

A CRISE DE LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E O INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Miguel Tedesco Wedy*
Raul Marques Linhares**

Resumo: É evidente a legitimidade constitucional do direito penal tributário. A ordem tributária é um valor relevante instituído pela Constituição democrática de 1988. Contudo, não se pode negar uma perda de densidade da tipificação dos delitos tributários diante das inúmeras alterações legislativas e interpretações jurisprudenciais que instituíram mecanismos de extinção da punibilidade e, mais recentemente, a possibilidade de acordos de não persecução penal na esfera processual penal. A defesa de uma ordem penal tributária justa não pode significar a desconsideração da realidade fiscal brasileira e, tampouco, propugnar uma espécie de direito penal tributário do inimigo.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário. Extinção da punibilidade. Pagamento do tributo. Acordo de não persecução penal. Legitimidade.

Sumário: 1. Introdução. 2. Da legitimidade do direito penal tributário: a evolução da legislação penal tributária e o desenvolvimento do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. 3. O bem jurídico tutelado pela criminalização da sonegação fiscal. 3.1. Teoria patrimonialista. 3.2. Teoria funcionalista. 3.3. Teoria eclética. 4. Considerações finais. Referências.

* Advogado Criminalista. Doutor em Ciências Jurídico-Criminais pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Professor da Escola de Direito da Unisinos. E-mail: wedymiguel2@gmail.com

** Advogado criminalista. Doutor e mestre em Direito Público (UNISINOS, RS). Especialista em Direito Tributário (Estácio, RJ). E-mail: raul@riterlinhares.com.br

The crisis of legitimacy of criminal tax law and the institute of extinction of punishability by payment of the tax

Abstract: The constitutional legitimacy of criminal tax law is evident. The tax order is a relevant value established by the democratic Constitution of 1988. However, a loss of density in the classification of tax offenses cannot be denied in view of the numerous legislative changes and jurisprudential interpretations that have established mechanisms for the extinction of punishability and, more recently, the possibility of non-criminal prosecution agreements in the criminal procedural sphere. The defense of a fair tax criminal order cannot mean disregarding the Brazilian fiscal reality, nor can it advocate a type of enemy tax criminal law.

Keywords: Criminal Tax Law. Extinction of punishability. Payment of tax. Plea Bargaining. Legitimacy.

Summary: 1. Introduction. 2. The legitimacy of criminal tax law: the evolution of criminal tax legislation and the development of the institute of extinction of punishability by payment of tax. 3. The aim of criminal protection by the criminalization of tax evasion; 3.1 Patrimonialist theory. 3.2 Functionalist theory. 3.3 Eclectic theory. 4. Final Considerations. References.

1 Introdução

Diante do conteúdo da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, não é mais sustentável repelir a dignidade penal dos delitos tributários. A realidade constitucional impôs tal reconhecimento.

Contudo, ainda antes da Constituição, inúmeras criações e alterações legislativas foram instituindo mecanismos de extinção da punibilidade pelo pagamento dos respectivos tributos. Essa prática se tornou corrente, mesmo após a Constituição, com o beneplácito dos tribunais e de boa parte da doutrina.

A Lei 4.792/65 previa a extinção da punibilidade pelo recolhimento dos tributos antes do início do procedimento administrativo tributário. Em 1967, o Decreto-Lei 157 previu a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos nos casos da respectiva norma. Posteriormente, o Decreto-Lei 1.060/69 também dispôs acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos antes que uma decisão administrativa fosse proferida em primeira instância. A Lei 8.137/90 também acabou por permitir a extinção da punibilidade caso os tributos fossem pagos antes do recebimento da denúncia criminal. Essas previsões foram revogadas pela Lei 8.383/91. Porém, logo foram retomadas com a Lei 9.249/95, que previu a extinção da punibilidade caso houvesse o pagamento dos tributos antes do recebimento da denúncia. Com o intuito de arrecadar mais, o Governo Federal instituiu programas de negociação tributária denominados “REFIS”, a partir da Lei 9.964/2000. Por intermédio desses programas se dispôs acerca da possibilidade de parcelamentos tributários que suspenderiam o andamento das ações penais em curso, até a sua efetiva quitação, desde que a adesão ao programa se desse antes do oferecimento da denúncia criminal. Além dis-

so, a quitação dos tributos acarretaria a extinção da punibilidade criminal. Por fim, em 2003, por intermédio da Lei 10.684, estabeleceu-se a não ocorrência de marco temporal para a quitação dos tributos.¹ Ou seja, a extinção da punibilidade criminal se daria pelo pagamento dos tributos, qualquer que fosse o tempo. Esse entendimento se consolidou também na interpretação dos tribunais.²

Não pode haver dúvida de que por trás dessa política criminal estavam duas realidades: o caos tributário brasileiro e a velha tradição de luta estamental de nossa sociedade. Por um lado, a justa crítica acerca da pesada carga tributária e, por outro lado, a cultura de uma sociedade dividida em estamentos: estamentos privados, que gozam de benesses estatais e benefícios tributários, e estamentos estatais, que criticam mecanismos de negociação ou de extinção da punibilidade.

Como referiram Cristiano Carvalho e Reginaldo Bueno:

[...] tanto o sistema tributário quanto o sistema penal estão permeados de péssimos incentivos. Se há autuações com incidência cada vez mais frequente de multas qualificadas (condição necessária, mas não suficiente), que poderão ou não resultar em denúncias fiscais, muito disso se deve a incentivos dirigidos aos auditores fiscais (metas arrecadatórias e respectivas recompensas). Por sua vez, o Estado cria tais incentivos aos auditores por voracidade arrecadatória cada vez mais pantagruélica. O contribuinte, por seu turno (mormente em tempos de crise econômica aprofundada), tem incentivos para fugir da tributação, seja por vias lícitas (elisão) ou ilícitas (evasão) [...]. O círculo vicioso se fecha: o sistema tributário é excessivamente oneroso, complexo e irracional; o contribuinte foge da tributação; o Estado necessita arrecadar e para tanto cria incentivos para autuações arbitrárias; fiscais autuam respondendo a esses incentivos, autuando muitas vezes de forma arbitrária; o Estado cria anistias, moratórias e formas de evitar a punibilidade penal e gerar um alívio fiscal; conseqüentemente, o sistema segue sendo ruim.³

Contudo, é preciso observar que as relevantes críticas acerca do caráter estamental de muitas das normas acerca da extinção da punibilidade e dos mecanismos de negociação não podem conduzir até uma espécie de direito penal tributário do inimigo, como se fosse possível impedir que mecanismos de negociação ofertados em outros delitos fossem agora desprezados, por se tratar de

¹ CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O Pagamento Como Causa Extintiva da Punibilidade e o Risco Moral (Moral Hazard). In: *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 240-242.

² PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.

AGRAVO DESPROVIDO. 1. Conforme entendimento pacífico nesta Corte, o pagamento integral do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária. 2. Na hipótese dos autos, o TRF3 asseverou que os débitos tributários que ensejaram o processo criminal foram integralmente quitados. Por isso, de rigor o reconhecimento da extinção da pretensão punitiva. 3. Agravo regimental desprovido. (AR no Aresp 1772918, Rel. Min. Ribeiro Dantas, j. em 3 de agosto de 2021)

³ CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O Pagamento Como Causa Extintiva da Punibilidade e o Risco Moral (Moral Hazard). In: *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 250.

um ilícito na esfera penal tributária. A criação de um direito penal de exceção não é a alternativa adequada.

A hipótese que norteia a pesquisa é a de que permanece intocada a legitimidade dos delitos tributários, em que pese o reforço dos mecanismos de extinção da punibilidade, seja pelo pagamento dos débitos tributários, seja pelo reforço do direito premial, que se vê nos últimos tempos, com a instituição cada vez maior de mecanismos de negociação penal.

O objetivo geral é demonstrar a permanência da legitimidade da criminalização dos delitos tributários, bem como os possíveis impactos que os mecanismos de extinção da punibilidade podem gerar.

A pesquisa é de tipo bibliográfica, cujo método de abordagem que se utiliza é o indutivo e os métodos auxiliares são o histórico e o crítico.

Para atender aos objetivos geral e específico, optou-se por dividir o trabalho em duas partes.

Num primeiro momento, analisar-se-á a dignidade penal da matéria tributária no cenário brasileiro, bem como a evolução da legislação tributária acerca das disposições que tratam da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Na segunda parte do trabalho, promover-se-á uma análise das principais teorias do bem jurídico tutelado pela criminalização da sonegação fiscal, construção teórica que possui inafastável relação com a legitimidade material dessa criminalização e com sua relevância para a própria viabilidade do Estado Social nos moldes como constituído pela Constituição Federal pátria.

Por fim e conclusivamente, defende-se a necessidade de que a legitimidade material da criminalização da sonegação fiscal seja adotada como ponto de partida para que se possa pensar os mecanismos de extinção da punibilidade na esfera penal tributária (especificamente no caso do pagamento do débito tributário), bem como são propostos critérios mais claros para a adoção de tais mecanismos, de modo a não fragilizar a legitimidade do direito penal tributário.

2 Da legitimidade do direito penal tributário: a evolução da legislação penal tributária e o desenvolvimento do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo

Como foi referido anteriormente, a Constituição Federal de 1988 aponta a relevância do bem jurídico ordem tributária.

Em contraponto ao pensamento que defende o direito penal como protetor da integridade da norma, o direito penal como ente capaz de reafirmar o ordenamento em tese violado e agredido, impõe-se uma visão de maior alcance. Uma visão com um espectro mais apurado e “eficiente”, capaz de proteger efe-

tivamente aqueles “pedaços de realidade comunitária” ou “interesses” de maior envergadura, que necessitem de tutela penal.

