

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: PROBLEMAS À VISTA

Lucas Medeiros de Moura Barreto Alves¹

Resumo: O presente estudo tem por objetivo problematizar a possibilidade da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento do valor sonegado e os seus efeitos negativos diante da busca por uma política criminal eficiente, apoiando-se, como parâmetro, nos aportes teóricos da análise econômica do direito.

Palavras-Chave: Extinção da punibilidade; pagamento; crimes tributários.

1. INTRODUÇÃO

Apoiando-se nos influxos da análise econômica do direito, notadamente aquela propugnada por Gary Becker, sabe-se que a conduta criminosa costuma apoiar-se em um juízo de valor parametrizado basicamente pelos seguintes elementos: a magnitude da punição; a probabilidade de ser capturado e condenado; e o retorno esperado (LONGO, 2018, p. 55).

Neste trabalho, a atenção ficará reservada ao elemento da *magnitude da punição*, aqui entendida como fator de aumento do item “custo”, na equação custo-benefício que demonstra ser a conduta criminosa. Será com base nas lentes deste elemento que se buscará problematizar, nos intensa seguir descritos, como a extinção da punibilidade pelo pagamento nos Crimes contra a Ordem Tributária pode ser prejudicial aos fins a que se destina o direito penal, e, em última análise, à proteção e gozo dos direitos humanos.

2. FUNDAMENTO NORMATIVO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Nada obstante o artigo 14 da Lei n.º 8.137/90²(Lei de Crimes contra a Ordem Tributária) tenha sido expressamente revogado pela Lei n.º 8.383/91, a Lei n.º 9.249/95 (altera a legislação do IRPJ e CSLL) reproduziu em seu artigo 34 a aludida redação legal revogada do artigo 14 da Lei n.º 8.137/90, motivo pelo qual, na atualidade, é seguro afirmar que há previsão normativa nacional no sentido de ser possível a extinção da punibilidade dos delitos tributários pelo pagamento, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia.

À vista disso, Lei n.º 9.964/2000, que versa sobre o Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), também previu a possibilidade extinção da pretensão de punibilidade mediante o

¹ Advogado. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (UFAL). Pós-graduando em Direito Processual Penal pelo Centro de Estudos Inteligentes (CEI)/Faculdade CERS.

²Art. 14 da Lei n.º 8.137 (Revogado). Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, **antes** do recebimento da denúncia. (grifo nosso).

pagamento, na linha do que já prescrito pela Lei n.º Lei n.º 9.249/95, desde que também antes do recebimento da denúncia. Acontece que, com a edição das Leis n.º 10.684/03³ e n.º 11.941/09⁴, como os referidos institutos legais não fixaram limite temporal, em uma interpretação voltada a beneficiar o contribuinte tributário inadimplente, poder-se-ia entender pela possibilidade de extinção da punibilidade a qualquer tempo.

Essa, aliás, foi a tese acolhida pelos tribunais superiores, inclusive, conforme se observa, à guisa de mera exemplificação, dos seguintes julgados, respectivamente proferidos pela 1ª Turma do Supremo Tribunal Federal e 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, a saber:

ACÇÃO 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 n.º 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**(STF - HC: 81.929/RJ, Ministro Relator: Sepúlveda Pertence, Data de Julgamento: 16/12/2003, Primeira Turma, Data de Publicação: DJ 27-02-2004). (grifo nosso).

HABEASCORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.(...)1. Como advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, **o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado.**(...)Habeas Corpus 362.478/SP, Relator Ministro Jorge Mussi, 5º Turma, Julgamento em 14/09/2017, DJE 20/09/2017). (grifo nosso)

De todo modo, o que se pôde observar é que o posicionamento favorável à extinção da punibilidade pelo pagamento já encontrava substrato na própria doutrina nacional antes mesmo da sua previsão normativa. Seu principal expoente foi a pessoa de Hugo de Brito Machado, que, por sua vez, em didática exposição, anuncia os principais argumentos à tese favorável à extinção, quais sejam:

³ Art. 9º(...) § 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. (grifo nosso).

