

Delitos Tributários e Criminologia: um Estudo da Extinção Punitiva pelo Pagamento da Dívida Fiscal

Bruno Tadeu Buonicore

Advogado Criminalista/RS; Pesquisador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais da PUCRS desde 2008; Especialista em Ciências Penais pela PUCRS; Membro do Grupo de Estudos e Pesquisa em Criminologia da PUCRS desde 2008.

RESUMO: O presente estudo tem o escopo de analisar a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos delitos fiscais. Essa análise propõe realizar-se por meio de uma perspectiva criminológica, sustentando sempre uma posição crítica em face das decisões de política criminal. Acredita-se que análises criminológicas do universo da delinquência econômica são escassas e que este estudo pode auxiliar na compreensão dos mecanismos de seleção criminal, presentes no sistema punitivo contemporâneo. A existência de mecanismos seletivos refinados, como a extinção punitiva nos crimes tributários, aponta para a presença de outras forças e interesses que transcendem a lógica materialista. Essas outras variáveis parecem contribuir para uma leitura mais adequada do fenômeno seletivo. É por meio do arcabouço teórico representado pelos avanços da Criminologia Contemporânea que se pretende trabalhar o objeto proposto.

PALAVRAS-CHAVE: Criminalidade Econômica. Direito Penal Tributário. Criminologia. Extinção Punitiva pelo Pagamento.

SUMÁRIO: 1 Introdução. 2 A Tutela Penal da Ordem Econômica e o Direito Penal Tributário; 2.1 O Direito Penal Econômico, a sua Natureza e o seu Surgimento; 2.2 O Direito Penal Tributário. 3 A Extinção da Punibilidade, pelo Pagamento do Tributo, nos Crimes Fiscais; 3.1 Natureza Jurídica; 3.2 Aspectos Normativos e Jurisprudenciais. 4 A Construção de uma Perspectiva Criminológica. 5 A Criminologia de David Garland. 6 A Análise Criminológica da Extinção Punitiva, pelo Pagamento do Tributo, nos Crimes Fiscais. 7 Conclusões. Referências.

1 Introdução

A sociedade pós-moderna, ou contemporânea, é marcada por profundas mudanças estruturais que alteraram, de forma importante, toda configuração das relações humanas. Essas mudanças têm provocado movimentos em todas as áreas de conhecimento, no direito não é diferente, e a emergência de novas relações sociais provoca a efervescência no mundo jurídico. Tema que tem movimentado os debates na dogmática penal atualmente é a questão da legitimidade de tutela em bens jurídicos difusos. Diálogos, tanto no Brasil, na América Latina, como no Velho Mundo, têm cuidado de problematizar se o direito penal deve ater-se a comportamentos que, em searas, como a econômica, a ambiental e a genética, causam danos a bens jurídicos difusos ou supraindividuais, de difícil demonstração empírica no que diz respeito ao nexo de causalidade entre a conduta e o dano.

6. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Dentro desse panorama de tutela de interesses difusos está a tutela penal da ordem econômica e nesta se encontra a tutela penal da ordem tributária que, no Brasil, hoje, se instrumentaliza pela Lei nº 8.137/90. Nesse ponto, posicionamentos, quanto à constitucionalidade e à legitimidade do direito penal tributário, têm sido defendidos com energia, surgindo, assim, diversas controvérsias em relação aos institutos que integram esse ramo jurídico. Entre os institutos do direito penal tributário que causam dissenso, o presente estudo delimitou como objeto a extinção da punibilidade, mediante o pagamento do tributo, prevista nos delitos fiscais. Esse fenômeno tem provocado, na última década, além de uma enorme confusão legislativa e jurisprudencial, um intenso debate na seara acadêmica, sobretudo no âmbito penal.

Percebe-se, no entanto, que tem prevalecido nesse debate, assim como, de um modo geral, em todo debate que envolve a tutela penal supraindividual, uma perspectiva predominantemente legal e dogmática. Por essa razão, entende-se que carecem compreensões que levem em conta a complexidade das estruturas sociais que circundam o sistema jurídico e envolvem o fenômeno punitivo. Desse modo, a presente pesquisa indaga a possibilidade de construir, ao lado

do ponto de observação legal e dogmático, uma perspectiva de análise criminológica dos delitos econômicos, especialmente do instituto da extinção da punibilidade, por meio do pagamento do tributo, nos crimes tributários [1](#).

O presente artigo propõe desenvolver-se no sentido de, primeiramente, contextualizar o leitor dentro do universo do direito penal econômico e do direito penal tributário, se aproximando, em seguida, do instituto da extinção punitiva, pelo pagamento, nos delitos fiscais. Busca-se, dessa maneira, a delimitação do objeto a ser analisado. Após explicitar as mais relevantes noções normativas e jurisprudenciais desse instituto, procura-se sustentar e justificar a possibilidade de contribuição que um estudo criminológico pode oferecer ao tema. O artigo pretende, então, esboçar a construção de uma análise criminológica da extinção punitiva, pelo pagamento, nos crimes tributários. Objetiva-se, nesse ponto, indicar como a análise desse instituto, sob a ótica de uma corrente criminológica sofisticada, pode contribuir para um entendimento particular sobre a lógica do sistema penal, contextualizada na realidade do espaço social que a envolve.

7. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

2 A Tutela Penal da Ordem Econômica e o Direito Penal Tributário

2.1 O Direito Penal Econômico, a sua Natureza e o seu Surgimento

O surgimento da ciência econômica moderna ocorreu, segundo consenso doutrinário, em 1776, com a publicação da obra *A Riqueza das Nações*, de Adam Smith. Esse momento marca a transição definitiva da economia feudal para a econômica capitalista. Smith sustenta as bases de uma economia liberal, nas quais os movimentos que constroem o mercado se dariam de forma espontânea. Para esse autor, a indústria e o comércio deveriam ser totalmente livres, sem qualquer interferência estatal, guiados apenas pelo que chamou de "mão invisível" [2](#).

