



UFC

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO**

VITOR SILVA GOMES

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
PELO PAGAMENTO A QUALQUER TEMPO: UMA ANÁLISE À LUZ DA
PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE COMO PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO
DA PROPORCIONALIDADE**

FORTALEZA

2024

VITOR SILVA GOMES

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA
PELO PAGAMENTO A QUALQUER TEMPO: UMA ANÁLISE À LUZ DA
PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE COMO PERSPECTIVA DO PRINCÍPIO
DA PROPORCIONALIDADE

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Samuel Miranda
Arruda

FORTALEZA

2024

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

G618e Gomes, Vitor Silva.

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo : Uma análise à luz da proibição de proteção deficiente como perspectiva do princípio da proporcionalidade / Vitor Silva Gomes. – 2024.
61 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2024.

Orientação: Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda.

1. Crimes contra a ordem tributária. 2. Pagamento do montante sonegado. 3. Extinção da punibilidade. 4. Princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente. 5. Direitos fundamentais. I. Título.

CDD 340

VITOR SILVA GOMES

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM
TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO A QUALQUER TEMPO: UMA ANÁLISE À LUZ
DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE COMO PERSPECTIVA DO
PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Trabalho de conclusão de curso
apresentado ao Curso de Graduação em
Direito da Universidade Federal do Ceará,
como requisito parcial à obtenção do grau
de Bacharel em Direito.

Aprovado em: ___/___/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Samuel Miranda Arruda (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. Newton de Menezes Albuquerque
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Vanessa de Lima Marques Santiago Sousa
Universidade Federal do Ceará (UFC)

À minha deusa toda poderosa.
Aos meus amados pais.

AGRADECIMENTOS

O meu mais profundo agradecimento ao professor orientador.

Também agradeço à minha amada namorada, Karolaine, e aos meus amados pais, Geci e Eva, por todo o auxílio fornecido durante a curso.

Dedico agradecimentos também ao meu grande amigo Luiz Eduardo, pela parceria formada durante o curso.

E, por fim, gostaria de agradecer também aos integrantes da banca examinadora.

“Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos.” Benjamin Franklin.

RESUMO

Sem sombra de dúvidas, a opção legislativa de permitir a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo representa um grave problema para a promoção da justiça distributiva atrelada à arrecadação tributária, uma vez que indiretamente estimula a evasão tributária ao criar uma situação em favor do contribuinte de “nada a perder, mas tudo a ganhar”. Dessa maneira, o presente estudo buscará demonstrar como extinção da punibilidade pela mera devolução a qualquer tempo do montante sonegado afronta a proibição de proteção deficiente enquanto perspectiva do princípio da proporcionalidade. Para demonstrar tal afronta, serão estudados os principais pontos dos crimes contra a ordem tributária, tais como a tipificação, o dano como elemento constitutivo do crime, os sujeitos do crime, a ação penal e, principalmente, o bem juridicamente tutelado, com um foco especial nos aspectos pertinentes à análise pretendida. Em seguida, será discutida a natureza jurídica da punibilidade e da extinção da punibilidade, à luz da legislação, doutrina e jurisprudência relacionadas com o tema sob análise. Logo depois, chegará o momento de detalhar o pagamento como causa de extinção da punibilidade, com o fim de garantir, nesse processo, o entendimento da futura explicação acerca da influência do efeito despenalizante do pagamento a qualquer tempo sobre a proteção do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária. Em ato contínuo, serão explicadas as duas vertentes do princípio da proporcionalidade, quais sejam, a perspectiva da vedação ao excesso e a perspectiva da proibição de proteção deficiente, sendo destacados, principalmente, os posicionamentos do Ministro Gilmar Ferreira Mendes e do professor Lenio Streck acerca do assunto. Ao final dessa explicação, serão expostos os argumentos favoráveis ao reconhecimento da ofensa ao princípio da proporcionalidade em face da possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo. Ao final, será finalmente exposto o discutível posicionamento do STF em favor da referida opção legislativa, através da transcrição dos excertos em que os argumentos a favor do reconhecimento da ofensa ao princípio da proporcionalidade estão superficialmente enfrentados.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária; extinção da punibilidade pelo pagamento; princípio da proporcionalidade; proibição de proteção deficiente; bem jurídico.

ABSTRACT

This study will address the potential violation of the principle of proportionality, from the perspective of the prohibition of inadequate protection of the legal interest, caused by payment at any time as a cause for the extinction of criminal liability in tax-related crimes. In this context, the legal nature, the criminal procedure, and especially the legal interest of tax crimes will be studied, with a special focus on points pertinent to the subject matter. Subsequently, the legal nature of criminal liability and its extinction will be analyzed, considering legislation, doctrine, and case law relevant to the topic. After this, the time will come to detail the payment as a cause for the extinction of criminal liability, seeking, in this process, to ensure a clear understanding of the future explanation regarding the influence of the decriminalizing effect of payment at any time on the protection of the legal interest safeguarded by tax-related crimes. Following that, the most pertinent aspects concerning the principle of proportionality from the perspective of the prohibition of inadequate protection will be explained, with a particular emphasis on the views of Supreme Court Justice Gilmar Ferreira Mendes and Professor Lenio Streck regarding the facets of this important constitutional principle. At the end of this explanation, arguments in favor of recognizing the potential violation of the principle of proportionality by allowing the extinction of criminal liability at any time through payment will be presented. Finally, the position of the Supreme Federal Court on the matter will be highlighted, including excerpts that discuss the arguments in favor of recognizing this possible violation.

Keywords: Tax-related crimes; extinction of criminal liability through payment; principle of proportionality; prohibition of inadequate protection; legal interest.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.	Artigo
Nº	Número
C/C	Conjugado com
P.	Página
CF	Constituição Federal
CP	Código Penal
CPP	Código de Processo Penal
CTN	Código Tributário Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
PGR	Procuradoria Geral da República
MP	Ministério Público
RE	Recurso Extraordinário
RESP	Recurso Especial
HC	Habeas Corpus
IR	Imposto de Renda
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
RS	Rio Grande do Sul
DF	Distrito Federal
UF	União Federal
MS	Mato Grosso do Sul

LISTA DE SÍMBOLOS

§ Parágrafo

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	CRIMES TRIBUTÁRIOS	14
2.1	Tipificação	14
2.2	Crime de resultado e crime de mera conduta	16
2.3	Bem jurídico tutelado	18
2.4	Sujeitos do crime	21
<i>2.4.1</i>	<i>Sujeito ativo</i>	<i>21</i>
<i>2.4.2</i>	<i>Sujeito passivo.....</i>	<i>22</i>
2.5	Ação penal.....	22
3	EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME	25
3.1	Punibilidade do crime.....	25
3.2	Extinção da punibilidade do crime.....	26
4	PAGAMENTO A QUALQUER TEMPO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	31
4.1	Aspectos gerais	31
4.2	Evolução legislativa do marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributária	33
5	PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, SOB A PERSPECTIVA DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE	41
5.1	Proibição de proteção deficiente dos bens jurídicos, como perspectiva do princípio da proporcionalidade	41
5.2	Ofensa ao princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente, pela admissão do pagamento a qualquer tempo como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária	45
5.3	Posição do STF.....	47
6	CONCLUSÃO.....	51
	REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

Como se sabe, o ordenamento jurídico brasileiro acomoda algumas normas que regulamentam o instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo do montante sonegado. O problema é que, no âmbito da regulamentação atual, a falta de estipulação de um marco extintivo para o efeito despenalizante do pagamento emerge como um ponto importante a ser considerado na discussão acerca da proteção do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária. Isso porque, nesse contexto, a ausência de um marco interruptivo do direito de extinção da punibilidade pelo pagamento poderia causar uma proteção deficiente do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, o que ofenderia o princípio da proporcionalidade, observado sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente.

De certa maneira, com presente trabalho objetiva-se mostrar a forma como a atual regulamentação do pagamento a qualquer tempo enquanto causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária viola o princípio da proporcionalidade sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente ao impedir, principalmente, a satisfação da justiça distributiva inerente à arrecadação tributária.

Para alcançar o objetivo posto, será necessário analisar, concomitante, os aspectos mais pertinentes das incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990, os detalhes de maior importância do pagamento a qualquer tempo como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e a forma como a doutrina e a jurisprudência do STF encaram a proibição de proteção deficiente como perspectiva do princípio da proporcionalidade.

Dessa maneira, o presente trabalho começará apresentando as principais características dos crimes contra a ordem tributária, com foco na tipificação, na necessidade de resultado para a constituição do crime tributário, no bem jurídico tutelado, nos sujeitos do crime e na ação penal das incriminadoras fiscais. Espera-se, com isso, esclarecer o relevante papel dos crimes contra a ordem tributária para a proteção da arrecadação dos tributos, bem como para a salvaguarda da própria ordem tributária enquanto elemento autônomo.

Além disso, apresentar as principais características dos crimes contra a ordem tributária também construirá as bases para o entendimento de alguns elementos que posteriormente serão utilizados nos outros temas, tal como ocorrerá

na apresentação do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, que mais à frente permitirá a compreensão da proibição da proteção deficiente, como perspectiva do princípio da proporcionalidade, aplicada à incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990.

Logo depois, o corrente trabalho trará o conceito geral de punibilidade e de extinção da punibilidade, acompanhado das causas de extinção da pretensão punitiva estatal e das diferenças existentes entre a extinção da punibilidade e as condições negativa de punibilidade, objetiva de punibilidade e de procedibilidade da ação penal. Nesse cenário, a abordagem das particularidades da punibilidade e da extinção da punibilidade permitirá o entendimento da natureza do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributário.

Em ato contínuo, o pagamento como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária finalmente entrará no foco do presente estudo. Nesse processo, será ostentada a evolução legislativa do marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento até chegar à sua configuração atual. Com isso, estará demonstrado o vaivém interminável do legislador no que concerne ao estabelecimento de um marco temporal.

O corrente trabalho, ainda, promoverá um diagnóstico na redação das normas que atualmente regulamentam a extinção da punibilidade pelo pagamento do montante sonegado, com o objetivo de sanar as dúvidas ainda existentes acerca da ausência de uma previsão legal relativa ao marco temporal para o encerramento do efeito despenalizante do pagamento.

Próximo do final, a proibição de proteção deficiente, como perspectiva do princípio da proporcionalidade, será exaustivamente analisada, tomando-se como base a doutrina brasileira e a jurisprudência do STF. No final da análise, será explicado como a permissão do pagamento a qualquer tempo supostamente provocaria uma proteção deficiente do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária.

E, com todos os argumentos apresentados, o corrente trabalho abordará o posicionamento do STF acerca da suposta ofensa pagamento a qualquer tempo como causa de extinção da pretensão punitiva estatal nos crimes contra a ordem tributária ao princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente.

Com efeito, a escolha do presente tema está atrelada ao fato de que a relevância da arrecadação e da ordem tributária para o implemento dos direitos fundamentais da população e para o funcionamento da máquina pública demanda dos agentes públicos uma atuação eficiente na proteção do bem juridicamente tutelado pelos crimes tipificados na Lei nº 8.137/1990.

De fato, ao permitir a extinção da punibilidade a qualquer tempo mediante o recolhimento do montante sonegado, o legislador buscava incrementar a arrecadação tributária. Só que muitos juristas consideram que, na prática, a referida permissão enfraqueceu a proteção da arrecadação tributária e da ordem tributária, ofendendo, no processo, o princípio da proporcionalidade, na perspectiva da proibição de proteção deficiente.

A partir das premissas apresentadas, o presente estudo mostrará a realidade da proteção do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária em face da permissão legal de extinção da punibilidade a qualquer tempo através do pagamento dos valores evadidos.

2 CRIMES TRIBUTÁRIOS

Em termos práticos, os crimes tributários são as tipificações penais que tratam das condutas tidas como atentatórias aos interesses arrecadatórios do Estado.

2.1 Tipificação

Outrora, os principais crimes tributários eram conhecidos como crimes de sonegação fiscal e estavam tipificados no art. 1º da Lei nº 4.729/1965, a saber:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

Contudo, as disposições acerca dos crimes de sonegação fiscal perderam espaço por ocasião da tipificação dos crimes contra a ordem tributária¹, promovida nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990, da seguinte forma:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

¹ A respeito da perda de espaço de uma legislação para a outra, vale apontar que predomina o entendimento de que as disposições da Lei nº 4.729/1965 incompatíveis com a Lei nº 8.137/1990 foram tacitamente revogadas, considerando a inteira regulamentação da matéria promovida pela nova legislação, nos termos do § 1º do art. 2º da LINDB (Decreto-Lei nº 4.657/1942), o qual estabelece que “a lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior”.

