

A CRISE DE LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO A PARTIR DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO

*DIE LEGITIMATIONSKRISE DES STEUERSTRAFRECHTS, DIE AUF DEM
INSTITUT DES ERLÖSCHENS DER STRAFBARKEIT DURCH JEDERZEITIGE
ZAHLUNG DER STEUER BERUHT*

Letícia de Mello¹



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: Há um falacioso discurso que aduz que a finalidade do Direito Penal Tributário é a de estimular a arrecadação mediante a cominação de pena, respaldando-se essa argumentação no instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo. A pesquisa buscou desconstruir tal narrativa demonstrando que ao invés de fomentar a arrecadação, tal política criminal estimula a evasão fiscal, sendo não uma ferramenta de reforço arrecadatório, mas uma legislação que atende a interesses minoritários, devendo ser revogada ou reformulada a partir de critérios racionais.

Palavras-chave: Direito Penal Tributário; extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo; política criminal; direitos fundamentais; crise de legitimidade.

Zusammenfassung: Das Argument, das Steuerstrafrecht diene dazu, die Steuererhebung durch die Verhängung von Strafen zu fördern, ist trügerisch und wird durch das Erlöschen der Strafbarkeit durch jederzeitige Zahlung der Steuer untermauert. Die Untersuchung versucht, diese Darstellung zu entkräften, indem sie zeigt, dass diese kriminelle Politik, anstatt die Einnahmen zu erhöhen, die Steuerhinterziehung fördert. Es handelt sich nicht um ein Instrument zur Erhöhung der Einnahmen, sondern um eine Gesetzgebung, die Minderheiteninteressen dient und auf der Grundlage rationaler Kriterien abgeschafft oder neu formuliert werden sollte.

¹ Mestranda em Direito Público, pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Direito e Processo Penal, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP. Especialista em Direito Penal Económico, pelo Instituto de Direito Penal Económico Europeu – IDPEE, da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, em parceria com o Instituto Brasileiro de Ciências Criminais – IBCCRIM. Especializanda em Direito e Processo Tributário, pela Fundação Escola Superior do Ministério Público – FMP. Graduada em Direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS, com período de mobilidade acadêmica na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra – FDUC. Professora. Coordenadora do Grupo de Pesquisa “O dever fundamental de pagar tributos”, junto ao PPGD da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Advogada. Lattes: <https://lattes.cnpq.br/1769287901210599>. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0551-4687>. E-mail: advleticiademello@gmail.com

Stichworte: Steuerstrafrecht; Erlöschen der Strafbarkeit durch Zahlung der Steuer zu jeder Zeit; Kriminalpolitik; Grundrechte; Legitimationskrise.

1. INTRODUÇÃO

Há na doutrina brasileira um discurso voltado para a deslegitimação do Direito Penal Tributário e o problema que se identifica são as premissas sobre as quais se assentam algumas dessas críticas. Recorre-se a um falacioso argumento a partir do qual se aduz que o Direito Penal Tributário é um instrumento de reforço arrecadatório, mencionando-se, como uma causa próxima, o mecanismo *sui generis* da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

Argumenta-se que há a instrumentalização do Direito Penal para o fomento da arrecadação por meio de receitas tributárias, amalgamando-se a uma retórica afeita ao *sensu comum* de inúmeros autores que ignoram a função do tributo em Estado Democrático de Direito, bem como a necessidade de proteção da Ordem Tributária de condutas fraudulentas, pois o sonegador não é um mero inadimplente.

Desde uma perspectiva histórica, o Brasil buscou, por meio da Lei nº 8.137, de 1990, o recrudescimento do sistema punitivo fiscal mediante a ampliação do rol de tipos penais, a elevação das penas abstratamente cominadas e a limitação do espectro de incidência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, em detrimento da Lei nº 4.729, de 1965, e outros diplomas que antecederam essa legislação (v.g. a Lei nº 3.807, de 1960, e a Lei nº 4.357, de 1964). O mesmo intento norteia o atual Projeto de Lei nº 1.254, de 2023, na Câmara dos Deputados, em que se busca ampliar a pena dos crimes previsto na atual legislação.

