

## VII

# A REGULARIZAÇÃO PÓS-DELITIVA DA SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA E CONTRIBUTIVA NOS CRIMES CONTRA A FAZENDA PÚBLICA: UM ESTUDO EM TORNO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E DOS FINS DA PENA<sup>1</sup>

*Pedro Paulo da Cunha Ferreira*

Mestrando em Direito Penal pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Ciências Penais pelo programa de pós-graduação da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC-MG). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (UEM-PR). Professor de Direito Penal.

**RESUMO:** O presente estudo propõe-se ao exame pontual de um dos exemplos paradigmáticos da inserção irracional de valores utilitários de Política Criminal na tutela penal da ordem tributária. A infiltração dos pressupostos de conveniência e oportunidade político-criminais dão vazão, nesse sentido a extinção da punibilidade do agente (fundada nos delitos dos artigos 1º e 2º da Lei nº. 8.137/90), através do chamado comportamento pós-delitivo positivo. A análise que aqui se lança busca investigar de que modo o estabelecimento da inaplicação da pena está em acordo com os postulados que fundamentam a menor necessidade ou a total improcedência da sanção penal. Nesse tocante, o trabalho perpassa pela contextualização entre a Política Criminal e a política fiscal a fim de encontrar o autêntico significado da isenção da pena quando da reparação do dano nos crimes contra a Fazenda Pública, e demonstrar ainda em que medida e extensão a referida suspensão concilia-se aos fins do sistema que lhe confere validade e legitimidade.

**ABSTRACT:** The present study proposes to take off one of the paradigmatic examples of irrational insertion of values in utilities politics criminal tutelage of tax order. The infiltration of the assumptions of convenience and opportunity give vent political and criminal, in this sense the extinction of punishment of agent (founded in crimes of Articles 1 and 2 of Law no. 8.137/90), behavior through the so called postdelictive positive. The analysis here is cast investigates how the establishment of the disapplication of the sentence is in accord with the assumptions that underlie the reduced need or the complete dismissal of criminal sanction. In this regard, the work goes through the contextualization of Crime Policy and fiscal policy in order to find the true meaning of the exemption from penalty when reparations for crimes against public finance, and further demonstrate the extent to which such suspension accommodates up the ends of the system which gives validity and legitimacy.

1. Trabalho elaborado durante estância de pós-graduação (*stricto sensu*) na Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), realizada sob a orientação do Prof. Dr. Luis Augusto Sanzo Brodt em disciplina de *Crimes Econômicos*, oferecida e ministrada pelo mesmo.

**PALAVRAS-CHAVE:** comportamento pós-delitivo; fins da pena; extinção da punibilidade; Fazenda Pública.

**KEYWORDS:** conduct postdelitive; purposes of punishment; extinction of punishment; Exchequer.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. Sobre a natureza jurídico-penal da cláusula do art. 9º, §2º da Lei nº. 10.684/2003 – 3. A regularização pós-delitiva da dívida tributária – 4. Do fundamento e dos fins da pena: os predicados de retribuição e político-criminais de prevenção – 5. Da (in)satisfação dos fins preventivos da reparação pós-delitiva do dano nos crimes contra a fazenda pública: crítica à malversação político-criminal (ou político tributária?) Da categoria da punibilidade – 6. Notas conclusivas – 7. Referências

“Ciencia es todo aquello sobre lo cual siempre cabe discusión”  
(Ortega y Gasset)

## 1. INTRODUÇÃO

O constitucionalismo moderno caracteriza-se dentre outras particularidades por admitir a inserção nos textos constitucionais de um conjunto de disposições normativas dedicadas à política econômica do Estado. Isso se evidencia na maioria das Constituições elaboradas no transcurso do século XX, a exemplo da Carta brasileira de 1988.

Desta feita, a política econômica do Estado brasileiro, é a expressividade de uma ideologia constitucional cujo sentido reconhece à ordem econômica o *status* de direito de regulação macrojurídica, ou seja, que contém disciplina que exaspera os níveis clássicos e iniciais dos direitos individuais. Pontualmente tal circunstância, presta a ilustrar, outrossim, a transição do projecto e suplantado modelo de Estado liberal ao atual paradigma de Estado social (e democrático de direito). Essa feição coloca em destaque a própria missão encampada pelo constituinte e outorgada ao legislador ordinário, consubstanciada, doravante a promulgação da Constituição Federal de 1988, (Título VII), no compromisso de satisfazer e realizar os princípios gerais da ordem econômica (Título VII – Capítulo I).

A execução desse objetivo se dá através da instituição e colocação em prática de uma política fiscal com o fito de promoção da justiça social (art. 170, VII, CF/88), compreendida no fomento ao desenvolvimento nacional, ao cumprimento das metas do desenvolvimento econômico, a elaboração de estratégias e planos para alocação de recursos, bem como a obtenção de meios necessários ao exercício do poder em um Estado, onde se intercomunicam suas finalidades políticas, sociais, econômicas e jurídicas.

A tributação nesse jaez tem por máxima finalidade suprimir as necessidades do Estado para viabilizar suas atividades de política social, moduladas na oferta de prestação de educação, saúde, moradia, saneamento básico, segurança e demais *direitos fundamentais* realizáveis por intermédio da justiça distributiva.

A concreção dessas prerrogativas a seu turno estão na dependência da existência, manutenção e gestão dos recursos fazendários, estes a serviço da subvenção das referidas políticas públicas. É nesse sentido, pois que a ordem tributária enquanto um dos aspectos da ordem econômica em sua higidez e afetação comporta respectivamente, condições de progresso e retrocesso na promoção de direitos fundamentais, denominados pela historicidade constitucional de *direitos fundamentais de segunda geração*.

É justamente em virtude desse apanágio, qual seja a fundamentabilidade dos direitos sociais que se considera em seus meios e instrumentos de realização, a dizer a ordem tributária e seus elementos cofundadores, valores constitucionais, envoltos no sentido de solidariedade de participação de todos os cidadãos na contribuição da manutenção dos gastos públicos. Portanto, esse feixe de prerrogativas dada à ordem tributária lhe dá reconhecimento de interesse indispensável para a autorrealização do homem no âmbito da convivência social, pacífica e harmônica.

Essa conceituação se afeiçoa aos cânones dogmáticos da teoria constitucional do bem jurídico que reconhece ao Direito Penal a função de tutela jurídica subsidiária dos interesses mais relevantes alçados pela Constituição à categoria de valor jurídico. A dignidade penal é conferida ao bem-interesse quando sua intangibilidade não possa ser com precisão assegurada por mecanismos de proteção extrapenais. A orientação assim justaposta torna legítima, a incriminação seletiva e fragmentária das atitudes ofensivas materialmente ao *conteúdo* intrínseco à ordem tributária, considerado enquanto critério negativo de criminalização.

Sem embargo, ao reconhecimento da integridade penal do injusto tributário edificado nos termos acima expostos, sua disciplina penal torna-se tarefa assaz delicada desde o ponto de vista político-criminal e dogmático. O fato é que nesse específico campo o tratamento penal da matéria, não raro cai na desídia legislativa e técnica de utilização do Direito Penal como mecanismo de resolução de problemas tributários, alheios de todo à sua função precípua.

Vislumbra-se entre a política fiscal e a Política Criminal um contato sistematicamente coerente, representado graficamente por dois círculos secantes, cujo ponto de união apresenta o espaço legítimo de comunicação entre seus aspectos

fundamentadores. Essa zona de interseção simboliza os seguros limites nos quais o legislador desenvolve a Política Criminal sem que para tanto subverta suas funções, enriquecendo-as de fins que lhe são impróprios.

As desarrazoadas propostas legislativas, que amiúde ganham foro de direito positivo nascem da inversão axiomática que constitui a matriz de um sistema jurídico harmônico e civilizado, estruturado, sobretudo em termos globais. A irracionalidade dos (des)arranjos guia a esquizofrenia do sistema penal quando seus institutos avançam para além de seu circuito de referência, rumo ao desempenho de expectativas consignadas a um espaço do outro sistema que com ele não guarda qualquer afinidade lógica.

Na tutela penal da ordem tributária isso repercute em duas consequências. A primeira é a colocação em causa da legitimidade da regração penal em matéria fiscal e a outra alude-se à ineficácia e descrédito de certos institutos jurídico-penais empregados sem qualquer rigor metodológico.

É precisamente nestes pontos, com notório destaque ao segundo, a ocupação das linhas que se seguem. A malversação de valores pragmáticos e utilitários de Política Criminal, notadamente aqueles que condicionam a aplicação efetiva da pena coram a categoria da punibilidade de um sentido premial que converte a extinção da punibilidade, em ferramenta de barganha com escopo eminentemente arrecadatário, desconexo e alijado, portanto das bases que justificariam de fato qualquer irrelevância de imposição da pena justa.

O corte epistemológico que se faz para a análise desse fenômeno isola a particular hipótese de fomento político-criminal de reparação do dano ao patrimônio da Fazenda Pública, através da conduta ulterior do agente, que tenha defraudado obrigações tributárias, comportamento constitutivo dos injustos descritos nos artigos 1º e 2º da lei nº. 8.137/90. Preocupante, nesse sentido não é a orientação teleológica relacionada a menor ou inexistente necessidade de pena, que funda no mais a extinção – parcial ou total – da punibilidade, tampouco as valorações político-criminais insertas nessa categoria que corroboram no menoscabo de imposição da pena, tendo em vista considerá-la o espaço fértil a incursões dessa natureza. Porém, questiona-se a validade desses juízos quando restam apartados *in tontum* do sentido que lhe dá validade *a priori*, desnaturando assim o significado que exercem no sistema de Direito Penal.

O exame *infra* dedica-se, portanto a investigar qual o grau de comprometimento da cláusula de isenção de pena dos crimes referidos, consagrada no art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003, com os pressupostos que autenticam a extinção da punibilidade desde a perspectiva dos fins que fundamentam as penas a eles cominadas abstratamente.

## 2. SOBRE A NATUREZA JURÍDICO-PENAL DA CLÁUSULA DO ART. 9º, §2º DA LEI Nº. 10.684/2003

Com relação ao Direito Penal o que tem se postulado durante anos e difundido pela doutrina é seu encargo de representação exclusiva do *jus puniendi* estatal<sup>2</sup>. Dentro dessa postura aqui também gizada, reconhece-se tão apenas ao Estado a prerrogativa do monopólio da criação de leis penais e sua efetiva aplicação. Este segundo instante da atividade de criminalização, dita secundária, repercute no culminar do exercício pragmático de todo o conteúdo, formulado no âmbito da construção típica do injusto culpável.

Dizendo de outro modo, afirma-se que o direito público subjetivo<sup>3</sup> do Estado, de controle e gestão da disciplina penal comporta fases distintas, porém complementares, resultantes comuns de um mesmo eixo lógico e por isso, fundado em razões que lhe tornam face do mesmo fenômeno criminalizante. Adverte-se, pois que conquanto exista um rol de normas penais incriminadoras que proscrevem uma série de comportamentos, seja na Parte Especial do Código Penal ou das diversas leis extravagantes, nem sempre as penas a eles cominadas materializam-se para além das margens que lhe dão limites mínimo e máximo.

O que se põe, nesse sentido é ainda que se por um lado esteja reconhecida a legitimidade do direito punitivo, sua expressão se excepciona através da não figuração prática de um de seus elementos componentes, quicá o mais paradigmático, a saber, a *imposição e aplicação da sanção penal*. Trata-se, senão de ressalvas salutares feitas, à concretude mesma da pena, dado que ao fim e ao cabo estão em função desde sua formulação até sua real aplicação do cumprimento do valor constitucional<sup>4</sup> de individualização da pena, de modo respectivo a legislativa e a judicial (art. 5º, XLVI, CF/88).

2. A vida de um povo tem sua sistematização por intermédio da forma de governo adotado pelo Estado no qual estão inseridos. Essa governança contém, portanto as diretrizes que tomam determinada sociedade, sob determinado aparelho jurídico. “A lei penal segue a orientação governativa porque decorre dela. O Direito Penal pertence ao Estado por esse motivo”. Cf. MOTTA FILHO, Candido. *A função de punir*: aspecto realista do Direito Penal. São Paulo: Zenith, 1928, p.114.
3. A concepção de *jus puniendi* assim elaborada, exsurge tão logo a forma de Estado de Direito começa a ser adotada pelos diversos países. Essa formatação favorece uma alteração metodológica para o embasamento dos institutos, trasladando seus fundamentos do plano metafísico para o âmbito da argumentação jurídica. Consequência disso é a não mais disciplina legitimante por parte dos direitos naturais, passando, pois ser o substrato do direito de punir os limites intrínsecos ao próprio ordenamento jurídico. Dentre a polissemia acerca dessa perspectiva, pode-se mencionar que uma das pioneiras ideias nesse sentido, tem seu desenvolvimento no final do século XVIII e início do século XIX, por *Georg Jellinek*, mais precisamente em 1982. De modo similar, *Karl Binding* “considerava o direito de punir estatal como uma espécie de direito público subjetivo”. Cf. SCHMIDT, Andrei Zenkner. O direito de punir: revisão crítica. Porto Alegre, *Revista de Estudos Criminais*, v.2, n.9, jan. 2003, p. 89.
4. O chamado princípio da individualização da pena ao lado do princípio da legalidade e da responsabilidade penal subjetiva, dentre outros, insere-se nos chamados princípios de Direito Penal constitucional e apresentam

Desta feita, a exegese que se faz da individualização da pena no âmbito legiferativo, compreendida pelo sentido constitucional, não se esgota em tornar individual a sanção criminal nos parâmetros do preceito secundário, a partir da eleição da pena justa e adequada à afetação do bem jurídico tutelado. Seu sentido é muito mais profundo do que esse e estende-se, igualmente, na racionalidade legislativa de dosar desde o ponto de vista político-criminal as variáveis que justificam ou não a imposição da pena.

A satisfação da orientação individualizadora busca recortar, dentro da consequência jurídica do delito, um conteúdo que seja, suficiente e necessário à conceber um nível coerente de repressão e prevenção do fato incriminado. Ainda que no plano teórico um respeitável setor doutrinário<sup>5</sup> conteste comportar a pena determinada(s) finalidade(s) empíricas; de *lege lata*, no Direito Penal brasileiro idêntico entendimento não encontra no campo teórico guarida, sobretudo pela dicção do exposto no art. 59 do CP, que expressa inequivocamente estar a aplicação concreta da pena em vistas de cumprir objetivos repressivos e preventivos.

O fato é que há critérios que no âmbito dogmático desempenham importante papel de fator de individualização, pois embora possam corroborar na sedimentação da punibilidade já fundamentada (e, aferida através da medida da culpabilidade), empreendem relevante função de limitá-la. O limite categorial aqui, se expõe por meio da possibilidade de que se torne desnecessário no caso concreto, a satisfação das finalidades que operam em torno da aplicação da sanção, resultando inexpressiva assim a aplicação da pena.