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Considerando o momento adequado, convém apontar que, além dos crimes contra a ordem tributária, o ordenamento jurídico brasileiro também abriga outras incriminadoras fiscais, tais como os crimes de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, tipificados, respectivamente, nos arts. 168-A, *caput* e § 1º, e 337-A, *caput*, do CP, *in verbis*:

Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de:

I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público;

II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços;

III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:

Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Entretanto, apesar da existência de outros crimes tributários, o presente estudo, por uma questão de praticidade, doravante trabalhará apenas com as incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990.

2.2 Crime de resultado e crime de mera conduta

Inicialmente, convém destacar que os verbos “suprimir” e “reduzir” representam os elementos nucleares dos crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990². Nessa linha, Hugo de Brito Machado (1995, p. 114) consigna que “o elemento nuclear do tipo, como se vê, é a supressão, ou redução do tributo. Sem tributo devido, que a conduta do agente tenha por fim suprimir, ou reduzir, não se configura crime.”

Nesse contexto, baseando-se nos referidos elementos nucleares, Kiyoshi Harada (2014, p. 154) sustenta que os crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 constituem crimes de resultado – também conhecidos como crimes materiais –, nos seguintes termos:

Como se depreende do caput do art. 1º, o elemento nuclear do crime é a supressão ou a redução de tributos mediante as diversas condutas previstas em seus incisos I a V. Estamos diante, portanto, do crime de resultado ou de crime material, que pressupõe a existência de supressão ou redução de tributos, sem o que o crime deixa de existir.

De maneira semelhante, Hugo de Brito Machado (2011, p. 199-200), fundamentando-se na evolução histórica da natureza dos crimes tributários, defende o reconhecimento da natureza material dos crimes tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, da seguinte forma:

² Cabe salientar que as condutas fraudulentas descritas nos incisos do caput do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 representam apenas atuações instrumentais à evasão tributária, a ser consubstanciada na supressão ou redução dos tributos ou quaisquer acessórios.

Tínhamos um crime formal, de mera conduta, na Lei 4.729/1965, e passamos a ter um crime material, ou de resultado, com a Lei 8.137/1990. Realmente, a Lei 4.729, de 14.07.1965, definiu o crime de sonegação fiscal, cujo tipo descreveu em seu art. 1.º, mediante ações ou omissões todas elas relativas a obrigações tributárias acessórias, sem colocar o resultado como elemento integrativo do tipo, não obstante exigisse para a configuração deste, em qualquer caso, o dolo específico. Já a Lei 8.137, de 27.12.1990, define o crime contra a ordem tributária de duas formas. A primeira, em seu art. 1.º, dizendo que: "Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as condutas", que indica em seus cinco incisos. E a segunda, em seu art. 2.º, dizendo que constituem crime da mesma natureza, condutas relativas a obrigações acessórias (incs. I e V); o não recolhimento de tributo cobrado ou descontado, que muitos denominam apropriação indébita de tributo (inc. II), além de reproduzir, com ligeira alteração, o tipo que estava na lei anterior, de exigir, pagar ou receber percentagem sobre incentivo fiscal (inc. III), acrescido de outro, configurado pela conduta de deixar de aplicar ou aplicá-lo indevidamente. Pode-se afirmar, assim, que a lei atual define a supressão ou redução de tributo como crime material, ou de resultado. Sua configuração exige que se defina a existência de um tributo devido, para que se possa afirmar sua supressão, ou redução, mediante uma ou mais das condutas descritas na lei.

No âmbito dos tribunais brasileiros, a natureza material dos crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 aparece apenas como uma questão incidental ao processo, cumprindo tão somente o papel de orientar a deliberação acerca da controversa principal, a exemplo do que aconteceu no julgamento do HC nº 83414/RS, momento em que o STF analisou, à luz da materialidade dos supracitados crimes fiscais, a necessidade de esgotamento prévio do processo administrativo de constituição do crédito tributário para o oferecimento da denúncia criminal, chegando à seguinte conclusão:

EMENTA: HABEAS CORPUS. PENAL. TRIBUTÁRIO. CRIME DE SUPRESSÃO DE TRIBUTO (ART. 1º DA LEI 8.137/1990). NATUREZA JURÍDICA. ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. PRESCRIÇÃO. ORDEM CONCEDIDA. 1. Na linha do julgamento do HC 81.611 (rel. min. Sepúlveda Pertence, Plenário), os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo. 2. Se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto "tributo" é elemento normativo do tipo. 3. Em consequência, não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal. (HC 83414, Relator(a): JOAQUIM BARBOSA, Primeira Turma, julgado em 23-04-2004, DJ 23-04-2004 PP-00023 EMENT VOL-02148-05 PP-00978)

Já em relação aos crimes contra a ordem tributária tipificados no art. 2º da Lei nº 8.137/1990, convém apontar a presença concomitante de crimes de mera conduta e de crimes materiais, a exemplo das incriminadoras dispostas nos incisos I e II, respectivamente. Acerca da existência simultânea de dois tipos de crimes no referido dispositivo legal, Kiyoshi Harada (2014, p. 155) afirma o seguinte:

Para confundir o estudioso, o art. 2º da nova lei prescreve que “constitui crime da mesma natureza”, isto é, crime contra a ordem tributária, e institui cinco hipóteses criminais misturando crimes de resultado com crimes de mera conduta. O inciso I, por exemplo, dispõe: “fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo”.

Nesse contexto, o crime tipificado no inciso I do art. 2º da Lei nº 8.137/1990 constitui um crime de mera conduta porque o referido dispositivo legal dispensa a produção de um resultado naturalístico quando reconhece a mera ação de “fazer declaração falsa ou omitir declaração” como suficiente para a subsunção do fato à norma.

Paralelamente, a natureza material do crime tipificado no inciso II do art. 2º da Lei nº 8.137/1990 decorre precisamente do elemento nuclear do tipo, qual seja, a ação de “deixar de recolher” tributo, conduta que inegavelmente afeta de maneira material a arrecadação tributária.

Por derradeiro, vale destacar que, apesar de possuírem naturezas diferentes, os crimes contra a ordem tributária tipificados na Lei nº 8.137/1990, quando bem-sucedidos, sempre geram danos aos cofres públicos, porquanto inexoravelmente provocam a redução da arrecadação tributária.

2.3 Bem jurídico tutelado

Inicialmente, deve ser destacado que a eleição do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária está longe de ser uma unanimidade dentro da doutrina.

Com efeito, a doutrina especializada costuma escolher um dos dois principais modelos jurídicos responsáveis por estabelecer parâmetros aceitáveis para a designação do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, quais sejam, o modelo funcionalista e o modelo patrimonialista.

Nesse diapasão, o modelo funcionalista lança mão da ideia de que a tutela promovida pelos crimes contra a ordem tributária ocorre justamente sobre a ordem tributária, assim entendido o arcabouço de regras essenciais para a proteção direta do sistema tributários e para a proteção indireta das receitas estatais.

Como optantes do modelo funcionalista, Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro (2023, p. 10/12) argumentam que:

[...] os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8.137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à

proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade. Atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico supraindividual. [...] Diante desse entendimento, é possível afirmar que a ordem tributária é o bem jurídico protegido diante das condutas incriminadas pela Lei n. 8.137/90, e que o objeto jurídico dessa proteção consiste, materialmente, no patrimônio administrado pela Fazenda Pública na sua faceta de ingressos e gastos públicos. Essa compreensão não implica, contudo, negar a importância das funções desempenhadas pelos tributos nas sociedades modernas; apenas evidencia que, apesar de sua inegável transcendência para a coletividade, as funções dos tributos não podem ser identificadas como o objeto de proteção imediata pelas normas instituidoras dos crimes tributários, inclusive porque ditas funções não possuem relevância direta sobre o tipo objetivo e o tipo subjetivo dos delitos fiscais, tais como se apresentam tipificados nas distintas legislações.

De maneira semelhante, Roberto dos Santos Ferreira (2002, p. 30) afirma que as condutas descritas nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990 não constituem meras infrações fiscais patrimoniais, mas sim violações à normalidade da ordem tributária, com reverberações sobre toda a sociedade.

Em outra frente, observando o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária através do prisma do dever de lealdade a ser cumprido igualmente pelos contribuintes e pela administração tributária, Alécio Adão Lovatto (2003, p. 88) opta por adotar o modelo funcionalista, chegando à conclusão de que, com a tipificação dos crimes contra a ordem tributária,

O que se protege, antes de tudo, é a ordem tributária, a qual somente funciona se houver veracidade das declarações, da documentação, dos lançamentos por homologação. No campo dos tributos há que se preservar a verdade. Somente por reflexo, de maneira indireta, é que exsurge protegida a arrecadação. É, pois, no campo da documentação dos atos do contribuinte, quando deve registrar as operações de forma concreta, quando não deve omitir seu registro, que se efetiva a redução do tributo ou sua supressão: em razão da conduta, ficou menor ou foi suprimido o tributo devido, Mais que a arrecadação, pelo texto legal, protege-se a regularidade.

Nessa mesma linha, Hugo de Brito Machado (2011, p. 23) pontifica que a expressão “crimes contra a ordem tributária” presente no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 expressamente elege a ordem tributária como o bem juridicamente tutelado pelos respectivos tipos penais:

Realmente, nos crimes contra a ordem tributária, como esta expressão bem o diz, o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo. A ordem tributária, como bem jurídico protegido pela norma que criminaliza o ilícito tributário, não se confunde com o interesse da Fazenda Pública. A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do

interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. Na verdade, o interesse da Fazenda Pública na relação de tributação é um interesse público secundário. A ordem tributária, como objeto do interesse público primário, é que resta protegida pelas normas que definem os crimes em estudo neste livro.

Outrossim, o modelo patrimonialista congrega da ideia de que os crimes tributários tutelam direta ou indiretamente a arrecadação tributária, assim entendida a fonte de renda primária da máquina estatal destinada principalmente ao adimplemento dos direitos fundamentais da população.

Na prática, Kiyoshi Harada (2014, p. 214) prefere adotar o modelo patrimonialista na designação do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, na medida em que promove a eleição do erário público como o objeto protegido pela incriminadoras fiscais, sob a alegação de que, com a tipificação dos crimes contra a ordem tributária, se buscou assegurar a efetivação das receitas tributárias federais, estaduais, distritais e municipais, como fontes regulares das receitas públicas indispensáveis ao cumprimento dos fins do Estado.

Também adotando o modelo patrimonialista, Cláudio Figueiredo Costa (2003, p. 37) elege a arrecadação tributária, enquanto patrimônio público em formação, como o bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária.

Por derradeiro, cabe destacar também o posicionamento de Pedro Roberto Decomain, (2010, p. 65-66), que, associando-se ao grupo de juristas que acreditam ser os parâmetros estabelecidos no modelo patrimonialista os mais adequados para a definição do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, pontifica:

Sem embargo dessa amplitude, sobreleva o bem jurídico receita tributária, ou crédito tributário, como aquele protegido pela generalidade dessas normas (sem prejuízo, claro, da eventual proteção, por alguma delas, até mesmo preponderantemente, de algum outro valor). Para que o Estado possa desincumbir-se das tarefas que lhe cabem, necessita de recursos materiais. No momento contemporâneo, tais recursos são obtidos essencialmente pela arrecadação de tributos. As condutas previstas pela Lei n.º 8.137/90 como crimes contra a ordem tributária e também aquelas constantes dos artigos 168-A e 337-A do Código Penal lesam essencialmente a arrecadação tributária. O valor correspondente ao tributo devido é designado como crédito tributário. Desta sorte, é correto afirmar que a incriminação das condutas que a mencionada lei classifica como crimes contra a ordem tributária e também as condutas descritas nos dois mencionados artigos do CP têm o crédito tributário como bem jurídico que essencialmente procuram proteger.

Assim, considerando que os dois modelos jurídicos são igualmente aptos para ajudar na designação do bem juridicamente tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, com a escolha dependendo das predileções do intérprete, o

presente trabalho doravante reconhecerá a arrecadação tributária como o bem jurídico salvaguardado pelos crimes contra a ordem tributária, por ser o modelo patrimonialista mais inteligível, concreto e objetivo, quando comparado ao modelo funcionalista.