Apesar disso, o entendimento ratificado pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273, é o de que o agente que pagar integralmente o tributo sonegado, bem como os seus conseqüentários, a qualquer tempo, ainda que sobrevivendo ao trânsito em julgado da ação penal condenatória, terá extinta a sua punibilidade.

O que se esboçou no parágrafo antecedente representa o atual *estado da arte*, o que vem ocasionando *uma crise de legitimidade no âmbito do Direito Penal Tributário* brasileiro.

Esse panorama estabeleceu uma espécie de dicotomia. Uma parte da doutrina entende que o Direito Penal Tributário é legítimo, ao passo em que outro segmento doutrinário o

considera ilegítimo devido à sua instrumentalização ao serviço de reforçar a arrecadação do Estado mediante ameaça com penas privativas de liberdade.

Inicialmente, parece difícil esclarecer a origem do dissenso, pois a doutrina, em que pese apontar essa crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, não explica, com clareza, o motivo pelo qual isso se verifica – ora falando sobre a ausência de um bem jurídico legitimamente tutelado, ora apontando a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo como um mecanismo de instrumentalização do Direito Penal para finalidades extrapenais.

Foi possível constatar, ao longo da investigação bibliográfica, que há uma nítida confusão entre a legitimação do Direito Penal Tributário, que se dá a partir da tutela de um bem jurídico constitucionalmente fundamentado, e a crise de legitimidade causada pela eleição de uma política criminal que é destituída de critérios racionais, e que prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, causando uma espécie de contradição no ordenamento jurídico, além de outras anomias.

Parte-se do pressuposto de que o Direito Penal Tributário goza de *legitimidade* e que a atual crise instalada em seu âmbito é uma consequência dos aspectos *sui generis* do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

A presente investigação tem por escopo responder se a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer fomenta a arrecadação tributária ou se se trata de uma opção legislativa estamentista e que apenas privilegia os mais abastados.

A principal hipótese que norteia a pesquisa é a de que nem sob um viés efficientista se pode analisar o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, pois há estudos que comprovam que assegurar essa benesse não conduz a um aumento da arrecadação tributária, mas estimula a evasão fiscal.

Secundariamente, trabalha-se com a hipótese de que, na verdade, trata-se de uma política criminal de viés estamentista, pois devido ao seu aspecto *sui generis*, e seus antecedentes históricos, foi concebida unicamente para privilegiar os sonegadores com alto poder aquisitivo.

O objetivo geral é *examinar* as incoerências do efeito da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e *desconstruir* a acrítica narrativa de que há a instrumentalização do Direito Penal tributário para fomentar a arrecadação, além de *esclarecer* que a orientação do instituto atende unicamente a interesses estamentistas impostos por uma classe política que há muito tempo renunciou à defesa dos interesses públicos para militar a favor privilégios pessoais

– face mais expressiva da atual crise de representatividade que assola o Congresso Nacional brasileiro.

Os objetivos específicos são (1) o de analisar se, ao tornar a conduta delituosa um risco calculável, há um incentivo para que grandes empresários soneguem tributos, já que o insucesso do intento poderá ser superado pelo pagamento daquilo que de qualquer forma seria pago, e (2) se a revogação dessa previsão, ou a sua readequação a critérios racionais, poderá colaborar para a superação da crise de legitimidade que hoje se constata no âmbito do Direito Penal Tributário.

A pesquisa é do tipo bibliográfica, cujo método de abordagem empregado é o indutivo e os métodos auxiliares são o histórico, o comparativo e o crítico, além de se recorrer aos fundamentos basilares da Crítica Hermenêutica do Direito, na medida em que essa matriz teórica fornece o instrumental mais adequado para a busca de uma resposta coerente, íntegra e constitucionalmente adequada ao problema.

2. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO COMO A CAUSA DA CRISE DE LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A legitimidade constitucional do sistema punitivo fiscal já é um consenso na doutrina, embora remanesça o tensionamento acerca da instrumentalização do Direito Penal para fins arrecadatórios – fenômeno que tem como causa próxima a perda de racionalidade a fundamentar a política criminal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Tratamos como pressuposto que a crise de legitimidade da intervenção penal decorre do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, devido à ausência de qualquer critério racional que o justifique.

