

## **PROTEÇÃO PENAL DEFICIENTE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.**

**Everton Luiz Zanella<sup>1</sup>**

O presente artigo tem por objetivo uma análise crítica e reflexiva acerca da deficiência do sistema punitivo no enfrentamento dos delitos contra a ordem tributária e o conseqüente prejuízo desta tutela deficitária para a efetiva concretização das metas de um Estado Democrático de Direito.

A Constituição Federal de 1988 define que o Brasil constitui um Estado Democrático de Direito, cujos objetivos precípuos são a construção de uma sociedade justa (justiça social), o desenvolvimento nacional, a busca da igualdade, a erradicação da pobreza e a promoção do bem estar social<sup>2</sup>.

Para alcançar supracitados objetivos, o Estado deve valer-se de alguns meios, dentre os quais a arrecadação de tributos, para posterior aplicação das respectivas verbas em necessidades públicas, como saúde, educação, transporte, segurança, habitação, lazer, cultura, etc., as quais garantirão o alcance dos direitos sociais e supraindividuais. Assim, a Ordem Tributária, definida nos artigos 145 e seguintes da Carta Magna, é, indubitavelmente, um bem jurídico de extrema importância, por abarcar em seu conceito a função social e fundamental do tributo.

Noutras palavras, para que o Estado viabilize uma justiça social distributiva e igualitária (isonomia material e não meramente formal), depende ele de um sistema escorreito e uniforme de arrecadação tributária, a qual gerará recursos para a concretização de projetos sociais e políticas públicas<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> Promotor de Justiça no Estado de São Paulo. Coordenador do Centro de Apoio Operacional das Promotorias de Justiça Criminais. Mestre em Direito Penal e Doutorando em Direito Processual Penal, ambos pela PUC/SP. Professor de Direito Penal e Direito Processual Penal da Universidade Presbiteriana Mackenzie e da Escola Superior do Ministério Público de São Paulo. Professor convidado dos cursos de especialização da PUC/SP (COGEAE) e da Escola Paulista de Direito (EPD).

<sup>2</sup> Objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme artigo 3º, incisos I a IV, da Constituição Federal.

<sup>3</sup> Vale citar, aqui, que diversos dispositivos constitucionais tratam da destinação dos tributos para se atingir necessidades públicas, como direitos sociais em sentido amplo (artigo 7º, IV, VII e XXV), educação (art. 211), assistência materno-infantil (art. 227, I), política para os idosos (art. 230), dentre muitos outros.

Neste trilhar, é possível concluir que a proteção da ordem tributária é de interesse de toda a sociedade, merendo, pois, ser tutelada de maneira adequada e suficiente pelo Direito Penal<sup>4</sup>.

Esta é uma das (duas) faces do *princípio da proporcionalidade*<sup>5</sup>: se um bem encontra guarida na Constituição, de forma expressa ou implícita, ele deve ser arrimado pelo Direito e, se ele é de crucial importância para a sociedade (porque sua lesão causa dano a toda a coletividade), deve ele ser protegido pelo Direito Penal, cuja intervenção, do ponto de vista social, mostra-se útil (adequada) e necessária<sup>6</sup> para resguardar a coletividade e o bem comum.

Os crimes praticados por particulares contra a Ordem Tributária encontram previsão nos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90. As condutas fraudulentas<sup>7</sup> do art. 1º são apenadas com reclusão de 2 a 5 anos, e multa; as do artigo 2º com detenção de 6 meses a 2 anos.

Num primeiro momento, parece-nos que os preceitos secundários dos crimes mencionados não resguardam adequadamente o bem jurídico, sobretudo no artigo 2º da Lei 8137/90, considerado pelo legislador como crime de menor potencial ofensivo (artigo 61 da Lei 9099/95).

Não bastasse, diversas normas legais e subsequentes entendimentos jurisprudenciais concedem indevidos beneplácitos aos sonegadores de tributos.

O primeiro benefício é a **extinção da punibilidade** relativa aos crimes dos artigos 1º e 2º da Lei 8137/90 pelo pagamento integral do tributo, previsto em diversas normas legais. As mais recentes são as dos artigos 9º da Lei

---

<sup>4</sup> Pensamos haver aqui um mandado de criminalização implícito, decorrente da identificação de um bem jurídico supraindividual de relevo constitucional.

<sup>5</sup> A primeira face é a proibição do excesso, ou seja, de se tutelar algo desnecessário (condutas sem lesividade ou de pouca lesividade, as quais devem ser objeto de outros ramos do Direito, dado os *princípios da intervenção mínima, subsidiariedade e fragmentariedade*). A segunda face é a proibição da proteção penal deficiente, isto é, de se proteger um bem jurídico relevante de forma ineficaz.

<sup>6</sup> ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária: necessidade de readequação do sistema punitivo para a efetiva implementação do Estado Democrático de Direito*. Dissertação apresentada na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP) para obtenção do título de Mestre em Direito Penal, sob orientação do Professor Livre Docente Antonio Carlos da Ponte. 2009, p. 70.