---

um conteúdo material típico e propriamente penal. “Sem dúvida, delineiam a feição constitucional de um determinado sistema penal, a prescindir, eventualmente, do reconhecimento formal num texto constitucional”. Cf. PALAZZO, Francesco. *C. Valores constitucionais e Direito Penal*. Trad. Gérson Pereira dos Santos. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1989, p. 23.

5. Tergiversa acerca do reconhecimento de finalidades a serem desempenhadas pela pena criminal o penalista argentino *Eugenio Zaffaroni*, consagrando seu entendimento na chamada *teoria agnóstica da pena*. Nessa formulação, o autor põe em xeque os alicerces expostos pelas teorias fundamentadoras, ou seja, aquelas que avistam escopos a serem cumpridos pela pena. Segundo o insigne penalista latino, não é possível admitir qualquer função à pena, dada que nenhuma daquelas até então reconhecidas, quer a repressão, ou a prevenção, foram autenticamente demonstradas. Aduz ademais, que outorgar objetivos a sanção penal implica em fundamentá-la, o que representa a um só tempo a legitimação de uma das formas de manifestação do poder punitivo. Essa linha de raciocínio está emparelhada à ideia de que o Direito Penal em nenhum de seus instrumentos tem por mote justificar coerções, senão contê-las. Com maiores detalhes, vide ZAFFARONI, Eugenio Raul; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Derecho Penal: parte general*. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2002, p. 44 e ss. De igual modo, em invulgar síntese sobre a teoria negativista e agnóstica da pena, recomenda-se o exame de BRODT, Luís Augusto Sanzo. O Direito Penal sob a perspectiva funcional redutora de Eugenio Raul Zaffaroni. Belo Horizonte, *Revista de Estudos Políticos*, n.101, jul./dez.2010, p. 99-102.

O caráter restritivo da punibilidade, nessa ocasião, vincula-se diretamente à presença ou ausência – total ou parcial – das razões que condicionam (negativamente)<sup>6</sup> o emprego da pena. O levantamento completo ou relativo da sanção penal regula-se pela gradação, de forma antecipada das variantes, que a princípio seriam realizáveis apenas diante de sua aplicação efetiva. Trabalha-se, portanto, as bases de dois elementos, muito utilizados pela doutrina alemã e também acolhidos em parte por autores espanhóis, quais sejam, a necessidade (*strafbedürftigkeit* ou *strafbedürfnis*) e o merecimento de pena (*strafwürdigkeit*)<sup>7</sup>, sob os quais assentam as “exigências político-criminais que influem nas condições de punibilidade”<sup>8-9</sup>.

6. Majoritariamente tem-se condicionado a punição exclusivamente pela comprovação de uma conduta, tipicamente antijurídica e culpável. Essa é a regra de ouro para as punições nos múltiplos tipos incriminadores, tanto do Código Penal quanto das leis especiais. Não obstante, no ordenamento jurídico-penal existem exceções, nas quais o legislador adiciona outros pressupostos para além dos essenciais com fito de sustentar a reprimenda da pena ou com vistas a fundamentar uma maior punibilidade. Desta feita, trata-se de uma técnica legislativa, pouco empregada, mas que tem tomado cada vez mais espaço na pauta político-criminal. Trata-se, pois de um fundamento eventual à punibilidade (concreta) do fato incriminado.
7. Cf. LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel. La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v. 46, n. 1, 1993, p. 21; para quem, tanto a necessidade quanto o merecimento de pena operam na fundamentação, limitação e exclusão de todos os elementos do delito. Posicionamento esse que se sustenta com lastro nas formulações teleológico funcionais de *Roxin* que reconhece de forma generalizada que os princípios político-criminais não são postos exclusivamente como critérios valorativos para a crítica do Direito Penal, mas igualmente como componentes interpretativos e sistematizadores dos estratos dogmáticos. Nesse sentido, ver ROXIN, Claus. *Política criminal y sistema de Derecho Penal*. Trad. Francisco Muñoz Conde. 2.ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2002, p. 49-55. A estruturação das categorias basilares do Direito Penal em pontos de vistas político-criminais permite, segundo o penalista alemão, “transformar não apenas postulados sócio-políticos, mas também dados empíricos e, especialmente, criminológicos, em elementos fecundos para a dogmática jurídica”. ROXIN, Claus. *Estudios de Derecho Penal*. 2.ed. Trad. Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 77. Esclarecendo ainda mais, no sistema elaborado pelo funcionalismo teleológico de *Roxin*, presente se faz a chamada categoria dogmática da *responsabilidade penal*. Essa pressupõe a culpabilidade do agente e a necessidade preventiva de punição. A categoria, assim fundada, apresenta-se como a realização jurídico-penal da teoria político-criminal dos fins da pena. Conseqüentemente, essa construção conduz a alocar *Roxin* dentre o grupo de autores que considera os efeitos gravitacionais de punibilidade como ente categorial que compõe o conceito de delito. Deste modo, a maior ou menor necessidade de fins preventivos influi na magnitude do injusto. Vide a esse respeito com detalhes, ROXIN, Claus. *Derecho Penal: parte general*. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña, Javier de Vicente Remensal e Miguel Díaz y García Conlledo. Madrid: Civitas, 1997, p. 791-989; Sobre a fundamentação político-criminal do sistema jurídico-penal. Trad. Luís Greco. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v.9, n.35, jul. 2001, p. 15-18. No Direito Penal ibérico considera a punibilidade como categoria adicional do delito MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoria geral do delito*. Trad. Juez Tavares e Luiz Regis Prado. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988, p. 5 e DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal: parte geral*. São Paulo/Coimbra: RT/Coimbra, 2007, p. 668 e ss.
8. CARVALHO, Érika Mendes de. *Punibilidade e delito*. São Paulo: RT, 2008, p. 178.
9. *Tomás Salvador Vives Antón* contrariamente, como nota *Martínez-Buján* acolhe a ideia de que a noção de necessidade de pena e também a de seu merecimento, não são categorias sistemáticas autônomas, ou seja, não são conceituações que possam operar à margem das categorias tradicionais do delito, mas sim, que devem exatamente ser integradas nelas, influenciando tanto na fundamentação como na limitação e exclusão de todos os elementos do crime, mesmo que de forma clara tais elementos não operem de modo idêntico em cada um dos estratos penais. Cf. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *A concepção significativa da*

Ambos os requisitos – a necessidade e o merecimento de pena – regulam a medida da punibilidade dando azo, também às *causas de exclusão e supressão* da sanção penal, sendo-as totais e parciais, resultando respectivamente nas causas que sobrestam no todo ou mitigam a imposição da pena. Logo, trata-se de um conteúdo material próprio que condiciona negativamente a aplicação da pena, não prestando a integrar estruturalmente uma categoria essencial do conceito analítico<sup>10</sup> de delito, aqui perfilhado.

Destaca-se como determinação a tal afirmativa duas justificativas. A primeira delas reside em um argumento de natureza quantitativa, lastreado na escassez dos mencionados elementos na legislação penal, o que torna insuficiente sua inserção nas margens da delimitação conceitual do delito<sup>11</sup>. Não obstante a plausibilidade da alegação, esta leva em conta, apenas a pouca expressão numérica das “hipóteses que não se encaixam segundo a doutrina dominante<sup>12”</sup>, entre as categorias essenciais do crime.

---

*ação*: T.S Vives e sua correspondência sistemática com as concepções teleológico-funcionais do delito. Trad. Paulo César Busato. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 70-71.

10. Também denominado conceito *quadripartido* de delito, tem criação a partir das bases do método analítico. Enquanto procedimento, este corresponde a técnica de decomposição do objeto em análise em suas frações estruturantes. Adverte-se, contudo que essa divisão, para os fins do objeto sob o qual incide, a saber, o delito, apresenta-se apenas didaticamente, posto que o mesmo em termos substanciais resulta indecomponível. A definição assim apresentada busca extrair os elementos particulares que tenham viabilidade para a aplicação da lei penal. Tais elementos, em razão de sua imprescindibilidade para a “utilização prática do conceito de delito” são chamados elementos *essenciais*. Dentro desse aspecto, exercem fundamental influência a *ação* (ou *omissão*), a *tipicidade*, a *ilicitude* e a *culpabilidade*. Os estratos elencados dividem-se em referência a dois momentos diferentes, que condicionam a aplicação da lei penal com base na existência do crime. O primeiro referência a comprovação de uma grave perturbação à vida social, manifestada pela lesão (ou colocação em perigo) de determinado bem jurídico e o segundo tangente a aferição da responsabilidade do sujeito pela afetação ao interesse protegido pela norma penal incriminadora. Pela essencialidade que carregam para a fundamentação dogmática do crime, os mencionados requisitos apresentam semelhanças, ditas externas, tendo por evidente que albergam conteúdos díspares que cada qual a sua maneira opera de forma especial tanto no estabelecimento quanto na exclusão do fato incriminado. Conforme o exposto, vide BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *Manual de Derecho Penal*: parte general. Bogotá: Temis, 1996, p. 69-70. Bacigalupo, tendo firmado sua posição em acordo com o mencionado, registra que presente se faz as discussões que tendem a equiparar a punibilidade aos elementos essenciais do delito. As notas ou caracteres do conceito analítico do crime são entes valorativos parciais sobre a categoria da ação e sobre o autor que se intercomunicam logicamente. Cada escalão axiológico acresce à ação (ou omissão), o (des)valor a si referido, de forma que unicamente após a reunião de todos eles é que se tem lugar a responsabilidade penal, sendo esta, pois a resultante total da atribuição semântica de cada valoração. Cf. GRACIA MARTÍN, Luis. *Fundamentos de dogmática penal*: una introducción a la concepción finalista de la responsabilidad penal. Lima: Idemsa, 2005, p. 81.
11. CARVALHO, Érika Mendes de. *La categoría de la punibilidad como sede de las valoraciones ajenas a lo injusto culpable*. Lima, *Revista Peruana de Ciencias Penales*, n. 17, 2005, p. 383.
12. CARVALHO, Érika Mendes de. Punibilidade..., obra citada, p. 35. Adverte-se, contudo que uma categoria adicional, *in casu* a punibilidade, não pode ser reconhecida como um repositório qualquer para a inclusão de todos os elementos de duvidosa natureza que não possam ser enxertados em outras categorias delitivas.



A outra causa, a seu turno, comporta uma orientação vertical, estribada na tessitura dessas circunstâncias que seriam, por conseguinte, elementos considerados a partir das exigências de consideração político-criminal e em alguns casos, também àquelas vinculadas aos fins da pena, por isso anômalas aos reais segmentos do injusto culpável. Imiscuir forçosamente esses componentes, próprios de uma categoria alheia aquelas fundantes do delito em seu bojo é provocar, a partir da ignorância e desrespeito à *natureza das coisas*<sup>13</sup> a reação dentro do delito de um “corpo que lhe é estranho”<sup>14</sup>. Como preleciona *Luiz Regis Prado*, a punibilidade é um referencial normativo e abstrato da pena, que denota um juízo inevitável para a compreensão da totalidade do conceito de crime, entretanto “não como elemento autônomo de sua estrutura, dada sua insignificante função sistemática e interpretativa”<sup>15</sup>.

Pois bem, correto afirmar que as circunstâncias materiais<sup>16</sup> condicionantes de punibilidade, notadamente as negativas, ou seja, aquelas que levantam a punibilidade indiciam um desabono de aplicação da pena, jamais modificações no interior do desvalor da ação e do desvalor do resultado<sup>17</sup>. São assim chamadas, pois são condições de aplicação da pena, formuladas negativamente, ou seja, sua

- 
13. Da forma como empregada, considera-se a *natureza das coisas* como uma fonte do direito positivo. No direito científico essa ideia é recolhida e elaborada mediante a investigação histórica, interpretativa e sistematizadora dos princípios e institutos jurídicos. No que concerne ao Direito Penal, por exemplo, valeu-se *Welzel* de certa forma do significado contido na *natureza das coisas* para conceituar e dotar de sentido as chamadas categorias lógico-objetivas ou lógico-reais. Sobre o exposto e em especial acerca da natureza das coisas como aqui posto, vide com detalhes o estudo de GARZÓN VALDÉS, Ernesto. *Derecho y “naturaleza de las cosas”*: análisis de una nueva versión del derecho natural en el pensamiento jurídico alemán contemporáneo. Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba, 1979, p. 62-70.
  14. DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. *A racionalidade das leis penais*: teoria e prática. Trad. Luiz Regis Prado. São Paulo: RT, 2005, p. 126.
  15. PRADO, Luiz Regis. Apontamentos sobre a punibilidade e suas condicionantes positiva e negativa. São Paulo, *Revista dos Tribunais*: RT, v.776, ano. 89, jun.2000, p. 441.
  16. Assim é a expressão que prefere empregar *BELING*, Ernst Von. *Esquema de Derecho Penal*: la doctrina del delito – tipo. Trad. Sebastián Soler. Buenos Aires: El Foro, 2002, p. 87. A materialidade é a qualidade da condicionante que lhe faz referência, implicação e correspondência ao Direito Penal (material). Isso lhe diferencia das circunstâncias que influem na perseguibilidade do fato criminoso. Essas últimas guardam relação indissolúvel com o processo penal e se vinculam ao Direito Penal, apenas no concernente à sua aplicação, sendo, dessa forma, indispensáveis enquanto requisito para o início do procedimento penal, nos casos em que são exigíveis. Cf. CARVALHO, Érika Mendes de. Las condiciones de procedibilidad y su ubicación sistemática: una crítica al sistema integral del Derecho Penal. Granada, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2005, p. 10:6. São exemplos de condições de procedibilidade, a representação do ofendido nos artigos 130, §2º (perigo de contágio venéreo); 147, parágrafo único (ameaça) e 225, *caput* (crimes contra a dignidade sexual); requisição do Ministro da Justiça no art. 7º, §3º, *b* (extraterritorialidade da lei penal) e a queixa nos crimes contra a honra (art. 145), todos do Código Penal.
  17. “A culpabilidade é a razoável preferência do desvalor frente ao valioso, o injusto frente ao direito [...]. O injusto da culpabilidade alcança o desvalor da ação. Esta contém a reprovação acerca da vontade que se decidiu sobre o desvalor da ação” Cf. WELZEL, Hans. *Estudios de Derecho Penal*. Trad. Gustavo Eduardo Aboso e Tea Löw. Buenos Aires: B de F, 2007, p. 35.

presença afasta a punibilidade do crime para determinadas pessoas, com fulcro em *utilitatis causa*.

Apresentam-se sob essa feição, as designadas *excusas absolutórias*, assim comumente reconhecidas, pela literatura jurídico-penal nacional e estrangeira<sup>18</sup>. Tais hipóteses são reunidas sob as excusas absolutórias em sentido amplo, termo representativo do gênero que abarca as espécies tanto dos casos de exclusão quanto de supressão da pena, em sendo-os tanto *anteriores* quanto *posteriores*.