Além disso, a hipótese principal com a qual se trabalha é a de que não há um fomento da arrecadação tributária, mas um incentivo à evasão fiscal, de modo que é equivocado colocar em causa a legitimidade do Direito Penal Tributário, devendo-se lançar olhares críticos ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

2.1 O TRATAMENTO DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO NA DOCTRINA E NO JULGAMENTO DA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.273

Do *sensu comum* dos juristas exsurge uma retórica que sustenta a instrumentalidade do Direito Penal Tributário, apontando-o como um mecanismo de reforço arrecadatório ou congênere. Uma tal visão está equivocadamente imbricada com a ideia de que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo fomenta a arrecadação tributária e culmina num discurso de deslegitimação da intervenção penal.

O grande erro dos autores que lançam este gênero de críticas está em apontar a ilegitimidade da intervenção penal e não em reconhecer que a anomia não se deve ao teor da incriminação consubstanciada na Lei nº 8.137, de 1990, mas sim na ausência de qualquer critério racional que justifique a existência da previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

Mais precisamente, ignora-se que o Direito Penal Tributário não foi concebido como um instrumento de reforço arrecadatório. Pelo contrário, esclareceu-se no primeiro capítulo que o próprio legislador, na exposição de motivos da Lei nº 8.137, de 1990, deixa isso claro ao dispor claramente sobre isso, privilegiando o interesse da coletividade na higidez do Sistema Tributário para a concretização dos direitos fundamentais sociais.

Essa visão, que reputamos limitada, não considera que foi a paulatina perda do critério de fundamentação racional do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo que criou uma ranhura na estrutura dogmática, causando uma falsa impressão de que o que prepondera é a arrecadação de receitas.

E reputamos tratar-se de uma falsa percepção porque, conforme será demonstrado, a previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, ao invés de fomentar a arrecadação tributária, culmina no aumento da evasão fiscal, tratando-se de um instrumento destituído de racionalidade e que só atende a interesses minoritários.

Um exemplo claro do que acima se expôs é a consideração de James Walker Jr. e de Alexandre Fragoso, acerca do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Para esses autores:

Nessa visão garantista do injusto penal tributário, ganha o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo suprimido ou reduzido, papel de extrema relevância no entendimento da *ratio essendi* da norma penal tributária, quando o legislador optou substituir a sanção penal corporal pelo pagamento em

pecúnia, demonstrando a utilização da força coercitiva do Direito Penal na arrecadação de tributos, desvirtuando-se as suas características de *ultima ratio*².

Nas palavras de Hugo de Brito Machado:

Atualmente vigora a fórmula da extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário, a qualquer tempo, consagrada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, não obstante as resistências de setores do Ministério Público. Afinal de contas o que interessa mesmo para as autoridades não é a punição, mas a arrecadação das receitas públicas. Assim, a pena criminal termina funcionando como instrumento para reforçar o contribuinte ao atendimento daquele interesse³.

Para Rui Stoco e Tatiana de Olivera Stoco, “Depreende-se desse fenômeno que o Direito Penal pode, eventualmente, ser utilizado pelo Legislador, com o apoio do Poder Executivo, como mero meio ou instrumento na cobrança de impostos, de modo a privilegiar os mais abastados ou, quiçá, os mais ladinos”⁴.

Na análise crítico-descritiva de Andreas Eisele:

Essa estruturação da relação entre esses ramos do ordenamento jurídico implica a instrumentalização do Direito Penal, o qual é colocado a serviço do Direito Tributário e, no caso específico, em seu âmbito administrativo correspondente à atividade de cobrança da prestação da obrigação tributária. Desse modo, à sanção penal é atribuída a finalidade de potencializar a eficácia da norma tributária, desconsiderando-se seu vínculo teleológico com o bem jurídico-penal⁵.