⁴ Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 **quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos** oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (grifo nosso).

a) constitui hipocrisia negar que a criminalização do ilícito tributário tem inegável caráter utilitarista, pois, se a razão de ser da criminalização é compelir as pessoas ao pagamento, como de fato é, pagar o tributo com os acréscimos legais satisfaz plenamente os objetivos da lei; **b) é um equívoco acreditar que o efeito intimidativo da pena é capaz de fazer com que todos paguem** regularmente os tributos; **c) não haverá estímulo à sonegação**, desde que sejam aplicadas penas pecuniárias severas e a fiscalização tributária seja eficiente; **d) a extinção da punibilidade funciona como estímulo ao pagamento**, de sorte que o contribuinte, vencido no processo administrativo, vai preferir pagar a questionar a exigência na via judicial; **e) não é contrária à isonomia**, e em situações outras a lei penal admite a reparação do dano, tanto como causa de exclusão do crime, como redução de pena, e aos que não podem pagar resta o recurso do parcelamento (BRITO, 2002, p. 231). (grifos nossos).

Noutra perspectiva, mas também em defesa da possibilidade da cessação da pretensão de responsabilização penal após o pagamento do débito tributário, dessa vez a partir de uma análise consequentialista, Juary C. Silva defende basicamente que, tendo em vista a falência do sistema penitenciário, não haveria maiores razões para torná-lo mais oneroso com a prisão dos agentes que cometessem crimes tributários, sobretudo pelo baixo índice de suas estatísticas (SILVA, 1998, p. 161).

A seu turno, Luiz Régis Prado, apoiando-se na doutrina de Gerd Willi Rothmann, baseia-se nos fundamentos político-fiscal do aumento da arrecadação fiscal e no jurídico-penal de que a extinção da punibilidade pelo pagamento configuraria o instituto da desistência voluntária e da reparação do dano, o que reforçaria, portanto, sua viabilidade jurídica (PRADO, 2014, p. 283).

A toda evidência de que a tese lastreada pelos fundamentos supramencionados é defendida por parcela considerável da doutrina nacional, o que aparenta justificar sua acolhida pelo legislador, é preciso observar, todavia, que sua aplicabilidade projetada, como consequência, efeitos negativos ao que se pretende construir como uma política criminal eficiente no combate à sonegação fiscal, sobretudo se analisado sob a ótica da análise econômica do direito aqui adotada como método de estudo. Vejamos, nos parágrafos a seguir, algumas considerações a respeito desta problemática.

3. PROBLEMAS À VISTA

Ainda que alguns doutrinadores, como César Roberto Bittencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, aduzam que as leis a que nos referimos produzem efeitos somente dentro dos correspondentes marcos temporais e espaciais fixados pelo legislador (BITTENCOURT e MONTEIRO, 2013, p. 148), essa tese não parece enfrentar a problemática em sua raiz. É dizer, não parece sustentar-se o argumento de que a extinção da punibilidade pelo pagamento estaria restrita às

hipóteses do REFIS, PAES e PAEX, até porque, como se viu demonstrado, os tribunais superiores parecem aplicá-la sem obediência a qualquer limite espacial ou temporal.

Com efeito, para que se possa efetivamente compreender as consequências da extinção da punibilidade pelo pagamento, e, com isso, mostrar que seus benefícios sucumbem diante dos prejuízos causados pela sua aplicação, deve-se atentar para a persecução da sonegação fiscal.

Está-se a se referir aqui ao fato de que, ao menos no âmbito federal, o prazo para que a Receita Federal julgue os processos é de 360 dias, nos termos do artigo 24 da Lei n.º 11.457/07. Ultrapassada esta fase, sabe-se que oportunizado ao contribuinte o acesso à segunda instância administrativa, por intermédio de submissão do procedimento administrativo tributário ao crivo do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, órgão responsável pelo julgamento de recursos de ofício, voluntário e especial.

