

O DIREITO PENAL COMO INSTRUMENTO DE COAÇÃO PARA O PAGAMENTO DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS

Bruno Tolentino de Souza¹
Airto Chaves Junior²

SUMÁRIO

Introdução; 2. Reparação do dano no Direito Penal; 2. 1. Arrependimento posterior (Reparação do dano antes do início da ação penal); 2. 2. Reparação do dano como atenuante (Reparação do dano após o início da ação penal, porém, antes de seu término); 3. Extinção da punibilidade; 4. Reparação do dano e conseqüente extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária; 5. Reparação do dano nos crimes não inseridos como contra a ordem tributária; 6. Princípios Norteadores da Intervenção e da Incriminação Penal; 6. 1. Princípio da Intervenção Mínima e Princípio da Ofensividade; 6. 2. Princípio da Isonomia; 7. Considerações Finais; 8. Referências Bibliográficas.

RESUMO

A presente pesquisa discorre a respeito da ação penal tributária, especialmente acerca da possibilidade de extinção da punibilidade em razão da reparação do dano – pagamento do tributo sonegado. Avalia-se, a partir disso, a utilização do Direito penal como instrumento de cobrança de débitos tributários e se essa utilização fere princípios reitores do Direito Penal, tais como o da isonomia e da intervenção mínima. A pesquisa se inicia com a análise das características da reparação do dano no Direito Penal e suas conseqüências. Após estuda-se o instituto da extinção da punibilidade. A seguir, se investiga a extinção da punibilidade decorrente da reparação do dano nos crimes contra ordem. Consecutivamente observam-se as características e conseqüências da reparação do dano nos demais delitos do ordenamento jurídico. Em seguida, abordam-se os princípios norteadores da intervenção e incriminação penal, relacionados ao assunto. O trabalho se encerra com as considerações finais, nas quais se registra que o Estado utiliza a ação penal tributária como meio de cobrar débitos tributários, visto que permite a extinção da punibilidade com o pagamento deste débito (reparação do dano) em qualquer momento da ação penal, enquanto o mesmo benefício não é previsto para mais nenhum delito do sistema jurídico brasileiro, o que por sua vez fere princípios de sustentação e legitimidade do próprio Direito Penal. Quanto à metodologia empregada, registra-se que, na Fase de Investigação foi utilizado o Método Indutivo.

¹ Acadêmico do 9º período do Curso de Direito da Universidade do Vale do Itajaí, Campus Balneário Camboriú (SC). E-mail: brunotolentino@univali.br

² Advogado criminalista. Professor titular do Curso de Graduação em Direito da UNIVALI nas disciplinas de Direito Penal e Direito Processual Penal; Professor de Direito Penal da Escola do Ministério Público do Estado de Santa Catarina (EMPSC). Doutorando e Mestre em Ciência Jurídica pelo Programa de Pós-Graduação *Strito Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI. Endereço eletrônico: oduno@hotmail.com

Já, a fase de construção das considerações finais do artigo é composta na base lógica Indutiva.

Palavras-chave: Crimes Contra Ordem Tributária. Reparação do Dano. Exclusão da Punibilidade. Princípio da Isonomia.

INTRODUÇÃO

A cada edição normativa a respeito da extinção da punibilidade nos crimes tributários, abrem-se novas discussões a respeito desse controvertido tema, que foram se reduzindo desde a edição da Lei 10.684/03.

Isso porque a jurisprudência atual, ao analisar tal legislação, entende que independente da fase em que se encontrar o processo, o pagamento do débito tributário acarreta a extinção da punibilidade do agente sonegador.

Não obstante, o presente artigo propõe analisar se ao permitir a extinção da punibilidade há qualquer momento da ação penal faz transparecer que o Estado está desvirtuando a função do Direito Penal, pois passa a utilizá-lo como meio para cobrar débitos tributários, bem como, ao possibilitar a extinção da punibilidade para os crimes tributários e não o fazê-lo para os demais delitos do ordenamento jurídico, culmina por afrontar o princípio da isonomia.

2. Reparação do dano no Direito Penal

2. 1. *Arrependimento posterior (Reparação do dano antes do início da ação penal)*

O arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal, é uma causa de diminuição da pena, ou seja, por não ser mera atenuante pode reduzir a pena abaixo do mínimo legal.

