



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária

ERICKA CARVALHO JACOMO DE OLIVEIRA

Rio de Janeiro
2016

ERICKA CARVALHO JACOMO DE OLIVEIRA

Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária

Artigo apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Orientadores:

Prof.^a Mônica Areal

Prof.^a Néli Luiza C. Fetzner

Prof. Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro

2016

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Ericka Carvalho Jacomo de Oliveira

Graduada pela Universidade Estácio de Sá. Pós-Graduada em Direito Civil e Processo Civil. Advogada.

Resumo: O objeto de estudo é a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Há várias discussões que decorre desse tema, dentre elas está a falta de efetividade da norma penal que pune o não pagamento do tributo mediante sonegação e pela violação de princípios constitucionais na aplicação deste instituto. O objetivo do presente trabalho é demonstrar que a extinção da punibilidade mediante pagamento realizado a qualquer tempo retira a efetividade na norma penal e fere o princípio da isonomia e da proporcionalidade, na medida em que confere benesse maior a quem sonega o tributo enquanto que aquele que comete crime material sem violência recebe repressão mais gravosa.

Palavras-chave: Direito Tributário. Crimes contra a ordem tributária. Extinção da punibilidade. Violação de direitos constitucionais.

Sumário: Introdução. 1. Ineficácia do sistema de parcelamento e pagamento como forma de extinção da punibilidade. 2. Suspensão e a extinção da punibilidade no direito comparado. 3. Violação de princípios constitucionais. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A pretensão deste artigo é defender que o parcelamento e o pagamento como formas de extinção da punibilidade é um desestímulo a arrecadação e violam princípios constitucionais da isonomia e proporcionalidade.

A relevância do tema está na realidade social do país, na medida em que a população suporta alta carga tributária e em contrapartida não se vê os recursos auferidos serem revertidos em serviços e benefícios para a população.

O imposto tem como função custear os serviços prestados pelo poder público (educação, saúde, segurança, etc.) e para investimento em infraestrutura. A carga tributária no

Brasil é uma das mais altas do mundo, ainda assim, a população se encontra desamparada em todos os sentidos e em todas as áreas.

Atualmente o país vive uma grave crise financeira, tendo que cortar gastos e aumentar a carga tributária para honrar com suas obrigações. O governo com o objetivo de fazer com que sonegadores quitem os seus débitos tributários tem concedido vários programas de parcelamento e de quitação de débitos. Há ainda a previsão de extinção da punibilidade do crime de sonegação em caso de pagamento.

Ocorre que tais programas não tiveram o efeito esperado, uma vez que não aumentou a arrecadação, além disso, privilegia os grandes sonegadores. Já os pequenos sonegadores, não conseguem quitar seus débitos. Esta medida adotada pelo governo estimula a sonegação, na medida em que a resposta penal é obstada com o pagamento. O devedor somente buscará pagar se descoberto pelo fisco e processado criminalmente.

Assim, o primeiro capítulo é dedicado a demonstrar a ineficácia do regime de parcelamento e pagamento como forma de obstar ou mesmo extinguir a persecução penal. Em seguida, no segundo capítulo, será abordado como se dá a extinção da punibilidade no direito comparado. No terceiro capítulo são demonstrados os princípios constitucionais violados pela extinção da punibilidade.

A metodologia adotada é bibliográfica, qualitativa e exemplificativa.

1. INEFICÁCIA DO SISTEMA DE PARCELAMENTO E PAGAMENTO COMO FORMA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O crime de sonegação fiscal é um ilícito tributário praticado mediante fraude, falsificação, alteração, adulteração ou ocultação com vistas a suprimir ou reduzir o tributo.

A Lei 4729/65, em seu art. 1º, traz um rol de condutas que constituem em crime de sonegação fiscal. Trata-se de crime formal, no qual é irrelevante o resultado (não pagamento do imposto). A referida lei, também, previa em seu art. 2º¹ a extinção da punibilidade quando o agente promovesse o pagamento do tributo devido antes de ter início na esfera administrativa a ação fiscal própria.