Em que pese a importância histórica do surgimento do Estado Liberal para o desenvolvimento da economia, esse modelo passou a sofrer sérias críticas a partir do século XIX. Os modos de produção, inerentes ao processo de industrialização, trouxeram desdobramentos sociais importantes, como a concentração de capital e as péssimas condições de vida dos trabalhadores. Essas consequências, produzidas pela industrialização, geraram uma série de movimentos e revoltas que ficaram conhecidas como reações socialistas [3](#).

Pode-se dizer que esse movimento, contrário à lógica liberal, teve início com as ideias de Stuart Mill e atingiu seu ápice em obras extremamente elaboradas, como a de Karl Marx. Em face desse contexto social de inquietação e descontentamento, as reações socialistas adquiriram grande projeção e acabaram por desestabilizar as bases ideológicas do Estado Liberal. Houve uma forte pressão no sentido de o Estado sair de sua posição inerte e passar a intervir na livre-iniciativa do mercado, promovendo a igualdade material e protegendo os hipossuficientes.

É somente nesse momento, quando o Estado começa a intervir nas atividades econômicas, que surge o direito econômico moderno como disciplina autônoma. Existem vários marcos históricos para esse ponto de transição e ruptura com o Estado Liberal, entre eles: a Primeira Guerra Mundial, a quebra da bolsa de Nova York, em 1929, e a Segunda Grande Guerra. Elementos, como as novas relações entre capital e trabalho, a revolução dos meios de transporte e produção, a complexidade dos mercados financeiros, entre outros, contribuíram, também, para o desenvolvimento da economia dirigida. A crise do modelo Liberal, que envolve todo esse momento histórico, leva o Estado a rever a sua postura passiva frente ao sistema econômico, e, diante disso, surge o dirigismo econômico [4](#).

8. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Seguindo essas transições históricas, a "mão invisível" do modelo Liberal é sucedida pela interferência do Estado e é por meio do direito econômico, de normas reguladoras de direitos e deveres no âmbito da economia, que o Estado vai intervir. Nessa intervenção, o Estado busca equacionar os interesses individuais liberais com os interesses públicos do novo modelo. Desse modo, o surgimento do direito econômico é, por conseguinte, o instrumento pelo qual o Estado vai romper com o dogma liberal da autorregulação [5](#).

Nas palavras de Martos Nuñez, "o direito econômico é o conjunto de normas jurídicas que instituem, modificam, proíbem ou restringem atividades econômicas dos particulares em favor do interesse geral da sociedade" [6](#), sendo que o núcleo desse direito está na regulação da ordem econômica. A ordem econômica, compreendida em um sentido amplo [7](#), é o conjunto de normas que institucionaliza e regula as relações econômicas em um determinado ordenamento, englobando o sistema financeiro, o sistema cambial, o sistema de proteção aos consumidores e a ordem tributária.

Após serem esclarecidas a natureza jurídica e histórica do direito econômico, segue-se com a conceituação do direito penal econômico. Ambos os ramos jurídicos têm em comum o mesmo objeto de tutela, a ordem econômica, enquanto bem jurídico coletivo. No entanto, o direito penal econômico direciona todo aparato burocrático do sistema penal no

sentido dessa proteção, tipificando comportamentos que venham a agredir esse bem jurídico e cominando sanções de natureza criminal.

9. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Em face do crescimento das relações humanas e as transformações relativas à sua qualidade, no que tange à ordem econômica, à internacionalização destas relações e ao surgimento de inúmeras fraudes nessa seara, o Estado entendeu necessária a tão polêmica intervenção penal na ordem econômica.

Na compreensão do estudioso latino-americano Gustavo Barroetaveña: "(...) o direito penal econômico pode definir-se como a disciplina que, dentro do direito penal, cuida da análise daqueles comportamentos descritos nas leis penais, principalmente em leis penais em branco, que lesionam ou distorcem o ordenamento econômico em vigor. Seja em caráter geral ou em algumas de suas instituições em particular, colocando em risco sua própria existência (...)" [8](#).

No dizer de Francisco de Assis Betti, "direito penal econômico é o conjunto de normas jurídico-penais que protegem a intervenção jurídica estatal na economia". Nesse desiderato, "é o corpo normativo que protege a regulação legal da produção, distribuição e consumo de bens" [9](#).

2.2 O Direito Penal Tributário

Quanto à natureza jurídica do direito penal tributário, no ensinamento dos autores Alecio Adão Lovatto e Susana Aires de Sousa, existem quatro correntes teóricas, quais sejam as teorias administrativa, tributária, dualista e, por fim, penalista. A teoria administrativa entende que o ilícito fiscal preenche todas as características próprias do ilícito administrativo, dessa maneira, o direito penal tributário cuidaria, fundamentalmente, de infrações administrativas.

As condutas, reguladas pelo direito penal tributário, seriam ofensivas meramente a normas instrumentais, não havendo subversão ao ordenamento nem ofensa de bens jurídicos fundamentais, por isso a sua natureza administrativa. As infrações fiscais, ao atingirem bens coletivos do Estado, não teriam nada de semelhante com as infrações penais comuns, que atingem bens individuais, estas seriam imorais, enquanto aquelas apenas infrações de ordem. Desse modo, as consequências jurídicas dos ilícitos tributários, pela óptica da teoria administrativa, deveriam ser apenas sanções pecuniárias e jamais penas privativas de liberdade.

10. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Segundo a teoria tributarista, o direito tributário possuiria uma unidade e especificidade que impediriam a sua desintegração em ramos autônomos. O direito penal tributário, por ser um ramo do direito tributário, seria parte integrante dessa unidade, e a tipificação dos delitos fiscais, com a consequente cominação de penas, seria mera derivação do poder tributário do Estado. Sob a visão dessa teoria, o direito penal tributário seria, por natureza, um direito tributário penal, e não ao contrário, na medida em que tem raízes tributárias, e não penais [10](#).

A teoria dualista propõe uma ponderação entre a teoria administrativa e a penal, ao entender que os delitos fiscais são ora de natureza criminal, ora de natureza administrativa. A leitura tecida por esta teoria é a de que existem infrações fiscais que violam interesses essenciais da vida em sociedade e, por possuírem relevância ética, se afastam das infrações administrativas comuns. De outro lado, existem infrações que carecem de dignidade penal e devem se situar no âmbito da ilicitude administrativa.

Por fim, temos a corrente teórica que percebe o direito penal tributário como direito dotado de natureza eminentemente penal. Para essa corrente, o direito penal tributário nada mais é do que um direito penal especial. A legislação penal especial tipifica as condutas que ofendem a ordem tributária e, com isso, configuram o direito penal tributário. No entanto, como ocorre com qualquer outra lei penal especial, essas normas se submetem totalmente às garantias e aos princípios previstos no Código Penal. Nesse diapasão, o direito penal tributário seria um ramo do direito penal estanque do direito tributário, já que não sanciona com penas as tipificações do Código Tributário, mas apenas aquelas previstas em normas penais especiais. Vale dizer que a legislação pátria adota a corrente penalista, de modo que os delitos fiscais, no Brasil, se subsumem as normas e os princípios do direito penal e processual penal [11](#).

Esclarecida a sua natureza, pode-se concluir que, em que pese algumas particularidades, ontologicamente o delito penal tributário não se diferencia do delito penal comum. O direito penal tributário é, nesse desiderato, no entendimento de Emerson Lima Pinto, "o conjunto de normas que regulam os delitos tributários e as respectivas sanções", sendo certo que o adjetivo "tributário pretende apenas dizer que as normas penais, que fazem parte da disciplina matriz, colocam sob sua tutela matéria tributária" [12](#). O autor Roberto Decomain invoca Hector Villegas, ao conceituar o direito penal tributário como sendo a ciência que regula e estuda todo o concernente às infrações e sanções tributárias [13](#).

11. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Em face desses ensinamentos, observa-se que o direito penal tributário é um ramo da ciência penal que normatiza, estuda e aplica sanções àquelas condutas que agridem o sistema tributário nacional e são dignas de tutela penal. A sanção é a pena privativa de liberdade, e a proteção é feita pela tipificação precisa de comportamentos, positivos ou negativos, que se traduzem no não cumprimento das obrigações do cidadão, contribuinte, para com o Estado, Fisco.

No Brasil, hoje, a norma que regula esse ramo jurídico e tipifica os delitos fiscais é a Lei nº 8.137/90, que revogou a Lei nº 4.729/65. O antigo diploma tinha algumas particularidades e diferenças frente à nova Lei. A norma de 1965, primeira previsão penal da sonegação fiscal, trazia figuras típicas que já estavam descritas no Código Penal da época; todavia, o entendimento desenvolvido foi de que as fraudes fiscais não se enquadravam nos conceitos gerais do Código Penal, apesar de se subsumirem igualmente a ele. Outra particularidade é de que a lei antiga não definia delito fiscal, limitando-se, apenas, a trazer um rol exemplificativo, por meio de uma técnica legislativa ultrapassada [14](#).

Diversa é a técnica utilizada pela Lei nº 8.137/90, que considera como delitos contra a ordem tributária duas situações fáticas precisas e distintas: a primeira é "suprimir tributo ou contribuição ou acessório", mediante as condutas que consigna como "supressão" ou "redução", e a segunda é a previsão, *numerus clausus*, das condutas que podem levar à sonegação [15](#). Os avanços da nova regulamentação podem ser observados com clareza. As situações fáticas, acima descritas, que se traduzem nos crimes tributários, estão dispostas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90.

3 A Extinção da Punibilidade, pelo Pagamento do Tributo, nos Crimes Fiscais

3.1 Natureza Jurídica

No que tange à natureza jurídica das causas de extinção da punibilidade, dentro da concepção analítica tripartida do fato delituoso, Luiz Regis Prado leciona que o elemento da punibilidade seria externo à construção do conceito de crime. Com a realização de um injusto culpável, o direito de punir do Estado toma-se concreto, e surge a categoria da punibilidade. Entretanto, a punibilidade seria uma condicionante ou um pressuposto da consequência jurídica do delito, não fazendo parte da noção de delito propriamente dita. Enquanto elemento, alocado entre o injusto culpável e a reação do Estado, a punibilidade pode ser extinta quando sobrevierem determinadas causas que eliminem a possibilidade jurídica de imposição do *jus puniendi* [16](#).

12. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Sobre as causas de extinção da punibilidade, o pesquisador Andrei Schmidt discorre que, *in verbis*: "são causas extintivas da punibilidade os atos ou fatos que impedem a aplicação da sanção penal, podendo ocorrer de eventos naturais, da vontade do Estado ou da vontade do ofendido ou do agente. Podem ocorrer, ainda, durante ou após o fato (...)" [17](#).

Ainda a esse respeito, Schmidt esclarece que as causas de extinção da punibilidade podem ser cogentes ou discricionárias. No primeiro caso, são impostas pela lei, e, no segundo, aplicadas pela discricionariedade do juiz. A concessão de perdão judicial seria uma situação de causa extintiva discricionária, e a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários seria exemplo de causa extintiva cogente, uma vez que é, objetivamente, prevista pela legislação [18](#).