Conforme a ponderação de Antônio Carlos Martins Soares:

A criminalização do não recolhimento do tributo significa para o fisco um *plus*, na medida em que agrava a situação do contribuinte gerando uma segunda responsabilidade como consequência do mero descumprimento da obrigação fiscal. É sob esta perspectiva que se deve buscar o sentido da penalidade criminal cominada ao contribuinte remisso.

Antes da preservação da ordem jurídica, da punição do delinquente e da restauração da paz social, ela visa, predominantemente, coagir o contribuinte a satisfazer as necessidades públicas mediante o pagamento do tributo.

² WALKER JR, James; FRAGOSO, Alexandre. **Direito penal tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário**. 2. ed. atual. e ampl. Belo Horizonte: D'Placido, 2021, p. 24-25. No mesmo sentido, porém na página 328, prosseguem os autores apontando que: “No caso dos crimes tributários há um interesse extrapenal, fora da órbita do Direito Penal, que é o interesse arrecadatário do Estado Fiscal, sobrepujando o interesse do Estado Penal, inserido nos conceitos de merecimento e necessidade da pena. O Estado Fiscal não quer ver o sonegador preso, quer vê-lo em liberdade, pagando os tributos suprimidos ou reduzidos”.

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023, p. 39

⁴ STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 173.

⁵ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 67.

Destarte, como se disse anteriormente, a sanção penal no campo tributário funciona como indisfarçável instrumento de pressão e cobrança do crédito público⁶.

Objeto de crítica no escólio de Hugo Vasconcelos Xerez, o autor considera que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo causa a impressão de que há um interesse arrecadatório a preponderar sobre a função do Direito Penal, pois:

De fato, ao contemplar a possibilidade acima suscitada, o legislador destaca com mais vigor o aumento das receitas públicas, enfraquecendo a atuação do sistema penal contra os cidadãos que sonégam recursos financeiros que seriam utilizados em prol de serviços essenciais ao exercício da cidadania.

Prefere-se, portanto, o aspecto político-fiscal ao enfoque jurídico-penal, segundo o qual os limites da extinção da punibilidade das incriminações fiscais pelo pagamento são definidos tendo como escopo exclusivo o incremento da arrecadação fiscal – os interesses socioeconômicos do Estado, dispensando-se qualquer averiguação de razões de prevenção geral e especial para punição do sujeito ativo da sonegação fiscal⁷.

Como explica Savio Guimarães Rodrigues:

Com as iniciativas do legislador se tem operado uma confusão entre os interesses arrecadatórios do Estado, em sua ânsia de fazer frente às carências momentâneas de caixa, e aqueles propriamente político-criminais. O resultado disso é a identificação do bem jurídico protegido no campo fiscal com o próprio crédito tributário⁸.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273, julgada no ano de 2023, perdeu a oportunidade de corrigir a anomia que é o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo e, mais uma vez, lançou mão de uma argumentação consequencialista e atécnica para fundamentar uma decisão muito questionável – para dizer o menos.

Num excerto do acórdão que julgou improcedente a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273, o Ministro Relator Nunes Marques considerou 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

⁶ SOARES, Antônio Carlos Martins. **A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária**. Rio de Janeiro: Luhmen Juris, 2010, p. 74.

⁷ XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 173.

⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 210.

prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para a consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal.

O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário em razão da prática dos crimes tributários, constituem mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e de geração de empregos.

A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia, ademais, com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o Direito Penal. Tais princípios são expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, o qual encontra fundamento no devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV)⁹.

Desde a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade, até o seu julgamento, mais de quatorze anos se passaram.

No decorrer desse tempo, inúmeros autores denunciaram a incongruência da previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sem a observância de critérios racionais. A decisão que julgou constitucionais os art. 67 e o art. 69, da Lei nº 11.941, de 2009, e do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.684, de 2003, não considerou nenhum destes argumentos doutrinários.

No entendimento do Ministro Nunes Marques, esboçado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273, a previsão legal do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo “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”¹⁰.

A postura do Supremo Tribunal Federal foi ao encontro do que emerge do *sensu comum* teórico de alguns juristas e desconsiderou as numeras assimetrias que circundam o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, inclusive a crise de legitimidade que essa previsão causa ao Direito Penal Tributário.

⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade n. 4273, Relator(a): Min. Nunes Marques, julgada em 15 ago. 2023.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691501>. Acesso em: 24 ago. 2024.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Constitucionalidade n. 4273, Relator(a): Min. Nunes Marques, julgada em 15 ago. 2023.** Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691501>. Acesso em: 24 ago. 2024.

A crítica não pode deixar de ser formulada, pois este é o papel da doutrina, como enfatizado pela Crítica Hermenêutica do Direito¹¹.

O Poder Judiciário não está isento de críticas aos seus provimentos, pois “a sindicabilidade dos atos legiferantes não importa na ofensa da independência dos Poderes”¹², já que, “em situações de manifesto arbítrio, irracionalidade e discriminação injustificada, é imperioso o controle de constitucionalidade”¹³.

É a partir dessa reflexão que as páginas que se seguirão demonstrarão que a decisão proferida no bojo da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 não corresponde ao que a doutrina há muito vinha alertando e é atécnica, pois desconsiderou inúmeros aspectos do Direito Penal, além de não enfrentar coerentemente as inúmeras distorções causadas pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Desde o ano de 2012, a doutrina vem alertando para a inconstitucionalidade dos dispositivos que tratam da suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento e da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, tanto no âmbito da Lei nº 10.684, de 2003, como no da Lei nº 11.941, de 2009 – dispositivos estes que foram declarados constitucionais no bojo da Ação Direta de Constitucionalidade nº 4.273.

Conforme o escólio de Thadeu José Piragibe Afonso, contrapondo-se ao entendimento de Kyoshi Arada, de que o legislador despenalizou os delitos fiscais porque o pagamento pressuporia a satisfação do interesse público tutelado pela norma penal:

Data venia, não podemos concordar com a afirmação de que o interesse público visado por tal norma tenha sido satisfeito. Ao revés, as disposições da Lei nº. 10.684/2003 padecem de flagrantes inconstitucionalidades, formais e materiais, implicando, inclusive, em violação aos princípios constitucionais da isonomia, da razoabilidade e da indisponibilidade da ação penal pública, dentre outros¹⁴.

¹¹ STRECK, Lenio Luiz. **Crise de paradigmas: devemos nos importar, sim, com o que a doutrina diz**. [S.l.]: [s.n.], 2011a. Disponível em: <<http://www.leniostreck.com.br/site/wp-content/uploads/2011/10/10.pdf>>. Acesso em: 8 set. 2024.

¹² FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 218.

¹³ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 218.

¹⁴ Conforme explica o autor, “Primeiramente, cumpre destacar que o aludido diploma é resultante de conversão em lei da Medida Provisória nº 107/2003. De acordo com o art. 62, §1º, I, b, da Constituição Federal, é vedado a veiculação de medidas provisórias que tratem sobre Direito Penal e processual penal. Com efeito, dispondo a MP nº 107/2003 sobre a suspensão e extinção da punibilidade de crimes tributários, acabou por violar o proibitivo constitucional, incidindo, em última análise, em vício formal de origem, o qual não é convalidado por meio de sua conversão em lei, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 130-131.

O autor Flávio Vilela Campos, depois de analisar a doutrina estrangeira e constatar que não há, em 38 países analisados¹⁵, um instituto similar ao da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, já alertava, antes do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273, que:

Relegar ao Direito Penal a tarefa de simples instrumento de arrecadação é dar a ele conotação extremamente utilitarista, subtraindo-se da tutela penal tributária bens jurídicos como a proteção da ordem tributária em sua verdade, assim como a proteção ao patrimônio previsto pelo Constituinte para financiar a construção do Estado Social e Democrático de Direito, no qual se propicie a dignidade de todas as pessoas humanas. Mesmo ao argumentar o “benefício” trazido pela arrecadação tributária decorrente do pagamento do tributo, para fins de se obter a extinção da punibilidade, está a esquecer-se dos maléficis efeitos decorrentes do incentivo à sonegação causados pela possibilidade de livrar-se da pena criminal pelo simples pagamento do tributo sonegado, estimulando-se assim o delito¹⁶.