Essa última classe faz referência, a um critério temporal alusivo, ao momento em que se manifesta a isenção total ou a redução da pena, “conforme antecedam ou sejam posteriores ao aperfeiçoamento do fato delitivo<sup>19</sup>” consumado ou tentado. Não obstante, sejam indefectíveis as qualificações postas, as excusas absolutórias *lato sensu* são marcadas pelo seu cariz *intuitu personae*, a saber, operam em seu benefício de exoneração da pena, restritivamente ao agente, não se aproveitando aos intervenientes do fato criminoso, salvo quando estes igualmente a motivam em favor de si. Dizendo de outro modo: o sobrestamento da pena fundado nas excusas absolutórias é indiscutivelmente “*ad personam*, e não *ad rem*”<sup>20</sup> devendo os partícipes cumprirem também seus pressupostos para poder invocá-lo. Qualquer tese diversa da aqui exposta, encontra-se em franco desacordo com a natureza do instituto ora analisado e acima de tudo com sua adequação à consagrada noção pessoal de injusto penal<sup>21</sup>.

A premissa de incomunicabilidade ajuda a detalhar, o entendimento acerca da taxonomia jurídico-penal do instituto, como *supra* apresentado. A razão da regra apresentada encontra-se no próprio requisito que estima válida a inação de aplicação da sanção penal, fixado em função da realização de um comportamento

- 
18. FERRO, Ana Luiza Almeida. *Excusas absolutórias no Direito Penal: doutrina e jurisprudência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p.11. A doutrina italiana tem sido indiferente em empregar o termo “causa” e “circunstância” como sinônimos para designar expressões frequentemente utilizadas para referir-se aos fatores que excluem a punibilidade. Faz uso comumente de “condizione penale impeditiva” (*causa di non punibilità*) como causa extintiva da pena. Cf. ZICCONI, Guido. *Le cause sopravvenute di non punibilità*. Catania: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza – Università di Catania, 1975, p.115.
  19. CARVALHO, Érika Mendes de. O comportamento pós-delitivo positivo e as categorias do delito: uma contribuição à sua delimitação conceitual. São Paulo, *Revista dos Tribunais: RT*, v.875, n.95, set.2008, p. 383. As normas dessa natureza, comportam-se desse modo, pois o Estado obedece, também a certos imperativos, v.g os político-criminais e aqueles relacionados aos fins da pena, consignando portanto, ser o poder de punir não absoluto. Cf. MACHADO, Fábio Guedes de Paula. Causas extintivas de punibilidade. In. *Prescrição penal: prescrição funcionalista*. São Paulo: RT, 2000, p. 70.
  20. PRADO, Luiz Regis. Apontamentos sobre..., p. 447.
  21. Cf. CEREZO MIR, José. *Derecho Penal: parte general*. São Paulo; Lima: RT/Ara, 2007, p. 548. Igual postura defende BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva*. Madrid: Civitas, 1995, p. 91-92.

humano, valorado desde sua utilidade para a vítima ou a Administração da Justiça, praticado após o perfazimento do injusto da tentativa ou da consumação mesma do crime. O atendimento ao pragmatismo valorativo, no tocante à vítima ou ao bem jurídico periclitado pela conduta do agente, satisfaz-se, por exemplo, através de sua desistência voluntária na *meta optata* de consumação do delito, no caso da tentativa incompleta. Em similitude, tem-se, então o arrependimento eficaz constituído pelo comportamento ulterior do agente que tendo percorrido toda a execução delituosa, obstaculiza a *consumatio* do fato criminoso, dando, desse modo, ocorrência aos casos de tentativa acabada<sup>22</sup>.

Em assim sendo, importa destacar, em que pese posições contrapostas<sup>23</sup>, que tanto a desistência voluntária (art. 15, CP, 1ª parte) quanto o arrependimento eficaz (art. 15 do CP, 2ª parte), compartilham da mesma natureza jurídica das já tratadas causas de liberação da pena. Em ambas as situações, o agente responde apenas pelos atos já praticados, restando impunes com relação a tentativa do crime idealizado. Como dito alhures, as causas de isenção da pena manifestam-se, outrossim, ulteriormente a cessão completa do *iter criminis* obrando semelhantes

22. Para *Alastuey Dobón*, tanto quando o sujeito abandona em desistência o prosseguimento dos atos executórios, omitindo-se, portanto em sua continuidade, quanto na circunstância de evitar o advento do resultado, estar-se-ia diante da hipótese de tentativa acabada. Todavia, a autora com a precisão de sempre, faz uma distinção importante. Afirma que há uma diferença no que se pode compreender, nesse sentido, entre a modificação do ato e o comportamento posterior ao mesmo. É possível compartilhar da ideia de desistência do fato, apenas naqueles casos a respeito dos quais ainda, sejam suscetíveis modificações, a saber, quando o agente não haja perdido o domínio do mesmo. Esgotada a chance de renúncia ao curso da execução, subsiste a faculdade de influir no sucesso do que haja a partir de então, dado a impossibilidade de considerar-se a modificação do fato pela desistência, senão por intermédio de um comportamento pós-delitivo. Cf. ALASTUEY DOBÓN, Maria del Carmen. Tentativa inacabada, tentativa acabada y desistimiento. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v. 3, n.5, 2011, p. 42. Frente a isso conclui-se que a desistência pode ser classificada como um comportamento engendrado após o injusto da tentativa, posto essa manifestar-se após o início dos atos executivos do crime. Contudo, não se trata de um comportamento ativo propriamente dito, porém negativo tendo em vista pressupor a desistência uma inércia àquilo que já teve dado seu início. Salienta-se por oportuno que o adjetivo “positivo” que qualifica o comportamento não alude à sua forma de manifestação enquanto comportamento comissivo ou omissivo, mas sim desde o prisma de sua valoração útil, portanto, positivamente valorada.

23. Em boa síntese a respeito das posturas doutrinárias que dão à desistência voluntária e ao arrependimento eficaz, natureza jurídica diversa daquela aqui apresentada, recomenda-se o rico estudo pós-graduado de BITTAR, Walter Barbosa. *As causas excludentes de punibilidade e a sua repercussão na teoria do delito*. 2003. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR) – Faculdade de Direito, Curitiba, p. 126-136. Dentre as posições, tem-se aquela que advoga serem as hipóteses do art. 15 do CP, autênticas causas de destipificação. Nesse sentido REALE JÚNIOR, Miguel. *Teoria do delito*. São Paulo: RT, 1998, p. 205. De outra banda, *Roxin* firmando-se a partir da chamada *teoria dos fins da pena*, sustenta que a impunidade no caso da desistência habita no menoscabo de fins preventivos gerais e especiais trazidos pela voluntariedade da decisão do agente. Em particularidade ao sistema de delito construído pelo penalista alemão, a inexistência de fins preventivos elidiria a culpabilidade do agente. Com mais detalhes, vide FERREIRA, Pedro Paulo da Cunha. A extinção da punibilidade na desistência voluntária: uma hipótese de comportamento pós-delitivo positivo e sua fundamentação à luz dos fins da pena. São Paulo, *Boletim IBCRIM*, n. 222, ano. 18, mai.2011, p. 16.

efeitos conquanto satisfaça *ex ante* os objetivos contidos na cominação da pena a ser aplicada. Exemplo emblemático de uma menor necessidade e merecimento de pena apresenta-se na redução das margens penais previstas para os casos de arrependimento posterior (art. 16 do CP), cujo menor conteúdo de punibilidade encontra-se na realização parcial dos fins preventivos da pena.

A lógica é bastante coerente desde sua sistematização. A *dilatação* ou *contração* do teor de punibilidade segue *pari passu*, na devida ordem, a extensão em profundidade da *não satisfação* ou do *cumprimento* das razões político-criminais que sustentam a aplicação concreta da pena. Quanto mais se caminha através de uma oportuna e útil atitude do sujeito que lhe reconduza à legalidade do direito anteriormente violado, mais despidendo torna-se a imposição da sanção, posto de manifesto tê-lo se reconciliado com os valores ético-sociais<sup>24</sup> tutelados pela norma incriminadora.

Anota-se, ainda que para que o comportamento possa servir as condições básicas do exame de afastamento da punibilidade, vislumbra-se no mesmo, três características fundamentais: a posterioridade, a voluntariedade e seu conteúdo positivo. Segundo o magistério de *Érika Mendes*, a posterioridade é aqui admitida em sentido amplo, já que é considerada, também antes da manifestação do injusto da tentativa<sup>25</sup> e não apenas somente após a consumação formal do crime. O raciocínio resume o que anteriormente foi exposto, e demonstra que esse requisito configurador do comportamento vincula-se aos limites temporais – implícitos (art. 14, III, lei n.º. 9.605/98), ou explícitos<sup>26</sup> (até o recebimento da denúncia ou queixa, na hipótese

24. Assim pensa *Gracia Martín*, para quem em “síntese a função do Direito Penal consiste na proteção de bens jurídicos por meio da tutela dos valores ético-sociais de consciência, da formação do juízo ético-social dos cidadãos e do fortalecimento de sua consciência de permanente fidelidade (legal) ao Direito” Cf. GRACIA MARTÍN, Luis. El finalismo como método sintético real-normativo para la construcción de la teoría del delito. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Granada, v.6, n.7, 2004, p. 07:11. Ainda na abalizada acepção do autor, “os tipos de injusto compreendem necessariamente ações finais, todavia, somente na medida em que estas sejam valoradas como socialmente inadequadas ou o que é o mesmo, que sejam contrárias as concepções ético-sociais dominantes em sociedade determinada e em uma época histórica determinada”. Idem, p. 07:17.

25. CARVALHO, Érika Mendes de. *Comportamiento postdelictivo y fines de la pena*. Lima: Ara, 2008, p. 41.

26. Ilustrando um marco cronológico explícito de comportamento pós-delitivo positivo, constante na Parte Especial do Código Penal, apresenta-se a *retratação* do sujeito ativo no crime de falso testemunho e falsa perícia (art. 342, §2º do CP). Para que faça efeito extintivo de punibilidade a testemunha ou perito que tenha prestado declarações falsas, deve retratar-se, ou seja, reconhecer como falaciosa a informação pretérita e manifestar a verdadeira, *antes da prolação da sentença*, do processo no qual as informações foram falseadas ou deturpadas. Nesse caso, o comportamento positivo pós-delitivo do agente constitui-se na reparação do dano à Administração da Justiça, deixando de exercer sua consequência de liberação total da pena quando a retratação se dá extemporaneamente, a saber, após a sentença judicial. Deixando escoar o lapso temporal, assim fixado, ainda que haja a retratação, esta repercute em mero efeito atenuante (art. 65, III, *b* do CP). Pontifica-se que as atenuantes genéricas presentes na Parte Geral do Código Penal (art. 65, III, *b* e *d* CP), figuram como causas de supressão parcial da pena, com apoio no comportamento pós-delitivo positivo. Cf.

do art. 16 do CP) – nos quais pode resultar eficaz a conduta ulterior do agente para o levantamento retroativo (efeito extintivo ou atenuante) da pena.

A segunda exigência encontra-se na voluntariedade que instrumentaliza a conduta superveniente do indivíduo. Essa voluntariedade é compreendida como a disposição normativa do sujeito, sendo desnecessário que o seja igualmente espontânea. O que se está a dizer é que a resolução de motivar-se rumo à desistência, ao arrependimento, a *reparação do dano* ou contribuição com a Administração da Justiça, para restar apta aos efeitos de isenção da pena, precisa obedecer a um conceito normativo, jungido aos limites temporais máximos impostos pela norma. Nesta linha, em regra, irrelevante, salvo exceção<sup>27</sup>, que a espontaneidade revista a voluntariedade, dado a inexigibilidade de que o comportamento *postdelictum* carregue uma modificação interna no sujeito em razão mesma de sua impossibilidade de aferição.

Por fim, para o exato alcance do comportamento pós-delitivo, remanesce deslindar o significado *positivo*, último de seus três assinalados predicados. Com isso qualifica-se o comportamento posterior ao fato, de modo a satisfazer uma orientação afirmativa, manifestada em um resultado útil em sua plenitude ou aceito mesmo que parcialmente. Em efeito, são positivamente reconhecidos, nesse sentido, a total ou parcial reparação do dano causado como consequência da infração penal, a diminuição de seus efeitos deletérios ou a colaboração para com a Administração da Justiça<sup>28</sup>.

Destacando a reparação, “o Direito Penal tributário, pode constituir um bom exemplo para testar a validade de tal proposta”<sup>29</sup>. Por isso reservou-se de citar

---

PRADO, Luiz Regis. *Falso testemunho e falsa perícia*. 2.ed. São Paulo: RT, 1994, p. 142. A ausência de quaisquer dos elementos cofundamentadores do comportamento pós-delitivo adultera substancialmente o efeito eximente. *Domínguez Izquierdo* revela ao comentar o art. 462 do Código Penal espanhol, de mesmo conteúdo do art. 342, §2º do CP brasileiro, que a retratação no crime de falso testemunho tem um enquadramento dogmático controvertido, longe de ser este um problema meramente teórico, pois adquire notória relevância prática. Com mais detalhes, vide DOMÍNGUEZ IZQUIERDO, Eva M<sup>a</sup>. La retractación en el delito de falso testimonio: cuestiones procesales y substantivas. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n.88. 2006, p. 106.

27. Como é o caso, por exemplo, do art. 14, II da lei n.º 9.605/98. A propósito de um minudente tratamento da matéria, no tocante as previsões na lei de crimes ambientais, de um menor conteúdo de punibilidade, condicionado ao comportamento pós-delitivo do agente (art.14, II, III, IV e art. 28, I da lei n.º 9.605/98), vide CARVALHO, Érika Mendes de. O significado jurídico-penal da reparação do dano ambiental. Maringá, *Revista de Ciências Jurídicas – UEM*, v. 7, n. 1, jan./jun. 2009, p. 75 e ss; Comportamento pós-delitivo positivo e crimes ambientais: uma análise das atenuantes do artigo 14, II, III, IV, da lei n.º 9.605/98. In: RIBEIRO, Bruno de Moraes. (coor.). *Direito Penal na atualidade*: escritos em homenagem ao Professor Jair Leonardo Lopes. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 85 e ss.

28. Cf. CARVALHO, Érika Mendes de. *Comportamiento postdelictivo...*, p. 43.

29. SANTANA, Selma Pereira de. A reparação como sanção autônoma e o Direito Penal secundário. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Direito Penal secundário: estudos*

anteriormente mais um exemplo de causa extintiva da pena, prevista na legislação especial a fim de tratá-la com um pouco mais de pormenor. Trata-se da cláusula de supressão total da punibilidade esculpida no art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003.