Delmanto³ discorre a respeito do assunto:

Sob o pleonático nome de arrependimento “posterior”, a reforma penal de 1984 criou esta causa de diminuição da pena, aplicável a determinados crimes, quando houver *reparação do dano* ou *restituição da coisa*, antes do recebimento da denúncia ou queixa.

³ DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 2010. p. 144.

Com efeito, conforme o dispositivo legal, a reparação do dano só pode ocorrer nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça, bem como o ato da reparação do dano deve ocorrer por ato voluntário pelo agente.

O momento para reparação do dano – conforme disposto pelo artigo 16 do CP, e reiterado pelo doutrinador supracitado, é antes do recebimento da denúncia, nesse sentido Greco⁴ entende que:

O instituto do arrependimento posterior só é cabível se ocorrer nas seguintes fases:

- a) quando a reparação do dano ou restituição da coisa é feita ainda na fase extrajudicial, isto é, enquanto estiverem em curso as investigações policiais; ou
- b) mesmo depois de encerrado o inquérito policial, com sua consequente remessa à justiça, pode o agente, ainda, valer-se do arrependimento posterior, desde que restitua a coisa ou repare o dano por ele causado à vítima até o recebimento da denúncia ou da queixa.

Importante observar que a restituição/reparação, além de observar as características já apresentadas, tem que ser total, ou seja, não parcial, mesmo que depois do recebimento da denúncia o infrator venha a restituir ou reparar o restante, visto que dessa forma ele perdera a redução da pena decorrente do arrependimento posterior, pois estará adentrando o território de outro instituto: o da atenuante por reparação do dano.

2. 2. Reparação do dano como atenuante (Reparação do dano após o início da ação penal, porém, antes de seu término)

O artigo 65 do Código Penal traz em seus incisos o rol de circunstâncias que sempre atenuam a pena, dentre elas (III, b do citado artigo):

III - ter o agente:

[...]

- b) procurado, por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as consequências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano;

⁴ GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 5 ed. Rio de Janeiro. Impetus. 2011. p. 52

Em suma, conforme Delmanto⁵:

Circunstâncias atenuantes são dados ou fatos, de caráter objetivo ou subjetivo, que estão ao redor do crime e atenuam a pena, embora não interfiram no tipo.

A reparação do dano como atenuante da pena em muito se assemelha (em razão de necessitar ser por ato voluntário e reparar integralmente o dano) com o instituto do arrependimento posterior, no entanto, com ele não pode ser confundida principalmente porque aquela pode ocorrer a qualquer tempo durante a instrução criminal, porém antes de seu término (antes do julgamento), ou seja, ela difere do instituto anteriormente estudado, em razão de que aquele só tem vez quando efetuado antes do início do processo.

Dessa feita, conclui-se que o infrator (de crimes que não são contra a ordem tributária) tem duas oportunidades para ter sua pena diminuída através da reparação do dano: primeiramente, em crimes cometidos sem violência e grave ameaça, antes do recebimento da denúncia, pode fruir do arrependimento posterior (Art. 16 CP); em segundo lugar, após iniciado o processo, contudo antes de seu fim – mesmo em crimes cometidos com violência ou grave ameaça, pode ele se beneficiar da atenuante prevista no artigo 65, III, b do Código Penal.

3. Extinção da punibilidade

A punibilidade, em síntese, conforme Greco⁶:

(...) é uma consequência natural da prática de uma conduta típica, ilícita e culpável levada a efeito pelo agente. Toda vez que o agente pratica uma infração penal, isto é, toda vez que infringe o nosso direito penal objetivo, abre-se a possibilidade para o Estado de fazer valer o seu *ius puniendi*.

Com efeito, uma vez praticada por um indivíduo uma infração penal, a sociedade – mesmo que indiretamente, é prejudicada com essa conduta antijurídica, devendo, em razão disso, através da pessoa do Estado (detentor do *ius puniendi*) punir o infrator para que esse não volte a cometer novamente a conduta prejudicial,

⁵ DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado**. 8 ed. São Paulo. Editora Saraiva. 2010. p. 300

⁶ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 13. ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2011. p. 685.

e também para que sirva preventivamente como exemplo, de modo que os demais cidadãos não sigam o mesmo caminho que aquele indivíduo.