<sup>7</sup> Todas elas pressupõem fraudes que visam à supressão ou redução do tributo.

10.684/2003<sup>8</sup>, 69 da Lei 11.941/2009<sup>9</sup>, e 83, § 4º, da Lei 9430/96, esta última com redação dada pela Lei 12.382/2011<sup>10 11</sup>.

As duas últimas permitem a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito fiscal e previdenciário se (e somente se) o contribuinte estiver inscrito no regime de recuperação fiscal (REFIS). Esta exigência não é feita pela Lei 10.684/2003, que se aplica “*de forma indistinta, mesmo àqueles débitos que não tivessem sido submetidos ao regime de parcelamento, cuidando-se, portanto, de hipótese mais ampla*” (STF, 1ª T, HC 119.245-DF, Rel. Min. Dias Tófoli, j. 06/09/2013).

Note-se que o entendimento hoje prevalente no Supremo Tribunal Federal é o de que o pagamento integral do tributo ou contribuição social é causa extintiva da punibilidade, esteja o indivíduo inscrito ou não no programa de recuperação fiscal (Lei 10.684/2003 não exigiu esta condição), e independentemente do momento em que for realizado, sendo admissível até mesmo após o trânsito em julgado da condenação criminal (STF, 1ª T, HC 116.828-SP, j. 13/08/2013; e HC 119.245-DF, j. 06/09/2013; ambos de relatoria do Min. Dias Tófoli).

Destarte, independentemente de que espécie de fraude ou sonegação tenha praticado o agente, se ele pagar integralmente o tributo ou a contribuição social, a qualquer momento, terá declarada a extinção de sua punibilidade<sup>12</sup>.

Acenada benesse torna a Lei nº. 8.137/90 **praticamente inaplicável**, configurando-se um Direito Penal meramente simbólico, que afronta o princípio da

---

<sup>8</sup> “Art. 9º: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo (artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90; 168-A e 337-A, do Código Penal) quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios”.

<sup>9</sup> “Art. 69: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no artigo 68 (artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90; 168-A e 337-A, do Código Penal) 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”.

<sup>10</sup> “Art. 83, § 4º: Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput (artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90; 168-A e 337-A, do Código Penal) quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento”.

<sup>11</sup> As primeiras previsões de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foram realizadas no artigo 2º da Lei nº. 4.729/65 (que previa os crimes de sonegação fiscal) e artigo 14 da Lei n. 8.137/90, ambas revogadas pelo artigo 98 da Lei n. 8.383/91. Posteriormente a benesse renasceu no artigo 34 da Lei n. 9.249/95, com a condição de que o pagamento fosse feito antes do recebimento da denúncia, e, mais adiante, no artigo 15, § 3º, da Lei n. 9.964/2000, com o mesmo limite temporal. Essas normas antecederam as hoje vigentes, descritas nas três notas anteriores.

<sup>12</sup> ZANELLA, Everton Luiz. Op. cit., p. 141.

proporcionalidade na sua segunda vertente, qual seja a proibição da proteção deficiente, uma vez que aniquila qualquer pretensão de imposição de pena para reprimir conduta socialmente lesiva, e vulnera a função preventiva (geral e especial) da norma penal, provocando **descrença social** quanto à importância do bem jurídico e incentivando novos atos de sonegação<sup>13</sup>. Viola, no mais, o princípio da igualdade, uma vez que a benesse não é predita para a criminalidade clássica (por exemplo: no crime de furto, o agente que devolver a *res furtiva* receberá uma diminuição de pena se assim agir antes do recebimento da denúncia, ao passo que o sonegador que pagar o débito verá extinta sua punibilidade, mesmo que o faça após condenado, ou seja, ainda que não demonstre nenhum arrependimento pelo crime).

Neste mesmo sentido vêm os fundamentos expostos na Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada pela Procuradoria-Geral da República em face dos artigos 67 a 69 da já citada Lei 11.941/2009, na qual, sua subscritora, a Procuradora Deborah Macedo Duprat de Britto Pereira, sustenta que as disposições legais que determinam a extinção da punibilidade pelo pagamento total do tributo ultrajam os artigos 3º e 5º da Constituição Federal (objetivos fundamentais da República e direitos fundamentais dos cidadãos) e ferem o princípio da proporcionalidade em sua faceta da vedação da proteção deficitária<sup>14</sup>.

Os autores de crimes contra a ordem tributária poderão, ainda, valer-se do benefício do **parcelamento do débito fiscal**, hoje regrado pelo artigo 83, §§ 2º e 3º, da Lei 9430/96, com redação da Lei 12.382/2011, que especifica que é *suspensa a pretensão punitiva do Estado (e também a prescrição) nos crimes a que se referem os artigos 1º e 2º da Lei n. 8.137/90, durante o período em que a pessoa física ou jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que a o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal*<sup>15</sup>.