Buscando a compreensão desse instituto na melhor doutrina alemã, lança-se mão dos ensinamentos de Hassemer e Von Liszt. Segundo Hassemer, entre o injusto culpável e as consequências jurídico-penais do crime, existiria um estágio reservado às decisões de política criminal. Desse modo, nos últimos estágios da estrutura punitiva, se expressa a vontade do legislador penal de não reagir com pena frente a qualquer comportamento culpável. Nesse sentido, as causas de extinção da punibilidade ocorrem quando, apesar de existir um comportamento ilícito e culpável, considera-se conveniente renunciar à pena. Assim como a falta de pressupostos e outros obstáculos à pena, as causas extintivas da pena são frequentemente excluídas da estrutura do conceito de delito, por possuírem como característica a autonomia e a independência frente à culpabilidade [19](#).

13. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

O autor Von Liszt conceitua as circunstâncias extintivas da pena como a existência de fatos que ocorrem depois da prática de uma ação punível e que conferem o efeito previsto em lei de aniquilar o direito à pena já originado.

Sobre esse tema, nas palavras do autor: "(...) em uma série de casos, o legislador faz depender a efetividade da sanção penal da existência de circunstâncias externas, independentes do fato punível em si mesmo (...) quando ocorrerem

essas circunstâncias, não é possível que nasça a ação penal pública, pois o fato passa a ser, nos termos da lei, impunível (...)" [20](#).

Nesse diapasão, em alguns casos, o legislador faz a efetividade de a sanção penal desaparecer diante da existência de circunstâncias externas ao delito. O autor esclarece, ainda, a distinção entre as circunstâncias extintivas da pena e as condições de procedibilidade, que pertencem ao direito processual. As primeiras se ligam à repulsa da punibilidade, e a segunda à repulsa da acusação do sujeito ativo do delito [21](#).

3.2 Aspectos Normativos e Jurisprudenciais

O primeiro diploma legal que previu a extinção da punibilidade, pelo pagamento do tributo, nos crimes fiscais foi a Lei nº 4.357/64, que regulava a apropriação indébita. Essa norma dispunha, em seu art. 11, a extinção da pretensão punitiva quando o tributo fosse quitado antes do início do procedimento fiscal. Logo após, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060/69 estendeu a medida para toda forma de sonegação fiscal, além de modificar o diploma de 64, determinando que, para fins de extinção da punibilidade, o pagamento do tributo poderia ser feito até a decisão da primeira instância administrativa.

Posteriormente, surgiu, então, a Lei nº 8.137/90, que regula e tipifica, atualmente, os delitos fiscais. Esse diploma legal tratou da extinção da punibilidade em seu art. 14, prevendo que o pagamento do tributo, incluindo os acessórios, realizado antes do recebimento da denúncia, tinha o condão de extinguir a pretensão punitiva estatal. No entanto, um ano após, a Lei nº 8.383/91, em seu art. 98, revogou todas as disposições normativas pretéritas, que previam a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, acabando com essa possibilidade.

Porém, na sequência, a Lei nº 9.249/95, em seu art. 34, trouxe de volta o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, novamente, se realizado até o recebimento da denúncia. Frente a esse panorama legislativo, importante apontar que o STJ, no julgado do HC 9.909/PE, estendeu o benefício da extinção punitiva àqueles que aderiam ao parcelamento do débito tributário antes da denúncia, considerando a ausência de justa causa para a ação penal.

14. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

A referida decisão do STJ causou grande impacto, e a Lei nº 9.964/00, em seu art. 15, veio regular a situação daqueles que se submetiam ao programa de parcelamento do débito tributário. Essa lei, porém, previu não a extinção, mas a suspensão da pretensão punitiva frente à submissão do sujeito ativo do delito fiscal ao Programa Refis de moratória, antes do recebimento da denúncia, já em relação ao pagamento integral nada foi alterado.

Em 2003, a Lei nº 10.684, Refis II, em seu art. 9º, *caput*, tratou, novamente, do tema da suspensão da punibilidade dos crimes tributários diante da inclusão do sujeito ativo do delito no programa de parcelamento, no entanto, dessa vez, a norma não mencionou o aspecto temporal, e a medida passou a ser legal, independentemente se antes ou depois do recebimento da denúncia. No mesmo art. 9º, § 2º, essa lei regulou a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito e, do mesmo modo, não fez qualquer previsão quanto ao recebimento da denúncia, podendo a extinção pelo pagamento ocorrer a qualquer tempo. Esse entendimento de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo foi sedimentado em paradigmáticas decisões do STF, como, por exemplo, o HC 81.929/RJ e o HC 85.452/SP.

Seguindo-se essa digressão histórica, em 2006 foi criado o Programa de Parcelamento de Débitos Tributários Refis III, que nada alterou em nosso objeto de pesquisa, e, em 2009, surgiu o Refis IV, ou Refis da Crise, que, traduzido na Lei nº 11.941/09, tratou da extinção da punibilidade nos arts. 68 e 69. O Diploma de 2009, no art. 68, limita a suspensão punitiva apenas aos débitos, objeto da concessão de parcelamento. Desse modo, mesmo que o contribuinte estivesse incluído no programa de moratória, a pretensão punitiva não seria suspensa em relação aos débitos que estivessem de fora do parcelamento. O entendimento pacífico é de que o art. 68 da Lei nº 11.941/09 revogou o *caput* do art. 9º da Lei nº 10.684/03.