Segundo Roberto Carvalho Veloso, mesmo não configurando crime de resultado a punibilidade era extinta com o pagamento, o que demonstra que a norma penal tem o erário como bem jurídico tutelado².

Sobreveio a Lei nº 8137/90, que passou a denominar os crimes como crimes contra a ordem tributária, assim como a natureza passou de crime formal para crime material³. O diploma legal, em seu art. 14⁴ prevê a extinção da punibilidade se o pagamento se der antes do recebimento da denúncia. Nesse momento o agente ganha um lapso temporal maior para quitar o débito tributário.

Com a edição da Lei nº 8.383/91 foi revogado o art. 14 da Lei nº 8137/90, sendo o instituto da extinção da punibilidade retirada do ordenamento jurídico. Entretanto, retornou no art. 34 da Lei 9249/95⁵, tendo como limite para a quitação do débito tributário o oferecimento da denúncia.

A Lei nº 9.964/00, no art. 15, §3º⁶, também, prevê a extinção da punibilidade à pessoa jurídica se a quitação do débito tributário ocorrer antes do oferecimento da denúncia.

¹ BRASIL. Lei nº 4729/65, “Art 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.”

² VELOSO, Roberto carvalho. *Crimes Tributários*. São Paulo: Quartier Latin. 2011, p. 152.

³ Ibid., p. 155.

⁴ BRASIL. Lei 8137, “Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991)”

⁵ BRASIL. Lei nº 9249/95, “Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

⁶ BRASIL. Lei nº 9964/00, art. 15, § 3º “Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e

Por fim, a Lei 10.684/03 (REFIS 2) previu que o agente será beneficiado com a extinção da punibilidade desde que realizado o pagamento a qualquer tempo, e terá suspensa a pretensão punitiva Estatal com a adesão ao parcelamento, independentemente do regime adotado.

Após a análise da histórica da legislação resta claro que a intenção do Estado não é punir o sonegador, mas sim receber o tributo sonegado. A justificativa para tanta benesse é que a extinção da punibilidade pelo pagamento se trata de política criminal:

busca-se a satisfação do débito tributário, ainda que para tal tenha, o Estado, que abrir mão de punir aquele que praticou a infração penal. Como diz José Paulino, “(...) a opção mais recente foi a extinção da punibilidade, pondo em evidência que o interesse público está na satisfação da dívida. Apenas tipificou o crime para intimidar o contribuinte, impondo-lhe uma pena caso sonegasse. A sanção penal é invocada pela norma tributária para fortalecer a idéia de cumprir a obrigação, tão somente. A partir disso conclui-se que o interesse do Estado está em que se efetue o pagamento do débito. A intenção do agente de sonegar o imposto pouco importa. Satisfazendo o interesse do Estado, que é a quitação do tributo, a sua conduta perde o valor.⁷

O Estado, através do direito penal, deve tutelar os bens jurídicos relevantes dos governados. A arrecadação tributária se mostra relevante na medida em que é com esses recursos que o Estado provém saúde, educação, infraestrutura e vários programas sociais à população. Faltando recursos se atinge toda a coletividade.

O direito penal é regido pelo princípio da fragmentariedade e da intervenção mínima. Assim, só deve ser chamado a intervir quando o bem jurídico for relevante, intervindo nos casos de maior gravidade, e quando outros ramos do direito não forem capazes de impedir a prática da conduta ilícita. Nesse sentido Lênio Streck:

Não há dúvidas, pois, que as baterias do Direito Penal do Estado Democrático de Direito devem ser direcionadas preferencialmente para combate de crimes que

contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.”

⁷ SOARES JUNIOR, Antônio Coelho. Artigo sobre Reflexões sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento e/ou pagamento da dívida nos delitos fiscais. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/12563/reflexoes-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-parcelamento-e-ou-pagamento-da-divida-nos-delitos-fiscais>. Acesso em: 11/04/2016.

impedem a concretização de direitos fundamentais-sociais e que colocam em xeque os objetivos da República⁸

A sanção penal possui três finalidades. A primeira é a preventiva geral, que se destina a sociedade servindo de exemplo aos demais para que não venham a delinquir. A segunda, é a preventiva especial destinada ao agente visando que ele não volte a praticar crimes. A terceira finalidade é retributiva, de modo que o juiz aplica a pena na exata medida do crime praticado.

