**: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. *Idem*.

por perda superveniente de seu objeto, porque a matéria regulada por aquele art. 9º foi inteiramente disciplinada pelo art. 68 da Lei nº 11.941/2009.

Pelo que se depreende da r. decisão monocrática só se analisou a questão da suspensão da punibilidade durante a vigência do regime de parcelamento de tributos (art. 9º da Lei nº 10.684/2003 e art. 68 da Lei nº 11.941/2009).

Silenciou-se, por completo quanto ao § 2º, do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 e do art. 69 da Lei nº 11.941/2009, que cuida da extinção da punibilidade de forma diferente daquela regulada pela norma do § 2º sob comentário.

Concluindo, a dúvida permanece. Não se sabe, ao certo, se o pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, extingue ou não a punibilidade à luz da jurisprudência do STF.

O nosso entendimento é no sentido afirmativo, principalmente tendo em vista o disposto no parágrafo único do art. 69, da Lei nº 11.941/2009, que, de certa forma, confirma a vigência do § 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003, ao dispor que se extingue a punibilidade na hipótese de a pessoa física responsabilizada pelo não pagamento do tributo efetuar o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal. Pela lógica, na hipótese de pagamento do tributo pela pessoa jurídica deve extinguir a punibilidade da pessoa física penalmente responsabilizada.

Contudo, é certo que o resultado da r. decisão monocrática proferida na citada ADI nº 3002-7, embora não se referindo aos parágrafos do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 acentuou a dúvida ao afirmar que a superveniência do art. 68 da Lei nº 11.941/2009 prejudica o exame da constitucionalidade ou não do art. 9º da lei anterior, considerando que tanto a inicial quanto a r. decisão da Corte Suprema transcrevem o art. 9º com os seus parágrafos.<sup>62</sup>

Assim sendo, independentemente das razões e da forma pelas quais o fez, o fato é que o STF não declarou a inconstitucionalidade do dispositivo legal em apreço, que continua com sua vigência e eficácia de modo pleno.

Diante de todas as considerações feitas acerca do artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003, passa-se, a partir do item que segue, ao estudo desse instituto, em consonância com o restante da legislação ligada a seu tema.

## 2.2 Evolução legislativa

Como já referido no tópico 1.2 dessa pesquisa, a legislação que trata dos delitos fiscais sofreu diversas alterações desde a edição da primeira norma que tratava sobre o tema, até alcançar os desdobramentos que se observam nos dias atuais.

A extinção da punibilidade em virtude do pagamento do tributo devido foi inaugurada pela Lei n.º 4.357/64, que criou hipótese de apropriação indébita, por equiparação.

---

<sup>62</sup> HARADA, Kiyoshi. **Crimes tributários. Subsiste a extinção da punibilidade pelo pagamento?** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7828](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7828)>. Acesso em: 02 nov. 2014.

A Lei n.º 4.729/64, enquanto esteve em vigor, previa em seu art. 2º<sup>63</sup>, a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, se o pagamento do tributo fosse feito antes do início do procedimento administrativo para a cobrança do tributo.

No entanto, o Decreto-lei n.º 157/67 modificou a Lei n.º 4.729/64, e manteve possibilidade de ser declarada a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal, quando houvesse o recolhimento do tributo e seus acessórios, sempre que o recolhimento ocorresse logo após o julgamento da autoridade de primeira instância administrativa.

Na mesma época, o Decreto-lei n.º 326/67, ao dispor sobre a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados, determinou que a utilização do produto da cobrança do imposto devido que não o recolhimento passava a constituir crime de apropriação indébita, cuja punibilidade estaria extinta se pago o débito, espontaneamente, ou antes, da decisão administrativa de primeira instância.

Posteriormente, o art. 5º do Decreto-lei n.º 1.060/69, determinou que fossem aplicadas as disposições sobre extinção da punibilidade contidas na Lei n.º 4.357/64, e o do Decreto-lei n.º 326/67, ou seja: a extinção da punibilidade ocorreria se o pagamento do tributo devido, qualquer que fosse ele, fosse feito antes da decisão administrativa de primeira instância.

A Lei n.º 8.137/90 cuidou da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, em seu art. 14, aduzindo que: “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos artigos 1º e 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Essa limitação temporal para que fosse eficaz o pagamento foi dispensada na edição da Lei n.º 10.684/2003, a qual, em seu artigo 9º, parágrafo 2º, tratou o adimplemento do tributo como causa extintiva da punibilidade em qualquer tempo, tanto em fase administrativa quanto na judicial, já no decorrer do processo e, logicamente, após o recebimento da denúncia.

Se, anteriormente, a matéria era um pouco conturbada em razão do vasto número de legislações, que continuavam a vigor em concomitância, nos dias de hoje tanto a jurisprudência quanto a doutrina são completamente uníssonas ao afirmar que o pagamento do tributo é, sim, causa extintiva da punibilidade por delito fiscal em qualquer momento da tramitação do feito, gerando a extinção do processo penal que o apura.

---

<sup>63</sup> **Art. 2º:** “Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.” BRASIL, **Lei n.º 4.729/1965**. Brasília: Congresso Nacional, 1965. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm)>. Acesso em: 31 out. 2014.

Desse modo, observa Leonardo Ribeiro Pessoa:

Neste diapasão, é importante observar que ao autor de um crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal) poderia ter extinta a sua punibilidade, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal. Ocorre que a partir da promulgação da Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º (da Lei n.º 10.684/2003).<sup>64</sup>

Assim, ressalta Pessoa, o dispositivo legal em apreço não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia, silenciando, outrossim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequente extinção da punibilidade<sup>65</sup>.

O instituto ora debatido vem assim previsto na Lei n.º 10.684/2003:

**Art. 9º** É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.<sup>66</sup>

A respeito da Lei n.º 10.684/2003, ressalta Vanessa Teruya:

A Lei 10.684/2003 alterou a legislação tributária, dispôs sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e deu outras providências, prevendo em seu art. 9º, a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva do Estado e do curso prescricional durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos crimes previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 e 168-A e 337-A, do Código Penal estiver incluída no regime de parcelamento. [...] Em suma, hoje vigora que, enquanto o agente estiver incluído no regime de parcelamento ficará suspenso o *jus puniendi* e a prescrição, efetuando o pagamento, restará extinta a punibilidade.<sup>67</sup>

<sup>64</sup> PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=363](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=363)>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>65</sup> *Ibidem*.

<sup>66</sup> BRASIL. **Lei n.º 10.864/2003.** Brasília: Congresso Nacional, 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10684.htm>>. Acesso em 24 ago. 2014.

<sup>67</sup> TERUYA, Vanessa. **Extinção da punibilidade pelo parcelamento e/ou pagamento da dívida nos delitos tributários e sua compatibilização com o entendimento jurisprudencial pátrio.** Disponível em:

A partir do dispositivo legal acima citado, é mister reconhecer que, em se tratando de crimes contra o fisco, o Estado estabeleceu o adimplemento do prejuízo como causa extintiva da punibilidade do agente, em qualquer tempo do processo penal, mesmo após o recebimento da denúncia.