Pois bem, a respeito desta fase, uma Auditoria Conjunta realizada pelo Tribunal de Contas da União e pela Controladoria-Geral da União constatou que o tempo médio de apreciação de recursos administrativos fiscais, no exercício de 2014, foi superior a 5 (cinco) anos, sendo necessário um tempo de aproximadamente 77 anos para que todo o estoque⁵ de processos fossem julgados (TCU e CGU, *apud* ZIEMOWICZ, 2018, p. 204).

Verificado o tempo de tramitação na instância administrativa, cumpre observar, além disso, o atual período comumente verificado para julgamento em processos criminais, haja vista que uma vez caracterizada a hipótese fático-normativa referente ao crime de sonegação fiscal, instaurar-se-á a competente ação penal.

Assim, a partir de dados fornecidos pelo Conselho Nacional de Justiça em sua produção interna denominada de “Justiça em Números 2019”⁶, viu-se que na Justiça Estadual, o processo em 1º grau dura em média 3 anos e 10 meses, enquanto que na Justiça Federal cerca de 2 anos e 3 meses. Em 2º grau, tomando-se como base o Tribunal de Justiça do Estado de Alagoas e o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, acrescenta-se, respectivamente, os períodos de 1 ano e 2 meses e 1 ano e 3 meses para proferimento do acórdão.

Nesse cenário, desconsiderando-se o possível ajuizamento de ação de execução fiscal, bem como levando em consideração que o trânsito em julgado se verificou no âmbito do respectivo

⁵ Até o exercício de 2018, em reanálise de seus dados gerenciais, pôde-se verificar que houve uma melhora no tempo de tramitação para julgamento de seu estoque, agora atualizado para o período de 6 anos, acaso não sejam adicionados novos processos no acervo. Para mais informações, *vide* <http://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/situacao-do-atual-estoque-do-carf> Acesso em 12 de novembro de 2020.

⁶ Deve-se observar que os papéis de trabalho da referida pesquisa consistem em dados obtidos no exercício de 2018. Para mais informações, *vide* <https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/8ee6903750bb4361b5d0d1932ec6632e.pdf> Acesso em 12 de novembro de 2020.

tribunal⁷, vê-se que haverá, em média, o decurso do período de 11 anos (se tramitado na esfera residual) ou 9 anos e 6 meses (se tramitado na Justiça Federal). Será esse o tempo decorrido para que, sobrevindo o trânsito em julgado, o agente que tenha intencionalmente sonegado o pagamento de tributos possa efetuar o pagamento e tenha extinta a sua punibilidade. É dizer, em se verificando que a fiscalização tributária e o processo judicial não são eficientes, fica evidente a conclusão de que haverá um estímulo à sonegação fiscal.

Aliás, o próprio Hugo de Machado Brito, como visto, faz a ressalva de que não haveria se falar em estímulo à sonegação, desde que a fiscalização tributária fosse eficiente (BRITO, 2002, p. 231). Ora, como se percebe, ela não é. Com isso, ao invés de se otimizar a arrecadação estatal, o microssistema normativo que previu a extinção da punibilidade pelo pagamento propicia, ao revés, um sinal de alerta àquele que pretende inadimplir: pode fazê-lo, pois, futuramente, quando for apurado, o pagamento retirará a conseguinte sanção penal.

Nesse ponto, encontra-se, ainda, outra problemática que demanda análise. É que, malgrado na apuração do *quantum debeatur* sejam aplicadas a correção monetária, as multas moratórias e aquelas compensatórias, de modo a se acrescer o valor a ser pago pelo agente, deve-se ponderar nesta balança o abismo existente entre os crimes que são praticados e aqueles que são efetivamente apurados. Refere-se, aqui, à cifra dourada da criminalidade, que consiste no índice de crimes financeiros que não são apurados, notadamente em virtude da posição social comumente associada aos agentes criminosos (OLIVEIRA, 2020, p. 201).

O alerta antes registrado ganha outra definição: apenas e tão somente caso seja apurado, o pagamento lhe retirará a superveniente sanção penal.