Ainda, no que concerne ao Diploma de 2009, percebe-se que o art. 69 concedeu a possibilidade extintiva da punibilidade pelo pagamento apenas às hipóteses submetidas ao anterior parcelamento, havendo, portanto, uma retração do instituto. Para fins penais, a controvérsia, instalada nesse ponto, foi o seguinte questionamento: e se o art. 69 da Lei nº 11.941/09 revogou o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03? A interpretação predominante tem sido no sentido de não ter havido revogação. Entende-se que a legislação de 2009 trata de situação diversa, já que dispõe apenas sobre os débitos que foram objeto de parcelamento, enquanto o § 2º do art. 9 da Lei nº 10.684/03 é mais amplo e se aplica a todos os débitos, ainda que não submetidos ao regime de parcelamento. Ademais, o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03 é de natureza permanente, ao passo que o art. 69 da Lei nº 11.941/09 é de natureza temporária, não havendo, assim, que falar em revogação.

15. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

nesse ponto, é importante apontar a ADIn proposta pelo Procurador-Geral da República referente a essa matéria. A ADIn 3.002-7 indagava a constitucionalidade do *caput* do art. 9º da Lei nº 10.684/03, que, como vimos, foi revogado pelo art. 68 da Lei nº 11.941/09. Ressaltamos, ainda, que a referida ADIn não tratava do § 2º do mesmo art. 9º que, como analisado, permanece em vigor. A ação proposta pelo Procurador-Geral da República questionava matéria referente à suspensão pelo parcelamento e não à extinção pelo pagamento. Como se não bastassem as controvérsias já existentes nessa seara, em 2011 foi publicada a Lei nº 12.382, que reascendeu a polêmica sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários. Dessa vez, a questão vem regulada em um artigo isolado da lei que trata do salário-mínimo. O art. 6º da referida lei, em seu § 4º, regula a suspensão da pretensão punitiva pela aderência do agente ativo do delito fiscal ao Programa de Parcelamento e, dessa vez, menciona que o pedido de inclusão no parcelamento deve ser feito antes do recebimento da denúncia. Essa disposição faz retomar todo o debate que envolve o marco processual do recebimento da denúncia.

Diante dessa recente disposição normativa, cabe esclarecer que a sua melhor interpretação tem sido no sentido de que ela afeta apenas a suspensão punitiva pelo parcelamento, e não a extinção pelo pagamento. Consequentemente, no que tange aos crimes tributários, hoje, têm-se duas situações distintas. A primeira é quanto à suspensão da pretensão punitiva do Estado, que ocorre com o pedido de inclusão do agente ativo do delito no programa de parcelamento, efetuado antes do recebimento da denúncia. Vigê, então, no que concerne à suspensão punitiva, o § 4º do art. 6º da Lei nº 12.382/2011. A segunda situação é no que se refere à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido, efetuado pelo agente ativo do crime fiscal. Nessa situação, permanece vigendo, ainda, a disposição do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, no qual não há qualquer menção ao recebimento da denúncia. Desse modo, hoje, o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade estatal, sendo que o sujeito ativo do delito fiscal tem a possibilidade de afastar, assim, a persecução penal e uma eventual execução criminal.

4 A Construção de uma Perspectiva Criminológica

Percebe-se que, no rico e atual debate que envolve o direito penal econômico e, especialmente, o direito penal tributário, tem prevalecido uma perspectiva de estudo preponderantemente legal e dogmática. Os movimentos das estruturas sociais e as suas relações que se manifestam ao redor do sistema jurídico e que, sem dúvida, influenciam sobremaneira as suas decisões não têm sido explorados com frequência. Quando as relações econômicas ou sociais são mencionadas, os autores o fazem para justificar, ou não, a legitimidade da intervenção penal. Nesse desiderato, as modificações das relações que habitam as instituições sociais são lembradas como consequência do agir penal na seara econômica, e não como a sua causa. Este trabalho objetiva tentar compreender os interesses sociais que envolvem o sistema penal e que, estando por detrás dos argumentos jurídicos, motivam a intervenção penal na esfera econômica e a existência de institutos, como a extinção da punibilidade, pelo pagamento do débito, nos crimes tributários. Observa-se que a grande maioria dos argumentos utilizados no estudo da criminalidade econômica gira em torno da constitucionalidade e da legitimidade dos institutos. De forma propositada, este estudo não se posiciona quanto à legitimidade da intervenção penal na esfera econômica, tampouco quanto à constitucionalidade do direito penal tributário e da extinção punitiva pelo pagamento. Estudiosos renomados já o fizeram com propriedade, e a proposta aqui é outra. A presente pesquisa propõe uma análise criminológica da extinção da punibilidade nos crimes tributários e do papel que essa figura representa no contexto da criminalidade econômica como um todo. Compreende-se que o estudo desse instituto, sob a perspectiva dos mais recentes avanços da Criminologia, pode contribuir de forma considerável no entendimento da lógica do direito penal nas sociedades contemporâneas.

16. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Dessa maneira, sustenta-se que a Criminologia nos dá um aporte teórico que possibilita uma perspectiva metodológica externa ao objeto estudado. Tal visão viabiliza uma observação crítica tanto da produção legislativa como do agir das agências penais e dos seus agentes individuais, contextualizando-os na dinâmica dos conflitos sociais que os cercam [22](#). A esse respeito, Baratta nos esclarece que uma perspectiva infrassistêmica da criminalização, pautada em uma análise imanente ao sistema jurídico, não oferece uma visão crítica, na medida em que atua no âmbito da antijuridicidade formal, impossibilitando a inteligência efetiva de um substrato material externo ao sistema jurídico que legitime a ação do direito penal. Para esse autor, o discurso, contaminado pela lógica punitiva positivada, omite os conflitos estruturais que envolvem o sistema jurídico-penal e oferece um olhar deformado da legitimidade penal [23](#).

17. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Também sobre o relevo dos conflitos sociais, no entendimento do sistema punitivo, Muñoz Conde aponta para o fato de que "uma norma jurídica penal só pode ser entendida se colocada em relação a um determinado sistema social". Desse modo, "se deve analisar o funcionamento da norma penal no conjunto global de controle social em que ela se integra" [24](#).