A sanção prevista para o crime de sonegação perde a sua força coercitiva no momento em que se prevê a extinção da punibilidade a qualquer tempo se o agente pagar o valor devido com seus acessórios. A lei não cumpre a sua finalidade, pois não reprime e não faz com que o sonegador pague o tributo devido.

Assim, é extremamente vantajoso sonegar. Principalmente para os grandes sonegadores, como as grandes empresas. Pois com as leis existentes nunca serão punidos e desse modo vão se financiando às custas do Estado. A lei deve ser dura o bastante para que o sonegador prefira pagar o tributo a sonega-lo.

O pagamento deveria deixar de ser causa de extinção da punibilidade, tendo em vista o número crescente de sonegadores. Quando muito deveria ser causa de diminuição de pena.

2. SUSPENÇÃO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO DIREITO COMPARADO

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento foi inspirado no direito alemão, com denominação diversa e algumas diferenças. O sistema inspirador é denominado

⁸ STRECK, Lenio Luiz. Da proibição do excesso (Ubermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassbort): de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Porto Alegre: *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. p.243/284.

de “autodenúncia liberadora de pena”⁹ e se encontra no § 371 do Código Tributário Alemão¹⁰ de 1977. O dispositivo estabelece que havendo denúncia espontânea, seja com a retificação das informações prestadas ao fisco ou com o pagamento, antes da atuação estatal será extinta a punibilidade. Contudo, no direito brasileiro realizado o pagamento, a qualquer tempo, será extinta a punibilidade.

O sistema espanhol, denomina o instituto de “levantamento ou anulación da pena”¹¹ e se iguala ao alemão por exigir que o sonegador de forma voluntária repare o dano, que essa reparação deve ocorrer antes do Estado adotar providências e que a reparação seja integral. Ou seja, diferentemente do sistema brasileiro há um momento para efetivar o pagamento ou corrigir a informação omitida sob pena de responder criminalmente.

Observe-se que em ambos os sistemas para que seja extinta a punibilidade é necessário dois requisitos, a voluntariedade e a reparação.

Assim, diz-se que “como a legislação pátria seria uma cópia mal sucedida da legislação alemã, a extinção ou liberação da pena para os delitos fiscais no ordenamento jurídico carece de critérios de voluntariedade e reparação”¹².

Iniciados o procedimento administrativo fiscal ou penal, restará desqualificado o requisito da voluntariedade, tendo em vista o pagamento só ter sido realizado porque o sonegador foi descoberto pelo fisco.

O sistema brasileiro se difere do alemão e espanhol, por não exigir essa espontaneidade do sonegado, pois a extinção da punibilidade se opera sendo o pagamento realizado a qualquer tempo, antes ou após a descoberta pelo fisco.

⁹ RIOS, Rogério Sánchez. *Das causas de extinção da punibilidade nos delitos econômicos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.138.

¹⁰ Código de Imposto. disponível em:<<http://dejure.org/gesetze/AO/371.html>>. Acesso em: 20 de mai. 2016.

¹¹ RIOS, op.cit, p.140.

¹² Ibid, p. 155.

3. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Como já exposto, os crimes contra a ordem tributária estão previstos no arts. 1º e 2º da Lei 8137/90¹³ e são puníveis com pena de reclusão de 2 a 5 anos e multa ou detenção de 6 meses a dois anos e multa, respectivamente.

Toda vez que o agente praticar uma conduta típica, ilícita e culpável surgirá para o Estado o *ius puniendi*, o direito de punir. A extinção da punibilidade é a perda desse direito, ou seja, o Estado perde o direito de punir o agente pelo crime praticado.

As hipóteses de extinção da punibilidade estão previstas no art. 107 do Código Penal, quais sejam: pela morte do agente; pela anistia graça e indulto; pela retroatividade de lei que não considera mais o fato criminoso; pela prescrição, decadência ou preempção; pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada; pela retratação do agente, nos casos em que a lei admite; e pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei. Observe-se que não há a hipótese de restituição do bem ou de reparação do dano.