Não obstante, em determinadas situações – com previsão expressa em diplomas legais, o Estado deve abrir mão de seu poder punitivo, ou seja:

Mesmo que, em tese, tenha ocorrido uma infração penal, por questões de política criminal, o Estado, pode, em algumas situações por ele previstas expressamente, entender por bem em não fazer valer o seu *ius puniendi*, razão pela qual haverá aquilo que o Código Penal denominou de *extinção da punibilidade*.⁷

Importante ressaltar, no entanto, que quando se trata de causas de extinção de punibilidade limita-se a dados que não interferem na infração penal em si e sim que a existência desses dados pode impedir o Estado de exercitar o seu direito de punir, visto que o sistema jurídico atual segue a teoria da divisão tripartite do crime (conduta típica, ilícita e culpável), não se inserindo nesse meio a punibilidade, sendo essa última a consequência do crime e não parte de sua composição.

As causas de extinção da punibilidade podem ser inicialmente verificadas no artigo 107 do Código Penal, cujo traz em seus incisos um rol *exemplificativo* de situações em que o Estado deve deixar de punir o indivíduo infrator.

Ressalte-se que o rol é *exemplificativo*, pois há situações não inseridas no rol do artigo 107 que também preveem a extinção da punibilidade, como no caso do §3º do Art. 312 do Código Penal; e no § 5º do artigo 89 da Lei Nº 9.099/95; entre outras, como as dispostas no §4º do Art. 83 da Lei 9.430/96; e no §2º do Art. 9º da Lei 10.684/03, que preveem a extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos tributários pelo contribuinte que esteja respondendo por crime contra ordem tributária – previstos nos Arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos Arts. 168-A e 337-A do Código Penal.

Com efeito, verificada uma causa extintiva de punibilidade esta deve ser declarada de ofício pelo juiz, conforme dispõe o artigo 61 do Código de Processo Penal, “em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício”.

⁷ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 13. ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2011. p. 686.

Assim, o legislador deu a entender que a declaração da extinção da punibilidade só poderá ocorrer uma vez iniciada a ação penal, ou seja, quando houver o processo. GRECO⁸ complementa:

Caso haja ocorrido, em tese, causa extintiva da punibilidade ainda durante a fase policial, entendemos que o juiz não poderá declará-la, mas, sim, tão somente, depois de ouvido o Ministério Público, determinar o seu arquivamento.

Com isso, conclui-se que a extinção da punibilidade é um instituto por meio do qual o legislador traz situações nas quais – por suas características e circunstâncias, ou até mesmo como se vera mais a frente, pela própria conveniência de fazê-lo, o Estado deve deixar de punir o indivíduo.

4. Reparação do dano e conseqüente extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária no decorrer da história do ordenamento jurídico passou por diversas modificações, sendo inaugurada em 1964, pela Lei Nº 4.357/64 que previa em seu artigo 2º a extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, se ocorresse o pagamento do tributo antes do início de procedimento administrativo para sua cobrança.

Dentro do lapso temporal de 1964 até 1990 houveram algumas alterações no procedimento da extinção da punibilidade no âmbito administrativo (Decreto-lei nº 157/67; Decreto-lei nº 326/67; e Decreto-lei nº 1.060/69), até que com o advento da Lei 8.137/90, em seu artigo 14, o legislador ampliou o prazo para a quitação do débito do contribuinte com o fisco, no entanto, ainda não adentrando a fase processual:

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Houveram mais algumas alterações legislativas (Lei 8.383/91 e Lei 9.249/95), contudo mantendo a possibilidade da extinção da punibilidade com o pagamento do devido somente até o recebimento da denúncia, até que com a promulgação da Lei

⁸ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 13. ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2011. p. 687.

10.684/03, que dispôs sobre o parcelamento especial de débitos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social, extinguiu esse lapso temporal ao tratar em seu artigo 9º, §2º que:

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

Com a leitura do citado parágrafo, se verifica que o legislador não delimitou um prazo para o pagamento do débito, concluindo-se que esse pode ocorrer a qualquer momento.