O pesquisador Raúl Cervini defende a ideia de que "o delito econômico é produto da estrutura social em que se insere". Posto isso, ele estaria condicionado pela estrutura socioeconômica vigente em um determinado tempo e uma

determinada sociedade. No texto desse autor, fica clara a inter-relação necessária entre sistema jurídico e sistema social [25](#).

Por essas razões, acredita-se que um fenômeno social tão rico e complexo, que envolve interesses centrais no entendimento do sistema penal, merece uma análise que leve em conta toda complexidade das dinâmicas sociais que circundam o ordenamento jurídico-penal. Decisões de política criminal que optam pelo afastamento da persecução penal, em face da quitação de uma dívida em delitos que, por sua natureza, já são próprios dos altos extratos sociais, têm muito a dizer sobre a lógica do sistema penal. Assim, por essas razões, percebe-se que somente um estudo que adote uma perspectiva criminológica pode desvelar e compreender os interesses, ligados às estruturas sociais, que interagem com o sistema penal e motivam as decisões de política criminal.

5 A Criminologia de David Garland

Na construção de sua teoria social sobre o castigo, Garland pretende explorar a punição por diversos ângulos, procurando construir uma imagem complexa do fenômeno. Desse modo, sobrepõe diversas perspectivas, para construir uma visão mais ampla e plena. No decorrer de sua obra *Punishment and Modern Society* nos são apresentados argumentos de diferentes tradições teóricas, sendo que cada uma faz uma interpretação distinta e particular do fenômeno punitivo. As interpretações se apoiam sempre em uma teoria social mais ampla, da qual derivam e são independentes [26](#).

Nesse sentido, os principais argumentos sobre a questão punitiva, trazidos por Garland, derivam da tradição marxista, da perspectiva de Foucault e do pensamento de Durkheim. O autor propõe desenvolver uma base teórica social do desvio, relacionando essas diversas interpretações, de modo que uma teoria complete e auxilie no entendimento e refinamento da outra. Cada sustentação teórica revela um determinante diverso e esquematiza uma relação diferente.

18. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

O mérito de Garland está em fazer um profundo estudo de cada perspectiva de análise da punição nas sociedades modernas, criticando as suas falhas e enaltecendo os seus avanços, buscando sempre sua inter-relação e complementação. Para nosso estudo, importante construção do autor é quanto aos objetivos e interesses sociais que motivam a punição. Pela análise, fincada na teoria marxista, traduzida na teoria materialista do desvio, somente as classes governantes encontrariam, no sistema penal, a tradução de seus interesses, sendo que, para as demais camadas sociais, o sistema penal do Estado burguês nada mais seria do que uma expressão do terror e da sobreposição de classes. O sistema penal, para essa teoria, seria não mais do que um agir institucional que atende aos interesses da classe dominante. Diferente é a leitura desse fenômeno pela teoria de Durkheim, para quem a instituição da punição representaria os interesses da sociedade como um todo. Diante dessas posições, Garland desenvolve um novo ponto de observação, valendo-se de ambas as contribuições.

Para Garland, o direito penal atende tanto a interesses universais, da sociedade em conjunto, como a interesses particulares, de determinada classe.

Nesse desiderato, esclarece o autor que: "direito penal é uma fonte de proteção e, ao mesmo tempo, de terror para as classes trabalhadoras. É indiscutível que alguns de seus aspectos envolvem uma função social, como proibir a violência e castigar os criminosos. No entanto, se a penalidade serve aos interesses de certa classe, o faz de uma maneira que assegura o apoio das classes subordinadas, protegendo os interesses que se consideram universais sobre os particulares. A esse passo, a chave para compreender o direito penal, em conflitos de classes, é reconhecer os modos em que se entrelaçam os interesses particulares com os interesses gerais (...)" [27](#).

A esse passo, o direito penal atende, de forma encoberta, aos interesses particulares das classes privilegiadas, no entanto, sem sua aparência de proteção universal, que reflete os interesses gerais, ele não se sustentaria e, conseqüentemente, perderia o seu apoio e a sua legitimidade.

19. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Em uma observação complexa do direito penal, o autor nos aponta que "a mesma lei que protege a todos, em certo nível, também legitima o princípio mediante o qual uma classe explora a outra" [28](#). Em face da existência de interesses tanto gerais quanto particulares, envolvendo o sistema penal e motivando as decisões de política criminal, o raciocínio que o autor nos apresenta é o de que o direito penal serve à classe dominante de forma velada, ao mesmo tempo em que atende aos anseios sociais gerais, sem os quais a classe dominante não legitimaria o seu poder.

Nessa abordagem complexa, traçada por Garland, fica evidente que, além do elemento econômico, monetário e material, mostrado pela criminologia de base marxista, o fenômeno do castigo institucional está relacionado a outros elementos, não materiais, que habitam as relações sociais e determinam os rumos do sistema penal. Além de atender aos

interesses ligados à concentração e distribuição de capital, o sistema penal está carregado de elementos políticos, ideológicos, simbólicos e até mesmo religiosos que transcendem as relações econômicas.

Garland tece fundamentadas críticas às criminologias de base marxista como um todo; define que o seu arcabouço teórico, que observa a punição sob o prisma dos conflitos sociais, ligados à concentração e distribuição de renda, não dá conta de compreender a complexidade do direito penal nas sociedades modernas. Segundo o autor, a Teoria Materialista do Desvio, que teve suas raízes em Rusche e Kirchheimer e que sustenta correntes atuais, como a Criminologia Crítica, redundaria em um reducionismo materialista, incapaz de perceber as peculiaridades do sistema penal. A observação da força ideológica e simbólica do direito penal é tão relevante na compreensão do sistema punitivo quanto a análise dos conflitos materiais [29](#).