Após a colocação da matéria, já é possível precisar com exatidão a natureza jurídica da mesma. No referido dispositivo, encontra-se a renúncia a potestade punitiva estatal de alguns delitos, sendo eles os previstos nos arts. 1º e 2º da lei nº. 8.137/90, bem como dos crimes definidos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal. Infere-se, daí cuidar-se de autêntica escusa absolutória superveniente (ou posterior), dado abdicado o *jus puniendi* após a realização integral do injusto tributário (arts. 1º e 2º da lei nº. 8.137/90).

Abaixo, realizar-se-á uma compreensão em torno da referida eximente de pena em contexto aos delitos sob os quais incide.

### 3. A REGULARIZAÇÃO PÓS-DELITIVA DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA

A lesão ou exposição a perigo de bens jurídicos é a raiz condicionante da atividade criminalizante, não subsistindo por isso, para a punição penal, espaços a serem preenchidos, arrazoados por justificativas outras, senão exclusivamente aquelas arrimadas sob o pressuposto do bem jurídico, limite formal e material da norma penal<sup>30</sup>.

---

sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo; Coimbra: RT/Coimbra, 2006, p. 499. Neste ponto, concorda-se com o que propõe *Roxin*, contudo mediante algumas ressalvas. Para o penalista alemão, a reparação do dano conduz a satisfação das finalidades da pena. As ideias do autor em torno da matéria giram no sentido de que a reparação constitui uma via hábil a substituir alternativamente as clássicas sanções penais, mormente a pena privativa de liberdade. Cf. ROXIN, Claus. Pena y reparación. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v. 52, 1999, p. 9-13. O temperamento do proposto por *Roxin*, *data venia*, reside na aceitação da reparação do dano *ex delicto* como substitutivo, conquanto o mesmo satisfaça na integralidade os escopos constitutivos do imperativo sancionador. Caso contrário, não se admite a realização dos fundamentos da menor necessidade daquela sanção a ser substituída, *in casu* a privativa de liberdade. Em se aceitando sem reservas o que edifica o autor no tocante ao assunto, está-se a um só tempo agasalhando o esvaziamento do sentido jurídico da pena e empregando-lhe significado eminentemente político o que realçaria sobremodo os efeitos premiais dentro do Direito Penal. Em boa intenção de sustentar a visão de *Roxin*, há aqueles que alegam dever excepcionar-se à reclusão os delitos mais intoleráveis, a saber, aqueles que não podem solucionar-se por via distinta sem menoscabar outros fins da pena, como a prevenção geral positiva e negativa e também a retribuição com seu limite no princípio da culpabilidade. Postura essa de GALAIN PALERMO, Pablo. La reparación del daño como tercera vía punitiva? Especial consideración a la posición de Claus Roxin. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.55, ano 13, jul./ago. 2005, p. 177. Bastante condizente, inobstante tal argumento sirva, por outro lado, de sustento ao “desigualar os iguais”, pois malversado político-criminalmente, conduz à injustiças nos subsistemas penais, como evidencia-se no próprio setor da criminalidade econômica no qual a inserção de institutos premiais acaba por condecorar a seletividade do poder punitivo, quer quanto a certos objetos de criminalização, quer quanto aos agentes da criminalidade.

30. Cf. COELHO, Yuri Carneiro. *Bem jurídico-penal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003, p.132. Assim o é porque a norma penal, mormente a incriminadora é manifestação de poder, e como toda forma de poder,

É irrecusável que a criminalização de toda e qualquer conduta demande a verificação de pressupostos substanciais, notadamente o da ofensa a bens jurídico-penais<sup>31</sup>. De posse disso, sabe-se também, que não são poucos os momentos da vida comunitária nos quais a “presença do Direito Penal é justificada<sup>32</sup>”, tendo acentuado-se nos últimos tempos a partir de outras realidades, em torno v.g dos fenômenos econômicos.

Estes passaram a ocupar mais destacado espaço na agenda legislativa após a consagração na vigente Constituição de um espaço próprio (Título VII – Capítulo I) que se destina a matéria relativa à *ordem econômica* – nos dizeres de *Alexandre Walmott* –, expressão plurívoca, cujo um de seus sentidos designa o modo de ser de uma economia concreta, manifestação de uma realidade empírica, conceito, pois que descreve também o mundo fático<sup>33</sup>. A ambiguidade do termo repercute no campo do bem jurídico alvo de proteção, dado sua amplitude<sup>34</sup>, sendo imprescindível que se desça mais a fundo para se perscrutar do interesse estrito ou tecnicamente abrangido pela tutela penal.

Assinala-se que a ordem econômica encobre dentre outros setores, a ordem tributária, financeira, monetária e as relações de consumo, compondo, desse modo, a categoria dos chamados bens jurídicos supra-individuais<sup>35</sup>, terreno dogmático no qual a Política Criminal pode tomar matizes distintas das tradicionais<sup>36</sup>.

---

tem duas vias de efeito, sendo, em uma delas a possibilidade de constituir um Direito Penal, que seja o “inimigo potencial da liberdade que deve garantir”. Cf. KINDHÄUSER, Urs. Pena, bem jurídico-penal e proteção de bens jurídicos. Trad. Beatriz Corrêa Camargo. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.95, ano. 20, mar./abr. 2012, p. 94.

31. Cf. DARCIE, Stephan Doering. Notas reflexivas em torno do Direito Penal econômico e do conteúdo material do ilícito penal econômico. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.95, ano. 20, mar./abr.2012, p. 383.
32. KALACHE, Maurício. Direito Penal econômico. In. PRADO, Luiz Regis (org.). *Direito Penal contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir*. São Paulo: RT, 2007, p. 391.
33. Cf. BORGES, Alexandre Walmott. *Preâmbulo da Constituição e a ordem econômica*. Curitiba: Juruá, 2009, p. 217-218.
34. Essa extensão é o que impede de dotar de firmes contornos a matéria no panorama doutrinário. Cf. MUÑOZ CONDE, Francisco. Cuestiones dogmáticas básicas en los delitos económicos. Barcelona, *Revista Penal: La Ley*, v.1, n. 1. 1998, p.68. Os delitos que podem ser reunidos sob a rubrica de “crimes contra a ordem econômica” encontram-se dispostos em legislações que em sede de direito pátrio teve contudente nascedouro no final da década de 80 em diante. São de mencionar, neste sentido, a lei n°. 7.492/86, que define os crimes contra o sistema financeiro nacional; a lei n°. 8.176/91, que trata dos crimes contra a ordem econômica e cria o Sistema de Estoques de Combustíveis; a lei n°. 9.613/98, que dispõe sobre lavagem de capitais, alterada a seu turno, recentemente pela lei n°. 12.683/2012. Por fim e com mais destaque e importância para o presente estudo, tem-se a lei n°. 8.137/90, a qual define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo.
35. Cf. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito Penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: RT, 2003, p. 142-146;157-168.
36. Demonstrando isso através de exemplo, expõe-se a posição daqueles que advogam ser o Direito Penal econômico um ramo autônomo ao Direito Penal e por causa disso, também sem quaisquer problemas de

Em realidade, afirma *Renato de Mello*, que certas incriminações, nesse âmbito, baseiam-se nas “agressões tributárias que atingem o que se tem por boa marcha de uma economia, influenciando outras tantas questões de ordem social”<sup>37</sup>.

Isso porque, os tributos cumprem uma finalidade arrecadatória “dirigida a financiar funções e serviços públicos, assim como o de operar como um instrumento de planificação ou regulamentação, com vistas ao desenvolvimento econômico e social do homem”<sup>38</sup>, característica essa, típica do moderno direito tributário, que como ressalta *Werther Botelho*, está mais voltado à distribuição de renda que exclusivamente a obtenção de recursos para o Estado<sup>39</sup>.

A arrecadação fiscal compõe-se ao final do escopo de acúmulo de um conjunto de recursos patrimoniais, que sob o controle e gestão da Administração Pública, separadamente pelos entes federativos que possuem a competência para exigir o cumprimento da dívida tributária – sirva *a posteriori* à subvenção e promoção de direitos sociais, a saber aqueles que garantam as condições materiais de vida digna.

Desse modo, as incriminações que integram o chamado Direito Penal tributário<sup>40</sup> prestam-se na lição de *Tirado de Ruiz*<sup>41</sup> e também de *Arroyo Zapatero*<sup>42</sup>, à

---

ordem dogmática poderia guiar-se por regras distintas deste, sendo-lhe defeso orientar-se exclusivamente por uma lógica utilitarista, atendendo destarte a meros juízos finalísticos de oportunidade do legislador, sem vincular-se a nenhum critério material. Com mais detalhes e críticas a esse respeito, recomenda-se o exame feito por DARCIE, Stephan Doering. Obra citada, p. 384 e ss.

37. Cf. SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito Penal econômico como Direito Penal de perigo*. São Paulo: RT, 2006, p. 26.
38. GUSTAVO BARROETAVEÑA, Diego. Derecho Penal económico: delitos tributarios: propuesta para un Derecho Penal tributario respetuoso de los principios y garantías penales. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.86, ano. 18, set./out. 2010, p. 72.
39. Cf. SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 37.
40. Denominado também de Direito Penal fiscal ou Direito Penal do imposto. Expressões essas utilizadas por DEL ROSAL, Juan. *Cosas de Derecho Penal*. Madrid: Imprenta, 1973, p.661.
41. Cf. TIRADO DE RUIZ, Rosa Maria. La hacienda pública y sus funciones economicas. *Revista de Administración Publica*, ene./feb.1959, p. 73; URSULA K. HICKS, M.A. *Hacienda Pública*. Trad. Jose Luis Palasi. Madrid: M. Aguilar, 1950, p. 325-336. Também faz uso do termo *Fazenda Pública* para designar o interesse afetado nos delitos fiscais *Polaino Navarrete*, para quem é possível sagrar o objeto de tutela penal sob essa rubrica dado sê-lo conato à ideia de bem estar social, portanto, passível de adequação, transcendental em direção ao efetivo reconhecimento de bem jurídico protegido próprio da figura legal estimada axiológico e tecnicamente como bem jurídico-penal. Cf. POLAINO NAVARRETE, Miguel. El delito fiscal: secuencias fallidas de una reforma penal. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n.9. 1984-1985, p. 152.
42. Cf. ARROYO ZAPATERO, Luis. *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987, p. 89. Para quem afirma que o significado da Fazenda Pública não pode esgotar-se em sua definição de patrimônio ou Erário Público. O autor espanhol, entretanto, ensina que o catálogo de delitos relativos à matéria fiscal tutela de modo singular, as funções características da Fazenda Pública: a função tributária (a arrecadação de ingressos públicos mediante os tributos) e a função financeira ou de realização dos gastos públicos. Idem, p. 91. Depara-se aqui com uma das maiores *vexata quaestio* quanto ao bem jurídico protegido, posto que como adverte *Juarez Tavares* é preciso não confundir a tutela



salvaguarda do Erário ou da *Fazenda Pública*, conquanto (e somente enquanto) esses conceitos – equiparados semanticamente –, estejam relacionados à massa de ingressos tributários (receita arrecadada), útil ao financiamento dos serviços públicos que satisfaçam em instrumentalidade os direitos fundamentais sociais<sup>43</sup> de titularidade humana<sup>44</sup>.

A legislação penal que se ocupa dessa disciplina está a cargo da vigente lei n.º. 8.137/90, que dentre outros conteúdos, definiu os crimes e fixou as penas em matéria fiscal. Essa normativa em seus dois primeiros artigos, constitutivos do Capítulo I (Dos crimes contra a ordem tributária), Seção I (Dos crimes praticados por particulares), traz ao longo de seus incisos, um rol de condutas fundamentadoras de injustos penais tributários<sup>45</sup>. Os tipos penais ali previstos consistem essencialmente em manobras fraudulentas realizadas por parte do contribuinte ou do responsável, respectivamente, sujeito passivo da dívida tributária (aquele que tem relação direta com o fato gerador) e aquele que faz parte da relação jurídica

---

*de bem* com a *tutela da função* por ele desempenhada. As incriminações estão e devem estar em função daquela e não desta, pois tal não possui o caráter de universalidade porque existe em razão e subordinação a critérios de oportunidade. Cf. TAVARES, Juarez E. X. *Bien jurídico y función en Derecho Penal*. Trad. Monica Cuñarro. Buenos Aires: Hammurabi, 2004, p. 52-68. Em virtude disso, é que *Heloisa Estellita* na tentativa de dirimir o problema apresentado, rechaça conceitos normativos que se prestem a ocupar o *status* de bem jurídico, tais como *ordem econômica* e *ordem tributária*. Não é com pouca razão, que a autora afirma, que adequado a formulação conceitual do bem jurídico na matéria em comento é o significado cuja expressividade tenha aptidão de realizar as funções clássicas do objeto jurídico, mormente seu escopo de garantia e de limite do *ius puniendi*. Essa construção é deveras complexa, pois, deve atender a um só tempo a esse pressuposto e comportar, outrossim um sentido crítico, redutível (i)mediatamente ao ser enquanto ser (pessoa humana). A penalista propõe epigrafar o bem jurídico sob o *nomem juris* de *arrecadação tributária* como mantenedora dos requisitos anteriormente alinhavados. Cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001, p.180-190. Há quem sustente manifestamente a tese de que os delitos de defraudação tributária estão em razão de ser da proteção da função desempenhada pelo tributo. O pioneirismo de semelhante entendimento se dá a *Pérez Royo*. Todavia, *Buján Pérez* em lúcida apreciação a essa postura, afirma que uma tese assim formulada confundiria a categoria do bem jurídico com a via através da qual se vulnera o autêntico objeto jurídico tutelado. Cf. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 17. 1995, p. 162-164.

43. Cf. SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos sociais como direitos fundamentais: seu conteúdo, eficácia e efetividade no atual marco jurídico-constitucional brasileiro. In. LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. (orgs.). *Direitos fundamentais e Estado constitucional*: estudos em homenagem a J.J. Gomes Canotilho. São Paulo/Coimbra: RT/Coimbra, 2009, p. 216-233.
44. Consagra-se aqui a chamada concepção antropológica do bem jurídico supraindividual que chancela a tutela penal de bens jurídicos macrossociais quando referidos a um substrato material, antropológico e ontológico, reconduzível à pessoa humana, reconhecida enquanto centro exclusivo do sistema de direito. Defende com bastante propriedade o *conceito pessoal de bem jurídico universal* HASSEMER, Winfried. Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico. Buenos Aires, *Doctrina Penal: teoría y práctica en las ciencias penales*, n. 45, ano. 12, abr./sep. 1989, p. 282-283.
45. Remete-se o leitor ao estudo detalhado de cada uma dos tipos penais, aos comentários de PRADO, Luiz Regis. *Direito Penal econômico*. São Paulo: RT, 2004, p. 407-450.

tributária em decorrência de disposição legal expressa, com a finalidade de suprimir ou reduzir a contribuição do tributo devido.