2.4 Sujeitos do crime

Como a maioria dos delitos tipificados no ordenamento jurídico brasileiro, os crimes contra a ordem tributária também possuem ao menos um sujeito ativo e um sujeito passivo.

2.4.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo dos crimes contra a ordem tributária pode ser o contribuinte³, o responsável tributário⁴, um terceiro responsável ou, eventualmente, um terceiro completamente estranho à relação tributária, mas, neste último caso, somente na condição de partícipe. Dessa maneira, é correto concluir que os crimes contra a ordem tributária, definidos na Lei nº 8.137/1990, só podem ser crimes próprios. Nesse sentido, Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro (2023, p. 94) ensinam:

[...] pode-se afirmar que o sujeito ativo do crime é o sujeito passivo da obrigação tributária principal, que deixa de honrá-la perante o fisco. Nos termos do art. 121, do CTN, “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. Nesses termos, estamos diante de um crime próprio ou especial, dado que o agente deve ostentar determinada qualidade ou condição pessoal, no caso, deve ser o sujeito obrigado ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Acerca de outro ponto relacionado ao agente do crime, Fernando Capez (2022, p. 273), fundamentando-se principalmente no art. 11 da Lei nº 8.137/1990, afirma ser impossível o cometimento de crimes contra a ordem tributária por pessoas jurídicas, consignando que apenas os sócios, gerentes ou administradores

³ Considera-se contribuinte, nos termos do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, a pessoa que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

⁴ Nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, o responsável tributário é o indivíduo que, sem revestir a condição de contribuinte, tenha, por expressa determinação legal, a obrigação de recolher aos cofres públicos em nome de uma terceira pessoa um certo valor a título de tributo ou penalidade pecuniária.

da empresa podem ser responsabilizados criminalmente pela prática voluntária do delito tributário:

No tocante aos crimes praticados contra a ordem tributária, a Lei n. 8.137/90 somente admite a responsabilidade penal dos dirigentes das pessoas jurídicas, dispondo em seu art. 11: "Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta Lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade". Assim, somente a pessoa física, ou o diretor, gerente ou administrador, na hipótese de pessoa jurídica, poderão ser responsabilizados por um dos crimes contra a ordem tributária. Convém notar que isso não impede que a pessoa jurídica seja responsabilizada administrativamente por infração tributária, sendo plenamente possível, no caso, a aplicação de multa ou a interdição de direitos.

De maneira semelhante, Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro (2023, p. 261), após analisar a possibilidade de responsabilização criminal da pessoa jurídica à luz do ordenamento jurídico brasileiro, chegaram à seguinte conclusão:

Nesses termos, o ilícito penal-tributário estará caracterizado mesmo quando o sujeito passivo da obrigação tributária seja uma pessoa jurídica, mas somente serão puníveis criminalmente as pessoas físicas que, de fato, tenham voluntariamente atuado em nome, em representação ou em benefício da pessoa jurídica.

Dessa maneira, é seguro dizer que a responsabilização criminal por crimes contra a ordem tributária alcança apenas as pessoas físicas, uma vez que são as únicas que podem praticar o núcleo dos tipos fiscais.

2.4.2 Sujeito passivo

Nos crimes contra a ordem tributária, o sujeito passivo é a pessoa jurídica de direito público interno competente para instituir o tributo ou a multa objetivo da sonegação.

2.5 Ação penal

Primeiramente, cumpre apontar que a ação penal dos crimes contra a ordem tributária encontra-se disciplinada no art. 15 da Lei nº 8.137/1990, nos seguintes termos:

Art. 15. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se-lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Como se observa no referido dispositivo legal, a ação penal dos crimes contra a ordem tributária possui natureza jurídica de ação penal pública.

Na ordem legal brasileira, a ação penal pública pode ser condicionada ou incondicionada, sendo a falta de exigência de representação do ofendido uma característica da ação penal pública incondicionada, conforme dispõem os arts. 100, § 1º, do CP e 24, *caput*, *in verbis*:

Código Penal

Art. 100 – [...]

§ 1º - A ação pública é promovida pelo Ministério Público, dependendo, quando a lei o exige, de representação do ofendido ou de requisição do Ministro da Justiça.

Código de Processo Penal

Art. 24. Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

Considerando o exposto, deve ser consignado que o art. 83 da Lei nº 9.430/1996 estabelece um instrumento jurídico associado aos crimes contra a ordem tributária chamado de representação fiscal para fins penais, a saber:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

No contexto apresentado, entender a natureza jurídica da representação fiscal para fins penais é de suma importância para determinar a “condicionalidade” da ação penal dos crimes contra a ordem tributária.

Abordando incidentalmente a questão da natureza jurídica da representação fiscal para fins penais, o STF, no julgamento da ADI nº 1.571/UF, decidiu que o referido instrumento jurídico possui natureza jurídica de *notitia criminis*, nos seguintes termos:

EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do

lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação. (ADI 1571, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10-12-2003, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-02 PP-00265)

A partir da decisão do STF, passou-se a adotar a posição de que a representação fiscal para fins penais não era uma representação do ofendido, mas tão somente uma comunicação de crime, equiparável à regulamentada no art. 27 do CPP, a saber:

Art. 27. Qualquer pessoa do povo poderá provocar a iniciativa do Ministério Público, nos casos em que caiba a ação pública, fornecendo-lhe, por escrito, informações sobre o fato e a autoria e indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

Dessa maneira, os crimes contra a ordem tributária só podem ser de ação penal pública incondicionada, com o início da persecução penal não estando condicionado ao remetimento da representação fiscal ao MP.

Além disso, cabe destacar também que a referida decisão do STF e a parte final do art. 83 da Lei nº 9.430/1996 estabelecem que o início da persecução penal depende da constituição definitiva do crédito tributário. Inclusive, a Súmula Vinculante nº 24 estabelece que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Portanto, o oferecimento da denúncia, ao mesmo tempo em que dispensa a representação fiscal para fins penais, depende completamente da constituição definitiva do crédito tributário.

3 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DO CRIME

A extinção da punibilidade é um tema importante no Direito Penal e significa que, em certas situações, o Estado perde o poder de punir o autor de um crime. Nessa perspectiva, é como se a “dívida” do infrator com a sociedade fosse perdoada ou anulada pela ocorrência de um fato descrito em lei como suficiente para frear a atuação estatal na esfera penal.

3.1 Punibilidade do crime

Neste momento, cumpre começar destacando o conceito de “punibilidade” de Eugenio Raúl Zaffaroni e José Henrique Pierangeli (2015, p. 601), considerando a clareza da definição que construíram:

O vocábulo “punibilidade” tem dois sentidos, que devem ser claramente delineados: a) punibilidade pode significar merecimento de pena, ser digno de pena no sentido da palavra alemã *StrajWürdig*; neste sentido, todo delito (toda conduta típica, antijurídica e culpável) é punível pelo simples fato de tê-lo; b) punibilidade pode significar possibilidade de aplicar a pena, no sentido da palavra alemã *Strafbar*, neste sentido, nem todo o delito é passível de uma aplicação de uma pena, isto é, não se pode dar a todo o delito o que teria merecido. Nem sempre a punibilidade no sentido “a” pode ser satisfeita no sentido “b”. Isto não é consequência da falta de qualquer característica do delito, mas é apenas uma questão que tem lugar e opera dentro da própria teoria da coerção penal. A afirmação de que o delito é punível (sentido a) surge da afirmação de que é delito, mas a coercibilidade a que este dá lugar nem sempre ocorre, porque possui uma problemática própria e que ocasionalmente impede a sua atuação (sentido b).

Com base nos ensinamentos dos doutrinadores acima indicados, a punibilidade do crime pode ser entendida como a propriedade da conduta delitiva que permite à autoridade estatal competente aplicar e executar a sanção penal cominada ao crime praticado. Nesse sentido, a punibilidade tem a função de suscitar o exercício das pretensões punitiva e executória estatais, originadas, respectivamente, na prática do ilícito penal e no trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Cumpre consignar, por oportuno, que a permissão de imposição de pena, conferida pela punibilidade do crime à autoridade estatal, não representa um direito ignorável, mas sim um poder-dever, que, como consequência da conduta criminosa, precisa necessariamente ser exercido, no sentido de viabilizar a investigação dos fatos e, eventualmente, a aplicação e execução da sanção penal cominada ao crime. Nesse sentido, ponderando acerca da liberdade de atuação da autoridade estatal

quando diante de uma conduta criminosa, Miguel Reale Júnior (2020, p. 370) constata o seguinte:

O Estado não tem a liberdade de exercer ou não a aplicação e execução da lei penal. Tem o Estado, por meio de seus órgãos dotados de autoridade, Ministério Público e Judiciário, o poder e um dever público de agir contra aquele que deixou de se motivar pela ameaça contida na lei penal. Não há um direito de executar o Direito frente ao infrator, mas um dever de exercitar o poder de punir.

Outrossim, a punibilidade não representa, ao menos não na ordem legal brasileira, um elemento essencial para a constituição do crime, uma vez que o sistema jurídico pátrio adota a teoria tripartite de crime, que reconhece apenas a presença concomitante da tipicidade, ilicitude e culpabilidade como necessária para a definição da conduta como crime.

A respeito da relação da punibilidade com a constituição do crime, Rogério Greco (2023, p. 740) ensina que a constituição do crime demanda apenas a tipicidade, antijuridicidade e culpabilidade da conduta, sendo desnecessária, para tanto, a presença da punibilidade, cuja extinção não interfere na infração penal em si, mas apenas na capacidade da autoridade estatal de investigar os fatos, aplicar a sanção ou executar a pena.

Nessa mesma pegada, Aníbal Bruno de Oliveira Firmo (1967, p. 196), debruçando-se sobre o momento da constituição do crime à luz do surgimento da punibilidade, afirma o seguinte:

Não se pode tomar a pena por momento constitutivo do atuar criminoso, mas ver nela somente a sua consequência jurídica específica. É um dado posterior a existência do crime e exige para manifestar-se que este se tenha inteiramente constituído. Quando se chega ao tempo de aplicar a sanção, é que o crime se acha com o seu conceito total perfeitamente integrado e não será a inaplicabilidade da sanção que poderá reduzi-lo a nada.

Portanto, a punibilidade do ilícito penal, mesmo personificando uma propriedade da conduta delitiva, não integra o conceito analítico de crime, na medida em que a constituição do delito ocorre simultaneamente com o surgimento da punibilidade do crime, que, nesse contexto, desempenha apenas o papel de condição extrínseca para a aplicação e execução da sanção penal cabível, sem, no entanto, exercer qualquer influência sobre o reconhecimento da conduta como crime.

3.2 Extinção da punibilidade do crime

Como pode ser observado no ordenamento jurídico brasileiro, algumas circunstâncias receberam a capacidade especial de desencadear a extinção da punibilidade das condutas delitivas, com a finalidade específica de eliminar completamente a permissão outorgada à autoridade estatal competente para executar as atividades de investigação dos fatos, de aplicação das sanções cominadas ao crime e de execução da penalidade estabelecida na condenação.

Nesse contexto, as respectivas circunstâncias são conhecidas como causas de extinção da punibilidade e podem ser específicas ou gerais.

Com efeito, as causas específicas de extinção da punibilidade estão disciplinadas na parte especial do CP e na legislação ordinária especial, a exemplo da reparação do dano, que, na forma do § 3º do art. 312 do CP, extingue a punibilidade do crime de peculato culposo, a saber:

Art. 312 – [...]

§ 3º - No caso do parágrafo anterior, a reparação do dano, se precede à sentença irrecorrível, extingue a punibilidade; se lhe é posterior, reduz de metade a pena imposta.