6 A Análise Criminológica da Extinção Punitiva, pelo Pagamento do Tributo, nos Crimes Fiscais

Acredita-se que os avanços da Criminologia Contemporânea, traduzidos aqui no pensamento de Garland, oferecem um arcabouço teórico mais completo e adequado para leitura da criminalidade econômica do que as correntes teóricas fincadas, exclusivamente, na tradição marxista. Sobretudo em relação ao fenômeno de inflação legislativa que toca, atualmente, o direito penal econômico, atingindo, diretamente, comportamentos próprios de sujeitos bem colocados socialmente, a noção de seleção penal da teoria materialista do desvio, desde a eleição dos tipos penais e ligada, somente, a interesses particulares, parece não dar conta da complexidade do fenômeno punitivo na sociedade contemporânea. Entende-se que a leitura da extinção da punibilidade, pelo pagamento, nos crimes fiscais, pela perspectiva dos avanços oferecidos por Garland, pode contribuir, decisivamente, no entendimento da lógica seletiva do direito penal contemporâneo em toda sua complexidade.

20. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Entende-se que dois são os avanços centrais de Garland em face da tradição, somente, materialista da criminologia. O primeiro é perceber que a lógica do sistema punitivo não reflete interesses apenas das classes privilegiadas, e, sim, além destes, reflete interesses universais da sociedade como um todo. Como se viu a esse respeito, as decisões de natureza punitiva seriam resultado de uma combinação de interesses particulares e universais. Nesse ponto, Garland sustenta que, sem o apoio das classes proletárias, traduzido em interesses universais, as classes dominantes perderiam a sua legitimidade e não se sustentariam no poder. Nesse diapasão, o autor afirma que a mesma lei penal que protege e reflete os interesses das classes subordinadas é a lei que vai instrumentalizar a sua dominação [30](#).

O segundo ponto de avanço desse autor é apontar que, além dos materiais, elementos simbólicos, políticos, ideológicos e até mesmo religiosos são igualmente decisivos na compreensão da lógica punitiva. É inegável que a Criminologia Crítica também explorou elementos ideológicos e simbólicos, porém, sempre subordinados aos conflitos materiais. Garland não somente aprofundou a análise dessas forças, mas, também, propôs a sua autonomia em face dos elementos materiais. Na obra *Punishment and Modern Society*, o autor aponta o reducionismo das teorias materialistas e afirma a existência de outras variáveis, não materiais, igualmente relevantes, na percepção da instituição do castigo em toda a sua complexidade.

Apresentam-se aqui alguns trechos que esclarecem essa posição do autor: "(...) Em particular, sua configuração espacial implica uma separação muito clara entre as dimensões econômicas e não econômicas (...). Ainda mais importante, os intensos debates e a preocupação do público em torno das questões referentes aos desenhos da prisão e detalhes sobre seus regimes não podem ser compreendidas se nos restringirmos a um vocabulário de motivos econômicos (...). O movimento de reforma prisional coincidiu com preocupações de ordem social, política e religiosa, que ajudaram muito a configurar os sistemas penais já estabelecidos (...). Quando outras forças, tais como o entusiasmo religioso, a teoria penal, a política social e o humanitarismo podem perceber-se como mais imediatamente relacionadas com o fenômeno, pronto, passam para segundo plano (...). Superestima o papel das forças econômicas na formação do sistema penal. Subestima de maneira drástica as forças ideológicas e políticas" [31](#).

21. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Em relação à extinção punitiva, pelo pagamento do débito fiscal, nos crimes tributário, percebe-se que desde a primeira legislação especial que criminalizou a fraude fiscal, na década de 1960, ela esteve sempre presente. O instituto surge de forma tímida, no qual o pagamento deveria ser feito até o final dos trâmites administrativos para fins de extinção da punibilidade, e vai aumentando seu espectro de incidência ao longo do tempo, até chegar aos dias atuais, nos quais o pagamento pode ser feito até mesmo depois do oferecimento da denúncia. Na relação desse binômio, crimes fiscais e extinção punitiva, pode-se dizer que na medida em que se expande o direito penal tributário e cresce a persecução penal à fraude fiscal, igualmente se amplia o âmbito de alcance da extinção punitiva pelo pagamento.

Ao analisar esse fenômeno, constata-se que, ao mesmo tempo em que existe a criminalização primária e, em certa medida, a persecução das agências punitivas, atingindo os autores da sonegação fiscal, há um mecanismo seletivo que reduz drasticamente as possibilidades desses sujeitos chegarem à execução criminal. Nesse diapasão, percebe-se que

a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários é um mecanismo de seleção que ocorre muito próximo ao cume do processo de criminalização, que é a execução penal. Desse modo, esse mecanismo permite que haja a criminalização primária, toda movimentação do aparato burocrático criminal e, ainda assim, evita a possibilidade de que os agentes ativos dos delitos tributários cheguem aos estabelecimentos prisionais.

Aproximando esse fenômeno com os recentes avanços da Criminologia Contemporânea, vislumbra-se que os interesses universais da sociedade estão traduzidos na produção das normas penais e na persecução que atinge os agentes ativos da fraude fiscal, já os interesses particulares se refletem na previsão da extinção punitiva pelo pagamento. A criminalização da evasão fiscal, na medida em que corresponde aos interesses gerais da sociedade, possui uma considerável função ideológica e simbólica [32](#). Enquanto a criminalização e a persecução dos crimes tributários contribuem para a construção de uma aparência de igualdade, reforçando a legitimidade do direito penal, a previsão da extinção punitiva pelo pagamento faz o papel de seleção, mantendo longe das instituições de execução penal aqueles que possuem recursos materiais.

22. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

Seguindo essa linha de pensamento, a inflação legislativa penal que atinge sujeitos abonados materialmente e bem colocados socialmente decorre, além dos anseios arrecadatários estatais, da necessidade política de manter o apoio das classes subordinadas, por meio da difusão de uma sensação de isonomia sem a qual o sistema perderia sua legitimidade. Estamos diante da influência de forças políticas e simbólicas que transcendem a lógica material. A autonomia dessas forças, dentro do sistema de punição, explica o desenvolvimento de movimentos que contradizem a lógica dos interesses particulares.

Diante disso, é possível analisar a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários, como um mecanismo extremamente sofisticado e velado de seleção penal. O sujeito, detentor de boa condição social, sempre que estiver próximo da execução penal, pagará a dívida e extinguirá o *jus puniendi* estatal. O fato é que, ao incidir apenas muito próximo ao final do processo criminalizatório, esse dispositivo permite uma aparência ainda maior de igualdade formal, ao mesmo tempo em que estimula a desigualdade material. Os sujeitos bem colocados socialmente que cometem a fraude fiscal dificilmente chegam à execução penal, porém, sofrem a criminalização primária e a persecução das agências penais. Existe, desse modo, uma considerável margem para serem exploradas as funções políticas e simbólicas do direito penal, essenciais para a sustentação de sua legitimidade.

7 Conclusões

A análise da extinção da punibilidade, pelo pagamento da dívida fiscal, nos crimes tributários parece nos auxiliar na compreensão da lógica seletiva do sistema penal contemporâneo, contextualizada na complexidade que marca nosso momento histórico-social. A inflação legislativa e o crescimento da persecução estatal que marca o direito penal econômico, e, especialmente, a fraude fiscal, atinge diretamente sujeitos bem alocados socialmente e possuidores de considerável acúmulo material. No entanto, em que pese esses sujeitos sofrerem a incidência da norma penal e se submeterem ao movimento persecutório das agências criminais, eles dificilmente chegam à execução criminal, ao cárcere.

23. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

A existência do instituto objeto desta investigação é um exemplo de estratégia de política criminal que mantém os indivíduos possuidores de acúmulo material longe do cárcere, ao mesmo tempo em que permitem serem exploradas as funções simbólicas e necessidades políticas do sistema criminal. Ao expandir as possibilidades teóricas da criminologia, incluindo outras variáveis e interesses na equação da lógica punitiva, a teoria de Garland parece oferecer possibilidades mais completas para o entendimento das forças sociais que motivam as decisões de política criminal na seara econômica.

TITLE: Tax crimes and criminology: a study about the extinction of punishability by means of payment of tax debts.

ABSTRACT: The present study means to examine the extinction of punishability by payment the tribute in fiscal offenses. This analysis suggests taking place through a criminological perspective, always maintaining a critical opposition to the decisions of criminal policy. We assume that a criminological analysis of the universe of economic delinquency is unusual and that this study may help understanding the mechanisms of criminal selection current in the contemporary punitive system. The existence of sophisticated selective mechanisms, as the extinction of punishability in tributary crimes, points to the presence of other forces and interests that transcend the materialistic logic. These other variables seem to contribute to a more appropriate reading of the phenomenon of selection. It is through the theoretical framework represented by the improvements in Contemporary Criminology thought that this study aims to analyze the proposed object.

Referências

BARATTA, Alessandro. *Criminologia crítica e crítica do direito penal*. Rio de Janeiro: Revan, 2002.

_____. Funções instrumentais e simbólicas do direito penal. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, IBCCRIM, São Paulo, ano 2, n. 5, p. 6-24, jan./mar. 1994.

BARROETAVEÑA, Diego Gustavo. Derecho penal económico: delitos tributarios. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, IBCCRIM, São Paulo, ano 18, n. 86, p. 70, 2010.

BETTI, Francisco de Assis. *Aspectos dos crimes contra o sistema financeiro*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

CERVINI, Raúl. Derecho penal económico - concepto y bien jurídico. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, IBCCRIM, São Paulo, ano 11, n. 43, p. 96-108, 2003.

CORREA, Antônio. *Dos crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Afiliada, 1994.

24. EM EVIDÊNCIA - Revista Magister de Direito Penal e Processual Penal Nº 54 Jun-Jul/2013

COSTA, Elder Lisboa Ferreira da. Os delitos econômicos na atualidade. In: D'ÁVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinícius Sporleder de. *Direito penal secundário*. São Paulo: RT, 2006.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. Florianópolis: Obra Jurídica, 1995.

GARLAND, David. *Punishment and modern society: a study in social theory*. Chicago: The University of Chicago Press, 1990.

HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del derecho penal*. Tradução de Francisco Muñoz Conde e Luis Arroyo Zapatero. Barcelona: Bosch, 1984.

_____; MUÑOZ CONDE, Francisco. *Introducción a la criminología y a la política criminal*. Valência: Tirant lo Blanch, 2001.

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes tributários: aspectos criminais e processuais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

MUÑOZ CONDE, Francisco. *Direito penal e controle social*. Tradução de Cíntia Toledo Miranda Chaves. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

PINTO, Emerson de Lima. *A criminalidade econômico-tributária: a (des)ordem da lei e a lei da (des)ordem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

PRADO, Luiz Regis. *Direito penal econômico*. São Paulo: RT, 2004.

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

SMITH, Adam. *A riqueza das nações*. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SOUSA, Susana Aires de. *Os crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

STUBBS, Julie. Critical criminological research. In: ANTHONY, Thalia; CUNNEEN, Chris. *The critical criminology companion*. Sidney: Hawkins Press, 2008.

WEYH, Débora Poeta. *A tutela jurídica da livre concorrência*. Porto Alegre: PUCRS, 2006. Dissertação [Mestrado em Ciências Criminais], Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.