Constatação semelhante se pode extrair dos estudos de Andreas Eisele, em que restou demonstrado que:

A análise do conteúdo do ordenamento jurídico dos países que possuem maior influência na elaboração do Direito Brasileiro evidencia que somente no sistema penal tributário brasileiro a regulamentação das consequências jurídicas da reparação do dano não é orientada pelos critérios da integralidade e da voluntariedade. O primeiro devido ao fato de ser admitido que tal reparação seja implementada na forma de parcelamento e o segundo por não haver nenhum limite temporal para que tal situação seja concretizada¹⁷.

¹⁵ Conforme a constatação do autor: “Da avaliação dos questionários respondidos e das pesquisas realizadas em 38 países, constata-se que essa realidade não guarda paradigma em nenhum país, sendo que apenas em Portugal e no Panamá é possível a extinção da punibilidade pelo pagamento dos valores evadidos após condenação, mesmo assim, no Panamá é acrescido de multa de 5 a 10 vezes o valor evadido, e em Portugal é possível a suspensão da execução da pena, sob o crivo da avaliação judicial quanto à sua pertinência, até cinco anos subsequentes à condenação, acrescida de multas administrativas e multas pela condenação penal de até 19,2 milhões de euros. Em 82% dos países pesquisados, ou são totalmente independentes o pagamento e o crime fiscal (26%), ou apenas é possível a extinção do crime pelo pagamento antes do início de qualquer procedimento fiscal ou penal (32%), ou possível a aplicação do instituto até a fase de instrução processual penal e apenas em situações menos graves (24%). O resultado da pesquisa deixa claro que o modelo brasileiro necessita ser aprimorado, pois só há fundamento (que é tão questionado pelos penalistas) para utilização do instituto se este tiver como efeito o incremento da arrecadação tributária. No Brasil, vê-se justamente o contrário, a arrecadação sendo evadida pela certeza de impunidade penal”. 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 138-139.

¹⁶ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 145.

¹⁷ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 65.

Além disso, na esteira do que já alertou o autor Savio Guimarães Rodrigues:

A consideração única do interesse fiscal tende a subordinar a este o instrumento penal. Se o interesse do Fisco se concentra na obtenção máxima de receitas, em critérios de eficiência, o mesmo não acontece com o Direito Penal. A pena não pode nem deve estar dirigida ao interesse exclusivamente fiscal, mas à garantia de estabilidade do sistema¹⁸.

A tipificação da sonegação só adquire legitimidade constitucional enquanto protetiva do sistema tributário como um todo, bem jurídico coletivo imprescindível à garantia de direitos fundamentais dos cidadãos¹⁹.

Feitas as ponderações acerca do tratamento doutrinário e jurisprudencial do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, deve-se reconhecer que o Direito Penal Tributário não é uma ferramenta de reforço arrecadatário e nem poderia sê-lo, pois não é esta a função do Direito Penal, e que a decisão do Supremo Tribunal Federal merece críticas, pois destoa daquilo que a doutrina majoritariamente vem há anos apontando²⁰.

3. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO COMO UM ESTÍMULO À SONEGAÇÃO FISCAL

Não se pode olvidar que o que o Direito Penal Tributário coíbe é a prática de condutas *dolosas* e *fraudulentas* de que resulte a evasão, total ou parcial, da receita tributária, satisfazendo o princípio da fragmentariedade²¹.

A conduta tendente a sonegar o tributo devido é dotada de um especial desvalor, pois mais do que implicar a não arrecadação da receita correspectiva ao fato gerador, culmina na

¹⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 154.

¹⁹ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 169.

²⁰ Conforme a doutrina, “A finalidade do Direito Penal é a tutela de bens jurídicos mediante a definição de limites éticos de comportamento, devido à proibição de determinadas formas de afetação dos interesses protegidos. Nesse contexto, a finalidade da sanção penal é a implementação de tal tutela na forma de prevenção de delitos”. EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 65.

²¹ MELLO, Letícia de. A Ordem Tributária e a Legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico. **Revista Científica do CPJM**, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 31 jul. 2024.

perpetuação das mazelas sociais, já que compromete as funções do tributo, como a redistribuição de renda e a redução da desigualdade social²².