Nesse sentido, segundo Hugo de Brito Machado, há diversos argumentos passíveis de serem tecidos contra a causa de extinção da punibilidade em estudo, indicando o autor que admitir tal forma de encerramento da ação implicaria tornar o direito penal extremamente utilitarista, e estimular a sonegação, à medida que garante ao sonegador que, se apanhado, livrar-se-á da pena, pagando o tributo<sup>68</sup>.

Não bastasse isso, cabe ressaltar os custos despendidos com a tramitação do processo criminal, os quais são suportados pelo Estado, em razão de um procedimento sem nenhuma razão de existir, já que extinguido no momento escolhido pelo réu, que sempre possui a faculdade de pagar o tributo na oportunidade que lhe convier.

Em razão da polêmica que a matéria traz em seu bojo, há diferentes posicionamentos em relação a isso no âmbito doutrinário, já que, inobstante os argumentos acima tecidos de autores posicionados contra a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, há aqueles doutrinadores que enaltecem a referida norma, argumentando ser essa a maior causa para o efetivo cumprimento das obrigações tributárias, servindo, ao contrário do que os demais autores descrevem, um verdadeiro estímulo ao adimplemento dos tributos devidos. É o caso, como se verá a seguir, do posicionamento de renomados autores.

### **2.3 A seletividade do Direito Penal e a disparidade no tratamento de delitos fiscais e demais crimes patrimoniais pela doutrina e pelos tribunais**

O Título II do Código Penal Brasileiro<sup>69</sup> traz a previsão dos crimes contra a ordem patrimonial existentes no ordenamento jurídico pátrio, bem como as disposições gerais para tais delitos.

Entre os artigos 155 e 183 do referido Diploma, não há nenhuma previsão que trate da reparação do prejuízo à vítima como uma hipótese de descriminalizar a conduta. Pelo

---

<[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6500](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6500)>. Acesso em: 04 nov. 2014.

<sup>68</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230.

<sup>69</sup> FILHO, Nylson Paim de Abreu. **Codex** – 5 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012, fl. 532.

contrário, o ressarcimento do dano é previsto, no artigo 16 do Código Penal, apenas como uma minorante, ou seja, causa de diminuição de pena, podendo gerar a redução da sanção entre os patamares de um a dois terços<sup>70</sup>.

Conforme assevera Hálisson Rodrigo Lopes,

Analizando nosso ordenamento jurídico, mais especificamente o Código Penal Brasileiro, verifica-se que o tratamento legal conferido ao “arrependimento” e, em geral, à reparação dos danos, não é dos mais sistematizados, pois ora se lhe confere força de autêntica causa de extinção de punibilidade, ora força de causa de redução de pena, ora de requisito para concessão de certos requisitos legais.<sup>71</sup>

Ainda, deve-se analisar que a reparação do dano também não é elencada no artigo 107 do Diploma Repressivo, que trata, justamente, das hipóteses que levam à extinção da punibilidade<sup>72</sup>.

Apenas no crime de estelionato, previsto no artigo 171 do Código Penal<sup>73</sup>, é que é possível ter o ressarcimento do dano causado à vítima como forma de retirar a tipicidade da conduta. No entanto, isso não advém do texto legal, mas de uma interpretação a contrário senso da Súmula 554 do Supremo Tribunal Federal<sup>74</sup>. Ao passo que o verbete dispõe que o ressarcimento do ilícito após o ajuizamento da ação penal não lhe obsta o prosseguimento, pode-se entender que, caso feito antes do recebimento da denúncia, isento de pena resta o agente.

De toda sorte, mesmo nesse caso, ainda fica clarividente a discrepância no tratamento dos crimes, haja vista que, em se tratando de crime tributário, o pagamento da dívida é admitido como óbice ao prosseguimento do feito em qualquer momento dos trâmites do processo.

---

<sup>70</sup> FILHO, Nylson Paim de Abreu. **Codex** – 5 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012, fl. 518.

<sup>71</sup> LOPES, Hálisson Rodrigo. **A extinção da punibilidade dos crimes tributários**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9778](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9778). Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>72</sup> FILHO, Nylson Paim de Abreu. **Codex** – 5 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012, fl. 526.

<sup>73</sup> Art. 171: “Obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento”. BRASIL, **Decreto-lei n.º 2.848**. Brasília: Presidência da República, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 18 out. 2014.

<sup>74</sup> Súmula 554: O pagamento de cheque emitido sem provisão de fundos, após o recebimento da denúncia, não obsta ao prosseguimento da ação penal”. BARROSO, Darlan, e JUNIOR, Marco Antônio de Araujo. **Vade Macum Legislação selecionada para OAB e Concursos** – 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, fl. 2078.

Luciano Feldens considera que o dispositivo em questão, “à evidência, não encontra enquadramento lógico no ambiente de Direito Penal. É incompreensível em relação a ele<sup>75</sup>”. Isso porque, segundo suas palavras, não há nenhuma razão para que uma conduta tão grave, que atenta contra a ordem tributária como um todo, mereça tratamento tão benevolente do ordenamento jurídico.

Nagibe Dualibe Neto ainda tece severas críticas à causa extintiva da punibilidade, ressaltando que, mesmo no campo da Dogmática Penal, carecem de coerência e solidez os argumentos que amparam tal previsão. As críticas envolvem desde a ofensa ao princípio da igualdade, já que inexistente hipótese legal análoga aplicável aos delitos praticados contra o patrimônio individual, até a vulgarização do Direito Penal, pois este estaria servindo ao Estado unicamente na "cobrança de tributos", anulando-se dessa forma os fins da sanção penal<sup>76</sup>.

Na opinião de Marcelo Semmer,

[...]o tratamento diferenciado aos agentes de crimes patrimoniais não se justifica se há previsão de benefícios aos agentes de crimes contra a ordem tributária nos casos de pagamento do tributo, tendo em vista as semelhanças fundamentais que existem entre esses delitos. A seletividade penal se desnuda na situação injusta que deve ser reparada. Percebe-se uma escancarada preferência legislativa em criminalizar os autores de crimes contra o patrimônio – em sua grande maioria pobres, pouco escolarizados, socialmente mais débeis – enquanto se imunizam comportamentos típicos de indivíduos pertencentes às classes dominantes, como a sonegação fiscal, que não pode mais ser admitida.<sup>77</sup>

Semer cita, ainda, a sentença de primeiro grau prolatada pela Juíza Fernanda Afonso de Almeida, da 27ª Vara Criminal da Capital – SP, nos autos do processo n.º 0025535-92.2011.8.26.0050, por meio da qual a magistrada entendeu por bem aplicar a um crime de furto a mesma causa extintiva da punibilidade, legalmente prevista apenas para os delitos fiscais.

Isso, conforme Semer, se justificou no princípio da isonomia “para aplicação de uma analogia *in bonam partem* de modo a estender ao furtador que restitui a *res furtiva* antes do recebimento da denúncia” a mesma causa de extinção da punibilidade<sup>78</sup>.

<sup>75</sup> FELDMAN, Luciano. Op. cit., p. 192.

<sup>76</sup> NETO, Nagib Abrahão Dualibe. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13648/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo>>. Acesso em: 11 nov. 2014.