Não obstante, as causas gerais de extinção da punibilidade podem ser encontradas na relação meramente exemplificativa⁵ prevista na Parte Geral do CP, mais especificamente no art. 107, cuja transcrição segue abaixo:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

I - pela morte do agente;

II - pela anistia, graça ou indulto;

III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;

IV - pela prescrição, decadência ou preempção;

V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;

VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;

VII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

VIII - (Revogado pela Lei nº 11.106, de 2005)

⁵ Rogério Sanches Cunha (2016, p. 310) consigna que “o artigo 107 do Código Penal apresenta um rol meramente exemplificativo de causas que fazem desaparecer o direito de o Estado aplicar a pena, o que significa que outras normas podem dispor sobre o tema”. Nesse mesmo sentido, Guilherme de Souza Nucci (2024, p. 555) pontifica que “o rol do art. 107 do Código Penal é apenas exemplificativo, podendo-se encontrar outras causas em diversos pontos da legislação penal. São também causas: a) o ressarcimento do dano no peculato culposo (art. 312, § 3.º, CP); b) o decurso do prazo do sursis, sem revogação (art. 82, CP); c) o término do livramento condicional (art. 90, CP); d) o cumprimento de pena no exterior por crime lá cometido (art. 7.º, § 2.º, d, CP); e) a morte do ofendido no caso do art. 236 do CP (“contrair casamento, induzindo em erro essencial o outro contraente, ou ocultando-lhe impedimento que não seja casamento anterior”), pois a ação só pode ser intentada pelo contraente enganado; f) as hipóteses previstas em leis especiais, tal como, a título de exemplo, o pagamento do tributo antes do oferecimento da denúncia, nos crimes de sonegação fiscal (art. 34, Lei 9.249/1995), ou, ainda, a não representação do ofendido na Lei 9.099/1995.”

IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Cabe acentuar que o ordenamento jurídico brasileiro também reconhece causas supralegais de extinção da punibilidade. Nessa direção, Rogério Sanches Cunha (2016, p. 310) assevera que, além das causas legais de extinção da punibilidade, o ordenamento jurídico brasileiro também reconhece algumas causas supralegais, citando como exemplo a Súmula nº 554 do STF, que, nas entrelinhas, deixa subentendido que a punibilidade do crime de estelionato cometido mediante a emissão de cheque sem provisão de fundos restará extinta, caso o agente efetue o pagamento do valor indicado no respectivo título de crédito, antes do recebimento da denúncia:

Súmula nº 554: O pagamento de cheque emitido sem provisão de fundos, após o recebimento da denúncia, não obsta ao prosseguimento da ação penal.

No âmbito teórico da punibilidade do crime, Rogério Greco (2023, p. 740), raciocinando acerca das causas de extinção da punibilidade, arremata:

[...] o Estado, em determinadas situações previstas expressamente em seus diplomas legais, pode abrir mão ou mesmo perder esse direito de punir. Mesmo que, em tese, tenha ocorrido uma infração penal, por questões de política criminal, o Estado pode, em algumas situações por ele previstas expressamente, entender por bem em não fazer valer o seu *ius puniendi*, razão pela qual haverá aquilo que o Código Penal denominou extinção da punibilidade.

A respeito do impacto que as causas de extinção da punibilidade exercem sobre o poder-dever estatal de investigação dos fatos, imputação da sanção e execução da pena, Thadeu José Piragibe Afonso (2012, p. 116) pondera:

As causas de extinção da punibilidade eliminam a possibilidade de imposição ou execução da sanção penal correspondente, em razão de certas contingências ou por motivos de conveniência e oportunidade de política criminal. A rigor, não é a ação penal que se extingue e sim o próprio *ius puniendi* do Estado, o qual renuncia a qualquer pretensão punitiva em face do autor de determinado fato típico, ilícito e culpável.

De maneira semelhante, Walter Barbosa Bittar (2015, p. 176-177), calcado na doutrina alemã, explica:

O que se deve ter presente é o fato de que as causas extintivas de punibilidade fazem cessar, diretamente, "(...) o *ius* ou a *potestas* do Estado concernente à imposição da pena cominada ou execução da pena imposta. Dá-se, na espécie, por motivos vários, naturais ou políticos, subsequentes ao crime, uma abdicação ou renúncia desse direito ou poder (*Verzicht auf den staatlichen Strafanspruch*, como dizem os autores alemães), rompendo-se o binômio crime-pena, ou seja, na expressão de Carnelutti, o nexo jurídico entre o crime e a pena.

Em outra frente, Guilherme de Souza Nucci (2023, p. 521) destaca que, embora sejam institutos interligados, as causas de extinção da punibilidade não

devem ser confundidas com as condições negativas de punibilidade, com as condições objetivas de punibilidade ou com as condições de procedibilidade.

De acordo com Rogério Sanches Cunha (2016, p. 311), as condições negativas de punibilidade são, em regra, as circunstâncias de caráter pessoal do agente que impedem o nascimento da punibilidade, sem, no entanto, afetar a constituição do crime. Como exemplo, pode ser citada a constância do casamento, que, na forma do inciso I do art. 181 do CP, isenta o cônjuge de pena no caso de crime contra o patrimônio praticado pelo marido contra a esposa, ou vice-versa, a saber:

Art. 181 - É isento de pena quem comete qualquer dos crimes previstos neste título, em prejuízo:

I - do cônjuge, na constância da sociedade conjugal; [...].

De outro modo, Guilherme de Souza Nucci (2023, p. 521) ensina que as condições negativas de punibilidade são escusas absolutórias, especiais e pessoais, de ordem utilitária ou sentimental, que, sem interferir na constituição do crime, afeta a punibilidade da conduta delitiva.

Paralelamente, as condições objetivas de punibilidade, nas palavras de Rogério Sanches Cunha (2016, p. 311), cumprem a função de suspender a pretensão punitiva estatal até o acontecimento de um fato futuro e incerto, não abrangido pelo dolo do agente, como pressuposto para a concretização da punibilidade. Como exemplo, pode ser indicada a entrada do agente do crime no território nacional, que, na forma do art. 7º, §2º, a, do CP, funciona como um dos requisitos para a aplicação da lei penal brasileira ao crime cometido no exterior:

Art. 7º - Ficam sujeitos à lei brasileira, embora cometidos no estrangeiro: [...].

§ 2º - Nos casos do inciso II, a aplicação da lei brasileira depende do concurso das seguintes condições:

a) entrar o agente no território nacional; [...].

E a respeito do último instituto, Guilherme de Souza Nucci (2023, p. 522) pontifica que a condição de procedibilidade representa uma “condição ligada ao processo que, uma vez presente, autoriza a propositura da ação”. Como exemplo, pode ser apontada a representação do ofendido, que, nos termos do *caput* do art. 24 do CPP, pode ser exigida para o oferecimento da denúncia pelo MP:

Art. 24. Nos crimes de ação pública, esta será promovida por denúncia do Ministério Público, mas dependerá, quando a lei o exigir, de requisição do Ministro da Justiça, ou de representação do ofendido ou de quem tiver qualidade para representá-lo.

Cumpra consignar, por derradeiro, que, por conta da importância que possuem na persecução penal, as causas de extinção da punibilidade são consideradas matérias de ordem pública, podendo, dessa maneira, ser alegadas e reconhecidas a qualquer tempo, inclusive de ofício pelo juiz⁶, conforme determina o *caput* do art. 61 do Código de Processo Penal, a saber:

Art. 61. Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício.

Dessa maneira, a punibilidade da conduta delitiva não reflete uma propriedade isenta de modificação, na medida em que o ordenamento jurídico reconhece que situações excepcionais podem impedir a autoridade estatal competente de promover as atividades necessárias para o sancionamento do infrator penal.

⁶ “As causas de extinção da punibilidade são tão importantes que constituem matéria de ordem pública, podendo, inclusive, ser reconhecidas ex officio pelo órgão jurisdicional (art. 61, CPP)” (AFONSO, 2012, p. 116).

4 PAGAMENTO A QUALQUER TEMPO COMO CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O pagamento da dívida tributária é uma causa especial de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. De certa maneira, esse mecanismo, ao invés de focar exclusivamente na punição penal, prioriza o recebimento dos valores devidos, buscando a reparação do dano causado aos cofres públicos.

4.1 Aspectos gerais

No âmbito dos crimes contra a ordem tributária, a legislação brasileira põe à disposição do agente do crime o direito de extinguir a punibilidade do delito através do pagamento do montante sonegado, acrescido de multa, juros e correção monetária. Contudo, a atual regulamentação não estipula qualquer marco interruptivo para o direito de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento.

Em face da referida lacuna legislativa, uma parte da doutrina e a unanimidade da jurisprudência entendem que o pagamento do montante devido continua a causar a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária até mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Como representante da doutrina, Kiyoshi Harada (2014, p. 181), tomando como base a literalidade das normas que disciplinam o pagamento como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, consigna:

A subsequente edição da Lei nº 12.382, de 25-2-2011, que pelo seu art. 6º introduziu os §§ 1º a 6º ao art. 83 da Lei nº 9.430, de 27-11-1996, regulando as hipóteses de parcelamento do crédito tributário, de suspensão da pretensão punitiva e de extinção de punibilidade pelo pagamento integral dos débitos oriundos do parcelamento, em nada afeta a vigência e aplicação do citado § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 que, ao contrário do caput, não tem natureza temporária. O referido § 2º regula os efeitos do pagamento direto, em parcela única, e a qualquer tempo, independentemente de moratória concedida por lei especial.

De maneira semelhante, o STJ tem pacificado o entendimento de que inexistente um marco interruptivo para a ocorrência da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento, *in verbis*:

PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO AGRAVO EM

RECURSO ESPECIAL. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. AGRAVO PREJUDICADO. 1. Conforme entendimento pacífico nesta Corte, o pagamento integral do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade quanto aos crimes contra a ordem tributária. 2. Na hipótese dos autos, a Diretoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de Santa Catarina informa que os débitos tributários que ensejaram o processo criminal foram integralmente quitados. Por isso, de rigor, o reconhecimento da extinção da pretensão punitiva. 3. Agravo regimental prejudicado, ante o reconhecimento da extinção da punibilidade. (AgRg nos EDcl nos EAREsp n. 1.717.169/SC, relator Ministro Ribeiro Dantas, Terceira Seção, julgado em 12/5/2021, DJe de 17/5/2021.)

Paralelamente, o STF reconhece que, ao não estipularem um marco temporal para a cessação do efeito despenalizante da quitação integral, as normas atuais conferem ao pagamento a qualquer tempo o condão de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do writ. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício. 1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência. 2. Não se conhece do habeas corpus. 3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos – empreendido pelo paciente em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente. 4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. 5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente. (HC 116.828, Primeira Turma, ministro Dias Toffoli, DJe de 17 de outubro de 2013)

Por derradeiro, cabe destacar que, no contexto apresentado, o vácuo legislativo relacionado ao estabelecimento de um marco interruptivo para o pagamento deixar de extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária reforça a ideia de que, com a tipificação dos crimes fiscais, o legislador buscava acima de qualquer outra coisa a incrementação das receitas públicas.⁷

⁷ O Ministro Kassio Nunes Marques, no julgamento da ADI nº 4.273/DF, afirmou que “a extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática de crime contra a ordem tributária constitui opção política que vem sendo há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para a consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal.”

4.2 Evolução legislativa do marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributária

Como será mostrado mais adiante, a designação do marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributária passou por um vaivém terrível desde a primeira regulamentação do instituto da extinção da punibilidade dos crimes tributário pela quitação total do montante sonegado.

Na qualidade de primeiro dispositivo legal a prever a extinção da punibilidade dos crimes de natureza tributária pelo pagamento, o § 2º do art. 483 do Decreto nº 48.959-A/1960 estabelecia que o autor do delito poderia ilidir o processo criminal, caso efetuasse o pagamento das contribuições sociais sonegadas, no prazo de 30 dias, contados da data da lavratura do autor de infração:

Art. 483. [...].

§ 2º A empresa poderá elidir o processo criminal, efetuando o pagamento do total devido nos termos do artigo, no prazo de 30 (trinta) dias a data da lavratura do auto de infração.

Posteriormente, o § 1º do art. 11 da Lei nº 4.357/1964 introduziu a previsão de que os crimes de apropriação indébita tributária por equiparação deixariam de ser puníveis, caso o autor do delito recolhesse aos cofres públicos o montante sonegado, antes da decisão administrativa de primeira instância:

Art 11. [...].

§ 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal.

Logo depois, o art. 2º da Lei nº 4.729/1965, paralelamente à tipificação dos crimes de sonegação fiscal, estabeleceu que a punibilidade dos crimes tipificados no art. 1º seria extinta, caso houvesse o recolhimento do tributo sonegado, antes do início, na esfera administrativa, da ação fiscal própria, *in verbis*:

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.