Portanto, não se quer aqui refluir ao tempo de uma noção de bem jurídico de cunho positivista-legalista e tampouco àquela noção de tendência puramente ético-social.⁴ O que se almeja é propugnar uma ideia embasada numa noção de bem jurídico condizente com os tempos atuais, de uma sociedade de risco, hipercomplexa e fragmentária.

Não que se despreze a vital importância de Binding, por exemplo, a quem se deve a própria expressão *Rechtsgut* (bem jurídico), utilizada na primeira edição de *Die Normen*, em 1872. Ao contrário, é na senda de suas pegadas que foi construída, atacada, reformada e edificada a noção de bem jurídico. E mais, sabe-se que foi, no entrelaço de suas polêmicas com Liszt, que a noção de bem jurídico cresceu, em que pese as notáveis e sempre recordadas divergências entre os autores.⁵

⁴ Para uma noção sobre a evolução histórica da noção de bem jurídico: DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*. t. 1. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 109 e ss. Também concebendo a função do direito penal como a proteção dos bens jurídicos, leia-se FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. *Diritto penale: parte generale*. 4. ed. Bologna: Zanichelli Editore, 2006. p. 5 e ss. Também, sobre as múltiplas definições acerca do bem jurídico, FIANDACA, Giovanni. “Il ‘bene giuridico’ come problema teorico e come criterio di politica criminale.” In: MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. *Diritto penale in trasformazione*. Milano: Giuffrè Editore, 1985. p. 139-176. Ainda sobre a teoria do bem jurídico: PULITANO, Domenico. “La teoria del bene jurídico fra codice e Costituzione.” In: *La Questione Criminale*, anno 7, p. 113-121, genn./apr. 1981. Relevante ainda WOLTER, Jürgen. “Derechos humanos y protección de bienes jurídicos en un Sistema Europeo del derecho penal.” In: SCHÜNEMANN, Bernd; DIAS, Jorge de Figueiredo (Org.); SILVA SÁNCHEZ, J. M. (ed. Española). *Fundamentos de un Sistema Europeo del derecho penal*. Barcelona: José María Bosch Editor, 1995. p. 37-72.

⁵ Há de se recordar que não só a partir de divergências foram construídas as ideias de Binding e Liszt. E, para, isso, há de ser lida a ponderação de Costa Andrade. Se é verdade que, para Binding, só a lei pode determinar o bem jurídico e as formas de agressão que exigem a intervenção penal, e, para, Liszt, tais bens provêm da realidade social, sendo o bem jurídico um interesse juridicamente protegido; se é verdade que Binding vê uma congruência absoluta entre norma e bem jurídico, e que Liszt vê aí uma relação de incongruência; se é verdade que Binding vê os bens jurídicos como bens da totalidade, e Liszt diferencia bens individuais e coletivos, verdade também é que ambos repelem a metafísica e acabam por permitir uma mútua penetração. Uma interrelação, na verdade. Conforme escreve Costa Andrade: “[...] para, Liszt são as condições da vida que aparecem no primeiro plano e como sistema de referência, figurando o Direito como ambiente; para Binding é, de certo modo, a inversa que se dá. Daí que Liszt haja de concluir que bens jurídicos são os interesses – com a significatividade, a densidade e a função com que a vida os faz emergir – se e na medida no respectivo reconhecimento legal, isto é, da protecção que lhes é juridicamente assegurada. Já Binding “tem de partir do postulado que o legislador quer seguramente proibir a acção danosa, só que não pode prescrever ao legislador o que é socialmente danoso.” *Bens jurídicos* serão, por isso, “as pessoas, coisas e estados” com a significatividade, a densidade e função que o direito lhes adscribe e lhes prescreve. Mas esta diferença, nítida a nível conceitual, e seguramente não despidiendi no plano pragmático, não impede que o resultado final, sc., o conceito de *bem jurídico*, espelhe a interpenetração dos dois sistemas em confronto”. ANDRADE, Manuel da Costa. *Consentimento e acordo em direito penal*. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 70-71.

É preciso ir adiante. É preciso tratar a ideia de bem jurídico com os pés firmes no cotidiano atual das ciências penais, mas com a serenidade e o respaldo que os vastos estudos sobre o tema nos legaram.

Ademais, não se está aqui a reprisar um histórico estudo sobre os conceitos acerca dos bens jurídicos. O que se quer é fortalecer a noção de bem jurídico como elemento fundamental para a construção de uma ideia aceitável e legítima em direito penal.

Assim, para Figueiredo Dias, embora não haja nem possa haver uma noção fechada de bem jurídico, há hoje como que um núcleo essencial acerca dessa noção, que seria a “expressão de um interesse, da pessoa ou da comunidade, na manutenção ou integridade de um certo estado, objecto ou bem em si mesmo socialmente relevante e por isso juridicamente reconhecido como valioso”.⁶

Admite-se, assim, a possibilidade de criminalização de bens supraindividuais. Como aduz Figueiredo Dias, a criminalização de condutas que atentam contra bens coletivos se impõe como legítima, pois tais bens possuem, invaria-

⁶ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*. t. 1. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 109-110. Não se pode esquecer a ponderação de GRECO, Luís, acerca do perigo do conceito de bem jurídico legitimar uma ultrapenalização, GRECO, Luís. “Princípio da ofensividade e crimes de perigo abstrato: uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito”. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 12, n. 49, jul./ago., 2004. Ainda se impõe ressaltar o relato de Greco, acerca do conceito de bem jurídico no Brasil e no exterior. Assim, que no Brasil, autores há, como Juarez Tavares, que fortaleceram a noção de bem jurídico, em TAVARES, Juarez. “Crítérios de seleção de crimes e cominação de penas”, *RBCCRim*, São Paulo, número especial de lançamento, p. 78 e ss, 1992; bem como BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999. p. 94 e ss. Na Alemanha, há entendimentos de que a proibição sem bem jurídico seria uma violação estatal. HEFENDEHL, Roland. *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, Köln: Heymanns etc., 2002. p. 18 e ss. Outros rechaçam vigorosamente tal pensamento, como KUHLEN, Lothar. “Strafrechtsbegrenzung durch einen materiellen Straftatbegriff?”, In: WOLTER, Freund (ed). *Straftat, Strafzumessung und Strafprozeß im gesamten Strafrechtssystem*. Heidelberg: CF Müller, 1996. p. 89 e 96; STRATENWERTH, “Zukunftssicherung mit den Mitteln des Strafrechts”, *ZstW*, 1993. p. 105-692; e WOHLERS, *Deliktstypen des Präventionsstrafrechts – zur Dogmatik “moderner” Gefährdungsdelikte*, Berlin: Duncker & Humblot, 1999. p. 279. Relevante também o que diz Hefendehl acerca do conceito de bem jurídico: “Para algunos, los bienes jurídicos suponen aquellos presupuestos valiosos y necesarios para. la existencia (Mayer). También son definidos como aquellas circunstancias dadas o finalidades que son útiles para. el individuo y su libre desarrollo en el marco de un sistema social global estructurado sobre la base de la concepción de esos fines o para. el funcionamiento del propio sistema (Roxin). Otros los han descrito como presupuestos instrumentales necesarios para. el funcionamiento y para. que éste sobreviva. (Rudolphi). También están los que los definen como aquellos presupuestos que aseguran las posibilidades de participación del individuo en la sociedad (Callies)”. HEFENDEHL, Roland. “Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, v. 4, n. 14, p. 2, 2002. Disponível em: <<http://criminet.uger.es/recpc>>. Os grifos são de nossa autoria, a fim de salientar os titulares de cada conceito.

velmente, uma referência constitucional, como se depreende, por exemplo, da ordem tributária.⁷

Para avante disso, não se pode esquecer de que haverá uma confluência, não raro, entre bens individuais e supraindividuais, o que alberga, de certa forma, a ideia de Hassemer, de que os bens jurídicos devem conter um referente pessoal.⁸

Contudo, nem sempre essa notável realidade estará presente, de forma que se há de respeitar, também, a altivez de bens jurídicos coletivos, por si só, desde que albergados na axiologia constitucional e estruturados a partir de uma visão humanista do direito penal. Humanista não no sentido apenas da referência pessoal e de um antropocentrismo estreito, mas humanista a partir de um antropocentrismo alargado, com a percepção do dever que o homem tem para com o outro-homem-pessoa e também para com a preservação das gerações futuras e das outras espécies, por exemplo. O homem-pessoa não pode esquecer de seus deveres.