<sup>77</sup> SEMER, Marcelo. **Furto e sonegação: analogia para extinção da punibilidade**. Disponível em: <<http://blog-sem-juizo.blogspot.com.br/2013/03/furto-e-sonegacao-analogia-para.html>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

<sup>78</sup> *Ibidem*.

Ainda segundo Semer, “é tarefa do magistrado contornar as seletividades e discriminações do sistema penal à luz dos princípios que regem o Estado Democrático de Direito, em especial o princípio da isonomia<sup>79</sup>”.

Conforme salienta Luiz Flavio Gomes, a política criminal e arrecadatória do Brasil convergem justamente na preferência pelo recebimento do quantum devido à condenação criminal do agente<sup>80</sup>. Ainda, segundo o autor, é mais vantajoso ao Poder Público arrecadar os tributos do que condenar criminalmente o contribuinte sonegador<sup>81</sup>.

No mesmo sentido é o posicionamento de Hugo de Brito Machado, já citado anteriormente, que aponta, inclusive, a própria crise em que se encontra o sistema carcerário brasileiro como argumento favorável a esta causa de extinção da punibilidade<sup>82</sup>. Dentre outros aspectos, Machado ainda ressalta que justamente a certeza da extinção do processo criminal é que estimula o pagamento do crédito tributário, já que nenhum contribuinte o faria se ainda, após isso, permanecesse sob a ameaça de receber alguma reprimenda penal por seu ato de sonegação<sup>83</sup>.

Assim, não restam dúvidas de que o artigo 9º da referida Lei traz uma nítida discrepância no tratamento penal dispendido a crimes com objetos bastante similares, quais sejam os delitos contra a ordem tributária e aqueles contra o patrimônio em geral. Diante de tal premissa, verifica-se o quão contraditório é dar, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, a opção ao agente de ressarcir o dano como causa extintiva de sua punibilidade e, no caso de crime patrimonial simples, inexistir tal hipótese.

Ainda que seja bastante compreensível a preferência estatal pela arrecadação do tributo, em detrimento da efetiva aplicação de sanção penal ao agente, o que não se mostra lógica é justamente a diferença no tratamento de duas espécies criminais com significativas semelhanças entre si. Ademais, o coerente seria que a mesma faculdade de preferência fosse dada à vítima, em se tratando de crime individual.

Isso porque, certamente em muitos casos, o ofendido compartilharia da mesma preferência do Estado, ao julgar mais importante o ressarcimento do dano por si sofrido, com

---

<sup>79</sup> SEMER, Marcelo. Op. Cit.

<sup>80</sup> GOMES, Luis Flávio Gomes e TASSE, Adel El. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Coluna do LFG. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002, p. 230.

<sup>83</sup> *Ibidem*.

o cometimento do crime por parte do agente, do que a imposição de reprimendas penais ao acusado.

Também não se pode olvidar que, como já descrito em outro tópico dessa pesquisa, a vítima individual ainda teria mais legitimidade para dispor acerca da importância de seu patrimônio do que a Administração Pública o tem sobre suas riquezas, já que o administrador jamais age em nome próprio, tampouco pode fazê-lo visando seu benefício particular. Ao contrário disso, o administrador é responsável por resguardar o bem público, sempre visado ao superior interesse da coletividade.

Caso a justificativa para esse tratamento discrepante fossem as diferentes gravidades dos crimes contra o Fisco e contra o patrimônio *strito sensu*, ainda assim não se verifica razoabilidade na distinção. O certo é que os crimes tributários vitimam a coletividade como um todo, gerando uma brecha nos cofres públicos, que pode ocasionar uma diminuição na qualidade dos serviços públicos prestados.

Portanto, ainda que muitas vezes o crime contra o patrimônio traga prejuízos inimagináveis a uma vítima individual, não há dúvidas de que o crime contra a ordem tributária apresenta muito maior potencial lesivo, justamente pela característica metaindividual do bem jurídico ofendido.

Por essa razão, fica ainda mais evidente a incoerência legislativa que traz a Lei n.º 10.684/2003, frente ao tratamento tão benevolente conferido ao crime tributário, de forma totalmente contrária ao modo de tratar os crimes contra o patrimônio.

A questão que fica, diante de tais premissas, é a incoerência da seletividade do Direito Penal ao dispensar tratamentos tão diversos a espécies criminais com os mesmos objetos, trazendo uma injustificada benevolência estatal a crimes tributários que, por sua vez, podem ser ainda mais gravosos do que um crime contra patrimônio individual.

## **2.4 Posicionamento doutrinário e jurisprudencial**

A partir do presente tópico, será possível a análise do posicionamento de autores e operadores do Direito com relação ao tratamento dispendido pelo Estado aos crimes fiscais, bem como sua posição acerca da coerência dessas normas penalizadoras com o restante do ordenamento jurídico brasileiro.

É justamente essa seletividade do ordenamento jurídico que gera posições distintas acerca da eficácia e da consonância da norma penal ora em estudo com o restante do

ordenamento jurídico pátrio, tendo em vista a política adotada pelo restante das Leis Penais brasileiras.

Se, por um lado, alguns doutrinadores julgam bastante correta a preferência estatal pelo recebimento do tributo à penalização do agente, há outros autores que defendem a completa inoperância da criminalização da conduta contra o fisco que, por consequência, aumenta a sensação de impunidade e de inocuidade da Justiça pátria.

Para os seguidores da primeira corrente de posicionamento citada, o Estado deve primar por sua atividade principal, que é fornecer os serviços públicos. Em razão disso, sua maior preocupação deve ser arrecadar verbas para tanto, logicamente, por meio dos tributos, que são a principal fonte de custeio das atividades estatais.

Diante dessa necessidade, muito mais proveitoso é o pagamento do valor sonegado do que a punição do agente, tendo em vista que a sociedade, como um todo, estaria se beneficiando com o ressarcimento do dano causado.

Um dos pontos importantes dessa temática, que não pode ser desconsiderado, é o caráter da disponibilidade do direito patrimonial privado, que confere a todos a prerrogativa de dispor, da forma como lhe bem convier, de seus bens materiais.

De encontro a isso, no pensamento de Fernando Antônio Calmon Reis, o Estado confere aos crimes patrimoniais a ação penal pública incondicionada:

Embora a Constituição Federal garanta o direito de propriedade (art. 5º, XXII), bem como a inviolabilidade da intimidade e da vida privada (art. 5º, X), a lei penal tipifica inúmeros crimes e decide, de forma discricionária, a iniciativa da ação penal, o que pode constituir, em determinadas situações em uma afronta aos direitos da própria vítima.

Essa contradição se revela especialmente quando a lei trata dos crimes contra o patrimônio, que com diversas tipificações que regulam a espécie, permite a iniciativa da ação penal de forma pública, incondicionada ou condicionada à representação, ou ainda de forma privada.<sup>84</sup>

Dessa forma, entende Reis que, se é dado ao particular o direito de dispor de seu próprio patrimônio, não há sentido para que a ação penal gerada por delitos patrimoniais independa da vontade do ofendido, que poderia, inclusive, renunciar potestativamente a seu patrimônio<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> REIS, Fernando Antônio Calmon. **Digressões sobre os direitos disponíveis, os crimes patrimoniais e a ação penal de iniciativa pública**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13767/digressoes-sobre-os-direitos-disponiveis-os-crimes-patrimoniais-e-a-acao-penal-de-iniciativa-publica>>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>85</sup> *Ibidem*.