Implementando modificações temporárias no art. 2º da Lei nº 4.729/1965, o art. 8º do Decreto-Lei nº 94/1966 passou a reconhecer que o recolhimento da quantia sonegada, ocorrido até a data específica de 31 de janeiro de 1967, ainda

que posteriormente ao início do processo administrativo tributário, era causa de extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal, a saber:

Art. 8º Além do caso de que trata o artigo 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos, se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover, até 31 de janeiro de 1967, o recolhimento dos tributos e multas ou, não estando ainda julgado o respectivo processo, depositar na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações do Tesouro, a importância nêle considerada devida.

Sem estabelecer uma data específica, o art. 18, *caput*, do Decreto-Lei nº 157/1967 modificou definitivamente o marco temporal definido no art. 2º da Lei nº 4.729/1965, adotando, nesse processo, o mesmo marco temporal definido no art. 8º do Decreto-Lei nº 94/1966, a saber:

Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acôrdo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou dêste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

Especificamente para o crime de apropriação indébita de IPI, o art. 2º da Decreto-Lei nº 326/1967 determinava que a decisão administrativa de primeira instância era o termo final do exercício do direito de extinguir a punibilidade pelo pagamento, nos seguintes termos:

Art. 2º. A utilização do produto da cobrança do impôsto sôbre produtos industrializados em fim diverso do recolhimento do tributo constitui crime de apropriação indébita definido no art. 168 do Código Penal, imputável aos responsáveis legais da firma salvo se pago o débito espontâneamente, ou, quando instaurado o processo fiscal, antes da decisão administrativa de primeira instância.

Com aplicabilidade circunscrita ao crime de sonegação fiscal de IR, o *caput* do art. 1º da Lei nº 5.498/1968 estabelecia que o pagamento integral e o pagamento da primeira quota do parcelamento, desde que promovidos dentro do prazo terminal de 30 dias, contados da publicação da referida Legislação, eram suficientes para ensejar a extinção da punibilidade da conduta delitiva, *in verbis*:

Art. 1º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos na Lei número 4.729, de 14 de julho de 1965, para os contribuintes do imposto de renda que, dentro de 30 (trinta) dias da publicação desta Lei, satisfizerem o pagamento de seus débitos na totalidade, ou efetuarem o pagamento de 1ª (primeira) quota do parcelamento que lhes tenha sido concedido.

Outrossim, o § 1º do art. 1º da Lei nº 5.498/1968 ainda estabelecia que a punibilidade do crime de sonegação fiscal de IR ficaria extinta, caso o contribuinte já

tivesse pagado ou estivesse pagando regularmente os valores sonegados, na data da publicação da referida Legislação:

Art. 1º [...]

§ 1º Fica igualmente extinta a punibilidade dos contribuintes, mencionados neste artigo, que tenham pago seus débitos ou que os estejam pagando na forma da legislação vigente.

Logo em seguida, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060/1969, ao reconhecer a aplicação das normas que regulavam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no art. 11 da Lei nº 4.357/1964 e no art. 2º do Decreto-lei nº 326/1967 aos crimes de sonegação fiscal, alterou o art. 2º da Lei nº 4.729/1965, naquilo que dizia respeito ao limite temporal para a extinção da punibilidade pelo pagamento. Com isso, a extinção da pretensão punitiva estatal pelo pagamento poderia ocorrer até a decisão administrativa de primeira instância, não mais até o início, na esfera administrativa, da ação fiscal própria. Segue a redação do referido dispositivo:

Art. 5º Aplicam-se ao crime de sonegação fiscal, definido no artigo 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, as normas que regulam a extinção da punibilidade dos crimes de apropriação indébita previstos no artigo 11, da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964 e no artigo 2º do Decreto-lei nº 326, de 8 de maio de 1967.

Depois de duas décadas, o art. 14 da Lei nº 8.137/1990, de maneira completamente inovadora, começou a considerar o recebimento da denúncia criminal como marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributária:

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.

Um ano depois, o art. 98 da Lei nº 8.383/1991 revogou expressamente o art. 14 da Lei nº 8.137/1990, bem como os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357/1964, o art. 2º da Lei nº 4.729/1965 e o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060/1969:

Art. 98. Revogam-se o art. 44 da Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, os §§ 1º e 2º do art. 11 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, o art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969, os arts. 13 e 14 da Lei nº 7.713, de 1988, os incisos III e IV e os §§ 1º e 2º do art. 7º e o art. 10 da Lei nº 8.023, de 1990, o inciso III e parágrafo único do art. 11 da Lei nº 8.134, de 27 de dezembro de 1990 e o art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.

E, para completar, o art. 14 da LC nº 70/1991 ainda revogou expressamente o art. 2º do Decreto-Lei nº 326/1967, deixando o ordenamento jurídico brasileiro completamente desprovido de normas regulamentadoras do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento:

Art. 14. Revoga-se o art. 2º do Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1967 e demais disposições em contrário.

Posteriormente, o art. 34 da Lei nº 9.249/1995 reintroduziu o instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento da dívida fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, regulando-o, basicamente, nos mesmos termos do art. 14 da Lei nº 8.137/1990, inclusive nos que estabeleciam o recebimento da denúncia como marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento do montante sonegado:

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.

Por oportuno, convém destacar que, ao analisar HC nº 73.418/RS, o STF, fazendo uso da analogia *in bonam partem*, entendeu que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento previsto no art. 34 da Lei nº 9.249/1995 era extensível aos crimes contra a previdência social, *in verbis*:

EMENTA: PENAL. PROCESSUAL PENAL. "HABEAS CORPUS", NÃO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIARIAS. PAGAMENTO DO DÉBITO ANTES DO RECEBIMENTO DA DENUNCIA. APLICAÇÃO DO ART. 34 DA LEI 9.249/95. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. "HABEAS CORPUS": CONCESSÃO DE OFÍCIO. LEIS 8.137/90, 8.212/91, 8.383/91 e 9.249/95. I. - Aplicação do art. 34 da Lei 9.249/95, que determina a extinção da punibilidade dos crimes definidos na Lei 8.137/90, quando o agente promover o pagamento do débito antes do recebimento da denúncia. II. - H.C. concedido de ofício. (HC 73418, Relator(a): CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 05-03-1996, DJ 26-04-1996 PP-13116 EMENT VOL-01825-02 PP-00387)

Assim como o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, o § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000 também estipulava que o pagamento efetuado antes do recebimento da denúncia criminal era causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária e dos crimes de sonegação fiscal:

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

Cabe apontar que a extinção da punibilidade regulamentada no § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000 estava associada apenas ao pagamento parcelado, posto que a redação do referido dispositivo deixava suficientemente claro que, para a ocorrência da extinção da punibilidade, o pagamento precisaria recair sobre os “débitos oriundos de tributos ou multas que tivessem sido objeto de parcelamento”.

Isso significa que o pagamento integral fora de um parcelamento faria incidir a regra do art. 34 da Lei nº 9.249/1995, não a do § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000, na medida em que aquela, ao contrário desta, não exigia formalidades especiais para o pagamento.

Logo em seguida, a Lei nº 9.983/2000 acrescentou ao CP os crimes de apropriação indébita previdenciária⁸ e de sonegação de contribuição previdenciária⁹, estabelecendo para cada uma dessas novas incriminadoras fiscais uma hipótese específica de extinção da punibilidade.

A hipótese de extinção da punibilidade pelo pagamento ligada ao crime de apropriação indébita previdenciária estava disciplinada no § 2º do art. 168-A do CP. Nesse dispositivo, estava estabelecido que o pagamento somente causaria a extinção a punibilidade, se fosse realizado antes do início da ação fiscal, nos seguintes termos:

Art. 168-A. [...]

§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

A respeito do crime de apropriação indébita previdenciária, vale a pena destacar também que o inciso I do § 3º do art. 168-A do CP reconhecia uma outra situação em que o pagamento da dívida também poderia afastar a imposição da sanção penal. Nesse dispositivo, constava que o juiz poderia deixar de aplicar a pena, ou aplicar somente a de multa, caso o agente – primário e de bons antecedentes – já tivesse efetuado o pagamento entre o início da ação fiscal e o recebimento da denúncia, nos seguintes termos:

Art. 168-A. [...]

⁸ Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. § 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social.

⁹ Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:

I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou [...].

Nos termos do § 1º do art. 337-A do CP, a hipótese de extinção da punibilidade associada ao crime de sonegação de contribuição previdenciária não exigia do agente do delito o pagamento da dívida, mas tão somente a declaração e a confissão dos valores sonegados, antes do início da respectiva ação fiscal:

Art. 337-A. [...]

§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Ainda vigente nos dias de hoje, o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003¹⁰ desfruta do mérito de ser o primeiro dispositivo legal no ordenamento jurídico brasileiro a considerar o pagamento a qualquer tempo como uma causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

Art. 9º [...].

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

Tomando como base o fato de que o supratranscrito dispositivo legal não designa qualquer marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento nos crimes contra a ordem tributária, o STF já decidiu que a hipótese de extinção da punibilidade disposta no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 poderia ser implementada pelo autor do crime, mesmo após o recebimento da denúncia:

ACÇÃO PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. TRIBUTO. PAGAMENTO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. DECRETAÇÃO. HC CONCEDIDO DE OFÍCIO PARA TAL EFEITO. APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 9.º DA LEI 10.684/2003, C/C ART. 5.º, XL, DA CH/1988, E ART. 61 DO CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade

¹⁰ O § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 revogou tacitamente todas o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, as disposições que tratavam da extinção da punibilidade que até aquele momento ainda estavam vigentes. Essa conclusão decorre da leitura conjugada do *caput* e do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003. O *caput* estabelece o seguinte: “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.” Se o *caput* está tratando dos crimes contra a ordem tributária, do crime de apropriação indébita tributária e do crime de sonegação de contribuição previdenciária, então a parte do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 que faz alusão aos crimes indicados no *caput* permite a conclusão de que todas as disposições até aquele momento vigentes acerca da extinção da punibilidade dos crimes de natureza tributária estariam revogadas tacitamente, sendo, com isso, substituídas pelas disposições presentes no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003.

do crime tributário” (STF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. para acórdão Min. Cezar Póeluso, HC 81929/RJ, j. em 16.12.2003).

Além disso, cabe frisar que, ao contrário do § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000, o § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 trata de uma hipótese de extinção da punibilidade que está atrelada ao pagamento à vista, na medida em que não faz menção a qualquer parcelamento, como o faz o § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000.

Anos mais tarde, a conjugação dos arts. 68, *caput*, e 69, *caput*, da Lei nº 11.941/2009 revogou tacitamente o § 3º o art. 15 da Lei nº 9.964/2000, ao regular a mesma matéria de forma diferente. Com a nova regulamentação, ficou estabelecido que, a partir daquele momento, o pagamento parcelado, a qualquer tempo, passaria a ser uma causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, nos seguintes termos:

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei. [...].

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Entretanto, essa regulamentação não durou muito, visto que a Lei nº 12.382/2011, ao inserir os §§ 2º e 4º no art. 83 da Lei nº 9.430/1996, passou a prever que o pagamento parcelado precisaria ser realizado antes do recebimento da denúncia criminal para que pudesse extinguir a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. Os referidos parágrafos estão assim redigidos:

Art. 83. [...].

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. [...].

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. [...].

Assim, atualmente a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária encontra-se disciplinada pela conjugação dos §§ 2º e 4º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, para o pagamento parcelado, e pelo § 2º do art. 9º da Lei nº

10.684/2003, para o pagamento à vista. No primeiro caso, a extinção pode ocorrer até o recebimento da denúncia, ao passo que, no segundo caso, a extinção pode ocorrer mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

5 PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE, SOB A PERSPECTIVA DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE

Em desfavor da atual regulamentação do instituto da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, circula no meio jurídico a tese de que o pagamento a qualquer tempo fomentaria uma situação de proteção insuficiente do bem jurídico tutelado pelas incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990, em ofensa direta à proibição de proteção deficiente dos bens jurídicos, como perspectiva do princípio da proporcionalidade.

5.1 Proibição de proteção deficiente dos bens jurídicos, como perspectiva do princípio da proporcionalidade

O dever de proteção eficiente dos direitos fundamentais a cargo dos entes públicos está diretamente conectado ao princípio da proporcionalidade, que, até pouco tempo atrás, era entendido apenas como um mecanismo direcionado ao controle do poder estatal, com a finalidade específica de evitar excessos por parte dos entes públicos no exercício de suas atividades¹¹, a partir de uma análise orientada pela adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito¹².