Como diz Castanheira Neves, “[...] hoje temos o homem coletivo. Todos os problemas do homem são problemas sociais. O Homem não reconhece hoje

⁷ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*: parte geral. t. 1. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 137. Figueiredo Dias vai além, apontando que se afigura também a chamada “necessidade” de criminalização de condutas que atentam contra determinados bens coletivos, mormente em razão de uma prevenção geral negativa, “porque será razoável esperar que a punibilidade se revele susceptível de influenciar o cálculo vantagem/prejuízo no sentido de promover a obediência à norma”. *Ibid.*, p. 138. Aqui impõe-se uma sutil observação, pois entendemos que a prevenção geral negativa, mais do que um fim, há de ser em concretas situações um efeito da pena. Um inegável efeito, mas de difícil ou impossível comprovação. Sobre esse efeito da prevenção geral negativa ocorrente em algumas situações, poder-se-ia afirmar: dele não temos provas cabais, mas também dele não temos dúvidas. Na defesa da proteção penal ponderada de bens jurídicos supraindividuais: SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra-individual*: interesses difusos. São Paulo: RT, 2003. Também em defesa da proteção subsidiária dos bens jurídicos, MIR PUIG, para quem “En un Estado Social no cabe discutir la importancia de esta clase de intereses, y por supuesto se trata de bienes que merecen protección jurídica”, salientando ainda que “hay dos enfoques posibles en la valoración de los intereses colectivos. Uno es contemplarlos desde el punto de vista de su importancia para el sistema social. Otro, valorarlos en función de su repercusión en los individuos. El primero es el adoptado por el Estado autoritario, caracterizado por subordinar el individuo al todo social. El Estado social democratico ha de preferir el segundo enfoque: le importan los intereses colectivos en la medida en que condicionen la vida de los individuos. La razón es obvia: se trata de que el sistema social se ponga al servicio del individuo, no de que el individuo esté al servicio del sistema”. MIR PUIG, Santiago. “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del *Jus puniendi*.” In: *Estudios Penales y Criminológicos*, Santiago de Compostela, n. 14, p. 208-212, 1989-1990. Também importa relatar a ponderação de Hefendehl sobre os bens jurídicos coletivos, isto é, aqueles bens que servem aos interesses de muitas pessoas e que se caracterizam pela não distributividade, ou seja, quando é real, conceitual e juridicamente impossível dividir o bem em partes e dividi-las entre os indivíduos. HEFENDEHL, Roland. “Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, v. 4, n. 14, p. 4, 2002. Disponível em: <<http://criminet.uger.es/recpc>>.

⁸ HASSEMER, NStZ, 1989, p. 90 e ss., e em AK, 1990, antes do parágrafo 1º, n. 274 e ss. Citação apontada por DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*: parte geral. t. 1. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 135.

os seus direitos medidos pelos seus deveres”.⁹ O fato de o homem não se ver atingido ou ameaçado diretamente por um dano, veja-se o caso de um desastre ambiental, não retira do bem jurídico uma “correspondência” com os deveres do homem.

Mais do que o vilipêndio contra a “possibilidade de gozo comum”, como bem salienta Figueiredo Dias,¹⁰ o que caracteriza a afetação do bem jurídico coletivo é uma violação daqueles valores comunitários essenciais já assentados na sociedade hodierna, em que o homem-pessoa possui uma responsabilidade de cuidado e também de dever para com outras-pessoas ou outras-espécies. Isso em razão de que só o homem-pessoa e do homem-pessoa se pode exigir responsabilidade para com os outros e para com as demais espécies. Só o ser humano é capaz de zelar pela vivência comum na sociedade de risco.

Com isso não se pugna pelo desbragado incremento do campo de atuação do direito penal, mas, em contraponto, se luta pelo adensamento e vivificação de situações e valores que cristalizam eventos de concreto pôr em perigo ou de cuidado de perigo. E não se esqueça, mais claras estarão essas situações, se tiverem um referente constitucional, como o meio ambiente, por exemplo.

Em razão de tudo o que foi exposto é que se depreende uma obrigação. Uma obrigação de tentar erigir uma concepção que, ao fim e ao cabo, almeja limitar a incriminação em direito penal¹¹ para aqueles casos em que há uma mú-

⁹ NEVES, António Castanheira. “A imagem do homem no universo prático.” In: _____. *Digesta*: escritos acerca do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros. Coimbra: Coimbra, 1995. p. 333.

¹⁰ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*: parte geral. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 138-139. E aqui releva muito citar Figueiredo Dias em outro texto, no qual refere a relevância do bem ambiental, para muito além de uma perspectiva de uma teoria pessoal do bem jurídico. DIAS, Jorge de Figueiredo. “Sobre o papel do direito penal na protecção do ambiente”. *RDE*, ano 4, n. 1. p. 8 e ss., 1978.

¹¹ Atentemos para os exemplos trazidos por Figueiredo Dias, como o homicídio a pedido da vítima, propaganda do suicídio, interrupção voluntária da gravidez, poluição ou cultivo para consumo de drogas. Como afirma o jurista, “Baste aqui a afirmação apodíctica de que atrás de todas estas incriminações é possível divisar a existência de um bem jurídico-penal no sentido que acabou de estabelecer-se (o que não tem de significar, sem mais, concordância com a existência de incriminação respectiva.: cf. *Infra*, Parágrafo 35 e ss.). O que sucede é apenas que relativamente a certas destas incriminações não estará tanto em causa a preexistência ou não de um bem jurídico, quanto o grau de antecipação de sua protecção e, consequentemente, o momento a partir do qual o direito penal deve sentir-se legitimado para. intervir em seu favor. E com isto se toca um ponto verdadeiramente essencial de toda esta problemática”. DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal*: parte geral. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 116-117. E como consequências dessa visão de bem jurídico, Figueiredo Dias aponta a impossibilidade de incriminação de “puras violações morais”, como a homossexualidade ou a prostituição, de proposições (ou imposições de fins) meramente ideológicas, de violações de valores de mera ordenação, subordinados a uma certa política estatal, para encerrar, corretamente, afirmando que “toda norma incriminatória na base da qual não seja suscetível de se divisar um bem jurídico-penal claramente definido é nula, por materialmente inconstitucional, e como tal deve ser declarada pelos tribunais para. tanto competentes.” *Ibid.*, p. 120.

tua referência constitucional.¹² Uma relação não de identidade, “mas de analogia material, fundada numa essencial correspondência de sentido e – do ponto de vista da sua tutela – de fins. Correspondência que deriva, ainda ela, de a ordem jurídico-constitucional constituir o quadro de obrigatória referência e, ao mesmo, tempo, o critério regulativo da atividade punitiva do Estado.”¹³

Ainda assim, impõe-se ir avante. Mas não se deve esquecer de que uma concepção assim, como pondera Figueiredo Dias, não dispensa o critério da “necessidade” ou “carência” de tutela penal, pelo qual a violação de um bem jurídico-penal não basta por si para desencadear a intervenção, antes se requerendo que essa seja absolutamente indispensável à livre realização da personalidade de cada um na comunidade.¹⁴ Como também não dispensa a ideia de proporcionalidade em sentido amplo, sob a forma da proibição do excesso, tendo em vista que o direito penal utiliza os meios mais onerosos para a proteção dos direitos e das liberdades das pessoas, de modo que ele só pode intervir nos casos em que todos os outros meios da política social, em particular da política jurídica não penal, se revelem “*insuficientes*” (grifo nosso) ou *inadequados*.¹⁵ Mais relevante, ainda, a assertiva que faz Figueiredo Dias de que tal concepção traz uma proposição político-criminal fundamental:

a de que, para um *eficaz* (grifo nosso) domínio do fenómeno da criminalidade dentro de cotas socialmente suportáveis, o Estado e o seu aparelho formalizado de controle do crime devem intervir o **menos possível**; e devem intervir só na precisa medida requerida pelo asseguramento das condições essenciais de funcionamento da sociedade. A esta proposição se dá o nome de *princípio da não-intervenção moderada* de forma que do âmbito deste conceito têm de ser expurgados todos os comportamentos que *não acarretem lesão (ou perigo de lesão) para bens jurídicos* claramente definidos; ou que, ainda quando a acarretem, possam razoavelmente ser *contidos ou controlados por meios não penais* de política jurídica ou mesmo de política social não jurídica.¹⁶

Ou seja, é justamente aqui que entra a tradição brasileira da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos. Trata-se, sem dúvida, de um mecanismo de tentativa de recomposição do *status quo ante* e de reafirmação do interesse tributário na arrecadação. Ou seja, mais do que punir, o sistema parece mais interessado em querer receber o que é devido. Não se trata de não usar o direito de punir, mas de manejá-lo, utilitariamente, no sentido de afirmar a capacidade arrecadatória do estado para viabilizar o estado social almejado pela Constituição Federal de 1988.

¹² Ibid., p. 122.

¹³ DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito penal: parte geral*. Coimbra: Coimbra, 2004. p. 114.

¹⁴ Ibid., p. 121.

¹⁵ Ibid., p. 121.

¹⁶ Ibid., p. 124.

E, de certo modo, a questão chega a ser compreensível. O estado pode muito, mas não pode tudo, mormente quando o sistema tributário é correntemente modificado, alterado e as agências estatais são orientadas a usar as regras e interpretações administrativas em prol do Fisco, como foi salientado anteriormente.

O resultado é a falta de clareza e uma alta carga tributária, o que instiga e induz ao descumprimento das obrigações tributárias. Como a alternativa do estado não é reduzir ou clarificar o sistema tributário, o que há é o aumento dos casos que se enquadram no contexto da criminalização tributária. E então se lança mão do direito penal tributário, não propriamente para punir a ofensa ao bem jurídico, mas para viabilizar a arrecadação. Essa é uma política criminal que fragiliza a criação de uma dogmática penal tributária mais racional.

Em razão disso se lança mão de um direito penal tributário de nítidos fins arrecadatórios, como se depreende das possibilidades de parcelamento tributário e da suspensão e extinção do direito de punir do Estado.

Como foi referido anteriormente, a tradição brasileira de se prever a extinção da punibilidade dos delitos tributários pelo pagamento dos tributos remonta a quase sessenta anos. Não é, portanto, uma criação atual. É uma práxis incorporada ao ambiente tributário e político criminal brasileiro.