No mesmo sentido, a Lei 12.382/11 que alterou o artigo 83 da Lei 9.430/96, confirmou no §4 desse dispositivo que:

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput 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.

Novamente pode-se observar que o legislador não delimitou um prazo para pagamento integral dos débitos, ou seja, esse pode ocorrer a qualquer momento, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, sendo inclusive esse o entendimento adotado pelo STJ:

SONEGAÇÃO FISCAL. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI N. 10.684/03. OCORRÊNCIA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

1. Com o advento da Lei n. 10.684/03, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite.

2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do

acusado. [...] (HC 180993 / SP HABEAS CORPUS 2010/0142109-5. Ministro JORGE MUSSI. QUINTA TURMA. 19/12/2011).

Dessa feita, foi verificado que a reparação do dano nos crimes contra a ordem tributária, isto é, pagamento integral do tributo o qual foi deixado de ser recolhido, ou recolhido a menor (com os competentes acréscimos legais), percorre um caminho diferente quanto aos demais crimes do sistema jurídico, visto que independente da fase processual em que for efetuado o pagamento – seja antes do recebimento da denúncia; após iniciado o processo, mas antes do julgamento; ou até mesmo após a sentença condenatória transitada em julgado, estará extinta a punibilidade do agente.

5. Reparação do dano nos crimes não inseridos como contra a ordem tributária

Ao contrário dos crimes contra a ordem tributária dispostos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos contra a Previdência Social previsto nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal (e em alguns outros raros casos como do §3º do artigo 312 do Código Penal), os demais delitos dos diplomas penais, ao que toca a reparação do dano, seguem estrita e diferente regra:

Conforme já estudado, caso seja efetuada antes do recebimento da denúncia, a reparação do dano beneficiará o criminoso (em crimes cometidos sem violência ou grave ameaça, ou seja, semelhante aos crimes contra a ordem tributária) com a causa de diminuição do artigo 16 do Código Penal, reduzindo a pena de um a dois terços (até mesmo ultrapassando o limite mínimo legal); Sendo reparado o dano após o recebimento da denúncia, mas antes do julgamento, o acusado será favorecido pela atenuante prevista no artigo 65, III, b, reduzindo pena conforme o entendimento do julgador, no entanto sem ultrapassar o limite legal.

Com efeito, observa-se que não há previsão legal para a extinção da punibilidade com a reparação do dano nos delitos não inseridos como contra ordem tributária, bem como não há a possibilidade do indivíduo que reparar o dano causado por sua conduta criminosa após a sentença condenatória com trânsito em julgado.

Com o fim exemplificativo e comparativo observe-se duas situações hipotéticas:

Primeiramente, um sujeito que comete o delito previsto no artigo 155 do Código Penal, subtraindo para si um telefone celular, caso venha a restituir o objeto do furto antes do recebimento da denúncia terá sua pena reduzida de um a dois terços (Art.16 do CP); efetuando a restituição após o recebimento da denúncia, porém antes do julgamento, se beneficiará da atenuante do artigo 65, III, b, tendo sua pena reduzida, contudo não poderá ultrapassar o mínimo legal; não obstante, vindo a ele a restituir o celular após a sentença condenatória transitada em julgado não fruirá benefício algum, bem como, em hipótese alguma, com a restituição da *res furtiva*, terá extinguida a sua punibilidade.

Em contrapartida, numa segunda hipótese, um sujeito que comete o delito previsto em qualquer dos incisos do artigo 1º da Lei 8.137/90, com isso deixando, por exemplo, de recolher ao erário o montante de R\$ 100.000, caso venha a pagar esse valor, corrigido e com os acréscimos legais em qualquer fase do processo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, terá extinguida a sua punibilidade.

Percebe-se então uma significativa diferença no tratamento dado pelo legislador para reparação do dano entre os delitos contra ordem tributária e os demais crimes do ordenamento, contudo, não havendo de início diferença entre os delitos citados nas situações hipotéticas acima, sendo que ambos tutelam o patrimônio e são crimes cometidos sem violência ou grave ameaça.