A doutrina e a jurisprudência contemporâneas entendem que, além de coibir os excessos provenientes da atuação estatal, o princípio da proporcionalidade também tem a função de atuar contra a ocorrência de uma proteção deficitária dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional, através da imposição de um dever de proteção eficiente dos interesses da população, a ser observado pelos entes públicos no exercício de suas respectivas atribuições.

¹¹ A respeito dos parâmetros atinentes à atividade legislativa, José Joaquim Gomes Canotilho (1992, p. 178) acredita que, em conjunturas de flagrantes arbítrio, irracionalidade e discriminação injustificada, cabe o controle de constitucionalidade com base no princípio da proporcionalidade, tanto na vertente da proibição do excesso, quanto na da proibição de proteção deficiente dos direitos fundamentais.

¹² Acerca das subdivisões do princípio da proporcionalidade, Maria Luiza Schäfer Streck (2009, p. 68) ensina que “sua formulação mais conhecida, oriunda das decisões da dogmática alemã, é a concepção ampla, que divide o princípio da proporcionalidade em três subdivisões: o da adequação/idoneidade, responsável por verificar se a medida limitadora é um meio apto a alcançar o fim necessário; o da necessidade, que busca estabelecer a medida penal mais benigna e idônea para alcançar o fim buscado pela intervenção; o da proporcionalidade em sentido estrito, que indicará se a medida adotada gera mais benefícios do que prejuízos, levando em conta o conjunto de direitos e bens colocados em jogo, de modo a verificar, por um lado, a intensidade da restrição a um direito fundamental e, em oposição, o nível de satisfação na realização de outro direito fundamental (que acaba restringindo a implementação do primeiro).”

Essencialmente, o dever de proteção a ser cumprido pelos entes estatais decorre do aspecto objetivo dos direitos fundamentais expressos no texto constitucional. Nessa mesma linha de raciocínio, o Ministro Gilmar Mendes, baseando-se na doutrina e na jurisprudência alemãs, apontou, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.510/DF, o seguinte:

Como é sabido, os direitos fundamentais se caracterizam não apenas por seu aspecto subjetivo, mas também por uma feição objetiva que os tornam verdadeiros mandatos normativos direcionados ao Estado. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais legitima a idéia de que o Estado se obriga não apenas a observar os direitos de qualquer indivíduo em face das investidas do Poder Público (direito fundamental enquanto direito de proteção ou de defesa *Abwehrrecht*), mas também a garantir os direitos fundamentais contra agressão propiciada por terceiros (*Schutzpflicht des Staats*). A forma como esse dever será satisfeito constitui, muitas vezes, tarefa dos órgãos estatais, que dispõem de alguma liberdade de conformação. Não raras vezes, a ordem constitucional identifica o dever de proteção e define a forma de sua realização. A jurisprudência da Corte Constitucional alemã acabou por consolidar entendimento no sentido de que do significado objetivo dos direitos fundamentais resulta o dever do Estado não apenas de se abster de intervir no âmbito de proteção desses direitos, mas também de proteger tais direitos contra a agressão ensejada por atos de terceiros. Essa interpretação da Corte Constitucional empresta sem dúvida uma nova dimensão aos direitos fundamentais, fazendo com que o Estado evolua da posição de "adversário" para uma função de guardião desses direitos. É fácil ver que a idéia de um dever genérico de proteção fundado nos direitos fundamentais relativiza sobremaneira a separação entre a ordem constitucional e a ordem legal, permitindo que se reconheça uma irradiação dos efeitos desses direitos sobre toda a ordem jurídica. Assim, ainda que não se reconheça, em todos os casos, uma pretensão subjetiva contra o Estado, tem-se, inequivocamente, a identificação de um dever deste de tomar todas as providências necessárias para a realização ou concretização dos direitos fundamentais. Os direitos fundamentais não podem ser considerados apenas como proibições de intervenção (*Eingriffsverbote*), expressando também um postulado de proteção (*Schutzgebote*). Utilizando-se da expressão de Canaris, pode-se dizer que os direitos fundamentais expressam não apenas uma proibição do excesso (*Übermassverbot*), mas também podem ser traduzidos como proibições de proteção insuficiente ou imperativos de tutela (*Untermassverbot*). Nos termos da doutrina e com base na jurisprudência da Corte Constitucional alemã, pode-se estabelecer a seguinte classificação do dever de proteção: a) dever de proibição (*Verbotspflicht*), consistente no dever de se proibir uma determinada conduta; b) dever de segurança (*Sicherheitspflicht*), que impõe ao Estado o dever de proteger o indivíduo contra ataques de terceiros mediante a adoção de medidas diversas; c) dever de evitar riscos (*Risikopflicht*), que autoriza o Estado a atuar com o objetivo de evitar riscos para o cidadão em geral mediante a adoção de medidas de proteção ou de prevenção especialmente em relação ao desenvolvimento técnico ou tecnológico. Discutiu-se intensamente se haveria um direito subjetivo à observância do dever de proteção ou, em outros termos, se haveria um direito fundamental à proteção. A Corte Constitucional acabou por reconhecer esse direito, enfatizando que a não-observância de um dever de proteção corresponde a uma lesão do direito fundamental previsto no art. 2, II, da Lei Fundamental. Assim, na dogmática alemã é conhecida a diferenciação entre o princípio da proporcionalidade como proibição de excesso (*Übermassverbot*) e como proibição de proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*). No primeiro caso, o princípio da

proporcionalidade funciona como parâmetro de aferição da constitucionalidade das intervenções nos direitos fundamentais como proibições de intervenção. No segundo, a consideração dos direitos fundamentais como imperativos de tutela (Canaris) imprime ao princípio da proporcionalidade uma estrutura diferenciada. O ato não será adequado quando não proteja o direito fundamental de maneira ótima; não será necessário na hipótese de existirem medidas alternativas que favoreçam ainda mais a realização do direito fundamental; e violará o subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito se o grau de satisfação do fim legislativo é inferior ao grau em que não se realiza o direito fundamental de proteção. Na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, a utilização do princípio da proporcionalidade como proibição de proteção deficiente pode ser encontrada na segunda decisão sobre o aborto (BverfGE 88, 203, 1993). O Bundesverfassungsgericht assim se pronunciou: "O Estado, para cumprir com seu dever de proteção, deve empregar medidas suficientes de caráter normativo e material, que levem a alcançar - atendendo à contraposição de bens jurídicos - a uma proteção adequada, e como tal, efetiva (proibição de insuficiência) (...). É tarefa do legislador determinar, detalhadamente, o tipo e a extensão da proteção. A Constituição fixa a proteção como meta, não detalhando, porém, sua configuração. No entanto, o legislador deve observar a proibição de insuficiência (...). Considerando-se bens jurídicos contrapostos, necessária se faz uma proteção adequada. Decisivo é que a proteção seja eficiente como tal. As medidas tomadas pelo legislador devem ser suficientes para uma proteção adequada e eficiente e, além disso, basear-se em cuidadosas averiguações de fatos e avaliações racionalmente sustentáveis."

Diante do exposto, percebe-se que o princípio da proporcionalidade exerce duas funções opostas, mas complementares. Nesse sentido, ao mesmo tempo em que impede ações excessivas por parte dos detentores do poder, o princípio da proporcionalidade também proíbe a ausência ou a ineficiência das ações estatais remetidas à proteção dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional.

Nesse diapasão, o dever de proteção eficiente dos direitos fundamentais afeta diretamente a atividade do legislador, forçando-o, inclusive, a exercer, caso necessário, a atividade legislativa penal, com a conseqüente tipificação de determinadas condutas como crime, sempre visando a salvaguarda dos valores democráticos e sociais consagrados no texto constitucional. Isso porque, ao lado das diretrizes voltadas à proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, o texto constitucional também abriga preceitos que demandam do legislador ordinário o exercício da atividade legislativa penal, com a finalidade de expandir a proteção decorrente do Direito Penal.

Por conta disso, a atividade legislativa penal encontra-se igualmente submetida ao princípio da proporcionalidade, tanto em relação à perspectiva da vedação ao excesso, quanto em relação à perspectiva da proibição da proteção deficiente dos bens jurídicos tutelados nos tipos penais. No contexto da primeira

perspectiva, o princípio da proporcionalidade impede, entre outras coisas, a tipificação de condutas desprovidas de potencial lesivo a bens jurídicos mantenedores da ordem social¹³ como crime, ao passo que, no âmbito da segunda, impede, sobretudo, a despenalização de crimes com excessivo potencial lesivo a bens jurídicos caros à sociedade. Nessa mesma pegada, Maria da Conceição Ferreira da Cunha (1995, p. 306), ponderando a respeito do papel da Constituição Portuguesa na proteção eficiente dos direitos fundamentais por intermédio do direito penal, conclui:

De facto, a Constituição não deveria ser vista de forma unilateral, preocupada apenas com a defesa do indivíduo potencial criminoso (ou acusado de tal), mas também com as potenciais vítimas e com a defesa de toda a sociedade. Assim como teria legitimidade para conter o poder criminalizador, autorizando-o apenas à tutela de objectos legítimos, teria também legitimidade para lhe impor um âmbito mínimo irrenunciável de tutela. Só esta concepção estaria em sintonia com a actual função da Constituição.

Na ordem legal brasileira, a aplicação do princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente, sobre o direito penal decorre principalmente do entendimento firmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 418.376-5/MS. No julgamento em questão, o Ministro Gilmar Mendes, abordando a relação existente entre a incidência de determinada causa de extinção da punibilidade e a proibição de proteção deficiente, como perspectiva do princípio da proporcionalidade, defendeu o seguinte:

De outro modo, estar-se-ia a blindar, por meio de norma penal benéfica, situação fática indiscutivelmente repugnada pela sociedade, caracterizando-se típica hipótese de proteção insuficiente por parte do Estado, num plano mais geral, e do Judiciário, num plano mais específico. Quanto à proibição de proteção insuficiente, a doutrina vem apontando para uma espécie de garantismo positivo, ao contrário do garantismo negativo (que se consubstancia na proteção contra os excessos do Estado) já consagrado pelo princípio da proporcionalidade. A proibição de proteção insuficiente adquire importância na aplicação dos direitos fundamentais de proteção, ou seja, na perspectiva do dever de proteção, que se consubstancia naqueles casos em que o Estado não pode abrir mão da proteção do direito penal para garantir a proteção de um direito fundamental.

Nessa mesma linha, Ingo Wolfgang Sarlet (2005, p. 107-132), refletindo acerca da influência do princípio da proporcionalidade, na perspectiva da proibição de proteção deficiente, sobre a atuação legislativa penal, ensina que:

A noção de proporcionalidade não se esgota na categoria da proibição de excesso, já que abrange um dever de proteção por parte do Estado, inclusive quanto a agressões contra direitos fundamentais provenientes de terceiros, de tal sorte que se está diante de dimensões que reclamam maior

¹³ O crime de adultério previsto no art. 240 do Código Penal, por exemplo, foi revogado justamente porque lhe faltava potencial lesivo contra bens jurídicos determinantes para a ordem social.

densificação, notadamente no que diz com os desdobramentos da assim chamada proibição de insuficiência no campo jurídico-penal e, por conseguinte, na esfera da política criminal, onde encontramos um elenco significativo de exemplos a serem explorados. [...] A violação da proibição de insuficiência, portanto, encontra-se habitualmente representada por uma omissão (ainda que parcial) do poder público, no que diz com o cumprimento de um imperativo constitucional, no caso, um imperativo de tutela ou dever de proteção, mas não se esgota nesta dimensão (o que bem demonstra o exemplo da descriminalização de condutas já tipificadas pela legislação penal e onde não se trata, propriamente, duma omissão no sentido pelo menos habitual do termo.

De maneira semelhante, Lenio Streck (2005, p. 180) correlaciona as duas facetas do princípio da proporcionalidade com a proteção decorrente do direito penal, nos seguintes termos:

[...] a proporcionalidade possui uma dupla face: de proteção positiva e de proteção de omissões estatais. Ou seja, a inconstitucionalidade pode ser decorrente de excesso do Estado, caso em que determinado ato é desarrazoado, resultando desproporcional o resultado do sopesamento (Abwägung) entre fins e meios; de outro, a inconstitucionalidade pode advir de proteção insuficiente de um direito fundamental (nas suas diversas dimensões), como ocorre quando o Estado abre mão do uso de determinadas sanções penais ou administrativas para proteger determinados bens jurídicos. Este duplo viés do princípio da proporcionalidade decorre da necessária vinculação de todos os atos estatais à materialidade da Constituição, e que tem como consequência a sensível diminuição da discricionariedade (liberdade de conformação) do legislador.