A Lei nº 4.729, de 1965, surgida durante a ditadura militar, foi a primeira legislação a criminalizar sistematicamente as condutas de sonegação fiscal, abrangendo num diploma especial inúmeras condutas típicas que atentavam contra a Ordem Tributária, como prestar declaração falsa, omitir informações, inserir elementos inexatos ou alterar documentos com a intenção de reduzir tributos. Num primeiro momento, a Lei nº 4.729, de 1965, orientou a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a partir da autodenúncia espontânea, em que a punibilidade seria extinta sempre quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Na sistemática acima exposta, era possível estabelecer um paralelo entre aquela previsão e aquilo que é disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional, que prevê que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

Por sua vez, o Decreto-Lei nº 157, de 1967, também durante o período castrense, estendeu o prazo para o pagamento do tributo até a comunicação do julgamento de primeira instância, de forma que já se havia descaracterizado, ainda antes da promulgação da atual legislação, a autodenúncia espontânea, inaugurando-se uma lógica mais próxima da reparação do dano.

Em 1969, o Decreto-Lei nº 1060/69 considerava extinta a punibilidade do agente caso ocorresse o pagamento do tributo antes que uma decisão administrativa fosse proferida em primeira instância.¹⁷

A Lei nº 8.137/90, a primeira norma a tratar do tema após o novo texto constitucional de 1988, estabeleceu que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo poderia se dar antes do recebimento da denúncia.

Em 1991, com a Lei nº 8.383, a previsão de extinção da punibilidade foi revogada. Porém, diante da complexidade do cenário tributário brasileiro e de seus efeitos, surgiu a Lei nº 9.249/95, que previu a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

O cenário foi alterado mais uma vez com a Lei nº 9.964, de 2000, que previu a suspensão da pretensão punitiva no caso de realização de parcelamentos tributários. E, também, a extinção da pretensão punitiva com o pagamento integral ao final do parcelamento. Contudo, a referida lei não alterou o marco temporal para a realização do parcelamento, que deveria ocorrer antes do recebimento da denúncia.

Em 2003, por intermédio da Lei nº 10.684, em seu art. 9º, previu-se a suspensão da pretensão punitiva enquanto a pessoa jurídica relacionada com o agente do crime estivesse incluída no regime de parcelamento tributário. E, ainda, no §2º, do art. 9º, que seria extinta a punibilidade pelo pagamento integral do débito, independentemente do momento do pagamento.

No ano de 2009, a Lei nº 11.941, de 2009, que igualmente tratou do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), dispôs acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, seja em função do pagamento no ato ou após findo o parcelamento, porém sem fazer qualquer referência a um marco temporal específico para o pagamento ou para a adesão ao parcelamento.

Posteriormente, sobreveio a Lei nº 12.382/2011, a qual, como se viu, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei nº 9.430/1996, limitando a extinção da punibilidade, considerado parcelamento, aos casos em que este tiver sido firmado antes do recebimento da denúncia.

Toda essa linha histórica de alterações legislativas e perpetuação de medidas premiais não pode ser desprezada. Ela faz parte do sistema legal e da realidade jurisprudencial. Por mais críticas que sejam acutiladas pela doutrina, o fato é que o Estado brasileiro não abre mão dessas políticas tributárias e criminais. O seu interesse claro não é punir, mas arrecadar, senão não seriam propostas tais medidas.

¹⁷ CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. “O Pagamento Como Causa Extintiva da Punibilidade e o Risco Moral (Moral Hazard)”. In: *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019. p. 239.

E isso se depreende claramente da fundamentação do próprio Supremo Tribunal Federal, na ADI 4273, que entendeu pela possibilidade da extinção da punibilidade decorrente do pagamento dos tributos. O voto do relator, Min. Nunes Marques, é exemplar em reconhecer essa realidade:

A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática de crime contra a ordem tributária constitui opção política que vem sendo há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para a consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal [...].

O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário em razão da prática dos crimes tributários, constituem mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e de geração de empregos. Concorrem, em última análise, para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no art. 3º da Constituição Federal, a saber: (i) construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantia do desenvolvimento nacional; (iii) erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e (iv) promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Portanto, a ênfase conferida pelo legislador à reparação do dano ao patrimônio público, com a adoção das medidas de despenalização (causas suspensiva e extintiva de punibilidade) previstas nos dispositivos legais impugnados, em vez de frustrar os objetivos da República, contribui para a concretização das aspirações de nossa Lei Maior reveladas no art. 3º. A reforçar a adequação das regras impugnadas para a tutela do sistema penal-tributário, vale salientar que a reparação do dano constitui, também, objetivo do direito penal, que reduz a extensão da pena no caso de recomposição do dano, conforme se verifica da leitura sistemática das disposições dos arts. 15; 16; 65, II, “b”; 143; e 312, § 2º, do Código Penal. A reparação civil do dano figura, ainda, como causa de despenalização prevista nos arts. 69 a 75 da Lei nº 9.099/1995. E o art. 28-A, I, do Código de Processo Penal, com a redação dada pela Lei nº 13.964/2019, elenca, entre as condições ajustadas, cumulativa e alternativamente, para viabilizar a propositura de acordo de não persecução penal pelo Ministério Público, a reparação do dano ou restituição da coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo. [...]

A sanção penal deve ser, portanto, a ultima ratio para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária que as medidas previstas na Lei nº 11.941/2009 abrangem. Desse modo, a incidência da pena se justificará quando as normas tributárias que disciplinam a fiscalização e a arrecadação dos tributos – aí incluídas, por certo, as reguladoras do parcelamento conducente à extinção do crédito tributário – se mostrarem insuficientes para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais. Na percepção de Luiz Flávio Gomes, “é da tradição jurídica brasileira a previsão de causas extintivas da punibilidade pelo pagamento, jungidas aos crimes materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a particularidade do bem ofendido (o patrimônio público). Por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado, quase sempre se preferiu receber o quantum devido a se aguardar processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte”. [...]

Ora, as opções de suspender a pretensão punitiva e o prazo da prescrição penal em virtude do parcelamento dos débitos tributários, de um lado, e de extinguir a punibilidade em função do pagamento integral

desse mesmos débitos, de outro, se mostram adequadas (compatíveis) e idôneas à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras. Trata-se de providências que estimulam e perseguem a reparação do dano causado ao erário em consequência da sonegação e que afastam o excesso, caracterizado pela restrição ao direito fundamental à liberdade, decorrente da imposição da sanção penal, quando os débitos estiverem sendo regularmente pagos ou já tenham sido integralmente quitados, o que sinaliza, nesses casos, a suficiência das normas tributárias para a proteção do patrimônio público.

Vê-se, assim, que a discussão que se deve colocar é a extensão dos mecanismos premiais no contexto penal tributário, especialmente com o surgimento do chamado Acordo de Não Persecução Penal. Pressuposto disso, contudo, é a compreensão da teoria do bem jurídico que constitui o núcleo da legitimidade da criminalização da sonegação fiscal, inclusive em razão de seus reflexos na principiologia que se relaciona com as regras despenalizadoras (por exemplo, o princípio da intervenção mínima).

3 O bem jurídico tutelado pela criminalização da sonegação fiscal

Sabe-se que a repressão penal tributária de um Estado Democrático e Social de Direito deve ser limitada àquelas lesões de interesses fiscais relevantes, renunciando-se à intervenção do Direito Penal a violações meramente formais e preparatórias.

No caso do crime de sonegação fiscal, parte da doutrina, a exemplo de Andreas Eisele, entende que o objeto de tutela dos crimes tributários seria a ordem tributária. Essa ordem tributária, bem jurídico supraindividual sistematizado pelos artigos 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, pode ser identificada como a atividade administrativa desempenhada pela Fazenda Pública, voltada à arrecadação de valores e à gestão de seus gastos em prol da sociedade.¹⁸

A CF brasileira utiliza a palavra *ordem* ao se referir à *ordem econômico-financeira* (Título VII) e à *ordem social* (Título VIII).²¹ Nos dispositivos constitucionais respectivos, inicialmente é realizada menção aos correspondentes princípios, fundamentos e finalidades. Ou seja, ao fazer referência à palavra *ordem*, a Constituição Federal se refere a “[...] um sistema estruturado a partir de certas premissas, com vista a alcançar determinados objetivos, considerados determinados valores.”¹⁹

Nesse sentido, a Constituição Federal delimita o conteúdo da ordem tributária (mesmo que não utilize essa expressão) ao se referir ao Sistema Tribu-

¹⁸ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. p. 13.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. Tópico 2.

tário Nacional, especificando seus princípios, suas competências e demais matérias relacionadas. Os delitos tributários, por sua vez, tutelariam os aspectos relevantes dessa ordem tributária, encontrando-se em cada tipo penal dos crimes contra a ordem tributária os específicos bens jurídicos objetos de tutela (poder-se-ia dizer arrecadação, equidade da repartição da carga tributária, confiabilidade de documentos fiscais, higidez de políticas de incentivo etc.).²⁰

Em sentido semelhante, Alecio Adão Lovatto afirma que, antes da tutela do patrimônio, a criminalização do ilícito tributário tutela a ordem tributária, exposta a lesão em razão da prática de atos fraudulentos, com distorções de informações necessárias ao Fisco, o que impede o seu correto funcionamento. Ou seja, a ordem tributária apenas funciona de forma íntegra quando houver veracidade das informações prestadas pelos contribuintes, sendo tal regularidade o objeto de tutela do Direito Penal Tributário.²¹

Esse posicionamento parece, no final das contas, de alguma forma transitar entre um aspecto patrimonial (a tutela da arrecadação de valores), um aspecto funcional (a tutela do desempenho das funções do Estado), e um aspecto misto que conjuga ambas as propostas anteriores. É a essa classificação tripartida que parte considerável da doutrina faz referência como as posições majoritárias em relação ao bem jurídico tutelado pelo crime de sonegação fiscal, razão pela qual serão brevemente abordadas abaixo.