Adverte-se, como aduz *Martínez-Bujan Pérez* que os verbos reitores originários dos delitos de fraude tributária, enunciam um desvalor da ação que exige para a materialidade da ofensa ao bem jurídico protegido, um desvalor do resultado manifesto em algo mais além da simples infração de um dever extrapenal<sup>46</sup>. Exige-se, pois, para a própria idoneidade dessas incriminações um tangível prejuízo à Fazenda Pública, capaz de embaraçar o fim de igualdade substancial de todos os homens, perseguido, alcançável e exequível pela redistribuição de renda.

Por outra parte, o ora comentado diploma legal não pode ser examinado se não defronte com a outrora citada lei nº. 10.684/2003, que dispõe sobre alterações na legislação penal tributária, notadamente no concernente a seu art. 9º, §2º, dado as tormentosas questões dogmáticas e político-criminais que se põem a partir da significação e dimensão teleológica de seu conteúdo normativo. O aludido dispositivo, como dito linhas atrás, constitui uma causa de extinção de punibilidade pelo pagamento *total* do crédito tributário, anteriormente sonogado, por intermédio das condutas previstas nos artigos 1º e 2º da lei nº. 8.137/90. A inspiração dessa cláusula de exoneração retroativa da pena, remonta – como informa *Rodrigo Sánchez* –, ao ordenamento “jurídico alemão, especificamente a Legislação Tributária (*Abgabenordnung-AO*)”<sup>47</sup>, vigente desde 1977.

O levantamento da pena, nesses casos, se projeta em função da reparação do dano ao objeto jurídico tutelado, *in casu* plasmado na retificação e pagamento integral do valor sonogado. Sobre isso, reconhece *Felipeto* que a eliminação da pena a princípio fundamentada, apresenta-se como um fenômeno externo, diverso da relação de causalidade material do fato, fulminando em termos práticos a consideração do mesmo como crime, remanescendo, a pesar disso, sua relevância como evento material conexo a outro ramo do direito, preservando inalterada, a final de contas, sua natureza de fato jurídico<sup>48</sup>.

É sob essa razão que a reparação do dano congrega sentido no sistema jurídico, contudo, a *reparação com efeito extintivo da punibilidade criminal* não se exaure no cumprimento de um objetivo exclusivamente exterior ao Direito Penal. Indispensável que no caso em tela, o mote do sobrestamento da pena pelo

46. Cf. MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. Barcelona, *Revista Penal: La Ley*, v.1, n.1.1998, p. 57.

47. Cf. RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: RT, 2003, p. 138.

48. Cf. FELIPETO, Rogério. *Reparação do dano causado por crime*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 66-67.

comportamento reparador, esteja lastreado em requisitos que satisfaçam além da orientação a par do Direito Penal, também, em especial, e sobretudo, a seus próprios vetores. Desta feita, as causas extintivas (principalmente as totais) da pena, não compartilham da imprescindível coerência sistemática quando construídas em consideração ao simples e vazio *actus contrarius*<sup>49</sup> ao delito.

O comportamento de reparação pós-delitiva está gestado no âmbito do sistema jurídico-penal. Ademais, existe em razão do manejo de um instituto que não só lhe é próprio, como privativo, no caso a pena criminal, logo precisa satisfazer e relacionar-se *ab initio* tanto as finalidades intrínsecas ao Direito Penal quanto as propriedades que gravitam ao redor da consequência jurídica do delito. A hermenêutica literal do direito posto serve de mecanismo suplementar a aferição e alcance desses requisitos.

Um dos pressupostos de legalidade normativa estabelecido pela cláusula do art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003, é o pagamento *integral* do montante devido, objeto da anterior elisão fiscal. Isso deixa claro, a exclusão da *ratio legis* de isenção total da pena, do ulterior adimplemento de apenas *fração* da quantia devida. Deste modo, aquele que desejando regressar à legalidade tributária, efetua o pagamento posterior da dívida defraudada, deixando de fazê-lo porém, em sua integralidade por múltiplas razões<sup>50</sup> – uma delas sua insolvência para tanto –, não faz jus ao benefício de extinção da pena do delito fiscal perpetrado.

O legislador incorporou à norma, uma orientação completamente desconforme a essência de qualquer regramento jurídico em um Estado democrático de direito, qual seja a de prestar-se ao papel de instrumento de transformação e progresso social. A referente *mens legis* ratifica, dentro do sistema de disciplina penal – o que sobreleva o gravame –, uma preocupante solução antiisonômica ao condicionar um tratamento jurídico mais benigno, a eventual e favorável posição econômica do sujeito ativo do crime.

Este particular empresta destaque à incomum afirmação de *Donini* de que “o máximo (relativo) da racionalidade legislativa se encontra normalmente nos códigos (em sua construção originária), pois nas *leis especiais* e nas reformas penais, altera-se sempre ou desfigura-se a harmonia de sua estrutura<sup>51</sup>”, máxime

49. Cf. FONDAROLI, Désirée. *Illecito penale e riparazione del danno*. Milano: Giuffrè, 1999, p. 437.

50. Cf. BLANCO CORDERO, Isidoro. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. San Sebastián, *Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, n.14. dic.2000, p.31-32. Qualquer ponto de vista distinto, figura exegese *contra legem*, dado a meridiana clareza do texto da lei, em que pese as louváveis e aceitáveis valorações a ele contrárias.

51. DONINI, Massimo. La relación entre Derecho Penal y política: método democrático y método científico. In. ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN Adán. (orgs.). *Crítica y justificación*

sua coerência sistêmica com a ordem constitucional (art. 5º, *caput*, CF/88). As leis penais, não podem, em hipótese alguma, como destaca *Octavio de Toledo* “amparar com suas normas, interesses incompatíveis com os acolhidos pela Constituição”<sup>52</sup>.

Aqui reside um ponto nodal de onde parte a inconclusa definição do bem jurídico tutelado nas incriminações tributárias. O fato é que se tornam facilmente vencíveis os incansáveis esforços interpretativos e de construção doutrinária, tendentes a afastar a vazia concepção patrimonialista de *Fazenda Pública*. Isso resta clarividente, dado o primado e isolado interesse em realizar-se um fim eminentemente fiscal, quando apenas e tão somente se avalia positivamente a quitação *plena* do débito tributário.

Ignorou-se de todo, o teor político-criminal contido, por exemplo, no resultado positivo que indicaria um reconhecimento, mesmo que tardio, por parte do agente do valor ético social do bem jurídico por ele antes afetado. Deixou-se de lado toda e qualquer importância desde o ponto de vista jurídico-penal a manifestação de interesse do agente em regularizar, ainda que parcialmente sua situação tributária e contributiva. Acolheu-se, neste sentido, a incontrastável lógica do “tudo ou nada”.

Não é aceitável invocar como justificativa a essa imperícia legislativa, qualquer temeridade ou desconhecimento do legislador sobre a disciplina da matéria aqui levantada, dado as não poucas oportunidades, de sê-la amadurecida e aperfeiçoada, especialmente por não ter sido através da lei nº. 10.684/2003, seu primeiro e único tratamento legal. As idas e vindas do legislador, no tocante aos efeitos do pagamento da dívida fiscal defraudada sobre a punibilidade, já não é nenhuma novidade. Desde o início da década de 1990, para não se adentrar em demasia no curso histórico, assiste-se a mudanças de orientação legislativa<sup>53</sup>.

A própria lei nº. 8.137/90 encartava na redação original de seu art. 14, a regra da extinção da punibilidade dos crimes de fraude fiscal mediante a solvência do débito tributário, pelo agente inadimplente, realizado antes do recebimento da

---

*del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 2003, p. 75.

52. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio. Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, n. 43, ene./abr.1990, p. 9.

53. Cf. SALOMÃO, Heloisa Estellita. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei nº. 10.684/03. São Paulo, *Boletim IBCCRIM*, v.11, n.130, set. 2003, p. 2. Se a norma penal tem defeitos aparentes, deve-se recorrer a Constituição em busca de superar as limitações originais da própria lei, promovendo uma interpretação segundo a Constituição. Cf. OLAECHEA URQUIZO, José. Principio de determinación de la ley penal. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; GOMEZ DE LA TORRE Ignacio Berdugo (Dir.). *Homenaje al Dr. Marino Barbero Santos in memoriam*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2001, p. 1339.

denúncia. Posteriormente, com a edição da lei nº. 8.383/91 (art. 34), viu-se banido do ordenamento a possibilidade de exclusão da punibilidade, pela revogação do mencionado art. 14 da lei 8.137/90.

Em 1995, contudo, a lei nº. 4.729/95, restabelece o conteúdo anteriormente abrogado, voltando a dispor sobre a isenção total da pena (art. 34), mediante a regularização da dívida fiscal defraudada, ressuscitando o marco temporal de eficácia do benefício presente na lei de 1990. Ou seja, a reparação do dano precisava preceder, novamente, o recebimento da denúncia pelo Ministério Público, para gerar o efeito excludente de punibilidade. Transcorridos cinco anos, edita-se a lei nº. 9.883/2000, que ampliou o âmbito de abrangência da escusa absolutória de regularização, também aos delitos contra a seguridade social (arts.168-A e 337-A do CP).

O tratamento pretérito à vigente legislação (lei nº. 10.684/2003), não dispunha textualmente, em nenhuma ocasião, acerca do *quantum* da dívida tributária a ser regularizado para ensejar a abstenção de aplicação da pena pelo crime fiscal. Em que pese a celeuma jurisprudencial que se deu em torno da aplicação da norma assim exposta, a antiga normativa, ao contrário da atual, não chancelava um Direito Penal classista, sobretudo porque qualquer divergência hermenêutica relativa à amplitude da solvência do débito tributário, poderia facilmente ser corrigida por regras de interpretação da lei penal que dispõe seu entendimento e aplicação dirigidos, sempre *in bonam partem*.

Ademais, por duas vezes privilegiou-se um marco temporal expresso legalmente, em meio ao qual o comportamento pós-delitual de reparação do dano à *Fazenda Pública* repercutisse o efeito extintivo total da pena. Caso o pagamento da dívida defraudada, se desse após o termo fixado, a saber o recebimento da denúncia do delito fiscal praticado, o comportamento pós-delitivo resultaria na isenção *parcial* da punibilidade, cuja imperativa aplicação encontra-se na circunstância atenuante genérica do art. 65, III, *b*, *in fine*, do Código Penal. O estabelecimento de um limite cronológico contribui para a exata constatação da *voluntariedade* do comportamento restaurativo<sup>54</sup>, um dos requisitos para avaliar a menor necessidade e merecimento de pena.

---

54. Nesse aspecto, a atitude externa do agente, acaba por impor-se sob a ameaça de aplicação concreta da pena. Qualquer atitude do sujeito, sobretudo as internas de fidelidade ao direito supõe uma internalização da aceitação ética do direito e não sua adesão impositiva. Cf. MELENDO PARDOS, Mariano. Valores de la acción y bienes jurídicos algunas observaciones a la interpretación mayoritaria de la función ético-social del Derecho Penal em Welzel. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v. 3, n. 2. 2009, p. 65.

Além do mais, a ausência dessa demarcação na presente legislação, prestigia fervorosamente a mercantilização do poder punitivo<sup>55</sup> e a colocação em dúvida da própria dignidade penal das incriminações tributárias, posto de manifesto está-las, até aqui, em atendimento à injunção do cumprimento de obrigação fiscal.

Por derradeiro, para não se incorrer em leviandades, imprescindível que se investigue com mais cautela o nível de adequação do comportamento pós-delitivo de reparação do dano tributário – da forma como esculpido no art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003-, aos menoscabos de prevenção da pena, que sustentam a renúncia de sua imposição. Para tanto, far-se-á uma rápida digressão para aclarar sob quais fins a pena criminal se funda e diagnosticar em que medida e extensão a satisfação dessas finalidades se antecipam pelo comportamento pós-delitivo, tornando supérflua sua aplicação.

#### **4. DO FUNDAMENTO E DOS FINS DA PENA: OS PREDICADOS DE RETRIBUIÇÃO E POLÍTICO-CRIMINAIS DE PREVENÇÃO**

Sabe-se que os estudos ao redor das finalidades da pena perpassam o próprio entendimento evolutivo do Direito Penal. Afirma-se, também que a chamada *teoria dos fins da pena*, “está em candente atualidade e importância, dado o discurso funcional que procura renormativizar a matéria penal a partir<sup>56</sup>” de seus pressupostos. Traçar alguns pontos sobre o assunto, requer precisões, a começar pela distinção que se dá entre o *fundamento* e a *finalidade* da pena, embora ambos, possam prestar-se a limitá-la diante do arbítrio estatal.

O fundamento da pena enquadra-se, na legitimação da mesma, como meio de repressão ao delito e restauração da ordem movimentada pela violação da lei<sup>57</sup>. A referência repressiva da pena em sua primeira formulação avista nela uma razão absoluta de imposição da retribuição do mal, representado pela sanção penal,

---

55. Posiciona-se frontalmente a essa crítica, ROSENTHAL, Sérgio. *A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 108. O autor afirma que as normas de Direito Penal tributário são, também *normas de rejeição social*, e que se as incriminações nessa seara fossem suprimidas, dificilmente alguém cumpriria seus deveres fiscais. Assume sem reservas e declaradamente, assim, neste campo, o papel arrecadatório do Direito Penal. Adjudicar ao Direito Penal essa tarefa é agregá-lo na função de resolução de questões sociais, neste jaez, a conscientização comunitária da obediência estrita a seus deveres sociais. Equipara-se desse modo, o direito repressivo ao mesmo escalão dos demais mecanismos de controle social, ignorando seu caráter de *ultima ratio* e emprestando-lhe à *prima ratio* ou *solo ratio*. Cf. HASSEMER, Winfried. *Persona, mundo y responsabilidad: bases para una teoría de la imputación en Derecho Penal*. Trad. Francisco Muñoz Conde e María Díaz Pita. Bogotá: Temis, 1999, p. 19.

56. PRADO, Luiz Regis. Teoria dos fins das penas: breves reflexões. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.0, ano.0, jan.2004, p. 143.

57. CARNELUTTI, Francesco. *El problema de la pena*. Trad. Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa, 1947, p. 19.

àquele sintetizado pelo delito. O esteio filosófico da teoria absoluta ou retributiva da pena, encontra origem no imperativo categórico de *Kant*<sup>58</sup> e na concepção dialética negativista de *Hegel*, para quem a pena é a “negação da negação do direito, o que restabelece o direito lesado (retribuição jurídica)”<sup>59</sup>.

Na vertente mais moderna de tal perspectiva, segundo *Alvarez Garcia*, divisa-se a retribuição como uma baliza da pena, entendendo que apenas dentro da justa retribuição, justifica-se a sanção criminal, isto é, sob o resguardo de uma gradação homogênea de sua gravidade em proporção a magnitude da culpabilidade do delito, variando da mais grave à mais leve<sup>60</sup>. Supõe, pois um “limite de garantia para o cidadão frente ao poder de intervenção do Estado”<sup>61</sup>.