O instituto presente no Código Penal que mais se assemelha com a extinção da punibilidade tributária é o arrependimento posterior. Nesse caso, o agente terá sua pena diminuída se reparar o dano ou restituir a coisa até o recebimento da denúncia ou queixa. Assim dispõe o art. 16 do Código Penal:

Art. 16- Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços. (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)¹⁴

O dispositivo impõe um marco temporal para aplicação do arrependimento posterior, o recebimento da denúncia. Após esse marco temporal, restituído o bem, o agente somente poderá se valer da atenuante genérica prevista no art. 65, III, “b” do Código Penal. De acordo

¹³BRASIL. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 04 de maio de 2016.

¹⁴BRASIL. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm>. Acesso em: 04 de maio de 2016.

com esse dispositivo o agente “por sua espontânea vontade e com eficiência, logo após o crime, evitar-lhe ou minorar-lhe as conseqüências, ou ter, antes do julgamento, reparado o dano” terá sua pena atenuada.

No caso das atenuantes genéricas, o quantum a ser reduzido na pena do agente ficará a critério do juiz. Entretanto, essa diminuição não pode ultrapassar o mínimo legal, conforme entendimento expresso na súmula nº 231 do STJ¹⁵. Em contrapartida, no arrependimento posterior a redução da pena poderá ultrapassar o mínimo legal, sendo mais benéfica que a atenuante genérica.

Nos crimes contra a ordem tributária reparado o dano com o pagamento do tributo sonegado mais os seus acessórios a pena é extinta e não reduzida ou atenuada. Assim, conclui-se que é mais vantajoso praticar o crime contra a ordem tributária do que contra o patrimônio.

O crime contra a ordem tributária é tão grave quanto aquele praticado contra o patrimônio do particular, pois atinge diretamente o Estado e indiretamente toda a coletividade. O valor que o Estado arrecada de tributos é destinado a implementar políticas públicas, prover a dignidade da pessoa humana, os direitos fundamentais e sociais, assim como determina a Constituição. E mesmo assim tem mais benesses configurando uma violação ao princípio da isonomia, previsto no art. 5º da Constituição Federal. Sendo um bem jurídico de grande relevância deveria ter um grau de repressão no mínimo igual aquele aplicado aos crimes cometidos contra o patrimônio.

O princípio da isonomia, também chamado de princípio da igualdade, significa dar tratamento igualitário a todos os cidadãos. Esse princípio limita a atuação do legislador, da

¹⁵ BRASIL. Súmula 231 do STJ – A incidência da circunstância atenuante não pode conduzir a redução da pena abaixo do mínimo legal. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp?&b=SUMU&p=trua&l=10&i=341>>. Acesso em: 04 de mai de 2016.

autoridade pública e do particular. É uma norma de eficácia plena, cuja aplicação independe de qualquer outra, sendo aplicada a todos indistintamente.

O princípio da igualdade possui duas vertentes: a igualdade formal e a igualdade material. Na primeira, é a representação da igualdade na lei, como por exemplo “todos são iguais perante a lei”. Essa vertente tem em mira o próprio legislador. Na segunda, a igualdade é viabilizada na prática, ou seja, é a concretização da igualdade formal.

Segundo Miguel Reale, os princípios “são enunciados normativos genéricos, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, que devem ser observados na aplicação, integração e elaboração de novas normas”¹⁶.

Contudo, há quem defenda a legitimidade da extinção da punibilidade pelo pagamento, pois o interesse maior do Estado é reaver o valor sonegado e não punir o agente. Havendo o pagamento a pena para os crimes contra a ordem tributária é mitigada.

O referido instituto também fere o princípio da proporcionalidade tendo em vista a discrepância na proteção de bens jurídicos igualmente importantes. No que se refere ao princípio da proporcionalidade Mariângela Gama Magalhães diz que:

O princípio da proporcionalidade tem seu principal campo de atuação no âmbito dos direitos fundamentais, enquanto critério valorativo constitucional determinante das máximas restrições que podem ser impostas na esfera individual dos cidadãos pelo Estado, e para consecução de seus fins. Assim, integra uma exigência ínsita no Estado de direito enquanto tal, que impõe a proteção do indivíduo contra intervenções estatais desnecessárias ou excessivas que gravem o cidadão mais do que o indispensável para a proteção dos interesses públicos.¹⁷

Lênio Streck¹⁸ leciona que o princípio da proporcionalidade tem um duplo viés, qual seja, a proteção contra os excessos praticados pelo Estado e a proibição de proteção deficiente.