3.1 Teoria patrimonialista

Para legitimação da tutela penal em geral, é pressuposto existir ofensa (no sentido de lesão ou perigo de lesão) a um bem jurídico de significação constitucional. Para a corrente patrimonialista do bem jurídico tutelado pela criminalização da sonegação fiscal, esse bem jurídico deveria possuir, ainda, existência na realidade externa. Sem essa lesão específica e materialmente constatável, não seria admissível ao legislador utilizar o Direito Penal para perseguir o que seriam fins meramente éticos ou socioeconômicos genéricos.²²

Essa exigência de lesão material é justificada pela doutrina patrimonialista na pretensão de conter um movimento de expansão da tutela de interesses difu-

²⁰ PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. Tópico 2.

²¹ LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 88.

²² CATERINI, Mario. La ética económica y la responsabilidad penal. *IUS: Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, v. 9, n. 35, p. 130, 2015. Disponível em: <<http://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/114>>. Acesso em: 29 dez. 2023.

sos, constatado sobretudo nos crimes econômicos, que comumente demandam uma intervenção do Direito Penal antecipada em relação à produção de uma efetiva lesão a qualquer bem jurídico. Constituir-se-ia, nesse movimento expansivo, uma intervenção penal a delitos de mera transgressão de regras éticas, voltada à tutela de funções, e não de vítimas concretas. A fim de evitar essa intervenção penal fundada em interesses considerados excessivamente abstratos, indeterminados, e de incidência antecipada em relação a uma concreta lesão, a doutrina patrimonialista do crime fiscal propõe dirigir a tutela penal a um bem jurídico de natureza patrimonial concreta.²³

Sob essa perspectiva, portanto, a solução dos problemas do Direito Penal Econômico passaria pela identificação de um bem jurídico certo e determinado, com uma intensa conexão com a concepção de interesse patrimonial. Ou seja, os delitos econômicos em geral deveriam ser reconduzíveis ao bem jurídico “patrimônio”, possibilitando com isso a superação de uma carga ética no Direito Penal Econômico e contribuindo para a construção de tipos penais mais confiáveis.²⁴

No âmbito do crime de sonegação fiscal, essa concepção realiza uma interpretação do delito enquanto descumprimento de uma obrigação de natureza patrimonial, a provocar um dano ao patrimônio do credor.²⁵ A legislação penal-tributária tutelar, portanto, o exercício da fiscalização e a percepção de tributos pelo Fisco.²⁶ Essa corrente teórica enxerga justamente no interesse patrimonial da Fazenda Pública o bem jurídico supraindividual tutelado pelos delitos tributários.²⁷

Nesse sentido, Gregorio Rodríguez Mejía afirma que o principal interesse objeto de tutela pelo Direito Penal Fiscal seria o interesse econômico do Estado;²⁸ Sergio Moccia que o objeto de tutela nos delitos tributários é o interesse do Estado em garantir a sua própria manutenção e atuação por meio do recolhi-

²³ CATERINI, Mario. La ética económica y la responsabilidad penal. *IUS: Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, v. 9, n. 35, p. 131-133, 2015. Disponível em: <<http://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/114>>. Acesso em: 29 dez. 2023.

²⁴ CATERINI, Mario. La ética económica y la responsabilidad penal. *IUS: Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, v. 9, n. 35, p. 136-137, 2015. Disponível em: <<http://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/114>>. Acesso em: 29 dez. 2023.

²⁵ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 14.

²⁶ GONZÁLEZ, Ventura. *Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo, 1998. p. 55.

²⁷ FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Justicia e Sistema Criminal*, Curitiba, v. 6, n. 11, p. 11, 2014. Disponível em: <<https://revistajusticiaesistemacriminal.fae.edu/dereito/article/view/28/26>>. Acesso em: 24 jul. 2023.

²⁸ RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Infracciones y delitos fiscales. *Boletín Mexicano De Derecho Comparado*, Mexico, n. 82, p. 292, 1995. Disponível em: <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

mento de tributos (ou seja, o interesse econômico),²⁹ Raul Cervini que a norma penal tributária tutelaria o patrimônio do Estado,³⁰ Kiyoshi Harada que o bem jurídico tutelado por essa criminalização seria o erário.³¹ No mesmo sentido, Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro,³² Ricardo Antonio Andreucci,³³ Miguel Angel Ogando Delgado,³⁴ e Héctor B. Villegas.³⁵

Ainda, Savio Guimarães Rodrigues refere que os ingressos tributários, enquanto meio necessário para a manutenção do Estado, é a primeira razão de ser da intervenção penal no ilícito tributário. Entretanto, defende igualmente que o raciocínio não se encerre nessa avaliação patrimonial, pois os reflexos sociais da arrecadação transcendem esse caráter patrimonial. Se são estabelecidos como atribuições do Estado Social a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, objetivo que perpassa uma repartição das riquezas e dos ônus, e sendo tais atribuições estatais alcançáveis apenas por meio da arrecadação de tributos, poder-se-ia concluir que nenhum tributo é exclusivamente fiscal; que a extrafiscalidade está, de alguma forma, sempre presente.³⁶

Desse modo, o autor compreende que as finalidades atribuídas aos tributos podem servir de inspiração ao legislador (*ratio legis* da norma incriminadora), mas não eleva tais funções à categoria de bens jurídicos (nem bens jurídicos mediatos ou imateriais, como defende Martínez- Buján Pérez).³⁷

A respeito da proposta de Carlos Martínez-Buján Pérez, esse autor, após defender a adoção da tese patrimonialista (de que o objeto de tutela do delito tributário seria a Fazenda Pública), afirma que essa posição não implica em desconsi-

²⁹ MOCCIA, Sergio. *El Derecho penal entre ser y valor*. Función de la pena y sistemática teleológica. Trad. de Antonio Bonanno. Buenos Aires: Editorial BdeF, 2003. p. 295.

³⁰ CERVINI, Raúl. Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. *Revista de Derecho*, Montevideu, n. 2, p. 50, 2007. Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/846>>. Acesso em: 28 out. 2023.

³¹ HARADA, Kiyoshi et al. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. E-Book. p. 167.

³² BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. p. 13.

³³ ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação penal especial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 570.

³⁴ OGANDO DELGADO, Miguel Angel. El fraude tributario en el nuevo Código penal. *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, n. 10-11, p. 196, 1996. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/view/bibliuned:BFD-1996-10-11-06D96137>>. Acesso em: 22 out. 2023.

³⁵ VILLEGAS, Héctor B. El delito tributario. [Entrevista cedida a] Juan José Cárdenas Mares. *IUS ET VERITAS*, Lima, n. 8, p. 48, 1994. Disponível em: <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iu setveritas/article/view/15420>>. Acesso em: 22 out. 2023.

³⁶ RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 162-164.

³⁷ RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 164-165.

derar a existência de proteção também a um bem mediato ou imaterial, constituído pelas funções do tributo; entretanto, tal bem (funções do tributo) não possuiria relevância direta no tipo penal, sobretudo por sua generalidade.³⁸

Ressalta-se que o patrimônio da Fazenda Pública ao qual é feita referência enquanto bem jurídico tutelado pelo delito de sonegação deve ser interpretado como fruto da arrecadação de tributos (objeto da sonegação), excluído o restante dos bens e direitos que compõem o patrimônio da Fazenda.³⁹

Sob esse entendimento, a configuração do delito patrimonial não exige, por óbvio, a destruição do bem jurídico tutelado (o que dificilmente seria concebível sob um viés prático), mas uma mera lesão (mesmo que significativamente diminuta). Nesse sentido, Savio Guimarães Rodrigues afirma que “[...] não se deve exigir a destruição definitiva do bem jurídico para que se confirme uma ofensa, do mesmo modo que a pujança financeira de uma dada pessoa não retira o caráter ilícito do furto contra ela cometido.”⁴⁰

Em síntese, defende-se que tanto o conjunto de receitas públicas, quanto a capacidade de intervenção econômica estatal (ou seja, a estabilidade do sistema tributário,⁴¹ que envolve ambos os interesses), são considerados, pelos defensores dessa posição teórica, valores concretos o suficiente para sofrerem uma lesão aferível⁴² – em outras palavras, esses valores forneceria segurança suficiente para que sejam considerados bens jurídicos.

³⁸ Nas palavras do autor: “Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo, es decir, es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual, sino que en su caso tan sólo podrá ser abstracta mente puesto en peligro a través de la reiteración y generalización de las conductas defraudatorias individuales.” (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, Espanha, n. 1, p. 56-57, 1998. Disponível em: <<https://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/13247/Delito.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 19 out. 2023).

³⁹ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, Espanha, n. 16, p. 32, 2014. Disponível em: <<http://criminnet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁴⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 168.

⁴¹ Nas palavras do autor: “A pena não pode nem deve estar dirigida ao interesse exclusivamente fiscal, mas à garantia da estabilidade do sistema.” (RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 169).

⁴² RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013. p. 166.