Nessa senda, o que se conclui é que, sendo o patrimônio particular um direito disponível, não haveria nenhuma razão para o Estado optar, sem levar em consideração a vontade do titular do bem jurídico, por dar mais importância à punição do agente que atenta contra o patrimônio alheio do que ao próprio ressarcimento do dano causado, já que, em nenhum momento, trouxe isso como uma hipótese de exclusão da responsabilidade criminal em delitos contra a ordem patrimonial.

Por outro lado, Hálisson Rodrigo Lopes traz a seguinte posição acerca da penalização da sonegação fiscal:

No âmbito do Direito Tributário, as sanções estatuídas em sua legislação, visam assegurar a arrecadação tributária, através de intimidações. Não interessa ao Estado concretizar nem as penas privativas de liberdade, decorrentes de crimes tributários, pois o interesse público está a exigir a manutenção da fonte pagadora de receitas tributárias.<sup>86</sup>

Diante desse ponto de vista, o doutrinador estatui que não haveria nenhum interesse estatal, em ocorrendo algum crime contra o fisco, se não o de ver ressarcido o dano ao erário, de modo a propiciar a arrecadação fiscal, atividade de suma importância para a prestação de serviços públicos.

Ainda, conforme Lopes

Satisfeito o crédito fazendário, a pena privativa de liberdade já cumpriu sua função intimidatória a justificar sua cessação. Pendente de se iniciar a ação penal por crime contra a ordem tributária, uma vez efetuado o pagamento do tributo a finalidade da norma sancionadora da pena a ser imposta estará cumprida. Vale sublinhar que o bem jurídico tutelado pela norma de Direito Penal Tributário é a garantia do pagamento de tributos. Daí por que efetuado o pagamento não há que se falar ação penal para apuração de crime tributário, em que a supressão ou a redução do tributo se caracteriza como elemento constitutivo do crime, não havendo ofensividade ao bem tutelado pela norma, e conseqüentemente, ausente a pretensão punitiva estatal.<sup>87</sup>

Pode-se notar uma tendência desse autor em concordância com a correção da previsão legal acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida tributária, já que esse é o maior interesse não só do administrador, como também dos administrados em geral, que são os usuários dos serviços públicos, esses, por sua vez, custeados pelas verbas obtidas através da atividade arrecadatória.

---

<sup>86</sup> LOPES, Hálisson Rodrigo. **A extinção da punibilidade dos crimes tributários**. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9778](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9778). Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>87</sup> *Ibidem*.

No mesmo sentido é o posicionamento de Gilberto de Ulhôa Canto e Luiz Felipe Gonçalves de Carvalho, segundo os quais o interesse jurídico tutelado pela lei penal tributária é exclusivamente garantir a cobrança do tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio. Portanto, o recebimento integral dos valores seria o único escopo da criminalização dos delitos tributários.

Porquanto o interesse preponderante, tutelado pela lei pena, é receber do contribuinte o devido, os crimes tributários se configuram como crimes materiais ou de dano por excelência, que apenas se perfazem com a efetiva lesão aos cofres públicos<sup>88</sup>.

Em contrapartida, há autores que consideram completamente ineficaz a instituição de uma causa extintiva da punibilidade que apenas depende da vontade/possibilidade do réu de efetuar um pagamento capaz de pôr fim à sua ação penal. Nesse sentido, é o posicionamento de Paulo Ivan de Oliveira Teixeira:

O poder punitivo não é bem comerciável e torná-lo significa mercantilizar atividade essencial do estado. Assim, no futuro, seria aconselhável que se retornasse à regra do artigo 16 do Código Penal, premiando o infrator que satisfaz a ordem tributária com o recolhimento do tributo ou contribuição, por intermédio da diminuição da pena. Feito o pagamento após o recebimento da denúncia aplicar-se-ia o artigo 16 do CP, beneficiando-se o acusado com a redução da pena. Seria o mais lúcido. Não se entende este tratamento especial dado pelos legisladores aos infratores penais tributários.<sup>89</sup>

Fugindo a essa lógica, o patrimônio público, por sua natureza eminentemente difusa, não se trata de direito disponível, tendo em vista que pertence à coletividade, e não ao administrador. Assim, por óbvio, não poderia ser objeto de disponibilidade do Estado.

Ives Gandra Martins sustenta, ainda, que a melhor opção seria o legislador não criminalizar a conduta relativa à sonegação fiscal. Ao invés disso, deveria o Estado, já que tem o único intuito de receber com mais rapidez o crédito tributário, oferecer vantagens na esfera administrativa, como a redução de multas. A criminalização da conduta, seguida da extinção da punibilidade apenas em razão do pagamento da dívida, é que representa uma efetiva incompatibilidade entre a lógica, a lucidez, a sensatez e a produção tributária<sup>90</sup>.

Desse modo, é bastante possível observar a existência de fortes argumentos tanto em defesa quanto em combate à utilização do pagamento da dívida fiscal como causa extintiva da

<sup>88</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa, e CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998, p. 65.

<sup>89</sup> TEIXEIRA, Paulo Ivan de Oliveira. **Breves comentários sobre a ação penal dos crimes contra a ordem tributária**. Disponível em: <http://www.idecrim.com.br/index.php/direito/21-tributario>. Acesso em: 02 nov. 2014.

<sup>90</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 49.

punibilidade nas ações penais em razão de crimes tributários. Assim, demonstrada a enorme dicotomia doutrinária no que tange ao tema, faz-se necessária uma análise mais prática de como a matéria vem sendo tratada nos tribunais brasileiros, conforme se verificará no item seguinte.

De outra banda, é extremamente importante compreender como o instituto ora em discussão é aplicado pela jurisprudência brasileira. Tendo em vista que a matéria ainda não foi objeto de nenhuma súmula das Cortes superiores, a extinção da punibilidade prevista para os delitos fiscais é aplicada conforme a interpretação dos magistrados brasileiros, fazendo com que haja algumas diferenças no tratamento concedido pelos variados Tribunais do país.

Por essa razão, ainda há certa divergência nas Cortes pátrias na aplicação do disposto no artigo 9º da Lei n.º 10.684/2003, conforme se verá pelos julgados trazidos nesse tópico da pesquisa.