No entanto, cabe observar que no primeiro (Art. 155 do CP) é o patrimônio do particular que é protegido, enquanto no segundo (Art. 1º e incisos da Lei 8.137/90) os bens jurídicos tutelados são a Fé Pública e o Erário Público (cofres públicos), ou seja, o patrimônio comum.

Com isso, conclui-se que o legislador decidiu dar tratamento diferenciado para os delitos cometidos contra a ordem tributária, buscando, sobretudo, a reparação do dano – a arrecadação do valor sonegado. Não obstante, relevante verificar se agindo dessa forma o Estado não está desvirtuando o Direito Penal, e para isso se passa a estudar alguns dos princípios norteadores desse.

6. Princípios Norteadores da Intervenção e da Incriminação Penal

6. 1. Princípio da Intervenção Mínima e Princípio da Ofensividade

No contexto penal, é de entendimento que o Estado, através do Direito Penal, só deve interferir nos litígios sociais quando se fizer extremamente necessário, ou seja, quando não houver outra medida de menor onerosidade com a mesma efetividade, como, a fim exemplificativo, cobrar o débito tributário através da via administrativa ou judicial (Execução Fiscal).

Esse entendimento tem fulcro no Princípio da Intervenção Mínima que se subdivide em outros dois princípios, o da fragmentariedade e o da subsidiariedade. O subprincípio da fragmentariedade, conforme Merolli⁹ traz que a tutela Penal só deve sancionar as condutas mais graves praticadas contra bens jurídicos de mesma importância.

Por sua vez, o subprincípio da subsidiariedade, conforme o mesmo autor¹⁰ afirma que o Direito Penal deve funcionar como *ultima ratio*, devendo ser o último instrumento da tutela estatal, utilizado somente quando todas as demais medidas menos lesivas e menos custosas aos direitos fundamentais houverem fracassado.

No que se refere a esse contexto principiológico, Nucci¹¹ registra:

Princípio da Intervenção Mínima: quer dizer que o direito penal não deve interferir em demasia na vida do indivíduo, retirando-lhe autonomia e liberdade. Afinal, a lei penal não deve ser vista como primeira opção (*prima ratio*) do legislador para compor os conflitos existentes em sociedade [...].

Ainda, quanto ao Princípio da Intervenção Mínima, Greco¹² preleciona que

[...] tem-se entendido que a finalidade do Direito Penal é a proteção dos bens mais importantes e necessários ao convívio em sociedade. Extraí-se daí a sua natureza subsidiária, ou seja, em decorrência da gravidade de suas penas, o Direito Penal somente poderá intervir

⁹ MEROLLI, Guilherme. **Fundamento Críticos do Direito Penal**. 1 ed. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris. 2010. p. 17.

¹⁰ MEROLLI, Guilherme. **Fundamento Críticos do Direito Penal**. 1 ed. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris. 2010. p. 18.

¹¹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 11 ed. Editora Revista dos Tribunais. 2012. São Paulo. p. 48 e 49.

¹² GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do Direito Penal**. 4. Ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2009. p. 98.

quando se verificar que os outros ramos do ordenamento jurídico não são fortes o suficiente na proteção de determinado bem.

Assim, o Estado só deve se valer do seu poder de punir quando este se fizer realmente necessário, em razão de terem fracassadas todas as suas demais “armas” de menor onerosidade de correção e regulamentação social.

Complementando o Princípio da Intervenção Mínima tem-se o Princípio da Ofensividade, também conhecido como Princípio da Lesividade, o qual defende que, conforme as palavras de Merolli¹³:

[...] não se pode falar de delito sem que, no caso concreto, haja lesão efetiva ou, em seu limite, perigo concreto de lesão a um bem jurídico-penal determinado (*nullum crimen sine iniuria*) Ou, em termos mais esquemáticos: não há injusto penal sem a demonstração de efetiva lesão ou perigo de lesão a um determinado bem jurídico.

O que se busca ao estudar estes princípios é averiguar se a conduta que busque lesar a ordem tributária é de fato ofensiva ao ponto de carecer a intervenção do Estado por meio do Direito Penal, ou seja, se essa conduta lesa efetivamente, ou apresentam um risco concreto ao bem jurídico tutelado pelo legislador ao incriminar os delitos contra a ordem tributária.