Nesse contexto, é se registrar que restringir o interesse estatal tão somente ao interesse arrecadatório aparenta surtir um efeito negativo àquele que cumpre com suas obrigações tributárias em tempo hábil, já que o seu concorrente, que sonega impostos e se utiliza dos numerários sonegados para incrementar sua atividade empresarial, terá sua punibilidade extinta com o mero pagamento do valor devido. Trata-se de uma clara ofensa à isonomia entre os contribuintes.

Além disso, equivaleria a cingir a proteção penal conferida pelo legislador tão somente à necessidade de se assegurar a arrecadação tributária, ignorando-se os prejuízos causados à Administração Pública, à boa-fé do contribuinte e a livre-concorrência, comprometendo-se, inclusive, a construção do espírito de solidariedade contributiva nos indivíduos, o qual é imprescindível para a viabilização de uma sociedade consciente dos seus deveres, notadamente a de

⁷Desconsidera-se, com isso, o acesso às instâncias extraordinárias, nada obstante não seja mais possível a execução provisória da pena privativa de liberdade, após mudança de entendimento da Suprema Corte nos autos das ADCsn.ºs 43, 44 e 54.

se adimplir com as obrigações tributárias, a fim de que se possa alcançar os objetivos fixados pelo constituinte originário no artigo 3º da CF/88.

Por essas razões, é possível concluir, salvo melhor juízo, que a extinção da punibilidade pelo pagamento apresenta-se como uma medida claramente contrária à construção de uma política criminal eficiente que torne a prática do crime uma conduta efetivamente custosa ao criminoso e, por isso, desestimulante.

Não por outra razão Rodrigo Luís Ziemowicz concluiu no seguinte sentido, ao asseverar que:

Em sendo assim, há apenas uma pequena probabilidade do infrator ser flagrado praticando fraudes tributárias e, se este contribuinte faltoso for descoberto, poderá aguardar vários anos antes de saldar a dívida fiscal, somando-se o período de disputa administrativa, de discussão judicial tributária (se for o caso) e, depois, do processo penal.

Com efeito, **quando o legislador permite que o sonegador contumaz permaneça impune criminalmente**, mesmo que tenha provocado prejuízos milionários (ou bilionários) ao erário público, inviabilizando a concessão dos benefícios que esses recursos poderiam fornecer à sociedade, inclusive podendo efetuar o recolhimento do débito fiscal somente quando se aproximar a condenação penal (na última instância), **premia o parasitismo e estimula a sonegação, além de negar o direito fundamental dos demais cidadãos à justa divisão dos custos do Estado**(ZIEMOWICZ, 2018, p. 210) (grifos nossos).

Como se não bastasse, outro efeito problemático decorrente da extinção da punibilidade pelo pagamento diz respeito à própria persecução do próprio delito de lavagem de capitais, que pode sim ser verificada como crime consequente à sonegação fiscal, ponto que, dada a amplitude do debate, abordaremos em outra oportunidade. Pois bem, tendo como base a visão de Blanco Cordero, com o pagamento, os bens adquiridos com recursos ilícitos passarão a ser lícitos, já que não haverá se falar mais em bens contaminados (CORDERO, 2011, p. 38). Em sendo assim, como admitir, então, uma possível instauração do competente procedimento investigatório com objetivo de apurar a prática de lavagem de capitais, se não haverá mais se falar em recursos ilícitos?

Desse questionamento basicamente exsurtem duas opções: a) ou se aceita a descontaminação dos recursos anteriormente de natureza ilícita e, diante disso, obsta-se o prosseguimento das investigações sobre a lavagem; b) ou se desconsidera a possibilidade de descontaminação do patrimônio ilicitamente ocultado/dissimulado, de modo a se admitir, portanto, as investigações pelo crime posterior.