De modo contrário a esse posicionamento, tem-se a chamada *teoria relativa* da pena, propriamente dita fundamentadora, posto enxergar finalidades a serem alcançadas com sua aplicação em efeitos *preventivos gerais e especiais* e não embasadas na pena com finalidades em si mesma. A concepção preventivista “atribui à pena uma significação de antecipação, na esperança de que sua imposição previna a prática de delitos similares no futuro”<sup>62</sup>, portanto, trata-se de uma óptica utilitarista da resposta penal.

O aspecto comum das doutrinas da prevenção radica na concepção da pena, como instrumento político-criminal, destinado ao desempenho de certos escopos, referidos à conduta da pessoa humana<sup>63</sup>. Uma interpretação progressista e

---

58. Cf. SCHÜNEMANN, Bernd. Aporias de la teoría de la pena en la filosofía: pensamientos sobre Immanuel Kant. In. *Derecho Penal contemporáneo: sistema y desarrollo – peligro y límites*. Buenos Aires: Hammurabi, 2010, p. 173.

59. Cf. SHECAIRA, Sérgio Salomão; CORRÊA JÚNIOR, Alceu. *Teoria da pena: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal*. São Paulo: RT, 2002, p. 130.

60. Cf. ALVAREZ GARCIA, Francisco Javier. Retribución y prevención general negativa como fines de la pena. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n. 72. 2000, p. 571. Destaca-se que o penalista espanhol somente faz uma útil exposição dessa postura, e deixa claro que não comunga de tal entendimento, afirmando que a função de retribuição da pena resulta teoricamente mais que duvidosa e irreal faticamente.

61. Idem, *ibidem*.

62. Cf. AMBOS, Kai. Sobre los fines de la pena al nivel nacional y supranacional. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.12.2003, p. 199.

63. As teorias da prevenção comumente são alvo de severas críticas arrimadas nas alegações de que seus adeptos defendem a instrumentalização do homem, tornando-o simples ferramenta para o alcance de finalidades alheias a si próprio, transformando a pessoa em coisa (reisificação), violando pois, a ideia conata à dignidade humana. *Kant* trabalha a origem dessa crítica ao sustentar que ninguém congrega deveres senão consigo mesmo. Cf. KANT, Emmanuel. *A metafísica dos costumes*. Trad. Edson Bini. Bauro: Edipro, 2003, p. 226 e ss. Não obstante, dentre outros, *Helena Lobo*, rebate tal crítica noticiando que ela não pode ser tão simplista como geralmente posta. A autora coloca que a “dignidade humana não deve ser entendida como um atributo do indivíduo isolado, mas da pessoa que vive em sociedade, que se interrelaciona com as outras”. Com mais detalhes, ver COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teorias de prevenção geral positiva*. São Paulo: RT, 2008, p. 121 e ss.

limitadora da prevenção, ligada às ideias de *necessidade e merecimento de pena*, “permite deduzir uma obrigação irrenunciável de comprovação de até que ponto se faz (des)necessária uma sanção penal”<sup>64</sup>, seja em sua (im)prescindibilidade existencial, seja com relação a sua gravidade.

Como recorda *Figueiredo Dias*, a prevenção geral positiva ou de integração, concebe a pena como a forma de que o Estado se serve para manter e reforçar a confiança social na validade e força de eficácia das suas normas de tutela de bens jurídicos e, assim, no ordenamento jurídico-penal; como instrumento por excelência destinado a revelar perante a comunidade a inquebrantabilidade da ordem jurídica<sup>65</sup>. Seu contraponto encontra respaldo na teoria da prevenção geral negativa (coação psicológica), baseada na crença de que as pessoas são dissuadidas da prática de delitos por temor de serem descobertas e apenadas.

Assim, como se nota, enquanto a prevenção geral em seu duplo aspecto dirige-se a totalidade, indistinta da sociedade, outra classe de prevenção destina-se a consecução de objetivos junto ao sujeito em particular. O caráter preventivo especial positivo, neste sentido, pretende preferentemente, alcançar fins ressocializadores.

Estes pressupõem, como assinala *Cury Urzúa*, uma “socialização adequada preexistente, algo que o sujeito tenha perdido quando da realização do fato criminoso e portanto, necessita sê-la recuperada”<sup>66</sup>. Por essa razão, alguns entendem-na como um fim assinalado ideologicamente<sup>67</sup>, porém para a validade de seu reconhecimento, nesses termos, é preciso que seu campo de abrangência esteja delimitado aos valores ético sociais ínsitos ao bem jurídico protegido pela norma

64. GARCÍA ARÁN, Mercedes. La prevención general en la determinación de la pena. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v.34, 1981, p. 515.

65. Cf. DIAS, Jorge de Figueiredo. Fundamento, sentido e finalidades da pena criminal. In. *Questões fundamentais do Direito Penal revisitadas*. São Paulo: RT, 1999, p. 99. De igual maneira, pensa *Roxin* dizendo que a “pena conserva sua validade na finalidade de prevenção geral que atende à proteção do ordenamento jurídico como um todo [...]”. Cf. ROXIN, Claus. *Problemas básicos del Derecho Penal*. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña. Madrid: Reus, 1976, p. 27. Na Alemanha, *Jakobs*, no início da década de 1980, elaborou sua concepção pessoal acerca da teoria da prevenção geral positiva, propondo que a pena tenha como função a de restabilizar as expectativas normativas que foram quebradas pela prática do crime. Cf. JAKOBS, Güther. *Sobre la teoría de la pena*. Trad. Manuel Cancio Meliá. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 32-33. Muitas considerações são feitas a respeito da proposta de *Jakobs*, todas em sua maioria no sentido de considerá-la constitutiva de um Direito Penal tecnocrático e acritico. Assim, por exemplo BOZZA, Fábio da Silva. Uma análise crítica da prevenção geral positiva no funcionalismo sistêmico de Güther Jakobs. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminas*, n. 70, ano. 16, jan./fev. 2008, p. 56-62.

66. CURY URZÚA, Enrique. La prevención especial como límite de la pena. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v.41, n.3. 1988, p. 692.

67. Cf. FERRAJOLI, Luigi. El Derecho Penal mínimo. In. BUSTOS RAMÍREZ, Juan (org.). *Prevención y teoría de la pena*. Santiago:Conosur, 1995, p. 32.



de Direito Penal, uma vez que a função deste – como diz *Lacasta Zabalza* –, consiste essencialmente no fomento ao respeito dos bens jurídicos, através do estímulo dos cidadãos à consciência de seu conteúdo valioso<sup>68</sup>.

Por fim, tem-se, nesse diapasão, a face da prevenção especial, dita negativa, que empresta ênfase à *necessidade* de a sanção penal ante a *gravidade* do injusto cometido pelo agente, realizar sua segregação do meio social. Há penalistas que não compartilham da dicotomia entre teorias relativas e absoluta, fundando assim a chamada concepção eclética ou unitária da pena. Dizem que é preciso superar essa polarização e trabalhar com uma concepção que as reúnam. Uma prevenção sem reprovação ignora o sujeito enquanto agente capaz de refletir moralmente. Uma objeção a aceitação das teorias puramente preventivas é que estas não respeitam a competência de atuação moral do autor<sup>69</sup>.

Algumas legislações já incorporaram essa última orientação. É o caso por exemplo, do Código Penal espanhol, como informa *Cerezo Mir*<sup>70</sup>, ao afirmar que sua diretriz legislativa está inspirada em uma teoria que mescla os fins da pena de retribuição, de prevenção geral e de prevenção especial. Não foi outra, a ascensão teórica encampada pelo Código Penal brasileiro ao trazer expressamente em seu art. 59, tal disposição.

Por outro lado, denuncia *Cerezo*, que a construção de certos institutos padece de flagrante desregramento da satisfação dos fins a eles compatíveis<sup>71</sup>. Essa compatibilidade compõe a própria lógica de certos institutos jurídico-penais, sobretudo porque a retribuição e a prevenção especial negativa são conhecidas como teorias de “meios exclusivamente negativos, justamente por considerarem apenas meios negativos de punição (sanções afitivas) e excluírem explicitamente de seus enunciados outros tipos de respostas jurídicas, como o caso da *reparação do dano*”<sup>72</sup>.

Desta feita, superadas tais noções, resta testar, como proposto anteriormente, a satisfação das remanescentes finalidades preventivas da pena com comportamento

68. LACASTA ZABALZA, José Ignacio. *Dogmatica, historia de la ciencia y enseñanza del Derecho Penal*. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n. 24, 1984, p. 608.

69. Cf. HIRSCH, Andrew Von. Retribución y prevención como elementos de justificación de la pena. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN, Adán. (coord.). *Crítica y justificación del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2003, p. 141.

70. Cf. CEREZO MIR, José. Los fines de la pena en el Código Penal después de las reformas del año 2003. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v.2, n. 2. 2005, p. 13.

71. Idem, *ibidem*.

72. Cf. POSSAS, Mariana Thorstensen. O problema da inovação da teoria da prevenção geral positiva: uma comparação entre Jakobs e Luhmann. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 56, ano. 13, set./out.2005, p. 270.

pós-delitivo de reparação do dano nos crimes contra a *Fazenda Pública*, a propósito de examinar a validade da escusa absolutória presente no art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003.

## **5. DA (IN)SATISFAÇÃO DOS FINS PREVENTIVOS DA REPARAÇÃO PÓS-DELITIVO DO DANO NOS CRIMES CONTRA A FAZENDA PÚBLICA: CRÍTICA À MALVERSAÇÃO POLÍTICO-CRIMINAL (OU POLÍTICO TRIBUTÁRIA?) DA CATEGORIA DA PUNIBILIDADE**

O art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003, traz em sua descrição conteúdo de (in) equívoca natureza jurídico-penal, não obstante de controvertida razão jurídico-política. O dispositivo institui uma condição negativa de punibilidade pendente de efeito extintivo das penas cominadas aos artigos 1º e 2º da lei nº. 8.137/90, ante o comportamento reparador do sujeito ativo que efetua extemporaneamente o pagamento das verbas contributivas sonegadas.

O estabelecimento da referida escusa absolutória não indica a renúncia ao *jus puniendi*, mas, sim o reconhecimento à *subtração*<sup>73</sup> dessa prerrogativa em favor de interesses utilitários e pragmáticos. Contudo, a inquietação a esse respeito reside na confirmação de se a Política Criminal está a serviço das pretensões arrecadatórias do Estado ou se a eximente em questão funda-se inegavelmente na irrelevância da aplicação da pena quando esta se mostrar desnecessária desde as perspectivas preventivo-geral e preventivo-especial.

As delimitações reguladoras nesse sentido não podem ser ignoradas ainda que se parta da arrazoada compreensão de que a Política Criminal constitui-se em um subsistema da política social geral e que deve, portanto, ser interpretada no contexto<sup>74</sup> do complexo instrumental dos mecanismos político sociais<sup>75</sup>. Todavia, essa abordagem não desobriga que a construção político-criminal de tutela penal

73. Cf. FERRO, Ana Luiza Almeida. Obra citada, p. 34.

74. A ordem interior e a unidade do direito são bem mais do que pressupostos de natureza científica, afirma *Canaris* que complementa seu raciocínio ao apregoar que a harmonia a que se refere ao tratar da construção de um sistema de direito vincula-se a noção de unidade de natureza lógica da ordem jurídica. É nesse sentido que o pensamento sistemático relativo aos postulados ora em comento, a saber, de política fiscal e criminal, radica na consideração do Direito como um conjunto de valores jurídicos mais elevados. Sobre a nota, vide, **CANARIS, Claus Wilhelm**. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 4.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008, p.18-23. A unidade nessa conjectura é incorporada como princípio de interpretação sistemática que impõe um dever de conjunto entre as disposições e subsistemas, mormente aqueles cujo confronto perfunctório denote preliminar tensionamento ou contradição, vide, por tudo, **GIMBERNAT ORDEIG, Enrique**. *Conceito e método da ciência do Direito Penal*. São Paulo: RT, 2002, p.49 e ss.

75. Cf. **ROXIN, Claus**. *Política criminal y sistema...*, p.112-113.

do Erário esteja vinculada a finalidade primacial do Direito Penal – convergente na salvaguarda do referido bem jurídico – ou que sirva a esta função apenas de maneira mediata, por estar *a princípio* a serviço de um escopo exclusivamente político-fiscal.

Não se trata por oportuno de eleger a preponderância dessa ou daquela política estatal, mas acima de tudo encontrar o ponto nodal no qual se entrelaçam a fim de justificar a isenção da pena do contribuinte defraudador que com sua conduta ulterior – de adimplemento tardio da dívida tributária – retorna à legalidade e satisfaça simultaneamente aos fundamentos de ambas.

O fato é que o legislador penal capta dados relevantes do comportamento do contribuinte que quita posteriormente a obrigação tributária de modo a atender tanto a interesses sociais que advém da arrecadação, quanto ao reconhecimento por parte deste do desvalor que sua conduta anterior ocasionara ao patrimônio fazendário e paralelamente à ordem jurídico-penal.

É notória a consecução de fins políticos contributivos contidos na faculdade de inaplicação das penas cominadas, o que se sustenta diante de sua sistemática e reiterada admissão mesmo em favor do defraudador contumaz. Sem embargo tal fundamento alijado de uma dialética correspondente no campo político-criminal, que justifique verdadeiramente a inação de aplicação da pena, seria interpretado como a realização forçada por parte do Estado da formação da consciência cidadã acerca do significado da *solidariedade social*.

Malgrado esta se constitua em um imperativo principiológico dirigido ao legislador no sentido de fundamentar a atuação do Estado em suas atividades sociais, em especial a tributação, sua arrecadação e posterior redistribuição, reflete também mediatemente na conformação da consciência do sujeito passivo da obrigação tributária na compreensão de seu papel na construção da política social.

É fato que somente o ato de disposição voluntária daquele que tendo anteriormente defraudado as verbas contributivas retificando *a posteriori* o desvalor ético social com o qual desprestigiara o referencial do bem jurídico, tem o condão de regresso à legalidade tributária e também à legalidade penal. Em síntese, como coloca *Faraldo Cabana*, a extinção da punibilidade pelo comportamento pós-delitivo só tem sentido desde considerações de prevenção, quando a ação do sujeito, suponha um bom exemplo ante os olhos da comunidade por seu regresso voluntário à legalidade<sup>76</sup>. Todavia, essa voluntariedade não pode ser aferida

---

76. Cf. FARALDO CABANA, Patricia. La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento post-delictivo positivo (los n<sup>os</sup> 4 y 5 en relación con el n<sup>o</sup> 6 del artículo 21 del Código Penal de 1995). *Coruña, Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.1, 1997, p. 243.

sequer normativamente, dado a inexistência de qualquer critério valorativo inserto na cláusula excludente de punibilidade que permita tal constatação. Portanto, o comportamento pós-delitual proporciona reconhecer um retorno por parte do agente à legalidade tributária, não à legalidade penal.