Leonardo Ribeiro Pessoa, em seu estudo acerca do tema, traz o *habeas corpus* julgado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em 2003, aplicando, exatamente, a extinção da punibilidade em razão do total adimplemento do crédito tributário devido:

“EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.” (HC 81929 / RJ - RIO DE JANEIRO. Rel. Acórdão Min. CEZAR PELUSO. Julgamento: 16/12/2003. Publicação: 27.02.2004. Votação: unânime. Órgão Julgador: Primeira Turma do STF)<sup>91</sup>

A mesma Corte Superior, em recente julgamento ocorrido em 06/02/2014, entendeu que apenas o pagamento integral do tributo é capaz de pôr fim à ação penal, como pode se ver pela ementa do referido Agravo Regimental:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 1º, DA LEI Nº 8.137/90. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. NÃO CONSIDERAÇÃO. PARCELAMENTO DO DÉBITO FISCAL. VIGÊNCIA DA LEI Nº 10.826/03. RESCISÃO POR FALTA DE PAGAMENTO. NECESSIDADE DE PAGAMENTO INTEGRAL E EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. A Terceira Seção desta Corte Superior, no julgamento do REsp nº 1.112.748/TO, representativo da controvérsia, firmou o entendimento de que é possível a aplicação

<sup>91</sup> PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=363](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=363)>. Acesso em: 31 out. 2014.

do princípio da insignificância aos débitos tributários desde que o total do tributo ilidido não ultrapasse o patamar de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) previstos no art. 20, da Lei nº 10.522/02.

2. Hipótese em que o ora agravante obteve deferimento de parcelamento de seu débito tributário em 08/11/2006, com rescisão em 05/04/2008, por falta de pagamento, restando um saldo devedor de R\$ 8.991,96 (oito mil, novecentos e noventa e um reais e noventa e seis centavos).

3. A Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na vigência da Lei nº 9.249/95, interpretando o seu art. 34, firmou o entendimento de que o parcelamento do débito tributário levava à extinção da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Entretanto, efetuado o parcelamento do débito tributário na vigência da Lei nº 10.826/03, como ocorre in casu, aplica-se o disposto no seu art. 9º, afastando-se a incidência da Lei nº 9.249/95, ficando condicionada a extinção da punibilidade ao seu pagamento integral, que, na espécie não ocorreu, impedindo qualquer consideração sobre a incidência do princípio da insignificância.

4. Agravo regimental não provido.<sup>92</sup>

Isso demonstra que a causa de extinção da punibilidade em apreço nessa pesquisa tem sido, de forma bastante efetiva, aplicada pelas Cortes judiciais brasileiras, de modo que muitas das ações penais movidas em razão de crime tributário, de fato, chegam a seu fim no exato momento em que o réu adimplir o crédito tributário devido.

Assim, evidente que o instituto ora em apreço não é meramente uma questão discutida pela doutrina de uma forma teórica. Mais do que isso, a causa extintiva da punibilidade analisada se mostra uma importante técnica defensiva nos processos penais.

Por outro lado, o STJ, em 03/02/2014, entendeu também que o pagamento, ou mesmo parcelamento, da dívida não só é capaz de suspender a pretensão punitiva, como também a pretensão executória, de modo que, mesmo após o trânsito em julgado da condenação, ainda seria possível estancar a punição pelo crime em razão do adimplemento do tributo:

O fato de tratar-se de execução, ou seja, de já ter havido o trânsito em julgado da condenação, não impede que haja a suspensão do feito, desde que comprovado, da mesma forma, que os débitos objeto de parcelamento guardem relação com aquele. Isso porque, sendo possível a extinção da punibilidade a qualquer tempo, nos termos do art. 69 da Lei 11.941/09, na hipótese de haver o pagamento integral do débito tributário, tem-se, pela lógica, como sendo perfeitamente admissível não só a suspensão da pretensão punitiva, mas também da pretensão executória, em caso de concessão do parcelamento instituído pela referida legislação.<sup>93</sup>

<sup>92</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que indeferiu os pedidos de inépcia da denúncia e extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida tributária.** Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 401904 / São Paulo-SP. Relator: Ministro Moura Ribeiro. 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%20punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%20punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 31 out. 2014.

<sup>93</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que concedeu a suspensão da execução da pena pelo parcelamento da dívida tributária.** Recurso Especial n.º 1234696 / Rio Grande do Sul-RS. Relatora: Ministra Laurita Vaz. 17 de dezembro de 2013. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%20punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%20punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO)>. Acesso em: 31 out. 2014.

Diante desse julgado, fica clarividente a posição do STJ ao considerar a causa extintiva de punibilidade da forma abrangente possível, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, de modo a suspender ou extinguir a pretensão executória do Estado.

Assim, pode-se concluir que o pagamento do tributo, inclusive, tem o condão de afastar o cumprimento de pena imposta por sentença condenatória transitada em julgado.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), em julgamento a apelação em processo criminal, no ano de 2011, traz justamente a discussão proposta nesta pesquisa, acerca da disparidade do tratamento dos crimes contra a ordem patrimonial e tributária. No referido acórdão, a Corte gaúcha negou a possibilidade de aplicação analógica da causa extintiva da punibilidade, pela reparação do dano, ao delito de furto:

Ementa: APELAÇÃO CRIME. CRIMES CONTRA O PATRIMÔNIO. FURTO SIMPLES. RESTITUIÇÃO DOS BENS FURTADOS. INVIÁVEL A ANALOGIA À LEI DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Não assiste razão à defesa quando sustenta a extinção da punibilidade do agente, em face da ausência de prejuízo, por analogia da Lei 10.684/03, pela qual o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais é causa extintiva da punibilidade. A referida Lei tem âmbito de aplicação exclusiva para os crimes contra a ordem tributária, para os quais o legislador foi evidentemente mais brando ao prever a hipótese de extinção da punibilidade quando da quitação do débito tributário. Não há falar em sua aplicação analógica para os crimes contra o patrimônio, vez que esses possuem natureza absolutamente diversa, caracterizando-se pela investida comissiva do agente ativo contra o bem jurídico protegido, enquanto nos crimes tributários há meramente a omissão de pagamento, aplicando-se a benesse legal no caso de adimplemento posterior. A vontade do legislador em tratar com maior rigor os crimes da presente espécie se revela pela previsão legal de mera redução da pena aplicada em caso de arrependimento posterior, com a restituição da coisa ou reparação do dano (CP, art. 16). [...].<sup>94</sup>

Por meio desse julgado, fica completamente explícita a discrepância no tratamento entre os crimes individuais, em que se pode discriminar as vítimas, e aqueles metaindividuais, em que o dano é causado a uma coletividade indistinta. A negativa, por parte do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJRS), em aplicar ao crime de furto a extinção da punibilidade do agente em razão do ressarcimento do dano evidencia que, a despeito de serem crimes tecnicamente parecidos (do ponto de vista patrimonial), a jurisprudência trata os delitos fiscais de forma muito mais branda do que os crimes patrimoniais *strito sensu*, utilizando como argumento a “vontade do legislador” em dar tratamento mais rigoroso a esses últimos.

---

<sup>94</sup> BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão negou a aplicação da extinção da punibilidade pela restituição da *res furtivae***. Apelação crime n.º N° 70044501831. Relatora: Desembargadora Naele Ochoa Piazzeta. 20 de outubro de 2011. Disponível em: <[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=extin%C3%A7%C3%A3o+da+punibilidade+pagamento+do+tributo&prproxystyleshe=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&filter=0&getfields=\\*&aba=juris&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang\\_pt&sort=date%3AD%3A%3Ad1&as\\_qj=&site=ementario&as\\_epq=&as\\_oq=&as\\_eq=&as\\_q=#main\\_res\\_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=extin%C3%A7%C3%A3o+da+punibilidade+pagamento+do+tributo&prproxystyleshe=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3A%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=#main_res_juris)>. Acesso em: 31 out. 2014.