Conforme observado por Marciano Buffon, “é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos”²³.

Na doutrina estrangeira esse pensamento ecoa a posição daqueles autores que enxergam legitimidade na incriminação das condutas de sonegação fiscal. Um posicionamento assim é extraído do escólio de Edgar Iván Colina Ramírez, para quem “independientemente de la postura que se tenga respecto al bien jurídico, podemos estar de acuerdo en que su protección penal es necesaria”²⁴.

Conforme explica Germano Marques da Silva:

Importa insistir nas finalidades do sistema tributário. São essas finalidades comunitárias que justificam a tutela reforçada dos bens jurídicos tutelados pelas incriminações em confronto com bens jurídicos idênticos da titularidade dos particulares, não sendo, porém, a mera titularidade pública desses bens a justificar o reforço da tutela, mas antes a sua destinação: a satisfação das necessidades coletivas²⁵.

Disso se infere que há fundamento constitucional para a criminalização das condutas que atentam contra a Ordem Tributária, e que não se pode, sem se cair numa falácia, aduzir que é somente a arrecadação que está em jogo quando há uma conduta ardilosa tendente a ocultar ou dissimular a ocorrência de fatos geradores²⁶.

²² O estudo de Rodrigo Luís Ziembowicz é cristalino nesse sentido e merece análise. ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 113 e ss.

²³ Sobretudo os de caráter prestacionais. BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais**. Porto Alegre, 2009, p. 100.

²⁴ COLINA-RAMÍREZ, Edgar Iván. **La defraudación tributaria en el Código Penal español: análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP**. Barcelona: Librería Bosch, 2010, p. 121.

²⁵ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica, 2018, p. 30.

²⁶ Por todos: FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 117; PANOEIRO, José Maria de Castro. **As controvérsias da Lei n. 8.137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas repercussões econômico-criminais**. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 307; RODRIGUES, Savio Guimaraes. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 352; MALDONADO MARTINS, G. O bem jurídico do tipo tributário na Constituição de 1988. **Revista Científica do CPJM, [S. l.]**, v. 3, n. 09, p. 255–290, 2024. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.m.uerj.br/revista/article/view/271>. Acesso em: 5 ago. 2024.

Em Portugal, devido aos dissensos entre as correntes funcionalista e patrimonialista, o assunto também mereceu as ponderações de Germano Marques da Silva, para quem:

As funções do Estado, diretamente interventoras através de prestações sociais pressupõem a existência de recursos financeiros. Estes recursos precisam de proteção e a tal fim, servem, em grande parte, os crimes tributários. Por isso que o bem jurídico tutelado pela maioria dos crimes tributários seja geralmente identificado com o património do Estado na sua componente tributária.

Creemos, porém, que os bens jurídico-penais tutelados pelos crimes tributários, num sistema abrangente como é o português, que inclui os crimes de natureza fiscal, aduaneira e contra a Segurança Social, não se reconduz exclusivamente ao património tributário por que, como referido já, a função tributária não se limita a arrecadar impostos para a satisfação das necessidades financeiras do Estado (art. 103.º da CRP), mas prossegue outras finalidades.

Os crimes tributários visam tutelar a realidade dos interesses prosseguidos pelo sistema tributário e por isso que consideramos que a par do património tributário, que constitui a componente mais visível do bem jurídico tutelado como o bem imediatamente tutelado pela generalidade dos crimes tributários, pode suceder e sucede nalgumas incriminações, que a tutela se dirige a funções tributárias alheias à tributação.

A pessoa é um ser social e por isso só se realiza em comunidade e nas suas instituições, o que obriga a proteger penalmente, em certos casos, determinadas funções do Estado e outras instituições que se apresentam como instrumentais para a realização da pessoa enquanto ser social. É o que ocorre com a função tributária, que como referido foi já, prossegue a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas para que possam realizar as tarefas que a Constituição lhes atribui (art. 9º da CRP), mas também outras finalidades: diminuir as desigualdades e contribuir para a igualdade entre cidadãos, desincentivar o consumo de determinados produtos (art. 104º da CRP) e contribuir para um instrumento de política económica [art. 81º al. b), da CRP]. Estamos, por isso, perante um bem jurídico colectivo de matriz eminentemente social, própria de um Estado social de direito, cuja principal fonte de legitimação se encontra nos arts. 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa.