Diante do exposto, conclui-se que, de fato, a ordem legal brasileira comporta duas perspectivas para o princípio da proporcionalidade, com a perspectiva da proibição de proteção deficiente desenvolvendo uma especial influência sobre a atividade legislativa penal, muito por conta das obrigações decorrentes do texto constitucional, que, destinadas ao legislador ordinário, impõem uma atuação ética e eficiente em favor dos bens jurídicos com baixa ou nenhuma proteção fora do âmbito do direito penal.

5.2 Ofensa ao princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente, pela admissão do pagamento a qualquer tempo como causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária

Cumprir começar destacando os ensinamentos de Anabela Miranda Rodrigues (2000, p. 181), para quem:

O sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado. [...] É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que sua dimensão democrática lhe impõe.

Nesse mesmo sentido, Flávio Vilela Campos (2020, p. 60) pontifica que:

Os tributos arrecadados não têm fim em si mesmos, mas o de promover os objetivos modificadores previstos na Constituição, realizando a justiça distributiva e financiando as atividades sociais do Estado, para promover condições de dignidade de cada pessoa humana.

Levando isso em consideração, sabe-se que a evasão tributária afeta diretamente a arrecadação tributária e, por conseguinte, a realização da justiça distributiva associada à natureza dos tributos. Dessa maneira, tem-se que, com a tipificação dos crimes tributários, o Estado Brasileiro aposta na coerção proveniente do direito penal para garantir a entrada dos recursos financeiros indispensáveis ao atendimento das necessidades da população. Nessa linha, Luiz Regis Prado (2013, p. 261) consigna:

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

Surge, assim, a tese sob análise, na linha de que a extinção da punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo provocaria um prejuízo enorme à proteção do bem jurídico tutelado pelos crimes tributários, criando uma situação de proteção ineficiente dos direitos fundamentais relacionados ao respectivo bem jurídico.

Com efeito, os apoiadores da referida tese argumentam que a extinção da punibilidade pela mera devolução a qualquer tempo dos valores sonegados representaria um benefício irregular ao contribuinte sonegador, em afronta direta às cláusulas de incriminação presentes no texto constitucional, comprometendo-se, com isso, a integridade do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária.

Paralelamente, argumenta-se também que, além de irregular, a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo ainda seria um benefício injustificado, visto que não haveria garantias tanto da redução da sonegação fiscal quanto do incremento da arrecadação tributária. Por conta disso, Lenio Streck (2004, p. 284) afirma que:

Para abrir mão – mesmo que de forma indireta – da proteção penal do bem jurídico ínsito à idéia de Estado Social, o legislador deveria demonstrar, antes, que os meios alternativos à sanção, como o pagamento de tributos antes do recebimento da denúncia, tenham, nos últimos anos – mormente a partir da Lei nº 9.249/95 – proporcionado resultados que apontem, de forma efetiva, para a diminuição da sonegação de tributos.

Contudo, olhando para o grau de sonegação fiscal no território brasileiro, Lenio Streck (2004, p. 243) conclui que “não há qualquer justificativa de cunho empírico que aponte para a desnecessidade da utilização do direito penal para a proteção dos bens jurídicos que estão abarcados pelo recolhimento de tributos”.

Nesse contexto, a ineficiência da proteção dos direitos fundamentais decorre do fato de que a opção legislativa de permitir a extinção da punibilidade a qualquer tempo, para além de desmontar a estrutura penal de combate à sonegação fiscal, estimula o cometimento dos crimes tributários, na medida em que afasta do contribuinte sonegador o risco de sanção penal, especialmente o risco de pena privativa de liberdade, caso ele efetue o pagamento do montante devido, deixando como punição apenas a incidência das multas de natureza tributária e demais encargos legais sobre o valor principal do tributo ou da multa sonegada.

Discorrendo sobre os riscos de sanção assumidos pelo contribuinte sonegador ao decidir cometer um crime tributário nas circunstâncias atuais, Maria Luiza Schäfer Streck (2009, p. 156) explica:

Ao que parece, estamos diante de uma verdadeira institucionalização da sonegação de tributos. Ora, a prevenção geral é uma das funções clássicas do Direito Penal, e é assentada na ideia de que o agente que pretende cometer algum ilícito não o fará porque tem algo a perder, no caso, sua liberdade. A pergunta que se faz é: se de antemão ele sabe que não tem nada a perder, por que não arriscar? Se for pego paga a dívida, se não, sai com o lucro de sua ação criminosa.

Diante do exposto, resta saber se, na visão do STF, a opção legislativa de permitir a extinção da punibilidade a qualquer tempo enfraquece ou não a tutela penal do bem jurídico associado aos crimes contra a ordem tributária, em afronta direta ao princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente.

5.3 Posição do STF

Após ser instado a se pronunciar a respeito da tese de que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo fomentaria uma situação de proteção insuficiente dos direitos fundamentais consagrados no texto constitucional, em ofensa direta ao princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente, o STF concluiu que a atual regulamentação do instituto em questão viola nenhum princípio

constitucional – considerando, inclusive, o princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente. Cabe apontar que a conclusão do STF ocorreu no julgamento da ADI nº 4.273/DF, que teve o PGR como autor. Segue abaixo a ementa do referido julgamento:

EMENTA PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. CONTINÊNCIA EM RELAÇÃO À ADI 3.002, JULGADA PREJUDICADA. PRELIMINAR SUPERADA. LEI POSTERIOR QUE DISCIPLINOU A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA EM RAZÃO DO PARCELAMENTO. PERDA PARCIAL DE OBJETO DA AÇÃO. MÉRITO. INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTS. 3º, I A IV, E 5º, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA INTERVENÇÃO MÍNIMA, FRAGMENTARIEDADE E PROPORCIONALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. 1. A ADI 3.002, em que arguida a inconstitucionalidade do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, foi julgada prejudicada por força de decisão do ministro Celso de Mello proferida em 14 de dezembro de 2009. Não subsiste, portanto, a relação de continência, sustentada nas informações apresentadas pelo Presidente da República, a justificar a reunião do presente processo ao revelador daquela ação direta. 2. A Lei n. 12.382/2011, em seu art. 6º, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996 e limitou expressamente a extinção da punibilidade por parcelamento formalizado antes do recebimento da denúncia (Lei n. 9.430/1996, art. 86, § 6º, c/c Lei n. 9.249, art. 34). 3. Como a Lei n. 12.382/2011 disciplinou, em momento superveniente, apenas a extinção da punibilidade em consequência do parcelamento, sem dispor sobre o pagamento, permanece em vigor, para a satisfação integral do crédito tributário, a regra constante do art. 69 da Lei n. 11.941/2009, impugnada na presente ação, que admite efeitos penais independentemente de o pagamento ter ocorrido antes ou depois do recebimento da denúncia. 4. Revela-se prejudicada a arguição de inconstitucionalidade em relação ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009, na linha da firme jurisprudência deste Tribunal (ADI 2.087, Plenário, ministro Dias Toffoli, DJe de 8 de maio de 2018; e ADI 2.542 AgR, Plenário, ministro Luiz Fux, DJe de 27 de outubro de 2017). 5. Os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, questionados em face da Constituição Federal, previram medidas despenalizadoras quanto aos delitos dos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e dos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, consistentes na suspensão da pretensão punitiva estatal em consequência do parcelamento de débitos tributários de que trata a Lei n. 11.941/2009, bem assim na extinção da punibilidade do agente caso seja realizado o pagamento integral. 6. A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática dos crimes contra a ordem tributária constitui opção política há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal ao autor do crime. 7. O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário pela prática dos crimes tributários, funcionam como mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e geração de empregos. Concorrem, em última análise, para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da Carta Magna, a saber: (i) construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantia do desenvolvimento nacional; (iii) erradicação da

pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; (iv) promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. 8. A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o direito penal. Tais princípios constituem expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, que extrai seu fundamento constitucional do devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV). 9. A sanção penal deve ser a *ultima ratio* para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária abrangidos pelas medidas despenalizadoras previstas na Lei n. 11.941/2009. Desse modo, a incidência da pena se justificará quando as normas tributárias que disciplinam a fiscalização e a arrecadação dos tributos – aí incluídas as reguladoras do parcelamento conducente à extinção do crédito tributário – se revelarem insuficientes para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais. 10. Os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 não contrariam o art. 5º, caput, da Constituição de 1988, tendo em vista que as medidas de suspensão e de extinção da punibilidade prestigiam a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa ao deixarem as sanções penais pela prática dos delitos contra a ordem tributária como *ultima ratio*, em conformidade com o postulado da proporcionalidade e da intervenção mínima do direito penal. 11. A suspensão da pretensão punitiva e do prazo da prescrição penal, decorrente do parcelamento dos débitos tributários, e a extinção da punibilidade, ante o pagamento integral desses mesmos débitos, mostram-se providências adequadas à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras, porquanto estimulam e perseguem a reparação do dano causado ao erário em virtude da sonegação. Essas medidas afastam o excesso caracterizado pela restrição ao direito fundamental à liberdade, derivado da imposição da sanção penal, quando os débitos estiverem sendo regularmente pagos ou já tenham sido integralmente quitados, o que revela, nesse caso, a suficiência das normas tributárias para a proteção do patrimônio público. 12. As medidas versadas nas normas questionadas se afiguram suficientes para a tutela do bem jurídico em análise, diante da previsão, pelo legislador, do sobrestamento da pretensão punitiva na esfera penal e do prazo prescricional para que o Estado a exerça. Rescindido o parcelamento tributário em razão do inadimplemento, caso subsista a lesão ao erário, a persecução penal se restabelecerá, podendo resultar na imposição de sanção privativa da liberdade ao autor do crime. 13. Pedido prejudicado no que diz respeito ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 e julgado improcedente quanto às demais disposições legais impugnadas, declarando-se constitucionais os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003. (ADI 4273, Relator(a): NUNES MARQUES, Tribunal Pleno, julgado em 15-08-2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023)

No voto que apresentou por ocasião do julgamento da ADI nº 4.273/DF, o Ministro Kassio Nunes Marques – Ministro Relator do caso – argumentou que a opção legislativa de permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo não era apenas adequada, como também era idônea à proteção do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária, afirmando, ainda, que a referida opção legislativa prestigiava, de maneira louvável, o direito fundamental à liberdade, nos seguintes termos:

Ora, as opções de suspender a pretensão punitiva e o prazo da prescrição penal em virtude do parcelamento dos débitos tributários, de um lado, e de extinguir a punibilidade em função do pagamento integral desses mesmos débitos, de outro, se mostram adequadas (compatíveis) e idôneas à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras. Trata-se de providências que estimulam e perseguem a reparação do dano causado ao erário em consequência da sonegação e que afastam o excesso, caracterizado pela restrição ao direito fundamental à liberdade, decorrente da imposição da sanção penal, quando os débitos estiverem sendo regularmente pagos ou já tenham sido integralmente quitados, o que sinaliza, nesses casos, a suficiência das normas tributárias para a proteção do patrimônio público.

E, na conclusão de seu voto, o Ministro Kassio também enfrentou o argumento de que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo se enquadraria nos parâmetros fixados por ocasião do julgamento do Recurso Especial nº 418.376/MS, a partir do voto apresentado pelo Ministro Gilmar Mendes, *in verbis*:

Vale consignar, ainda, que a fundamentação assentada no voto proferido pelo ministro Gilmar Mendes no RE 418.376 – evocada pela Procuradoria-Geral da República, na inicial, para arrazoar a alegação de ofensa ao princípio da proibição de proteção deficiente – não guarda adequação, *permissa venia*, com a hipótese em julgamento. No referido precedente, esta Corte examinou a possibilidade de reconhecer a extinção da punibilidade, com fundamento no art. 107, VII, do Código Penal (na redação vigente à época), do autor de crime de estupro que manteve relações sexuais com menina sob sua tutela, no período em que a menor tinha entre 9 (nove) e 12 (doze) anos de idade. O autor do crime, cometido mediante violência presumida, passou a conviver em união estável com a vítima e invocou a incidência da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 107, VII, do Código Penal (VII – pelo casamento do agente com a vítima, nos crimes contra os costumes, definidos nos Capítulos I, II e III do Título VI da Parte Especial deste Código – inciso revogado pela Lei n. 11.106/2005), em virtude da equiparação da união estável ao casamento, nos termos do art. 226, § 3º, da Constituição Federal. Ante a situação fática específica e a natureza do crime cometido, o ministro Gilmar Mendes concluiu que o reconhecimento da extinção da punibilidade equivaleria, no caso, a “blindar, por meio de norma penal benéfica, situação fática indiscutivelmente repugnada pela sociedade, caracterizando-se típica hipótese de proteção insuficiente por parte do Estado, num plano mais geral, e do Judiciário, num plano mais específico” (excerto do voto proferido no RE 418.376, Redator do acórdão o ministro Joaquim Barbosa). Já quanto aos crimes contra a ordem tributária, cuida-se de espécie delitiva de reprovabilidade social reduzida, em que não há o emprego de violência ou grave ameaça, não havendo falar, portanto, em proteção penal insuficiente na previsão legislativa das medidas despenalizadoras já examinadas.