¹⁶ REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

¹⁷ GOMES, Mariângela Gama de Magalhães. *O princípio da proporcionalidade no direito penal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 35.

¹⁸ STRECK, Lênio Luiz. Da proibição de excessos (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot): de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. Porto Alegre: *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*, 2003. p. 254

O Estado age de forma desproporcional quando extingue a punibilidade do agente que após praticar crime contra a ordem tributária restitui a coisa e somente reduz a pena daquele que pratica um crime de furto. Desse modo, resta configurada uma flagrante desigualdade.

Gulherme Nucci sustenta o tratamento igualitário entre os crimes contra a ordem tributária e os crimes contra o patrimônio.

Refletindo sobre o tema, é precioso considerar que o tratamento dado pelo Estado ao criminoso, no cenário da ordem tributária é diverso daquele – com maior rigor, certamente- aos delitos que envolvam, de algum modo, patrimônio. Aquele que “subtrai” dinheiro pertencente ao Fisco, pagando, mesmo após a consumação do crime, tem a sua punibilidade extinta; outro qualquer que subtraia coisa alheia móvel (furto, art. 155, CP), ainda que devolva integralmente o que retirou da vítima, antes do oferecimento da denúncia, no máximo será beneficiado com a redução da pena (art. 16, CP), mas não com a extinção da punibilidade. Cremos ser preciso padronizar o tratamento, equilibrando as situações. É indiscutível ser mais interessante ao Estado receber o que lhe é devido em lugar de processar criminalmente o sonegador, muitas vezes por anos e anos, sem nada conseguir, por qualquer razão (ex: prescrição), mas a mesma situação pode ser do interesse da vítima de um furto, estelionato, apropriação indébita, dentre outros delitos. Seria preferível receber de volta o que perdeu em lugar de assistir o Ministério Público processar o agente criminalmente, às vezes, sem sucesso em obter a condenação. O Estado Democrático de Direito, que apregoa a igualdade de todos perante a lei, parece ser muito mais cioso a respeito de seus valores do que em relação aos interesses particulares do cidadão brasileiro, em especial quando se contrasta o cofre público com o cofre particular.¹⁹

Os princípios servem de base para o ordenamento jurídico. Assim, a ofensa a um princípio implica a ofensa a todo um sistema de normas. O legislador não poderia dar tratamento diferenciado a pessoas que se encontram em situações semelhantes. A sanção deve ser imposta de acordo com a relevância do bem jurídico tutelado. O princípio da proporcionalidade é violado quando crimes de mesma natureza, presentes em um mesmo sistema, possuem soluções distintas, qual seja, a extinção da proporcionalidade e a redução da pena.

A proteção deficiente do bem jurídico tutelado gera para o agente a certeza da impunidade e a descrença por parte da sociedade sobre a efetividade da norma penal. Desse modo, outros indivíduos passarão a sonegar já que somente terão que pagar se forem

¹⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis penais e processuais penais comentadas*. 5. ed. São Paulo: RT, 2010. p. 1035/1036.

descobertos pelo fisco e processados criminalmente. Outro ponto é que o empresário sonegador concorre no mercado de forma desleal com aquele que paga corretamente os tributos, gerando neste a necessidade de também sonegar para se manter no mercado.

Assim, para haver uma proteção efetiva do bem jurídico deveria ser aplicado aos crimes contra a ordem tributária o instituto do arrependimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal, para que o agente, ao pagar o valor sonegado e seus acessórios até o recebimento da denúncia, somente se beneficie da redução da pena e não da extinção da punibilidade.

CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou demonstrar a ineficácia da norma penal dos crimes contra a ordem tributária, configurando um verdadeiro estímulo a sonegação e a violação de princípios constitucionais.