Considerando que o bem jurídico que o legislador buscou proteger ao incriminar as condutas que atentam para ordem tributária são a Fé Pública e o Erário Público (cofres públicos), visto que uma vez não arrecadado o tributo não pago (dolosamente e através de artifício criminoso) pelo contribuinte, prejudicada estará a Fazenda Pública, cujo terá menos renda para direcionar para políticas públicas como construção de escolas, investimento em hospitais e etc.

Nesse sentido, entende Prado¹⁴ que:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza supraindividual, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que dão o respaldo econômico necessário para realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais.

¹³ MEROLLI, Guilherme. **Fundamento Críticos do Direito Penal**. 1 ed. Rio de Janeiro. Editora Lumen Juris. 2010. p. 325.

¹⁴ PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 5. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2013. p. 261.

Dessa forma, verifica-se um bem jurídico que de fato deve ser tutelado, e que a lesão ou ameaça de lesão a este deve ser reprimida pelo Estado, até mesmo através do Direito Penal, visto que se trata de um bem jurídico essencial para o desenvolvimento humano em sociedade, com isso indo ao encontro do princípio da ofensividade.

No entanto, sob a égide do princípio da intervenção mínima se faz necessário ao Estado exaurir todas as vias menos onerosas para cobrar o tributo não recolhido aos cofres públicos, ou seja, primeiramente através da via administrativa, falhando esta, que se passe a via judicial através de competente ação de execução fiscal, e, caso ainda assim não reste exitosa a cobrança, busque-se a via do Direito Penal, até mesmo porque o que o legislador incrimina não é o não pagamento de tributo (a insolvência), mas a utilização de artifícios, de modo a induzir o fisco a erro, consequentemente não sendo pago, ou sendo pago a menos tributo devido pelo contribuinte.

Não obstante, o entendimento atual é de que não se necessita o exaurimento da via judicial (cível) para que se inicie o processo criminal, carecendo, tão somente, a constituição do crédito tributário (Súmula Vinculante Nº 24), ou seja, o contribuinte pode mesmo durante a ação de execução fiscal ser processado criminalmente, isso porque do processo administrativo podem ser emitidas a representação para fins criminais para que Ministério Público possa efetuar a denúncia, juntamente com a certidão de dívida ativa necessária à propositura da execução fiscal, podendo, em razão disso, ambas iniciarem e correrem simultaneamente.

Assim, se conclui que por uma questão de conveniência o legislador decidiu por bem extinguir a punibilidade do contribuinte que pagar o seu débito tributário, consequentemente, o beneficiando, mas principalmente beneficiando o Estado, visto que com o dinheiro arrecadado se poderá investir em políticas públicas que irão beneficiar a todos, ou seja, o legislador entendeu ser melhor um contribuinte – que sonogou tributo, livre por ter pago seus débitos, em vez de um processado e preso, por não pagar o tributo por ele devido e ainda gerando mais gastos para o Estado.

Não obstante, cabe agora verificar se o fato de o legislador possibilitar a extinção da punibilidade ao criminoso que sonogou tributo (com a reparação do dano) fere o Princípio da Isonomia, já que o mesmo benefício não é previsto para os

demais crimes do ordenamento (cometidos contra o patrimônio, sem violência ou grave ameaça).

6. 2. Princípio da Isonomia

O Princípio da Isonomia, também conhecido como Princípio da Igualdade, encontra respaldo legal no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal de 1988:

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

Com base neste dispositivo legal, se verifica que o ordenamento jurídico adotou a igualdade como um de seus princípios basilares e, conforme Moraes¹⁵, firmou que todos os cidadãos têm o direito de tratamento idêntico pela lei sendo vedadas as diferenciações arbitrárias e discriminações absurdas. Esse mesmo doutrinador¹⁶ traz que o princípio da igualdade opera:

[...] frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que encontrem-se em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária [...].

Com isso, esse princípio busca regular o processo legislativo, bem como a aplicação das leis pelo poder judiciário, prevenindo a criação de anomalias legislativas que originem tratamento desigual aos cidadãos, assim como a aplicação dessas leis pelo judiciário de tal forma.