Além disso, a concepção patrimonialista do delito de sonegação fiscal é a que possibilita a criação de um parâmetro econômico para o reconhecimento da atipicidade pela insignificância,⁴³ inclusive com a previsão de um valor mínimo para punição pelo ilícito penal-tributário (o autor entende se tratar de condição objetiva de punibilidade).⁴⁴

Alex van Weezel ainda refere como ponto positivo da visão patrimonialista a sua capacidade de fundamentar a isenção de pena em razão da autodenúncia realizada pelo agente.⁴⁵

Por outro lado, a interpretação exclusivamente patrimonial do delito tributário (enquanto mero inadimplemento de uma obrigação patrimonial, mas prescindindo de um elemento fraudulento) não permite a explicação da razão pela qual o inadimplemento perante o Fisco justificaria a intervenção do Direito Penal, enquanto não a justificaria o inadimplemento de uma prestação assumida perante um particular, já que, por esse viés exclusivamente patrimonial (desconsiderado o critério funcional do tributo), ambos os inadimplementos decorreriam de obrigações de mesma natureza (com conteúdo econômico).⁴⁶

Além disso, Klaus Tiedemann afirma que a interpretação geralmente realizada de patrimônio fiscal, no sentido da doutrina patrimonialista, seria equivocada. Sabendo que a Administração Pública apenas exerce suas atribuições por meio da contribuição de terceiros (ou seja, com o pagamento de tributos),⁴⁷ o autor conclui que o ingresso fiscal não é jurídico-penalmente tutelado por si só, mas justamente porque é o instrumento indispensável para que o Estado exerça suas funções, fazendo imprescindível um olhar também a esse critério funcional. A definição do bem jurídico tutelado, portanto, seria extraída da relação entre os fins (sejam sociais, sejam econômicos, ou de outra ordem) do Estado e o ingresso de receitas⁴⁸ – o autor aponta, portanto, para uma visão com viés funcionalista do bem jurídico tutelado.

⁴³ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 15.

⁴⁴ GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo; FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. Estimación indirecta y delito fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 43, n. 3, p. 795-796, 1990. Disponível em: <<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/234/234>>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁴⁵ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 15.

⁴⁶ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 14.

⁴⁷ “Desde un punto de vista económico, la mano publica administra esencialmente con ayuda del dinero de los impuestos, es decir, con medios procedentes de terceros.” (TIEDEMANN, Klaus. Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 29, n. 3, p. 495, 1976. Disponível em: <<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/1024>>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁴⁸ TIEDEMANN, Klaus. Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 29, n. 3, p. 496, 1976. Disponível em: <<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/1024>>. Acesso em: 22 out. 2023.

3.2 Teoria funcionalista

Ricardo Echavarría Ramírez atribui a capacidade de determinação dos limites da criminalização ao exame dos fins dos tributos, constituindo tais fins uma concretização do princípio da solidariedade.

A partir desse raciocínio, o autor defende que o bem jurídico tutelado pela criminalização da sonegação seria o tributo enquanto mecanismo de realização de fins políticos e financeiros, expressão da solidariedade.⁴⁹

Esse autor defende inclusive que a função atribuída a cada tributo seja considerada para uma especificação do bem jurídico protegido no delito de sonegação fiscal, sintetizando tal proposta nos seguintes termos:

Dessa forma, o bem jurídico penalmente protegido se concretizaria nas funções do tributo, materializadas no cumprimento dos deveres de cada tributo singular no marco da relação jurídico-tributária e cujo fundamento último está no art. 31 CE. [...] Nestes termos, os fins fiscais se encontram representados mais claramente através da evasão ao “pagamento de tributos, quantidades retidas ou que deveriam ter sido retidas, ou rendimentos em razão de remuneração em espécie”. Por outra parte, em relação ao desfrute de “benefícios fiscais”, isso fica mais claramente associado à realização de finalidades extrafiscais do tributo.⁵⁰

Também alinhada a essa corrente teórica é a referência de César García Novoa, de que, historicamente, a Administração passou a delegar parte de suas atribuições aos contribuintes; se, inicialmente, eram eles responsáveis apenas pela comunicação à Receita de situações fáticas, com o tempo, assumem um rol crescente de responsabilidades na atividade arrecadatória (de retenções, de deveres de informação diversos, entre outros). Portanto, seja no caso de não pagamento de tributo, seja no caso de descumprimento de obrigações de outra natureza (acessórios), o ilícito tributário atinge a função tributária, enquanto atividade de arrecadação e aplicação dos tributos.⁵¹

Também Reinaldo Calvachi Cruz adere a essa proposta, concluindo que o bem jurídico tutelado pelos crimes tributários é a funcionalidade econômica do Estado, representada pela atividade desenvolvida pela Administração Pública. Isso porque, por meio da arrecadação de tributos, o Estado obtém meios (finan-

⁴⁹ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, Espanha, n. 16, p. 35-36, 2014. Disponível em: <<http://criminnet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁵⁰ ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, Espanha, n. 16, p. 36-37, 2014. Disponível em: <<http://criminnet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2023. Tradução nossa.

⁵¹ GARCÍA NOVOA, César. El delito fiscal: aspectos jurídico-tributarios. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Espanha, v. 12, n. 2, p. 43, 2003. Disponível em: <<https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/7784>>. Acesso em: 22 out. 2023.

ceiros) indispensáveis para que possa desempenhar as suas funções. Sem o cumprimento das expectativas financeiras do Estado, esse desempenho não seria possível, razão pela qual é necessária a sua tutela.⁵² Do mesmo modo, também atribuindo especial relevância às funções do tributo na determinação do bem jurídico tutelado, a posição de Isidoro Blanco Cordero.⁵³

Essa concepção funcionalista afasta a perspectiva patrimonial do objeto de proteção do crime fiscal, entendendo tal objeto sobretudo a partir de funções a serem desempenhadas pelo tributo.⁵⁴ Sob tal perspectiva, a Fazenda Pública é entendida não enquanto conjunto patrimonial, mas enquanto sujeito titular de funções públicas; ou seja, tutelar-se-ia a função tributária, compreendida como atividade administrativa voltada à administração dos tributos.⁵⁵

Trata-se, aqui, de uma tutela penal de funções, na medida em que é promovida a punição de conduta que obstaculizar a atuação estatal no desempenho de suas atribuições constitucionais – o que Rodrigo Sánchez Rios refere como algo legítimo.⁵⁶ Justamente por essa configuração, na crítica de Alex van Weezel, essa proposta facilitaria a justificação de delitos de mera atividade e de perigo abstrato, conduzindo ao sancionamento da mera desobediência de deveres,⁵⁷ e à possibilidade de uma expansão irracional do Direito Penal, bem como a uma antecipação da tutela penal a atos preparatórios.⁵⁸

A doutrina crítica a essa concepção de bem jurídico compreende, portanto, que esse seria um entendimento excessivamente abstrato e genérico, inclusive porque a conduta criminosa apenas poderia atingir as funções desempenhadas pelos tributos de forma mediata, o que dificultaria a afirmação da legitimidade do Direito Penal a partir do princípio da ofensividade.⁵⁹ Dessa forma, essa visão

⁵² CALVACHI CRUZ, Reinaldo. Los delitos tributarios: la defraudación fiscal. *Iuris Dictio*, Equador, v. 3, n. 5, p. 66, 2002. Disponível em: <<https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdiclio/article/view/568>>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁵³ BLANCO CORDERO, Isidoro. Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social. *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, San Sebastián, Espanha, n. 14, p. 7, 2000. Disponível em: <<https://www.ehu.eus/documents/1736829/2174322/02+Blanco%2C%20Isidoro.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2023.

⁵⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, Espanha, n. 1, p. 56, 1998. Disponível em: <<https://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/13247/Delito.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 19 out. 2023.

⁵⁵ GARCÍA NOVOA, César. El delito fiscal: aspectos jurídico-tributarios. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Espanha, v. 12, n. 2, p. 42-43, 2003. Disponível em: <<https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/7784>>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁵⁶ RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 41.

⁵⁷ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 16.

⁵⁸ CERVINI, Raúl. Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. *Revista de Derecho*, Montevideo, n. 2, p. 51, 2007. Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/846>>. Acesso em: 28 out. 2023.

⁵⁹ BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. p. 13.

institucional do dever tributário reduziria a exigência de lesividade da violação da obrigação tributária, dificultando a aceitação de institutos como a autodenúncia como fator de isenção de pena, ou mesmo a exigência de um valor mínimo de inadimplemento para que se possa afirmar a tipicidade material.⁶⁰

Além disso, para a configuração do tipo, o dolo do agente deveria abarcar também a lesão ao bem jurídico, o que não necessariamente ocorreria em relação às funções do tributo. Em outras palavras, “[...] não resulta necessário que o dolo do autor abarque o conhecimento de que, com sua conduta típica, está afetando as ‘funções do tributo’, sendo suficiente apenas o conhecimento de que, com sua conduta, está causando um prejuízo patrimonial ao Erário Público.”⁶¹

3.3 Teoria eclética

Como o próprio nome indica, esse modelo é caracterizado pela conjugação das teses anteriores. Por exemplo, Ignacio Berdugo Gómez de la Torre afirma como objeto de tutela a Fazenda Pública concebida dinamicamente, enquanto sistema voltado tanto à arrecadação quanto ao gasto de recursos públicos.⁶² No mesmo sentido, defende esse autor em artigo conjunto com Juan Carlos Ferré Olivé.⁶³

Mesmo alguns autores que defendem o caráter patrimonial do bem jurídico tutelado, sob essa perspectiva, passam a considerar existente também certo caráter funcional; e os defensores da posição funcional, em contrapartida, introduzem em suas linhas de pensamento componentes patrimoniais para definição do bem jurídico tutelado.⁶⁴

⁶⁰ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010. p. 16-17.

⁶¹ RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 48.

⁶² Em suas palavras: “En el fraude fiscal, al igual que en el fraude de subvenciones y en el delito contable, se tutela la Hacienda Pública, pero no entendida como algo estático sino dinámico, valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público.” (GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo. Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español. *THEMIS: Revista de Derecho*, Lima, n. 32, p. 73, 1995. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis_032.html>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁶³ “Todo este grupo de preceptos va dirigido a proteger la Hacienda Pública, entendida como bien jurídico dinámico, valorado como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público” (GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo; FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. Estimación indirecta y delito fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 43, n. 3, p. 793, 1990. Disponível em: <<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/234/234>>. Acesso em: 22 out. 2023.