Isso posto, diante das ementas de julgados acima colacionadas, é possível notar que, apesar da grande polêmica que o instituto gera na doutrina, o fato é que, em se tratando das decisões jurisprudenciais, os Tribunais brasileiros tem sido bastante pacíficos no sentido de permitir que o pagamento do tributo, em qualquer momento do processo e, inclusive, durante o processo de execução (conforme julgado acima visto), seja capaz de extinguir a punibilidade do agente. Do mesmo modo, as Cortes, de um modo geral, tendem a não considerar válida a utilização do mesmo benefício a crimes que tenham por objeto o patrimônio individual de particulares.

Os autos do precedente citado no item 2.2 dessa pesquisa, em que a causa de extinção da punibilidade pelo ressarcimento do prejuízo à vítima foi aplicada, pela magistrada de primeiro grau, ao crime de furto, em analogia ao disposto no art. 9º da Lei n.º 10.684/2003, foram remetidos ao Tribunal de Justiça de São Paulo, tendo em vista o recurso interposto pelo Ministério Público contra a decisão da juíza. Entretanto, a Corte ainda não emitiu julgamento da irresignação, de modo que ainda não foi possível saber o posicionamento do Tribunal em relação à aplicação analógica da causa de extinção da punibilidade, até então apenas admitida a crimes fiscais, a delitos contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa.

Do mesmo modo, não foram encontrados precedentes no âmbito do Superior Tribunal de Justiça referentes a essa aplicação *in bonam partem* da causa extintiva da punibilidade ora em apreço, de modo que a questão ainda não foi enfrentada pelos Ministros da Corte Superior.

Por essa razão, não existindo ainda um posicionamento do STJ relacionado a essa matéria, não há como estabelecer uma diretriz de posicionamento a ser seguida pelas instâncias iniciais dos órgãos do Judiciário. Desse modo, a aplicação da causa de extinção da punibilidade pelo ressarcimento do dano, em se tratando de crimes contra o patrimônio individual, permanece sendo feita de formas isoladas nos diversos Tribunais Estaduais e Regionais do Brasil.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o esposado nessa pesquisa, bem como pela análise das discussões aqui travadas, é extremamente evidente a suma importância das alterações por que passou a Direito Penal desde seu surgimento, no início da vida em sociedade, até os dias atuais, passando pela mudança da forma de punir e, acima de tudo, pelo surgimento de bens jurídicos passíveis da tutela penal, os quais anteriormente eram incogitáveis.

Foi nesse contexto evolutivo que os bens jurídicos tutelados pelo Estado deixaram de ser apenas aqueles iminentemente individuais e de ordem material, dando lugar, em igual importância, aos chamados direitos transindividuais, que englobam, por exemplo, bens jurídicos relacionados ao meio ambiente, à defesa do consumidor e ao patrimônio público.

A partir de então, foi que o instituto dos bens estatais, aí compreendidos aqueles adquiridos com verbas públicas, passou a ter enorme relevância, tendo em vista a indispensável atuação do Estado na prestação de inúmeros serviços públicos por si prestados, os quais, por sua vez, são custeados pelas verbas arrecadadas junto à população como um todo, por meio da atividade tributária.

Dessa maneira, a sociedade passa a ser não apenas credora dos serviços estatais, mas também devedora de sua contraprestação a fim e possibilitar a efetiva prestação desse serviços, de modo a ficar compelida em sua obrigação de adimplir seus tributos devidos.

Evidentemente, a arrecadação fiscal se mostra deveras importante para a conservação da qualidade de vida de uma sociedade, já que, mesmo nos segmentos da população com maior poder aquisitivo, ainda se verifica uma dependência dos serviços públicos, que, em algumas de suas modalidades, são prestados de forma exclusiva pelo Poder Público, como é o caso da prestação de segurança pública.

Doravante, diante da importância cada vez maior que os direitos difusos passaram a ganhar, não só o Direito Civil, mas também a Política Criminal passou a valer-se de mecanismos sofisticados que assegurasse a efetividade do direito penal. Para tanto, utilizou-se tanto de normas cíveis que regulamentassem seu uso<sup>95</sup>, quanto da previsão de reprimendas.

Nessa senda, tendo a ordem tributária adentrado efetivamente para o rol de tutelas oferecidas pelo Estado, por meio da esfera penal, passou a surgir a necessidade de normas

---

<sup>95</sup> Exemplos disso são as Leis n.º 7.347/1985 e 4.717/1965, respectivamente, Lei da Ação Civil Pública e Lei da Ação Popular, responsáveis por tutelar direitos coletivos e difusos, como o meio ambiente, patrimônio público, defesa do consumidor etc.

incriminadoras das condutas que atentassem contra esse bem jurídico de enorme relevância para a sociedade como um todo. Isso porque as sanções administrativas e cíveis não mais eram suficientes para coibir práticas que atentassem contra a atividade arrecadatória do Estado.

Entretanto, ao tratar de crimes contra a ordem tributária, o legislador brasileiro tratou de lhe dispensar tratamento bastante diverso daquele conferido aos demais crimes que atentam contra o patrimônio, de uma forma geral. Verificou-se, assim, o tratamento deveras benevolente recebido pelos delitos fiscais, em comparação com os crimes patrimoniais também cometidos sem violência.

Isso porque, desde antes da entrada em vigor da Lei n.º 8.137/1990, que tipificou as condutas de sonegação fiscal em seus artigos 1º e 2º, já existia, por meio de outras leis esparsas<sup>96</sup>, a previsão de extinção da punibilidade do delito em razão do adimplemento do *quantum* sonegado. Com o fim de evitar tautologia, não se adentrará, novamente, no mérito da evolução legislativa por que passou a referida causa extintiva da punibilidade, tendo em vista que o assunto já foi amplamente debatido nos tópicos anteriores dessa pesquisa.

Ressalte-se, ainda, que o mesmo tratamento também é dado aos demais tipos penais de crimes contra a ordem tributária, quais sejam a apropriação indébita previdenciária e o crime de descaminho, ambos previstos no Código Penal brasileiro.

Diante disso, é perfeitamente visível a benevolência com que o legislador tratou os crimes tributários, conferindo-lhe uma forma de por fim ao processo que apenas depende do réu. Isso se verifica no fato que o acusado, em qualquer fase do trâmite processual, tem a faculdade de efetuar o adimplemento do tributo devido, sendo esse pagamento uma causa que, por si só, é capaz de extinguir a punibilidade do agente.

Em contrapartida, o mesmo tratamento jamais foi concedido aos crimes que atentam contra o patrimônio, de uma forma individual, nos quais o ressarcimento do prejuízo causado à vítima representa, no máximo, uma atenuante da reprimenda a ser imposta ao final do processo, tudo nos termos do artigo 65, inciso III, alínea 'b', do Código Penal. Frise-se, ainda, que a referida atenuante apenas pode ser aplicada nos casos em que o agente proceda à reparação do prejuízo em momento anterior ao recebimento da denúncia.