É exatamente com base no comportamento posterior do agente tendente a regularização da situação contributiva o pressuposto positivo de aplicação dos efeitos da extinção (total ou parcial) da punibilidade. Dessa forma, nos dizeres de *Brandariz García* a política fiscal desempenha influência inegável na configuração concreta das causas de regularização pós-delitiva dotando-as de sentido<sup>77</sup>. Contudo é inadmissível que estas colham seu fundamento de validade restritivamente na satisfação dos interesses coletivos decorrentes do cumprimento de uma obrigação fiscal. Essa postura *a contrario sensu* conduziria ao paradoxo de aceitação de um instituto que embora tenha origem e consequências definidas, seja gerenciado por finalidades alheias ao seu âmbito originário.

Desse modo a aceitação dos efeitos extintivos da pena somente se justifica quando aqueles cumpram integralmente com os imperativos que orientaram *ex ante* a criminalização das aludidas fraudes fiscais. Os limites e extensões dessa demonstração se dão exatamente quando haja ineludível menoscabo dos fins sancionatórios que antecipem para aquém da aplicação da pena suas exigências preventivo gerais e preventivo especiais.

Todavia, a satisfação, ao menos integral, dos indicadores de menor necessidade de pena encontra-se prejudicada justamente diante da orientação não voluntária da reparação do dano ao patrimônio fazendário. A involuntariedade do comportamento ativo de quitação do objeto da dívida tributária alberga a coatividade acima referida de imposição da atuação político-social ao contribuinte defraudador. Embora seu comportamento atenda ao escopo arrecadatório, deixa contrafaticamente, pendente de consecução a finalidade pedagógica da pena, visto que a exemplaridade social da conduta é meramente aparente, por conhecer o agente a vantagem decorrente da regularização da situação contributiva<sup>78</sup>.

Imperiosa, ainda a ilação de que em sendo oportunizado a extinção da pena ao mesmo sujeito tantas quantas vezes reiterar a conduta reparadora ante uma nova

---

77. Cf. **BRANDARIZ GARCÍA, José Ángel**. La regularización postdelictiva en los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 24, 2002/2003, p.79

78. Cf. **POZUELO PÉREZ, Laura**. *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003, p.441.

fraude fiscal, mostra-se a isenção da pena despida dos fins intimidatórios<sup>79</sup>, posto com isso restar desvalorizado no âmago social o sentido de eficácia da norma incriminadora. Nesse quadrante, o entendimento por parte do sujeito de que sua conduta superveniente de regularização será sempre reaproveitada no sentido de eximir-lhe da pena, não só revela, mas acima de tudo reforça os benéficos do cumprimento tardio da obrigação tributária, anunciando, por conseguinte um esvaziamento do conteúdo preventivo especial imanente à sanção penal.

Isso frustra o significado ressocializador por implicar em uma falha na dissuasão coletiva na sonegação das obrigações fiscais e também concomitantemente impele o defraudador à habitualidade porque privilegia a indiferença ao cumprimento regular da contribuição. O objetivo preventivo da pena e neste caso, do comportamento reparador seria alcançar preferentemente mediante a ressocialização daquele que delinuiu a consciência subjetiva de reconhecimento da ilegalidade penal de sua conduta.

Se ao cabo da execução da pena não é possível diagnosticar com certeza se esse efeito foi atingido – em virtude do chamado *déficit* sociológico –, no caso da reparação do dano, o prognóstico revela a completa impropriedade satisfativa desse fim. Assim afirma-se com fito na indúvidosa influência de natureza externa e coativa que leva – esta sim – o sujeito à resolução pela regularidade tributária e jamais pela legalidade penal, visto terem sido daquela e não desta as finalidades perseguidas e alcançadas. Ademais, acrescenta-se, que *“a intervenção coativa cria sempre riscos conducentes a (de)formações ainda piores que as se visam combater”<sup>80</sup>*, ou que se busquem atingir, a saber, a conformação da consciência da relevância contributiva e também a valorização do bem jurídico penalmente tutelado.

Ambos os preceitos restam fragilizados. A um, pois, a política de fomento ao cumprimento ulterior da dívida defraudada, não serve a desestimular vindouras sonegações por parte do contribuinte faltoso, mas sim demonstrar-lhe as inegotáveis chances de reiterar a postura fraudulenta que repercutirá amiúde na impunidade do ato. Resulta óbvio, a não realização da satisfação da necessidade de ressocialização, tendo por certo que o agente repetirá a conduta fraudulenta enquanto tenha a oportunidade de ver a sanção a ela correspondente, eliminada pelo seu comportamento ulterior<sup>81</sup>.

79. ALVAREZ GARCIA, Francisco Javier. Obra citada, p.583.

80. CURY URZÚA, Enrique. Obra citada, p. 689.

81. CARVALHO, Érika Mendes de. Comportamiento postdelictivo y ...p. 155. Mesmo porque, como salienta *Alamiro Velludo*, a resposta de natureza penal, não pode estar restrita à sua justificativa interna, devendo

A dois, porque a concessão frequente e sistêmica da isenção total da pena sem qualquer assento correspondente na irrelevância de sua execução, descortina e suscita dados problemático no campo dogmático relativo à autonomia jurídico-penal do bem jurídico protegido ou da ofensividade do comportamento tipificado. A assertiva é categórica no sentido de que se se torna patente a constante suportabilidade da lesão ao objeto jurídico tutelado, surge por outro lado contestável sua integridade penal. Na mesma senda, a tolerância contínua ao comportamento inicialmente irregular pode ainda que não desfigure a importância da tutela penal ao patrimônio fazendário, transmitir, outrossim, dúvidas acerca da ilicitude material<sup>82</sup> da sonegação o que transportaria a discussão para o âmbito da fragmentariedade e remeteria a necessidade *de lege ferenda* de revisão das incriminações ora em comento<sup>83</sup>.

Por todo o exposto, o fato é que *no direito posto* instituiu-se uma causa pessoal de extinção da punibilidade sem lastro algum nas exigências que sustentariam a inaplicação total da pena. O que se observa é uma política fiscal parasitária<sup>84</sup> que

---

gerar também consequências externas, ou seja, para além do mundo normativo, alcançar portanto, uma razão na faticidade, dado sua gravidade. Cf. SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Finalidades da pena, conceito material de delito e sistema penal integral*. 2008. Tese (doutorado) – Universidade de São Paulo São Paulo (USP) – Faculdade de Direito, São Paulo, p.157.

82. “*Silva Sánchez* sustenta que na área econômica, uma única fraude tributária, não põe em risco relevante o bem jurídico patrimônio da Fazenda Pública. A repetição da fraude, entretanto, seria perigosa. Sob a base da lesividade concreta, não há justificação de intervenção penal. Em vez de trazer ao âmbito do Direito Penal condutas como essa, a resposta poderia ser a intervenção do direito administrativo e o posterior sancionamento de cada uma das condutas praticadas”. Sobre a nota, vide PEREIRA, Flávia Goulart. Os crimes econômicos na sociedade de risco. São Paulo, *Revista Brasileiro de Ciências Criminais*, n.51, ano 12, nov./dez.2004, p. 128-129.
83. Certos autores, como é o caso de *Del Río Azuara*, contesta a legitimidade das incriminações tributárias desde outro ponto de vista. O penalista mexicano fundamenta sua postura de contrariedade à existência de sanções privativas de liberdade em resposta às fraudes tributárias, com base nas disposições das tratativas internacionais, recepcionada pelas legislações internas de alguns países. Alude-se, a previsão do art. 7.7 da *Convenção Americana de Direitos Humanos* (Pacto de San José da Costa Rica), que estabelece: “Ninguém deve ser detido por dívida [...]”. A Constituição pátria traduz igualmente, a mesma ideia em seu art. 5º LXVII, cujo texto regulamenta que “não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel”. Ao comentar o art. 17 da Constituição mexicana, – de idêntico conteúdo da Carta brasileira –, *Azuara* afirma desrespeitar a orientação constitucional, toda e qualquer criminalização que responda, com a pena criminal por excelência, condutas fraudulentas ao fisco, tendo em vista ser a dívida tributária compreendida pela vedação normativa anteriormente apresentada. Segue explicando que a expressão “civil” contida em normativas constitucionais, assim orientadas, deve receber interpretação aberta e dirigida essencialmente às garantias em acordo com a evolução do Direito Penal, por meio da qual se considera que a disposição constitucional proíbe a prisão pelo inadimplemento de qualquer tipo de dívida e não apenas aquelas reguladas pelo direito civil. Cf. DEL RÍO AZUARA, Alberto. La defraudación fiscal equiparada es inconstitucional. México, *Iter Criminis: Revista de Ciencias Penales*, n.2. 2005, p. 69-72.
84. Vide, CIPRIANI, Márcio Luís Lirio. Direito Penal econômico e a legitimação da intervenção estatal: algumas linhas para a limitação ou não-incriminação penal no domínio econômico à luz da função da pena e da política criminal. In: D’AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Direito Penal*

se vale dos instrumentos repressivos e premiais do Direito Penal como mecanismo de realização de suas finalidades imediatas.

Com isso em respeito à relevância penal do bem jurídico e não contraditando a ofensividade das fraudes resta urgente a reorganização sistemática dos efeitos práticos que o comportamento pós-delitivo de regularização ocasiona à punibilidade. A causa de extintiva de punibilidade no direito tributário deve ser enfrentada a partir da ponderação entre objetivos penais e extrapenais envolvidos, jamais construídas sob a lógica da superação dos fins penais em face de determinadas circunstâncias que lhe sejam completamente exógenas<sup>85</sup>.

Na verdade, o estabelecimento de tais isenções, figura como um estímulo à reparação do dano por parte dos defraudadores, com pleno sacrifício das exigências preventivas, tendo em vista manterem-se estas incólumes diante do comportamento posterior do agente. Seu fundamento compromete-se exclusivamente com as finalidades político fiscais de arrecadação.

## 6. NOTAS CONCLUSIVAS

De todo o exposto, observa-se a relatividade do poder estatal de punir condicionado preliminarmente ao inarredável postulado do bem jurídico e também as próprias finalidades atribuídas ao Direito Penal. Viu-se outrossim, que essa mesma lógica aplica-se ao subsistema denominado Direito Penal tributário, em que pese algumas particularidades lhe outorgar o caráter de microsistema afastando-se, pois das orientações teóricas e sistemáticas do Direito Penal, como é o caso das escusas absolutórias de reparação do dano ao patrimônio da Fazenda Pública.

Registrou-se que as causas de extinção da punibilidade desempenham um significativo papel de fundamentação negativa da punibilidade criminal, cujo conteúdo de merecimento e necessidade de pena podem tornar-se satisfeitos sem que se imponha efetivamente a sanção criminal. Segundo se destacou, semelhante efeito se dá, por exemplo pela realização do chamado comportamento pós-delitivo

---

*secundário*: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões. São Paulo; Coimbra: RT/Coimbra, 2006, p.457.

85. Contrariamente a isso, pensa QUEIROZ, Rafael Maferi Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In: GARCIA, Denise Nunes; TANGERINO, Davi de Paiva Costa (orgs.). *Direito Penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 139. As reações penais, sejam elas de qualquer ordem devem aproximar-se, sempre de seus próprios fundamentos. Cf. DIEZ RIPOLLÉS, José Luis. El Derecho Penal simbólico y los efectos de la pena. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN Adán. (coord.). *Crítica y justificación del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 2003, p. 152.

positivo, no qual o agente dirige-se contrariamente ao mote de violação da lei, após a realização do fato delitivo (consumado ou tentado), originando no entanto, para sua eficácia um resultado positivamente valorado.

No particular caso do Direito Penal tributário, tem-se a presença de tal orientação empregada na técnica legislativa da cláusula do art. 9º, §2º da lei nº. 10.684/2003, que institui uma escusa absolutória de reparação do dano praticado pelos delitos de fraude tributária. Todavia, a referida causa excludente de punibilidade, nasce divorciada dos enunciados constitucionais ao autenticar o benefício de exoneração da pena somente ao agente defraudador, que possua condições de solvência total da dívida fiscal sonogada. Em contínuo desacordo sistêmico e metodológico, o instituto objeto da análise, revelou um incontestável afastamento dos fins consignados ao Direito Penal e à sanção criminal, remanescendo simplesmente atribuições de caráter tributário.

O dispositivo examinado demonstra a errônea assunção da Política Criminal de escopos reservados à política fiscal, valendo-se para tanto de gravoso instrumento repressivo, a saber a sanção penal e seu manejo com finalidades arrecadatórias. A categoria accidental da punibilidade, recepciona um valor puramente utilitário e premial descomprometido no todo com seus próprios fundamentos e sistema que lhe concede validade, já que a reparação do dano ocasionado pelos delitos fiscais, como sustentado pelo legislador, resta intocável em satisfação as finalidades que tornariam desnecessária a aplicação das penas a eles correspondentes.

## 7. REFERÊNCIAS

- ALASTUEY DOBÓN, Maria del Carmen. Tentativa inacabada, tentativa acabada y desistimiento. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v. 3, n.5, 2011.
- ALVAREZ GARCIA, Francisco Javier. Retribución y prevención general negativa como fines de la pena. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n. 72. 2000.
- AMBOS, Kai. Sobre los fines de la pena al nivel nacional y supranacional. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, n.12.2003.
- ARROYO ZAPATERO, Luis. *Delitos contra la Hacienda Pública en materia de subvenciones*. Madrid: Ministerio de Justicia, 1987.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique. *Manual de Derecho Penal: parte general*. Bogotá: Temis, 1996.
- BELING, Ernst Von. *Esquema de Derecho Penal: la doctrina del delito – tipo*. Trad. Sebastián Soler. Buenos Aires: El Foro, 2002.