Dessa forma, se verifica que, com base no princípio da isonomia, seria cabível a aplicação por analogia do dispositivo (artigo 9º da Lei nº 10.684/03) que permite a extinção da punibilidade com a reparação do dano aos demais crimes semelhantes aos contra ordem tributária – cometidos contra o patrimônio e sem violência ou grave ameaça.

¹⁵ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 35.

¹⁶ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012. p. 35 e 36.

Para verificar essa semelhança basta observar o crime de estelionato (Art. 171 do CP) que é cometido contra o patrimônio e sem violência ou grave ameaça, da mesma forma que os delitos contra ordem tributária, ou até mesmo o delito de furto (Art. 155 do CP), não obstante, o Supremo Tribunal Federal já adotou entendimento a aplicação por analogia não é cabível:

[...] REPARAÇÃO DO DANO – APLICAÇÃO DO ARTIGO 9º DA LEI Nº 10.684/2003. A norma do artigo 9º da Lei nº 10.684/03 revela-se de natureza especial, guardando pertinência apenas em relação a tributo. É impróprio evocá-la no tocante ao estelionato, quando a reparação do dano pode atrair causa de diminuição da pena – artigo 16 do Código Penal – ou atenuante – artigo 65 do mesmo diploma. [...] (HC 98218, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/04/2011, DJe-082 DIVULG 03-05-2011 PUBLIC 04-05-2011 EMENT VOL-02514-01 PP-00028 RTJ VOL-00220- PP-00464).

Há, no entanto, algumas decisões contrariando esse entendimento, não obstante não diretamente, isto é, não com a aplicação por analogia do artigo 9º da Lei 10.684/03, mas entendendo pela extinção da punibilidade com a reparação do dano como, por exemplo, no crime de apropriação indébita:

APROPRIAÇÃO INDÉBITA (EM RAZÃO DA PROFISSÃO). ADVOGADO (VERBA TRABALHISTA). RESTITUIÇÃO DO BEM ANTES DA DENÚNCIA (CASO). PUNIBILIDADE DO FATO (EXTINÇÃO).

1. A ação penal proposta contra advogado que deixou de repassar a clientes quantia recebida em razão de ação trabalhista não há de ir adiante quando, antes mesmo do oferecimento da denúncia, ocorreu o ressarcimento dos valores.

2. Ora, se se pode considerar desnecessário o Direito Penal quando possível garantir a segurança e a paz jurídica por meio do Direito Civil, Administrativo ou por meio de medidas preventivas extrajurídicas, mais desnecessário será em caso de restituição do bem apropriado indevidamente.

3. Há, pois, de se responder, com a extinção da punibilidade do fato, à pergunta formulada em caso análogo: "se o indivíduo que sonogou milhões de reais não responde pelo crime de sonogação caso pague o valor sonogado antes do recebimento da denúncia, por que não dispensar o mesmo tratamento a alguém que comete um delito contra o patrimônio, sem violência, na hipótese da vítima não sofrer prejuízo (por devolução ou restituição dos bens/valores)?"

4. Recurso ordinário provido - extinção da ação penal. (STJ, T6, RHC 25091 MS 2008/0272641-6, Min. Rel. HAROLDO RODRIGUES, 17/05/2010).

Cumpra salientar, ainda assim, que tais decisões são minoritárias e raras de se encontrar, entendendo os julgadores – em sua maioria, que a reparação do dano nos delitos comuns (não contra a ordem tributária) é passível das reduções da pena oriundas do arrependimento posterior (Art. 16 CP) e atenuante por reparação do dano (Art. 65, III, b também do CP).

Dessa feita, não há no sistema jurídico qualquer decisão que faça aplicação por analogia do mencionado dispositivo para qualquer crime que não os contra ordem tributária. O que, por sua vez, demonstra uma afronta ao princípio da isonomia, visto que não se observa diferença significativa – que motive um tratamento desigual, entre um indivíduo que responde criminalmente por estelionato e outro que está sendo processado por sonegação fiscal, caso ambos busquem a reparação do dano ocasionado pelo delito por eles cometido.