Isso evidencia que o legislador ofereceu tratamentos completamente diversos a institutos essencialmente semelhantes. A discrepância se mostra ainda maior ao se analisar que os crimes tributários, por sua natureza metaindividual, mereceriam ainda mais reprovação

---

<sup>96</sup> À época, a então vigente Lei n.º 4.729/1965, que já previa a extinção da punibilidade para crimes fiscais por meio do pagamento do tributo.

do que aqueles crimes em que apenas uma vítima tem seu patrimônio atingido, de forma não violenta.

Tendo em vista que a arrecadação estatal é, de fato, deveras mais importante à sociedade do que a aplicação de reprimenda penal ao agente sonegador, é compreensível que o legislador tenha previsto a causa de extinção da punibilidade em razão do pagamento do tributo, com a provável finalidade de encorajar ou coibir o agente a adimplir suas obrigações com o Fisco, sob pena de prosseguimento da ação penal e, conseqüentemente, imposição de reprimenda na mesma esfera.

O que se questiona nessa pesquisa, portanto, não é a adequação da existência, por si só, de uma causa que extinga a punibilidade de um agente em razão da reparação do prejuízo causado por sua ação. Isso, levando-se em consideração que a atividade fim do Estado deve ser a arrecadação de meios para custeio de seus serviços, se mostra inclusive correto, até mesmo porque, caso fosse aplicada ao agente uma pena privativa de liberdade, o Estado ainda teria de dispensar muito mais gastos com seu encarceramento, além de deixar de receber o tributo devido pelo réu.

Por outro lado, o que se mostra bastante desconexo do restante do ordenamento jurídico é, justamente, a inaplicabilidade da mesma causa em se tratando de outros delitos contra o patrimônio sem uso de violência, os quais, em sua maioria, são muito menos graves do que aqueles cometidos contra o Fisco.

A mesma faculdade deveria ter à vítima para que, no mínimo, pudesse optar entre ver seu prejuízo reparado pelo réu ou vê-lo recebendo uma punição estatal pelo crime cometido. Ademais, se o legislador preocupou-se em dar uma “recompensa” ao sonegador que quitasse sua obrigação para com o Fisco, deveria ter tido o mesmo cuidado ao tratar dos prejuízos sofridos por vítimas individuais.

Tal medida ainda poderia surtir efeitos no emergente problema da superpopulação carcerária existente no Brasil, já que a reparação do dano seria uma saída alternativa à imposição de pena privativa de liberdade a ser imposta ao agente.

É certo que, diante da inexistência de uma semelhante causa extintiva da punibilidade aplicável aos crimes contra o patrimônio, não há nenhuma razão que encoraje os agentes, que pratiquem crimes patrimoniais sem violência, a reparar o dano causado aos ofendidos, tendo em vista que, mesmo que o faça antes do recebimento da denúncia, não se eximirá de receber alguma reprimenda penal. E, caso já se esteja em momento posterior ao recebimento da peça acusatória, nenhum mínimo benefício teria o réu que ressarcisse o prejuízo da vítima, já que sequer existe alguma benesse por conta disso.

Isso posto, mostra-se deveras incompreensível a despreocupação do legislador em conferir o mesmo tratamento aos crimes individuais e metaindividuais, frente à enorme benevolência com que teve o cuidado de tratar dos delitos tributários.

Sendo o princípio da isonomia uma das mais consagradas prerrogativas previstas na Constituição Federal de 1988<sup>97</sup>, não há motivos para que o legislador infraconstitucional faça tamanha distinção entre delitos com objetos tão semelhantes, causando, ainda, enorme incoerência, tendo em vista que o crime tributário, em muitas vezes, traz mais prejuízos à sociedade do que aqueles delitos patrimoniais cometidos sem uso de violência ou grave ameaça contra a pessoa, a exemplo do furto, apropriação indébita e estelionato.

Dessa maneira, a solução mais viável, considerando essa explícita e compreensível vontade estatal de primar pela arrecadação do tributo em detrimento da responsabilização penal do agente, é que o mesmo ocorresse nos delitos de ordem patrimonial. Muito provavelmente, a maioria das vítimas desses crimes também compartilhariam dessa preferência, em ver seus bens ressarcidos pelo furtador, por exemplo.

Ademais, sem que haja qualquer previsão de benesse para o agente que ressarce o dano, não há, de fato, nenhuma razão que sirva de impulso ao acusado para que repare o prejuízo causado ao ofendido, já que, de igual modo, ainda sofreria a sanção penal relativa ao crime cometido.

Desta feita, se mostram extremamente pertinentes as indagações feitas à compatibilidade da causa de extinção da punibilidade aplicada aos crimes tributários, frente ao restante do ordenamento jurídico brasileiro, especificamente tendo em vista a política criminal adotada pelo Brasil no que tange aos crimes com prejuízo patrimonial com vítimas individualizadas.

Essa discrepância fica ainda mais evidente ao se analisar que o legislador até mesmo cuidou de tratar da reparação do dano em se tratando de delitos contra a ordem patrimonial individual. No entanto, optou por dar uma mínima importância ao ato da reparação, apenas fixando-a como uma forma de diminuir a pena e, frise-se, desde que efetuada antes do recebimento da denúncia.

Já nos crimes tributários, como amplamente explicitado no desenvolver dessa pesquisa, o mesmo ato importa na completa extinção da punibilidade do agente, que pode,

---

<sup>97</sup> “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]”. BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 10 nov. 2014.

inclusive, escolher o momento que mais lhe convier para adimplir, perante o Fisco, a obrigação tributária devida, com a certeza de que, no momento em que desejar pagar sua dívida, sairá ileso de qualquer reprimenda penal.

Há, portanto, a emergente necessidade de uma revisão na política criminal adotada no Brasil, que por um lado, privilegia sobremaneira aqueles criminosos que atentam contra a ordem tributária sem, por outro lado, conferir o mesmo tratamento àqueles que delinquem contra o patrimônio privado de vítimas específicas.

Com o fim de dar mais observância ao princípio da isonomia, amplamente defendido na Constituição Federal de 1988, se faz necessário que o legislador infraconstitucional reveja as leis que tratam sobre o assunto, preferencialmente passando a tratar com uniformidade os institutos jurídicos que versam sobre crimes contra a ordem tributária e crimes contra o patrimônio cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, tudo com o escopo de oferecer as mesmas benesses aos indivíduos agentes de ambas as espécies delitivas.

## REFERÊNCIAS

ALVARENGA, Aristides Junqueira. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998.

AVENA, Norberto. **Processo Penal**: versão universitária - 2 ed. São Paulo: Método, 2013.

BARROSO, Darlan, e JUNIOR, Marco Antônio de Araujo. **Vade Macum Legislação selecionada para OAB e Concursos** – 6 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014

BRASIL, **Decreto-lei n.º 2.848**. Brasília: Presidência da República, 1940. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 16 out. 2014.

BRASIL, **Lei n.º 11.941/2009**. Congresso Nacional: Brasília, 2009. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2009/lei11941.htm>. Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL, **Lei n.º 4.729/1965**. Brasília: Congresso Nacional, 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm). Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei n.º 5.172/1966. Brasília: Congresso Nacional, 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 04 nov. 2014.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 24 ago. 2014.