---

<sup>13</sup> ZANELLA, Op. cit., p. 143/144.

<sup>14</sup> ADIN n.º 4273-4/600, protocolizada no STF em 24 de julho de 2009. Ainda pendente de julgamento, conforme consulta efetuada em [www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp), acesso em 14/09/2015.

<sup>15</sup> O benefício do parcelamento foi instituído pelo art. 15 da Lei n. 9.964/00, com redação semelhante à da atual sistemática. Foi modificado pelo artigo 9º da Lei n. 10.684/2003, que, alargando a benesse, eliminou o *do limite temporal*, previsão mantida pelo artigo 68 da Lei 11.941/2009. Todavia, a Lei 12.382/2011 acabou por restringir a possibilidade de parcelamento somente para pedidos feitos anteriormente ao recebimento

Em suma, o ingresso em programa de parcelamento impede o prosseguimento das investigações e impossibilita o oferecimento de denúncia criminal contra os sonegadores de tributos. Aludida benesse também é inexistente para a criminalidade comum, para cujos autores não se prevê nenhuma possibilidade de parcelamento na reparação do dano (não ao menos que seja capaz de impedir a ação penal).

Por fim, não bastasse tudo isso, o Supremo Tribunal Federal emitiu a **súmula vinculante n.º 24**, nos seguintes termos: “*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8137/90, antes do lançamento do tributo*”. A Súmula partiu de precedentes do STF que destacaram, num primeiro momento, que na pendência de decisão administrativa acerca do lançamento definitivo do tributo (discutido em processo administrativo) faltaria justa causa para a ação penal, por ausência de *condição objetiva de punibilidade* (HC n.º. 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, J. 10.12.2003, seguidos de muitos outros no mesmo sentido) e evoluiu para o entendimento de que enquanto não houver a decisão definitiva na esfera administrativa não está constituído o crédito tributário, *não estando configurada a tipicidade penal* (HC n.º 97.118, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 23.03.2010, igualmente sucedido por muitos outros no mesmo sentido).

Entendemos, de forma oposta à recente jurisprudência do Egrégio STF, que a decisão definitiva no campo administrativo-fiscal não deve ser condição para a tipificação do delito contra a ordem tributária, porquanto o que importa para o Direito Penal não é o crédito tributário (e a possibilidade de executar a dívida fiscal), mas sim se o agente, empregando fraude, reduziu ou suprimiu o tributo. Ora, o crime não é o inadimplemento da dívida fiscal, mas sim as ações ou omissões fraudulentas para não pagar ou para diminuir o valor do débito.

Neste diapasão, Alecio Adão Lovatto tece crítica pertinente ao posicionamento de nosso Supremo Tribunal, ao enfatizar que a redução ou supressão do tributo se dá com o ato fraudulento que obsta seu pagamento (tanto

---

da denúncia criminal. Tratando-se de lei mais severa em relação às duas anteriores, não retroage para aqueles que entre 2003 e 2011 ingressaram em programas de parcelamento fiscal durante o processo-crime.

é assim que a correção monetária incide desde tal momento, e não somente após a decisão administrativa sobre o crédito). Além disso, para o autor, há casos em que a falsidade está fartamente demonstrada nos autos da investigação criminal, sendo inquestionável a incidência do tributo, razão pela qual é inconcebível que os sujeitos processuais da esfera criminal tenham que aguardar o longínquo término do processo administrativo<sup>16</sup>.

A Súmula Vinculante obsta o oferecimento e o recebimento da denúncia contra o sonegador, afrontando, a nosso ver, o disposto no artigo 5º, XXXV, da Constituição Federal: *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário nenhuma lesão ou ameaça de direito*. E, ressalta-se aqui, que a lesão ou sua ameaça é **contra toda a sociedade**, prejudicada pelos crimes contra a ordem tributária.

Assim, seletivamente, o Direito Penal trata de forma notoriamente branda indivíduo que praticou crime que atenta contra direitos sociais e supraindividuais (portanto, contra metas constitucionais). Como corolário, trata-se de um Direito Penal ineficiente, desproporcional e desigual, em inteira dissonância com a Constituição Federal.

Urge, assim, a necessidade de modificação das normas supracitadas, para que a sociedade tenha a seu dispor um Direito Penal efetivo, adequado e combativo na prevenção e repressão dos crimes contra a ordem tributária, os quais, frisamos, são condutas atentórias aos valores contemplados na Constituição Federal e que, por isso, obstam o alcance da justiça social e, subsecutivamente, do próprio Estado Democrático de Direito.

#### **Como citar este texto:**

ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária*. Centro de Apoio Operacional Criminal do Ministério Público do Estado de São Paulo. São Paulo, 28 de outubro de 2015. Disponível em [http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao\\_criminal/Artigos](http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/cao_criminal/Artigos)

---

<sup>16</sup> LOVATO, Alecio Adão. Crimes Tributários: aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 203-204.