O Brasil se inspirou na Alemanha para criar o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária. Nesse país, são necessários os requisitos da voluntariedade e da reparação. A voluntariedade ocorre quando o agente, antes de ser descoberto pelo fisco, repara o dano causado. Diferentemente do que ocorre no Brasil, uma vez o sonegador pode efetuar o pagamento mesmo após descoberto pelo fisco e processado criminalmente.

No Brasil, inicialmente para que o agente fosse beneficiado com a extinção da punibilidade deveria efetuar o pagamento do valor sonegado antes do recebimento da denúncia. Entretanto, a evolução legislativa só fez abrandar a repressão ao sonegador. Atualmente Lei 10.684/2003 autoriza que o pagamento seja realizado a qualquer tempo. Sendo esse o entendimento predominante na jurisprudência.

Assim, o agente pode aguardar ser descoberto, a instauração de processo administrativo e todo o seu tramite, a denúncia do Ministério Público e o tramite processual, a prolação da sentença, a interposição dos recursos e a decisão final no processo para aí sim efetuar o pagamento. A benesse de efetuar o pagamento a qualquer tempo é extremamente vantajosa para o sonegador, pois é retirada a força coercitiva da norma.

Os defensores do instituto sustentam que, prevalece o interesse do Estado em arrecadar. Para eles o instituto é um estímulo ao pagamento. O interesse primário do Estado é a arrecadação e a punição é secundária.

Está havendo um desvirtuamento no direito penal, pois está sendo utilizado com fins meramente arrecadatários. O direito penal somente se presta a tutelar bens juridicamente relevantes e quando outro ramo do direito não puder tutelar de modo eficiente, em observância aos princípios da fragmentariedade e da intervenção mínima.

O instituto além de não permitir a tutela efetiva do bem jurídico viola o princípio constitucional da isonomia e da proporcionalidade.

A isonomia resta violada quando oferece tratamento diferenciado a bens jurídicos igualmente importante. Nos crimes contra o patrimônio do particular somente é possível a redução da pena e nos crimes contra a ordem tributária a punibilidade é extinta.

O princípio da proporcionalidade é violado quando a lei não reprime do mesmo modo crimes igualmente relevantes. Esse princípio tem um duplo viés, sendo um deles a vedação a proteção deficiente.

O instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento muito se assemelha com o arrependimento posterior, previsto no art. 16 do Código Penal, que permite a redução da pena se a reparação do dano ocorrer até o oferecimento da denúncia. Assim, poderia muito bem o legislador se utilizar deste instituto nos crimes contra a ordem tributária e o agente que efetuasse o pagamento até o oferecimento da denúncia teria sua pena reduzida e não extinta.

Desse modo, o Estado não levaria tanto tempo para ser restituído e o agente que fosse preso pensaria duas vezes antes de sonegar novamente.

REFERÊNCIAS

AIRES, Leandro Antônio. A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo nos crimes contra a ordem tributária. Disponível em: <dspace.c3se.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/30780/747.pdf?sequence=1>. Acesso em: 16 de mar de 2016.

BRASIL. Código Penal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 04 de mai de 2016.

_____. Lei 4.729, de 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.html>. Acesso em: 04 mai de 2016.

_____. Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 04 de mai de 2016.

_____. Lei 9.249, de 26 de dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.html>. Acesso em: 04 de mai de 2016.

_____. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.html>. Acesso em: 04 de mai de 2016.

CARVALHO, Dirlene de Jesus. Extinção da punibilidade mediante o pagamento: uma visão crítica. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo-id=15491>. Acesso em: 11 de abr de 2016.

CÓDIGO de Imposto. disponível em:<<http://dejure.org/gesetze/AO/371.html>>. Acesso em: 20 de mai. 2016.

SOARES JUNIOR, Antônio Coelho. *Reflexões sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento e/ou pagamento da dívida nos delitos fiscais*. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/12563/reflexoes-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-parcelamento-e-ou-pagamento-da-divida-nos-delitos-fiscais>> Acesso em: 11 de abr de 2016.

VELOSO, Roberto carvalho. *Crimes Tributários*. São Paulo: Quartier Latin. 2011.