- BITTAR, Walter Barbosa. *As causas excludentes de punibilidade e a sua repercussão na teoria do delito*. 2003. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR) – Faculdade de Direito, Curitiba.
- BLANCO CORDERO, Isidoro. Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. San Sebastián, *Cuaderno del Instituto Vasco de Criminología*, n.14. dic.2000.
- BOLDOVA PASAMAR, Miguel Ángel. *La comunicabilidad de las circunstancias y la participación delictiva*. Madrid: Civitas, 1995.
- BORGES, Alexandre Walmott. *Preâmbulo da Constituição e a ordem econômica*. Curitiba: Juruá, 2009.
- BOZZA, Fábio da Silva. Uma análise crítica da prevenção geral positiva no funcionalismo sistêmico de Güther Jakobs. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 70, ano. 16, jan./fev. 2008.
- BRANDARIZ GARCÍA, José Ángel. La regularización postdelictiva en los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 24, 2002/2003.
- BRODT, Luís Augusto Sanzo. O Direito Penal sob a perspectiva funcional redutora de Eugenio Raul Zaffaroni. Belo Horizonte, *Revista de Estudos Políticos*, n.101, jul./dez.2010.
- CANARIS, Claus Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 4.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2008.
- CARNELUTTI, Francesco. *El problema de la pena*. Trad. Santiago Sentis Melendo. Buenos Aires: Ediciones Juridicas Europa, 1947.
- CARVALHO, Érika Mendes de. *Comportamiento postdelictivo y fines de la pena*. Lima: Ara Editores, 2008.
- \_\_\_\_\_. *Punibilidade e delito*. São Paulo: RT, 2008.
- \_\_\_\_\_. *La categoría de la punibilidad como sede de las valoraciones ajenas a lo injusto culpable*. Lima, *Revista Peruana de Ciencias Penales*, n. 17, 2005.
- \_\_\_\_\_. Las condiciones de procedibilidad y su ubicación sistemática: una crítica al sistema integral del Derecho Penal. Granada, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2005.
- \_\_\_\_\_. O comportamento pós-delitivo positivo e as categorias do delito: uma contribuição à sua delimitação conceitual. São Paulo, *Revista dos Tribunais: RT*, v.875, n.95, set.2008.
- \_\_\_\_\_. Comportamento pós-delitivo positivo e crimes ambientais: uma análise das atenuantes do artigo 14, II, III, IV, da lei nº. 9.605/98. In. RIBEIRO, Bruno de Moraes. (coor.). *Direito Penal na atualidade: escritos em homenagem ao Professor Jair Leonardo Lopes*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

- \_\_\_\_\_. O significado jurídico-penal da reparação do dano ambiental. Maringá, *Revista de Ciências Jurídicas – UEM*, v. 7, n. 1, jan./jun. 2009.
- CEREZO MIR, José. *Derecho Penal: parte general*. São Paulo; Lima: RT/Ara, 2007.
- \_\_\_\_\_. Los fines de la pena en el Código Penal después de las reformas del año 2003. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v.2, n. 2. 2005.
- CIPRIANI, Márcio Luís Lírio. Direito Penal econômico e a legitimação da intervenção estatal: algumas linhas para a limitação ou não-incriminação penal no domínio econômico à luz da função da pena e da política criminal. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Direito Penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões*. São Paulo; Coimbra: RT/Coimbra, 2006.
- COELHO, Yuri Carneiro. *Bem jurídico-penal*. Belo Horizonte: Mandamentos, 2003.
- COSTA, Helena Regina Lobo da. *A dignidade humana: teorias de prevenção geral positiva*. São Paulo: RT, 2008.
- CURY URZÚA, Enrique. La prevención especial como límite de la pena. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v.41, n.3. 1988.
- DARCIE, Stephan Doering. Notas reflexivas em torno do Direito Penal econômico e do conteúdo material do ilícito penal econômico. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.95, ano. 20, mar./abr.2012.
- DEL ROSAL, Juan. *Cosas de Derecho Penal*. Madrid: Imprenta, 1973.
- DÍAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal: parte geral*. São Paulo;Coimbra: RT/Coimbra, 2007.
- \_\_\_\_\_. Fundamento, sentido e finalidades da pena criminal. In. *Questões fundamentais do Direito Penal revisitadas*. São Paulo: RT, 1999.
- DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis. *A racionalidade das leis penais: teoria e prática*. Trad. Luiz Regis Prado. São Paulo: RT, 2005.
- \_\_\_\_\_. El Derecho Penal simbólico y los efectos de la pena. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN Adán. (coord.). *Crítica y justificación del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 2003.
- DOMÍNGUEZ IZQUIERDO, Eva M<sup>a</sup>. La retractación en el delito de falso testimonio: cuestiones procesales y substantivas. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n.88. 2006.
- DONINI, Massimo. La relación entre Derecho Penal y política: método democrático y método científico. In. ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN Adán. (orgs.). *Crítica y justificación del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla – La Mancha, 2003.

- FARALDO CABANA, Patricia. La aplicación analógica de las atenuantes de comportamiento postdelictivo positivo (los n°s 4 y 5 en relación con el n° 6 del artículo 21 del Código Penal de 1995). Coruña, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, n.1, 1997.
- FELIPETO, Rogério. *Reparação do dano causado por crime*. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.
- FERRAJOLI, Luigi. El Derecho Penal mínimo. In. BUSTOS RAMÍREZ, Juan (org.). *Prevención y teoría de la pena*. Santiago:Conosur, 1995.
- FERREIRA, Pedro Paulo da Cunha. A extinção da punibilidade na desistência voluntária: uma hipótese de comportamento pós-delitivo positivo e sua fundamentação à luz dos fins da pena. São Paulo, *Boletim IBCCRIM*, n. 222, ano. 18, mai.2011.
- FERRO, Ana Luiza Almeida. *Escusas absolutórias no Direito Penal: doutrina e jurisprudência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- FONDAROLI, Désirée. *Illecito penale e riparazione del danno*. Milano: Giuffrè, 1999.
- GALAIN PALERMO, Pablo. La reparación del daño como tercera vía punitiva? Especial consideración a la posición de Claus Roxin. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.55, ano 13, jul./ago. 2005.
- GARCÍA ARÁN, Mercedes. La prevención general en la determinación de la pena. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v.34, 1981.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Conceito e método da ciência do Direito Penal*. São Paulo: RT, 2002.
- GRACIA MARTÍN, Luis. *Fundamentos de dogmática penal: una introducción a la concepción finalista de la responsabilidad penal*. Lima: Idemsa, 2005.
- \_\_\_\_\_. El finalismo como método sintético real-normativo para la construcción de la teoría del delito. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Granada, v.6, n.7, 2004.
- GUSTAVO BARROETAVERÑA, Diego. Derecho Penal económico: delitos tributarios – propuesta para un Derecho Penal tributario respetuoso de los principios y garantías penales. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.86, ano. 18, set./out. 2010.
- HASSEMER, Winfried. Lineamientos de una teoría personal del bien jurídico. Buenos Aires, *Doctrina Penal: teoría y práctica en las ciencias penales*, n. 45, ano. 12, abr./sep. 1989.
- \_\_\_\_\_. *Persona, mundo y responsabilidad: bases para una teoría de la imputación en Derecho Penal*. Trad. Francisco Muñoz Conde e María Díaz Pita. Bogotá: Temis, 1999.
- HIRSCH, Andrew Von. Retribución y prevención como elementos de justificación de la pena. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; NEUMANN, Ulfrid; NIETO MARTÍN, Adán.

- (coord.). *Crítica y justificación del Derecho Penal en el cambio de siglo*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2003.
- JAKOBS, Güther. *Sobre la teoría de la pena*. Trad. Manuel Cancio Meliá. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, 1998.
- KALACHE, Maurício. Direito Penal econômico. In. PRADO, Luiz Regis (org.). *Direito Penal contemporâneo: estudos em homenagem ao Professor José Cerezo Mir*. São Paulo: RT, 2007.
- KANT, Emmanuel. *A metafísica dos costumes*. Trad. Edson Bini. Bauro: Edipro, 2003.
- KINDHÄUSER, Urs. Pena, bem jurídico-penal e proteção de bens jurídicos. Trad. Beatriz Corrêa Camargo. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.95, ano. 20, mar./abr. 2012.
- LACASTA ZABALZA, José Ignacio. *Dogmatica, historia de la ciencia y enseñanza del Derecho Penal*. Madrid, *Cuadernos de Política Criminal*, n. 24, 1984.
- LUZÓN PEÑA, Diego-Manuel. La relación del merecimiento de pena y de la necesidad de pena con la estructura del delito. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v. 46, n. 1, 1993.
- MACHADO, Fábio Guedes de Paula. Causas extintivas de punibilidade. In. *Prescrição penal: prescrição funcionalista*. São Paulo: RT, 2000.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El delito de defraudación tributaria. Barcelona, *Revista Penal: La Ley*, v.1, n.1.1998.
- \_\_\_\_\_. El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n. 17. 1995.
- \_\_\_\_\_. *A concepção significativa da ação*: T.S Vives e sua correspondência sistemática com as concepções teleológico-funcionais do delito. Trad. Paulo César Busato. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.
- MELENDO PARDOS, Mariano. Valores de la acción y bienes jurídicos algunas observaciones a la interpretación mayoritaria de la función ético-social del Derecho Penal em Welzel. Madrid, *Revista de Derecho Penal y Criminología*, v. 3, n. 2. 2009.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. *Teoria geral do delito*. Trad. Juarez Tavares e Luiz Regis Prado. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris.
- \_\_\_\_\_. Cuestiones dogmáticas básicas en los delitos económicos. Barcelona, *Revista Penal: La Ley*, v.1, n. 1. 1998.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio. Función y límites del principio de exclusiva protección de bienes jurídicos. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, n. 43, ene./abr.1990.
- OLAECHEA URQUIZO, José. Principio de determinación de la ley penal. In: ARROYO ZAPATERO, Luis; GOMEZ DE LA TORRE Ignacio Berdugo (Dir.). *Homenaje al*

Dr. Marino Barbero Santos *in memoriam*. Cuenca: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 2001.

PALAZZO, Francesco C. *Valores constitucionais e Direito Penal*. Trad. Gérson Pereira dos Santos. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1989.

PEREIRA, Flávia Goulart. Os crimes econômicos na sociedade de risco. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 51, ano. 12, nov./dez. 2004.

POLAINO NAVARRETE, Miguel. El delito fiscal: secuencias fallidas de una reforma penal. Santiago de Compostela, *Estudios Penales y Criminológicos*, n.9. 1984-1985.

POZUELO PÉREZ, Laura. *El desistimiento en la tentativa y la conducta postdelictiva*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.

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

\_\_\_\_\_. *Falso testemunho e falsa perícia*. 2.ed. São Paulo: RT, 1994.

\_\_\_\_\_. Teoria dos fins das pena: breves reflexões. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n.0, ano.0, jan.2004.

\_\_\_\_\_. Apontamentos sobre a punibilidade e suas condicionantes positiva e negativa. São Paulo, *Revista dos Tribunais: RT*, v.776, ano. 89, jun.2000.

POSSAS, Mariana Thorstensen. O problema da inovação da teoria da prevenção geral positiva: uma comparação entre Jakobs e Luhmann. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, n. 56, ano. 13, set./out.2005.

QUEIROZ, Rafael Maferi Rabelo. Extinção da punibilidade e suspensão da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária: os efeitos penais do pagamento e do parcelamento. In. GARCIA, Denise Nunes; TANGERINO, Davi de Paiva Costa (orgs.). *Direito Penal tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

REALE JÚNIOR, Miguel. *Teoria do delito*. São Paulo: RT, 1998.

RÍOS, Rodrigo Sánchez. *Causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: RT, 2003.

ROSENTHAL, Sérgio. *A punibilidade e sua extinção pela reparação do dano*. São Paulo: Dialética, 2005.

ROXIN, Claus. *Derecho Penal: parte general*. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña, Javier de Vicente Remensal e Miguel Díaz y García Conlledo. Madri: Civitas, 1997.

\_\_\_\_\_. *Política criminal y sistema de Derecho Penal*. Trad. Francisco Muñoz Conde. 2.ed. Buenos Aires: Hammurabi, 2002.

\_\_\_\_\_. *Problemas basicos del Derecho Penal*. Trad. Diego-Manuel Luzón Peña. Madrid: Reus, 1976.

\_\_\_\_\_. Pena y reparación. Madrid, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, v. 52, 1999.

- \_\_\_\_\_. *Estudos de Direito Penal*. 2.ed. Trad. Luís Greco. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- \_\_\_\_\_. Sobre a fundamentação político-criminal do sistema jurídico-penal. Trad. Luís Greco. São Paulo, *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v.9, n.35, jul. 2001.
- SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: RT, 2001.
- \_\_\_\_\_. Pagamento e parcelamento nos crimes tributários: a nova disciplina da lei nº. 10.684/03. São Paulo, *Boletim IBCCRIM.*, v.11, n.130, set. 2003.
- SALVADOR NETTO, Alamiro Velludo. *Finalidades da pena, conceito material de delito e sistema penal integral*. 2008. Tese (doutorado) – Universidade de São Paulo São Paulo (USP) – Faculdade de Direito, São Paulo.
- SANTANA, Selma Pereira de. A reparação como sanção autônoma e o Direito Penal secundário. In: D'AVILA, Fábio Roberto; SOUZA, Paulo Vinicius Sporleder de. *Direito Penal secundário: estudos sobre crimes econômicos, ambientais, informáticos e outras questões*. São Paulo; Coimbra: RT/Coimbra, 2006.
- SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos sociais como direitos fundamentais: seu conteúdo, eficácia e efetividade no atual marco jurídico-constitucional brasileiro. In. LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. (orgs.). *Direitos fundamentais e Estado constitucional: estudos em homenagem a J.J. Gomes Canotilho*. São Paulo;Coimbra: RT/Coimbra, 2009.
- SCHÜNEMANN, Bernd. Aporías de la teoría de la pena en la filosofía: pensamientos sobre Immanuel Kant. In. *Derecho Penal contemporáneo: sistema y desarrollo – peligro y límites*. Buenos Aires: Hammurabi, 2010.
- SCHMIDT, Andrei Zenkner. O direito de punir: revisão crítica. Porto Alegre, *Revista de Estudos Criminais*, v.2, n.9, jan. 2003.
- SHECAIRA, Sérgio Salomão; CORRÊA JÚNIOR, Alceu. *Teoria da pena: finalidades, direito positivo, jurisprudência e outros estudos de ciência criminal*. São Paulo: RT, 2002.
- SILVEIRA, Renato de Mello Jorge. *Direito Penal econômico como Direito Penal de perigo*. São Paulo: RT, 2006.
- \_\_\_\_\_. *Direito Penal supra-individual: interesses difusos*. São Paulo: RT, 2003.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *Da tributação e sua destinação*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.
- TAVARES, Juarez E. X. *Bien jurídico y función en Derecho Penal*. Trad. Monica Cuñarro. Buenos Aires: Hammurabi.
- TIRADO DE RUIZ, Rosa Maria. La hacienda pública y sus funciones economicas. *Revista de Administración Publica*, ene./feb.1959.
- URSULA K. HICKS, M.A. *Hacienda pública*. Trad. Jose Luis Palasi. Madrid: M. Aguilar, 1950.

WELZEL, Hans. *Estudios de Derecho Penal*. Trad. Gustavo Eduardo Aboso e Tea Löw. Buenos Aires: B de F, 2007.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; ALAGIA, Alejandro; SLOKAR, Alejandro. *Derecho Penal: parte general*. 2.ed. Buenos Aires: Ediar, 2002.

ZICCONE, Guido. *Le cause sopravvenute di non punibilità*. Catania: Pubblicazioni della Facoltà di Giurisprudenza – Università di Catania, 1975.