No cenário evidenciado, dentre as soluções a que se pôde chegar, a segunda parece ser a que melhor corresponde aos anseios de uma política criminal atenta à defesa dos direitos fundamentais,

já que a adoção da primeira solução configuraria, mais uma vez, um verdadeiro estímulo à sonegação e a ocultação/dissimulação dos numerários sonegados.

Deveras, ante a aferível incompatibilidade de tal previsão normativa com o sistema jurídico, convém registrar a existência de Ação Direta de Inconstitucionalidade que tramita na Suprema Corte, sob n.º 4.273, ajuizada pela Procuradoria Geral da República, a qual possui como pedido a declaração de inconstitucionalidade dos artigos 67, 68 e 69, todos da Lei n.º 11.941/09, encontrando-se atualmente pendente de julgamento. Nela, argumenta-se, em especial relevância, que “*seria um reducionismo tratar o objeto jurídico dos crimes contra a ordem tributária lato sensu como de índole meramente econômica. Antes, sua natureza é de justiça distributiva*”. Em outro trecho da petição inicial de suma importância à problemática em análise, assevera-se que:

Não é preciso ir muito longe para verificar que o cenário de sonegação é cruel: o próprio art. 1º da Lei n.º 11.941 alcança todos aqueles que, beneficiados por medidas despenalizadoras de caráter semelhante à presente, **sequer honraram o extenso financiamento a que passaram a ter direito** (peça inicial da ADI n.º 4.723) (grifo nosso).

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por todo o exposto, parece possível concluir que o caminho mais adequado à construção de um direito penal pautado pela eficiência perpassa pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da extinção da punibilidade de crimes tributários com o mero pagamento. Demonstra ser mais adequado, em verdade, optar por soluções que, atentas à realidade, efetivamente elevem potencialmente a custosidade (da relação custo-benefício que demonstra ser a conduta criminosa) do delito de sonegação fiscal, elevando-se o elemento da magnitude da punição, a fim de que se reduza o índice de tributos que deixaram de ser arrecadados com a prática do referido delito.

REFERÊNCIAS

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. - São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2019**: ano-base 2018. Brasília: CNJ, 2019. Disponível em:

<<https://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/8ee6903750bb4361b5d0d1932ec6632e.pdf>

> Acesso em 12/11/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.273**, ajuizada em 21 de julho de 2009. Ação em trâmite, com conclusão ao relator. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=111010>> Acesso em 14/11/2020.

CORDERO, Isidoro Blanco. El delito fiscal como actividad delictiva previa Del blanqueo de capitales. **Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología**, 2011, n. 13-01, p. 01:1-01-46. Disponível em: <<http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf>> Acesso em: 13/11/2020.

LÔBO, Marcelo Jatobá. Uma Reflexão sobre o Pagamento Intempestivo. **Revista da AGU**, v.8, n.º 20, p. 269-285, Abril-Jun, 2009. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/287/1625>> Acesso em 13/11/2020.

LONGO, Analú Librelato. **Análise das Alterações Introduzidas pela Lei n.º 12.683/2012 com base na Teoria Econômica do Crime**. 2018. 298 p. Dissertação (Mestrado em Direito Penal) - Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2018.

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

OLIVEIRA, Natacha Alves de. *Criminologia*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 201.

PRAZO, Luiz Régis. **Direito Penal Econômico**. 6ª. ed. rev. e atual. - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SILVA, Juary C. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO e CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. **Avaliação da integridade do CARF**. Relatório de Auditoria nº 201504306. Acórdão nº 1076/2016. Rel. Min. Raimundo Carreiro, TCU, Plenário, j. em 04.05.2016. Disponível em: <<https://auditoria.cgu.gov.br/download/7938.pdf>> Acesso em 13/11/2020.

ZIEMOWICZ, Rodrigo Luís. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários.

In: Revista de Direito de Polícia Judiciária, 2018. RDPJ | BRASÍLIA | ANO 2, N. 4. Pgs. 189-226 | JUL-DEZ 2018. Disponível em:

<<https://periodicos.pf.gov.br/index.php/RDPJ/article/view/581/349>> Acesso em 13/11/2020.