Considerando que o voto do Ministro Kassio Nunes Marques saiu vencedor no julgamento da ADI nº 4.273/DF, é correto concluir o STF rechaça categoricamente a tese de que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo ofenderia o princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente.

6 CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho, foram apresentados fatos, argumentos e explicações a respeito das implicações da opção legislativa de permitir a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento da dívida fiscal a qualquer tempo sobre a proteção da ordem tributária, enquanto garantidora da entrada dos recursos necessários à implementação dos direitos fundamentais da população.

A análise da natureza jurídica das incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990 deixou suficientemente claro que a prática dos crimes contra a ordem tributária causa, de fato, danos materiais à sociedade, deixando resultados visíveis.

Já o estudo acerca do bem jurídico tutelado pelos crimes contra a ordem tributária ajudou a delimitar o objeto do presente trabalho. Nesse ponto, os dois modelos estudados cumpriram a função de mostrar a importância dos crimes contra a ordem tributária para a proteção da sociedade, seja porque salvagam a arrecadação tributária, seja porque defendem a ordem tributária como entidade autônoma.

Outrossim, as ponderações a respeito da ação penal dos crimes contra a ordem tributária trouxeram os conhecimentos necessários para o entendimento do atual marco extintivo do efeito despenalizante do pagamento parcelado, qual seja, o recebimento da denúncia.

Paralelamente, as considerações tecidas acerca da natureza jurídica da punibilidade e da extinção da punibilidade iluminaram o caminho para a compreensão do efeito despenalizante do pagamento, orientando, nesse processo, a própria trajetória do presente trabalho.

A abordagem da evolução legislativa do pagamento como causa de extinção da punibilidade garantiu os recursos necessários para o desenlace do nó provocado pelo vaivém interminável do legislador ao longo do tempo na configuração da extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento. Com isso, ela ajudou a esclarecer as atuais regras orientadoras da extinção da punibilidade das incriminadoras fiscais tipificadas na Lei nº 8.137/1990 pelo pagamento parcelado e à vista.

Por sua vez, a exploração dos elementos estruturantes do princípio da proporcionalidade sob a perspectiva da proibição de proteção deficiente erigiu a estrutura indispensável para o entendimento do prejuízo causado pelo pagamento a

qualquer tempo como causa de extinção da punibilidade à consecução da justiça distributiva propiciada pela arrecadação tributária.

Em relação à decisão do STF acerca da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo, cabe destacar a falta de comprometimento da Corte com os mandamentos constitucionais de proteção dos direitos fundamentais. Nesse sentido, cabe apontar que não foi levado em consideração o fato de que, ao mesmo tempo em que valoriza a reparação do dano em detrimento do encarceramento do autor de crimes tributários, a referida medida despenalizadora estabelece uma situação de salvaguarda irregular e injustificada em favor do autor do crime que, na prática, é responsável por provocar uma proteção insuficiente dos direitos fundamentais tutelados indiretamente pelos crimes contra a ordem tributária.

Além disso, a linha argumentativa seguida pelo STF não consegue justificar de maneira adequada a manutenção da referida medida despenalizadora no ordenamento jurídico brasileiro, especialmente porque não condiz com a realidade, a exemplo do argumento de que a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento a qualquer tempo geraria e preservaria empregos.

Com efeito, a eficiência da tutela penal passa necessariamente pela correção das medidas que enfraquecem a proteção dos bens jurídicos tutelados pelas tipificações criminais. Considerando que a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento a qualquer tempo constitui uma medida prejudicial à justiça distributiva inerente à arrecadação tributária, uma modificação precisa ser realizada para adequá-la ao dever de proteção eficiente dos direitos fundamentais como perspectiva do princípio da proporcionalidade.

REFERÊNCIAS

AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal Tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2012.

BITTAR, Walter Barbosa. **A Punibilidade no Direito Penal**. São Paulo: Grupo Almedina, 2015.

BITENCOURT, Cezar R.; MONTEIRO, Luciana de O. **Crimes contra a ordem tributária**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786553626980. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553626980/>. Acesso em: 10 set. 2024.

BITENCOURT, Cezar R. **Tratado de direito penal: parte geral**. v.1. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9786553629325. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553629325/>. Acesso em: 10 set. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 jan. 2024.

BRASIL. **Código Penal**: Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 13 jan. 2024.

BRASIL. **Código de Processo Penal**: Decreto-lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del3689.htm. Acesso em: 14 jan. 2024.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 15 Jan. 2024

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 15 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 16 jan. 2024.

BRSIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 17 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 48.959-A, de 19 de setembro de 1960.** Aprova o Regulamento Geral da Previdência Social. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-48959-a-19-setembro-1960-388618-publicacaooriginal-55563-pe.html>. Acesso em: 20 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964.** Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L4357.htm#:~:text=LEI%20No%204.357%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201964.&text=Autoriza%20a%20emiss%C3%A3o%20de%20Obriga%C3%A7%C3%B5es,renda%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.&text=c\)%20valor%20unit%C3%A1rio%20m%C3%ADnimo%20de,00%20\(dez%20mil%20cruzeiros\)](https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L4357.htm#:~:text=LEI%20No%204.357%2C%20DE%2016%20DE%20JULHO%20DE%201964.&text=Autoriza%20a%20emiss%C3%A3o%20de%20Obriga%C3%A7%C3%B5es,renda%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias.&text=c)%20valor%20unit%C3%A1rio%20m%C3%ADnimo%20de,00%20(dez%20mil%20cruzeiros)). Acesso em: 21 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0094.htm. Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967.** Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei//1965-1988/Del0157.htm. Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 326, de 8 de maio de 1967.** Dispõe sobre o recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e dá outras providências. Disponível em: https://www.presidencia.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0326.htm. Acesso em: 24 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.498, de 9 de setembro de 1968.** Extingue a punibilidade de crimes previstos na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, que define o crime de sonegação fiscal e dá outra providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS//1950-1969/L5498.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%205.498%2C%20DE%209%20DE%20SETEMBRO%20DE%201968.&text=Extingue%20a%20punibilidade%20de%20crimes,fiscal%20e%20d%C3%A1%20outra%20provid%C3%AAsncias. Acesso em: 25 jan. 2024.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 1.060, de 21 de outubro de 1969.** Dispõe sobre a declaração de bens, dinheiros ou valores, existentes no estrangeiro, a prisão administrativa e o seqüestro de bens por infrações fiscais e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del1060.htm. Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 20 de dezembro de 1991.** Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências.

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 26 jan. 2024.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm#:~:text=LEI%20COMPLEMENTAR%20N%C2%B0%2070%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991&text=Institui%20contribui%C3%A7%C3%A3o%20para%20financiamento%20da,financeiras%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias. Acesso em 27 de jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 27 de jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/L9430.htm. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000**. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nºs 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm. Acesso em: 27 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e,Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAsncias. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, [...]. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm. Acesso em: 29 jan. 2024.

BRASIL. **Lei nº 12.382/2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 83.414 Relator: Joaquim Barbosa, Brasília, DF, 02 mar. 2004. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, s/n, s/p. 24 abr. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=79342>. Acessado em: 15 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571 Relator: Gilmar Mendes, Brasília, DF, 10 mar. 2003. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, s/n, s/p. 30 abr. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>. Acessado em: 15 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. Brasília, DF, 02 dez. 2009. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 232, p. 1. 11 dez. 2009. Disponível em: https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf. Acessado em: 17 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 Relator: Nunes Marques, Brasília, DF, 15 ago. 2023. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, s/n. 01 set. 2023. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=770382616>. Acessado em: 20 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 554. DF, 15 dez. 1976. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, s/n, p. 1. 03 jan. 1977. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula554/false>. Acessado em: 20 jan. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração nos Embargos de Divergência em Agravo em Recurso Especial nº 1.717.169 Relator: Ribeiro Dantas. DF, 12 mai. 2021. **Diário Eletrônico de Justiça**, Brasília, DF, s/n, p. 1. 17 mai. 2021. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001481952&dt_publicacao=17/05/2021. Acessado em: 20 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 116828 Relator: Dias Toffoli, Brasília, DF, 13 ago. 2013. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, n. 203, s/p. 17 out. 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4681853>. Acesso em: 21 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 73418 Relator: Carlos Veloso, Brasília, DF, 05 mar. 1996. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, s/n, p. 387-394. 26 mai. 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=74486>. Acesso em: 22 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81929 Relator: Sepúlveda Pertence, Brasília, DF, 16 dez. 2003. **Diário da Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, s/n, p. 387-394. 27 fev. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78900>. Acesso em: 28 jan. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 603. DF, 15 dez. 1976. **Diário de Justiça**, Brasília, DF, s/n, p. 1. 31 out. 1977. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula554/false>. Acessado em: 20 jan. 2024.

CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. O privilégio do sonegador**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 5. ed., rev. e aum. Coimbra: Almedina, 1992.

CAPEZ, Fernando. **Legislação penal especial**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2022. E-book. ISBN 9786553620131. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786553620131/>. Acesso em: 10 set. 2024.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte geral (arts. 1º ao 120)**. 4. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2016.

DECOMAIN, Pedro Roberto. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

FIRMO, Aníbal Bruno de Oliveira. **Direito penal**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: artigos 1º a 120 do código penal**. v.1. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559774593. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786559774593/>. Acesso em: 10 set. 2024.

JR., Miguel R. **Fundamentos de Direito Penal**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2020. E-book. ISBN 9788530991609. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788530991609/>. Acesso em: 10 set. 2024.

HARADA, Kiyoshi; FILHO, Leonardo M.; POLIDO, Gustavo M. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2014. E-book. ISBN 9788522493012. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9788522493012/>. Acesso em: 10 set. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **A propositura da ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24.**, São Paulo: Revista Brasileira de Ciências Criminais, n. 88, p. 189-200, mar./abr. 2011.

MARTINS, Ives Gandra da S.; SANTOS, James Henrique L. **Do Combate aos Crimes Financeiros e Tributários: Singelas Contribuições para a Reforma Tributária**. São Paulo: Grupo Almedina, 2022. E-book. ISBN 9786556274713. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556274713/>. Acesso em: 10 set. 2024.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional**. Revista Jurídica Virtual, Brasília, DF, v. 2, n. 13, jun. 1999. Disponível em: <<https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1011/995> Acesso em: 06 set. 2024.

NUCCI, Guilherme de S. **Manual de Direito Penal. Volume Único**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2023. E-book. ISBN 9786559646630. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559646630/>. Acesso em: 10 set. 2024.

NUCCI, Guilherme de S. **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2024. E-book. ISBN 9788530994310. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994310/>. Acesso em: 10 set. 2024.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 5. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

RODRIGUES, A. M., **Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal**. In: PODVAL, Roberto (Org.) Temas de direito penal econômico. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência**. Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, ano 32, n. 98, p. 105-149, jun. 2005.

STRECK, Lenio. **Da proibição de excesso (übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (untermassverbot): de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais**. Porto Alegre: Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 2, 2004.

STRECK, Lenio Luiz. **A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais.** Porto Alegre: Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, ano 32, n. 97, 2005.

STRECK, Maria Luiza Schäfer. **Direito Penal e Constituição: a face oculta da proteção dos direitos fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro: parte geral.** 11. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo L. **Crimes Tributários.** São Paulo: Grupo Almedina, 2020. E-book. ISBN 9788584935680. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935680/>. Acesso em: 10 set. 2024.