Esse tratamento desigual induz a confirmação de que o fisco utiliza da ação penal como um meio de cobrança tributos, visto que permite a extinção da punibilidade – em qualquer fase do processo, ao indivíduo que cometeu delito contra ordem tributária, contudo não prevê o mesmo benefício para os demais crimes cometidos contra o patrimônio e sem violência ou grave ameaça.

Com efeito, apesar de o legislador constituinte ter trazido a isonomia como um princípio basilar do sistema jurídico, é cediço que a desigualdade é presença constante em diversos aspectos do país, principalmente ao que toca a aplicação da legislação e, como nesse caso, na própria legislação. O que faz transparecer que o Estado busca privilegiar os integrantes da classe hegemônica cujo se demonstram funcionais às exigências do processo de acumulação de capital.

Considerações Finais

O presente artigo teve por objetivo investigar se o Estado utiliza a ação penal como meio para cobrar tributos sonegados e verificar se ao possibilitar esse benefício aos crimes contra ordem tributária e não aos demais delitos de nosso sistema jurídico, afronta-se o princípio da isonomia.

Com efeito, no primeiro capítulo foi feito um estudo da reparação do dano no Direito Penal, observando-se suas características e consequências; E logo após fez-se o mesmo a respeito da extinção da punibilidade.

No capítulo seguinte, passou-se a analisar a reparação do dano nos crimes contra ordem tributária e a consequente extinção da punibilidade decorrente dela, do que restou verificado que a extinção da punibilidade pode ocorrer em qualquer fase do processo inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, bastando que seja quitado o débito tributário com as correções e acréscimos legais.

Uma vez estudada a reparação do dano nos crimes tributários, a seguir passou-se a analisá-la nos demais delitos do ordenamento jurídico, observando-se que não há a mesma consequência, visto que em vez de ocasionar a extinção da punibilidade, a reparação do dano nos demais delitos pode ocasionar causa de diminuição da pena (Art. 16 do CP), se ocorrer antes do recebimento da denúncia, ou atenuante (Art. 65, III, b do CP) caso o dano seja reparado após o recebimento da denúncia, mas antes do julgamento, não havendo, porém, há previsão legal da reparação do dano trazer benefício ao acusado caso esta ocorra depois da sentença condenatória transitada em julgado; Bem como não há o que se falar em extinção da punibilidade com a reparação do dano para os delitos não inseridos como contra ordem tributária.

Por fim, foram observados os princípios norteadores da intervenção penal, primeiramente o princípio da intervenção mínima e o da ofensividade, firmando que há bem jurídico a ser tutelado pelo Direito Penal no tocante aos crimes contra ordem tributária, conseqüentemente, fazendo-se necessária a intervenção deste; Em seguida se passou a estudar o princípio da isonomia do qual se restou confirmado que ao permitir a extinção da punibilidade aos crimes contra ordem tributária com a reparação do dano e não o fazer no tocante aos demais delitos do sistema jurídico cometidos contra o patrimônio, mas sem violência ou grave ameaça, o Estado fere o princípio da isonomia.

Referências Bibliográficas

DELMANTO, Celso. **Código Penal Comentado**. 8 ed. São Paulo. Saraiva. 2010.

SOUZA, Druno Tolentino de; CHAVES JUNIOR, Aírto. O direito penal como instrumento de coação para o pagamento de débitos tributários. **Revista Eletrônica de Iniciação Científica**. Itajaí, Centro de Ciências Sociais e Jurídicas da UNIVALI. v. 4, n.4, p. 150-166, 4º Trimestre de 2013. Disponível em: www.univali.br/ricc - ISSN 2236-5044

MEROLLI, Guilherme. **Fundamentos Críticos do Direito Penal**. 1. ed. Rio de Janeiro. Lumen Juris. 2010.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 28. ed. São Paulo. Editora Atlas. 2012.

GRECO, Rogério. **Direito Penal do Equilíbrio: uma visão minimalista do Direito Penal**. 4. Ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2009.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 5 ed. Rio de Janeiro. Impetus. 2011.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal**. 13. ed. Rio de Janeiro. Editora Impetus. 2011.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 5. ed. São Paulo. Revista dos Tribunais. 2013.