BRASIL. **Lei n.º 10.864/2003**. Brasília: Congresso Nacional, 2003. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10684.htm>. Acesso em: 24 ago. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que concedeu a suspensão da execução da pena pelo parcelamento da dívida tributária**. Recurso Especial n.º 1234696 / Rio Grande do Sul-RS. Relatora: Ministra Laurita Vaz. 17 de dezembro de 2013. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%E7%E3o+punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=pagamento+do+tributo+extin%E7%E3o+punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO). Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Acórdão que indeferiu os pedidos de inépcia da denúncia e extinção da punibilidade pelo parcelamento da dívida tributária**. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 401904 / São Paulo-SP. Relator: Ministro Moura Ribeiro. 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: [http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo\\_visualizacao=null&livre=pagamento](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=pagamento)

+do+tributo+extin% E7% E3o+punibilidade&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 31 out. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Decisão monocrática que determinou a extinção anômala da ADIn**. Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 3002-7/Brasília-DF. Relator: Ministro Celso de Mello. 24 de setembro de 2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=3002&processo=3002>>. Acesso em: 28 out. 2014.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Acórdão negou a aplicação da extinção da punibilidade pela restituição da *res furtivae***. Apelação crime n.º N° 70044501831. Relatora: Desembargadora Naele Ochoa Piazzeta. 20 de outubro de 2011. Disponível em: <[http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=extin%C3%A7%C3%A3o+da+punibilidade+pagamento+do+tributo&prproxystyleshe=tjrs\\_index&client=tjrs\\_index&filter=0&getfields=\\* &aba=juris&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang\\_pt&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as\\_qj=&site=ementario&as\\_epq=&as\\_oq=&as\\_eq=&as\\_q=#main\\_res\\_juris](http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=extin%C3%A7%C3%A3o+da+punibilidade+pagamento+do+tributo&prproxystyleshe=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&lr=lang_pt&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&as_q=#main_res_juris)>. Acesso em: 31 out. 2014.

CANTO, Gilberto de Ulhôa, e CARVALHO, Luiz Felipe Gonçalves de. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998.

CATANA, Luciana Laura Tereza Oliveira. **Espécies tributárias: taxas**. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3584/Especies-Tributarias-Taxas>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

CROSSELLI, Luiz Eduardo. **Resenha – Vigiar e Punir: História da Violência nas Prisões**. Disponível em: [http://www.ibccrim.org.br/revista\\_liberdades\\_artigo/19-RESENHA](http://www.ibccrim.org.br/revista_liberdades_artigo/19-RESENHA)>. Acesso em: 17 out. 2014.

DUARTE, Maércio Falcão. **Evolução histórica do Direito Penal**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/932/evolucao-historica-do-direito-penal>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

FELDENS, Luciano. **Tutela penal de interesses difusos e crimes do colarinho branco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 27.

FILHO, Cláudio Renato. **Tributo, definição e espécies**. Disponível em: <<http://tributarioblog.blogspot.com.br/2008/10/resumo-tributo.html>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

FILHO, Nylson Paim de Abreu. **Codex** – 5 ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2012.

FOCAULT, Michel. **Vigiar e punir: o nascimento da prisão**; tradução de Raquel Ramalhete - 40 ed. Petrópolis: Vozes, 2012.

FÖPPEL, Gamil e SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: Legislação Penal Especial em Homenagem a Raul Chaves** – 2 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

GAGLIANO, Pablo Stolze, e FILHO, Rodolfo Pamplona. **Novo Curso de Direito Civil**, volume I: parte geral – 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GOMES, Luis Flávio Gomes e TASSE, Adel El. **Os crimes tributários e a extinção da punibilidade**. Coluna do LFG. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em: 20 jun. 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Crimes tributários. Subsiste a extinção da punibilidade pelo pagamento?** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7828](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7828)>. Acesso em: 02 nov. 2014.

IZOTON, Igor Saúde. **Bem jurídico, Constituição e crimes tributários**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/24247/bem-juridico-constituicao-e-crimes-tributarios>>. Acesso em: 16 ago. 2014.

LOPES, Hálisson Rodrigo. **A extinção da punibilidade dos crimes tributários**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9778](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9778)>. Acesso em: 31 out. 2014.

LOVATTO, Alecio Adão. **Crimes Tributários: Aspectos Processuais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária** / coordenador Ives Gandra da Silva Martins – 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais 1998.

MASI, Carlos Velho, e MORAES, Voltaire de Lima. **O “moderno” direito penal e a política criminal expansionista**. Publicado em: Sistema Penal & Violência – Revista Eletrônica da Faculdade de Direito, Programa de Pós-graduação em Ciências Criminais - volume 6, número 1 - PUC/RS. Porto Alegre: janeiro/junho de 2013.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Administrativo** – 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil** – Parte Geral – 37 ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

NETO, Nagib Abrahão Dualibe. **A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13648/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo>>. Acesso em: 11 nov. 2014.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária**. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=363](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=363)>. Acesso em: 31 out. 2014.

RAMOS, Marina Godin. **Empréstimo Compulsório: Noções Gerais. O Empréstimo Compulsório da Constituição Federal e do Código Nacional Tributário.** Disponível em: <<http://bossleadvogados.com.br/emprestimo-compulsorio-nocoos-gerais-o-emprestimo-compulsorio-da-constituicao-federal-e-do-codigo-nacional-tributario/>>. Acesso em: 04 nov. 2014.

REIS, Fernando Antônio Calmon. **Digressões sobre os direitos disponíveis, os crimes patrimoniais e a ação penal de iniciativa pública.** Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/13767/digressoes-sobre-os-direitos-disponiveis-os-crimes-patrimoniais-e-a-acao-penal-de-iniciativa-publica>>. Acesso em: 31 out. 2014.

RIOS, Rodrigo Sánchez. **O crime fiscal.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCOLANZI, Vinícius Barbosa. **Bem jurídico e Direito Penal.** Disponível em <<http://jus.com.br/artigos/20939/bem-juridico-e-direito-penal>>. Acesso em: 15 ago. 2014.

SEMER, Marcelo. **Furto e sonegação: analogia para extinção da punibilidade.** Disponível em: <<http://blog-sem-juizo.blogspot.com.br/2013/03/furto-e-sonegacao-analogia-para.html>>. Acesso em: 04 nov. 2014

SILVA, Daniel Cavalcante. **Discussões sobre o conceito de serviço público e sua remuneração.** Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/19040/servico-publico-e-tributacao>. Acesso em: 04 nov. 2014.

TEIXEIRA, Paulo Ivan de Oliveira. **Breves comentários sobre a ação penal dos crimes contra a ordem tributária.** Disponível em: <http://www.idecrim.com.br/index.php/direito/21-tributario>. Acesso em: 02 nov. 2014.

TERUYA, Vanessa. **Extinção da punibilidade pelo parcelamento e/ou pagamento da dívida nos delitos tributários e sua compatibilização com o entendimento jurisprudencial pátrio.** Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6500](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6500)>. Acesso em: 04 nov. 2014.