⁶⁴ FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Justiça e Sistema Criminal*, Curitiba, v. 6, n. 11, p. 13, 2014. Disponível em: <<https://revistajusticaesistema.criminal.fae.edu/direito/article/view/28/26>>. Acesso em: 24 jul. 2023.

Sob a primeira perspectiva, o patrimônio da Fazenda Pública é considerado o bem jurídico diretamente tutelado pela criminalização do delito fiscal, aparecendo em segundo plano, também como objetos de proteção, interesses diversos (como as funções dos tributos e o dever de lealdade do contribuinte para com o Estado).⁶⁵

Na advertência de Blanco Cordero, defender como objeto de tutela do delito fiscal não só a Fazenda Pública enquanto patrimônio, mas também, por exemplo, enquanto possibilidade de execução de uma política financeira e fiscal justa, significaria uma posição patrimonialista, conquanto não seja uma posição *patrimonialista pura*.⁶⁶

Sob outra perspectiva também eclética, Alecio Adão Lovatto compreende que haveria um bem jurídico específico objeto de tutela no crime de sonegação, consistente na autenticidade da ordem tributária (tutela da exatidão das informações prestadas). Entretanto, existiria também um bem jurídico genérico próximo, a arrecadação; e um bem jurídico genérico remoto, a garantia das condições para que o Estado desempenhe suas atribuições em prol do bem comum.⁶⁷

Igualmente José Casalta Nabais defende a adoção de um modelo misto, dessa vez com a conjugação do modelo patrimonialista e um modelo de deveres de colaboração. Isto é, que a criminalização do ilícito tributário seja instrumento de tutela tanto do patrimônio fiscal do Estado, quanto dos deveres de colaboração leal dos contribuintes com a manutenção do Estado.⁶⁸ No Brasil, esse entendimento eclético parece ser acolhido por Rodrigo Sánchez Rios, ao afirmar que está presente nos crimes tributários um bem jurídico imaterial mediato (função tributária); e um bem jurídico imediato com função representativa (patrimônio do Erário).⁶⁹ Entende, portanto, o delito tributário como um delito de estrutura essencialmente patrimonialista, estrutura indicativa do bem jurídico diretamente lesado; entretanto, tal conclusão não impediria que o legislador levasse em consideração os efeitos mediatos dessa lesão, referindo-se às consequências produzidas na função a ser cumprida pelos tributos em um Estado Social.⁷⁰

⁶⁵ BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2010. p. 272.

⁶⁶ BLANCO CORDERO, Isidoro. Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social. *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, San Sebastián, Espanha, n. 14, p. 7, 2000. Disponível em: <<https://www.ehu.eus/documents/1736829/2174322/02+Blanco%2C%20Isidoro.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2023.

⁶⁷ LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003. p. 91-92.

⁶⁸ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008. p. 454-455.

⁶⁹ RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 50.

⁷⁰ RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 107-108. Em suas palavras: “Desta forma, a justificação do crime fiscal encontra-se no fato de que a conduta delituosa, além de causar um prejuízo imediato à integridade patrimonial do Erário Público

4 Considerações finais

Se, por um lado, o bem jurídico patrimonial isoladamente considerado não é capaz de representar toda a relevância social do crime de sonegação fiscal, por outro lado, deve-se admitir, esse bem jurídico confere maior segurança à administração da tutela penal ao crime de sonegação, na medida em que suficientemente dotado de concretude e apto a um adequado juízo de ofensa (o que significa respeito ao princípio da ofensividade).

Essa concretude, que permite que o bem jurídico patrimonial sirva de critério delimitador do *ius puniendi*, poderia ser a razão pela qual se consideraria adequada a sua adoção em relação ao crime de sonegação. Isso porque concordamos com a afirmação de que uma qualidade do bem jurídico patrimonial seria fundamentar a possibilidade de extinção da punibilidade do agente em razão do pagamento do débito (no Brasil, a qualquer tempo).

Para além disso, não consideramos adequado interpretar o tributo exclusivamente sob um viés patrimonial, enquanto mero conjunto de bens (valores) pertencentes ao Estado. O tributo (como compreendido no âmbito do Estado Social Fiscal e sob a normatividade pátria) é algo concebido e existente em razão da função que cumpre, a saber tornar possível o desempenho dos objetivos fundamentais do Estado, em prol da construção de uma sociedade livre, justa e solidária, com a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar de todos. Considerar o tributo de modo desvinculado dessa destinação significa promover uma concepção incompleta do tributo.

Portanto, compreendemos adequada a teoria eclética do bem jurídico, no sentido de que a criminalização da sonegação fiscal possui como objeto de tutela tanto o patrimônio da Administração Pública quanto o próprio Estado Social (dependente que é da arrecadação de tributos).

Para além do bem jurídico tutelado, é indispensável tomar ciência dos fundamentos materiais da criminalização da sonegação fiscal, a justificação dessa criminalização, o *desvalor de cuidado* mencionado por José de Faria Costa.⁷¹ Esse conteúdo é integrado por questões que são anteriores ao Direito Penal, como a concepção comunitária do homem, ser frágil, dependente do auxílio dos

(lesando a função pública da arrecadação), acaba por atingir o valor constitucional da solidariedade de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Este bem jurídico, 'representado' nas funções que o tributo deva exercer de acordo com os dispositivos constitucionais, justifica amplamente sua incriminação. Em outras palavras, estaríamos diante da sua 'ratio legis'." (RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998. p. 50).

⁷¹ FARIA COSTA, José de. *Noções fundamentais de Direito Penal (Fragmenta iuris poenalis)*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2012. p. 181-182.

demais, tendente à associação; a solidariedade, valor fundamental à vida comunitária; e o Estado Social Fiscal, instituição da qual se extrai o dever fundamental de pagar impostos.

No fim das contas, dado que a sonegação fiscal atinge as condições de possibilidade para a afirmação dos direitos sociais e o cumprimento dos objetivos fundamentais da República, em violação a uma regra de solidariedade ínsita à ideia de comunidade e que representa um compromisso de cada indivíduo para com os seus semelhantes, pode-se concluir que o verdadeiro valor (a *ratio legis*, ou o fundamento material) do crime de sonegação fiscal não está na simples lesão de natureza patrimonial, mas na violação dos mais basilares laços constitutivos do sistema social comunitário, e da própria condição de existência humana, condicionada que é à dependência dos demais em razão de sua inafastável fragilidade⁷² – essa matricial relação onto-antropológica de cuidado-de-perigo, no sentido referido por José de Faria Costa.⁷³

É essa dignidade constitucional, enquanto elemento indissociável do Estado Social, que nos conduz à conclusão de que deve haver critérios de racionalização do instituto da extinção da punibilidade em razão do pagamento dos tributos. A tradição consolidada na jurisprudência, muito bem explicitada no voto do Ministro Nunes Marques, é compreensível, ainda mais diante do intrincado modelo tributário brasileiro e também em virtude da constante e intermitente volúpia do estado em arrecadar, para fazer frente aos seus múltiplos encargos. Contudo, não se pode negar que com isso se retira muito de densidade, racionalidade e eficiência da dogmática penal tributária.

Ainda assim, seria um erro desprezar que o atual modelo político criminal está a introduzir cada vez mais mecanismos de negociação penal. Mecanismos que afetam a dogmática e que, portanto, não podem ser desprezados. Não se trata apenas da transação penal, da colaboração premiada, mas também de institutos que podem afetar os delitos tributários, como a suspensão condicional do processo e o acordo de não persecução penal.

Desse modo, especialmente diante de novos institutos de negociação penal, o sistema penal tributário não pode se colocar como um extrato fora de contexto, a impedir mecanismos de consenso em seu âmbito. E isso será irrefreável, quer se queira ou não. A questão que se deve colocar é: mesmo que se proibisse a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos e consectários legais nas leis penais tributárias, essa não seria uma exigência que seria imposta,

⁷² Sobre esse último aspecto (fragilidade e dependência): MACINTYRE, Alasdair. *Animales racionales y dependientes*: Por qué los seres humanos necesitamos las virtudes. Trad. de Beatriz Martínez de Mugia. Barcelona: 2001. p. 18.

⁷³ FARIA COSTA, José de. *O perigo em direito penal*: contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 400.

por exemplo, em um acordo de não persecução penal? É evidente que sim e isso já está a ser feito. Lembremos que uma das condições do acordo é a “reparação do dano” (art. 28-A, I, do CPP). Portanto, não parece mais ser possível desprezar a ideia já consolidada de que o pagamento do tributo venha a extinguir a punibilidade, ainda que em um acordo de não persecução penal. Não apenas porque essa ideia é uma efetiva reparação do dano (*fato reconhecido pelo STF na ADI 4273*), mas, do ponto de vista da dogmática penal, pela ideia de que foi reconstituída a relação matricial de cuidado de perigo que sustentava a proteção penal do bem jurídico. É preciso ter a objetividade de olhar para a realidade como ela é. Num crime de homicídio não se consegue ressuscitar um morto; no delito de sonegação fiscal, ao contrário, pode-se voltar ao *status quo ante*, com o pagamento dos tributos devidos e consectários legais. A reparação pode ser total.

A questão que se deverá colocar daqui em diante é: em que momento se passará a exigir o pagamento do tributo para a extinção da punibilidade? Na prática, o Ministério Público já vem exigindo a reparação do dano em acordos de não persecução penal, inclusive quando se trata de delitos de sonegação fiscal. E isso é mais do que compreensível, quando a norma fala em reparação do dano. Com isso, poder-se-ia preservar o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, com a incorporação de restrições à sua incidência, como o estabelecimento de um limite temporal para o pagamento (v.g., antes da denúncia, em acordo de não persecução penal, com a simples reparação do dano, sem as multas e consectários legais, ou antes da sentença, no momento do oferecimento das alegações finais, mas com o acréscimo das multas e consectários legais) e a vedação de obtenção do mesmo benefício no prazo de cinco anos.

Diante do complexo cenário penal tributário brasileiro, o jurista deve ter a sua reflexão bem assentada na realidade dogmática e político criminal. De um lado, deve buscar se afastar das soluções meramente funcionais e utilitárias, próprias de quem quer apenas punir para intimidar e arrecadar, independentemente da busca da reconstituição do *status quo ante*. E, de outra parte, deve-se repelir também a ideia de que a dogmática penal não é afetada por institutos que permitem a instituição de acordos em matéria penal. Isso só deveria ser aceito em hipóteses nas quais seria possível a reconstituição da relação de cuidado de perigo.

Trata-se, assim, da tentativa clara de afirmar uma dogmática penal que tenha a humildade de enfrentar os problemas com os pés plantados na realidade, sem perda de densidade e coesão.

Referências

- ANDRADE, Manuel da Costa. *Consentimento e acordo em direito penal*. Coimbra: Coimbra, 2004.
- ANDREUCCI, Ricardo Antonio. *Legislação penal especial*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. *Derecho Penal Económico*. 2. ed. Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, 2010.
- BATISTA, Nilo. *Introdução crítica ao direito penal brasileiro*. 4. ed. Rio de Janeiro: Revan, 1999.
- BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book.
- BLANCO CORDERO, Isidoro. Delitos contra la Hacienda pública y la Seguridad Social. *Eguzkilore: Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, San Sebastián, Espanha, n. 14, 2000. Disponível em: <<https://www.ehu.eus/documents/1736829/2174322/02+Blanco%2C%20Isidoro.pdf>>. Acesso em: 29 out. 2023.
- CALVACHI CRUZ, Reinaldo. Los delitos tributarios: la defraudación fiscal. *Iuris Dictio*, Equador, v. 3, n. 5, 2002. Disponível em: <<https://revistas.usfq.edu.ec/index.php/iurisdiclio/article/view/568>>. Acesso em: 19 out. 2023.
- CARVALHO, Cristiano Rosa de; BUENO, Reginaldo dos Santos. O Pagamento Como Causa Extintiva da Punibilidade e o Risco Moral (Moral Hazard). In: *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019.
- CATERINI, Mario. La ética económica y la responsabilidad penal. *IUS: Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla*, México, v. 9, n. 35, 2015. Disponível em: <<http://www.revistaius.com/index.php/ius/article/view/114>>. Acesso em: 29 dez. 2023.
- CERVINI, Raúl. Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. *Revista de Derecho*, Montevideu, n. 2, 2007. Disponível em: <<https://revistas.ucu.edu.uy/index.php/revistadederecho/article/view/846>>. Acesso em: 28 out. 2023.
- DIAS, Jorge de Figueiredo. Sobre o papel do direito penal na protecção do ambiente. *RDE*, ano 4, n. 1, 1978.
- . *Direito penal: parte geral*. Coimbra: Coimbra, 2004.
- ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 CP español. *Revista electrónica de ciencia penal y criminología*, Espanha, n. 16, 2014. Disponível em: <<http://criminnet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>>. Acesso em: 19 out. 2023.
- EISELE, Andreas. *Crimes contra a Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- FARIA COSTA, José de. *Noções fundamentais de Direito Penal (Fragmenta iuris poenalis)*. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2012.
- . *O perigo em direito penal: contributo para a sua fundamentação e compreensão dogmáticas*. Coimbra: Coimbra, 2000.
- FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. El bien jurídico protegido en los delitos tributarios. *Revista Justiça e Sistema Criminal*, Curitiba, v. 6, n. 11, 2014. Disponível em: <<https://revistajusticaesistemacriminal.fae.edu/direito/article/view/28/26>>. Acesso em: 24 jul. 2023.

FIANDACA, Giovanni; MUSCO, Enzo. *Diritto penale: parte generale*. 4. ed. Bologna: Zanichelli Editore, 2006.

FIANDACA, Giovanni. Il ‘bene giuridico’ come problema teorico e come criterio di politica criminale. In: MARINUCCI, Giorgio; DOLCINI, Emilio. *Diritto penale in trasformazione*. Milano: Giuffrè Editore, 1985.

GARCÍA NOVOA, César. El delito fiscal: aspectos jurídico-tributarios. *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Espanha, v. 12, n. 2, 2003. Disponível em: <<https://minerva.usc.es/xmlui/handle/10347/7784>>. Acesso em: 22 out. 2023.

GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo. Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español. *THEMIS: Revista de Derecho*, Lima, n. 32, 1995. Disponível em: <https://revistas.pucp.edu.pe/imagenes/themis/themis_032.html>. Acesso em: 22 out. 2023.

_____; Ignacio Berdugo; FERRÉ OLIVÉ, Juan Carlos. Estimación indirecta y delito fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 43, n. 3, 1990. Disponível em: <<https://revistas.mjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/234/234>>. Acesso em: 22 out. 2023.

GONZÁLEZ, Ventura. *Nociones Generales sobre Derecho Penal Económico*. Mendoza: Ediciones Jurídicas Cuyo, 1998.

GRECO, Luís. Princípio da ofensividade e crimes de perigo abstrato: uma introdução ao debate sobre o bem jurídico e as estruturas do delito. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, ano 12, n. 49, jul./ago. 2004.

HARADA, Kiyoshi et al. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. E-Book.

HEFENDEHL, Roland. Debe ocuparse el derecho penal de riesgos futuros? Bienes jurídicos colectivos y delitos de peligro abstracto. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, v. 4, n. 14, 2002. Disponível em: <<http://criminnet.uger.es/recpc>>.

_____. *Kollektive Rechtsgüter im Strafrecht*, Köln: Heymanns etc., 2002.

KUHLEN, Lothar. “Strafrechtsbegrenzung durch einen materiellen Straftatbegriff?”. In: WOLTER, Freund (Ed). *Straftat, Strafzumessung und Strafprozeß im gesamten Strafrechtssystem*. Heidelberg: CF Müller, 1996.

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários: Aspectos criminais e processuais*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACINTYRE, Alasdair. *Animales racionales y dependientes: Por qué los seres humanos necesitamos las virtudes*. Trad. de Beatriz Martínez de Mugia. Barcelona: 2001.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. *Revista Penal*, Espanha, n. 1, 1998. Disponível em: <<https://rabida.uhu.es/dspace/bitstream/handle/10272/13247/Delito.pdf?sequence=2>>. Acesso em: 19 out. 2023.

MIR PUIG, Santiago. “Bien jurídico y bien jurídico-penal como límites del *Jus puniendi*.” In: *Estudios Penales y Criminológicos*, Santiago de Compostela, n. 14, 1989-1990.

MOCCIA, Sergio. *El Derecho penal entre ser y valor: Función de la pena y sistemática teleológica*. Trad. de Antonio Bonanno. Buenos Aires: Editorial BdeF, 2003.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2008.

NEVES, António Castanheira. “A imagem do homem no universo prático.” In: *Digesta: escritos acerca do pensamento jurídico, da sua metodologia e outros*. Coimbra: Coimbra Editora Editora, 1995.

OGANDO DELGADO, Miguel Angel. El fraude tributario en el nuevo Código penal. *Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED*, n. 10-11, 1996. Disponível em: <<http://e-spacio.uned.es/fez/view/bibliuned:BFID-1996-10-11-06D96137>>. Acesso em: 22 out. 2023.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. São Paulo: SaraivaJur, 2023. E-Book. Tópico 2.

PULITANO, Domenico. “La teoria del bene jurídico fra codice e Costituzione.” In: *La Questione Criminale*, anno 7, genn./apr. 1981.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *O Crime Fiscal*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RODRÍGUEZ MEJÍA, Gregorio. Infracciones y delitos fiscales. *Boletín Mexicano De Derecho Comparado*, Mexico, n. 82, 1995. Disponível em: <<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3326>>. Acesso em: 25 jul. 2023.

SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: RT, 2003.

STRATENWERTH. “Zukunftssicherung mit den Mitteln des Strafrechts”. *ZstW*, 105-692, 1993.

TAVARES, Juarez. “Critérios de seleção de crimes e cominação de penas”. *RBCCRim*, São Paulo, número especial de lançamento, 1992.

TIEDEMANN, Klaus. Empresas multinacionales y delincuencia fiscal. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Madrid, t. 29, n. 3, 1976. Disponível em: <<https://revistas.mjjusticia.gob.es/index.php/ADPCP/article/view/1024>>. Acesso em: 22 out. 2023.

VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010.

VILLEGAS, Héctor B. El delito tributario. [Entrevista cedida a] Juan José Cárdenas Mares. *IUS ET VERITAS*, Lima, n. 8, 1994. Disponível em: <<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15420>>. Acesso em: 22 out. 2023.

WOHLERS, Wolfgang. *Deliktstypen des Präventionsstrafrechts – zur Dogmatik “moderner” Gefährdungsdelikte*. Berlin: Duncker & Humblot, 1999.

WOLTER, Jürgen. “Derechos humanos y protección de bienes jurídicos en un Sistema Europeo del derecho penal.” In: SCHÜNEMANN, Bernd; DIAS, Jorge de Figueiredo (Org.). SILVA SÁNCHEZ, J.M. (ed. Española) *Fundamentos de un Sistema Europeo del derecho penal*. Barcelona: José María Bosch Editor, 1995.