Se a fonte de legitimação do sistema fiscal é a Constituição, é também dela que decorre o dever fundamental de cumprir os tributários, nomeadamente o dever fundamental de pagar impostos. O imposto não é mais o tributo devido ao soberano e símbolo de sujeição; é agora, nas sociedades democráticas, um atributo da cidadania, o preço de pertencer a uma comunidade, à comunidade constituída em Estado de direito democrático, é manifestação do dever de solidariedade dos cidadãos para com a comunidade que constituem. Por isso também a justificação para a tutela penal dos deveres tributários, punindo os atos mais graves de violação do dever de solidariedade²⁷.

Vários autores já reconheceram que é a previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo que culmina na crise de legitimidade do Direito Penal Tributário –

²⁷ SILVA, Germano Marques da. **Direito Penal Tributário**. Lisboa: Universidade Católica, 2018, p. 32-33.

entre eles Romero Auto de Alencar²⁸, Andreas Eisele²⁹, Rodrigo Luís Ziembowicz³⁰, Hugo Vasconcelos Xerez³¹ e Savio Guimarães Rodrigues³².

Acerca das distorções causadas pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, Andreas Eisele explica que:

No caso específico, a consideração exclusiva das finalidades fiscais na regulamentação o tema implicou o desvirtuamento das características e finalidades do Direito Penal Tributário, com consequências relativas à própria natureza jurídica da sanção penal, além da instituição de incompatibilidades constitucionais devido à modificação de natureza jurídica da pena criminal e ao tratamento diferenciado de uma determinada modalidade delitiva específica³³.

Para o autor “em vez de o Direito Penal ser um instrumento socialmente legítimo, se configura como um mero instrumento de ampliação do poder de controle e intervenção coativa estatal, sem qualquer referencial ao conteúdo que de fato justificaria o exercício de tal poder”³⁴.

Para a doutrina, “a consequência desse desvirtuamento é a perda de legitimidade da intervenção penal ocasionada pela sua instrumentalização administrativa, acarretando uma incompatibilidade política entre o modelo constitucional de Estado Social e o sistema penal que assume configuração liberal”³⁵.

²⁸ “Especificamente nos referimos às inconsistências que se estabeleceram na legislação penal tributária que, por um lado, levaram a cabo um processo de criminalização de infrações tributárias e que, por outro lado, estabeleceram uma forma de despenalização consagrada no instituto da extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo”. ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 195.

²⁹ “Tal perspectiva desvirtua o fundamento e a finalidade da tutela penal da evasão tributária em um Estado Social, pois enfoca tal relação conforme a concepção privatística do Estado Liberal. Em consequência, a relação jurídica se restringe ao seu aspecto econômico, afetando inclusive a legitimidade da intervenção penal”. EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 70.

³⁰ “Agindo desse modo, além de banalizar a punição, leva a descrédito não somente os dispositivos relativos aos crimes tributários, mas principalmente o Fisco, a Polícia Judiciária, o *Parquet* e o Judiciário”. ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 121.

³¹ “Ao privilegiar o aspecto financeiro-econômico, e desconsiderar as circunstâncias em que normalmente as infrações fiscais são perpetradas, o legislador acaba por desprestigiar o substrato ético que deve nortear todas as normas jurídicas, inclusive as normas penais”. XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 234.

³² “(...) o que se desprende do sistema punitivo brasileiro atual é o desvirtuamento dessa base constitucional e consequentemente de sua legitimidade”. RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 210.

³³ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 65.

³⁴ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 68.

³⁵ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 70.

De fato, “é justamente a utilização de instrumentos penais como meios adicionais de cobrança que viola a finalidade da pena criminal e que atrai deslegitimação da intervenção penal”³⁶.

Conforme Romero Auto de Alencar, afirmando a legitimidade do Direito Penal Tributário e reconhecendo certeira que a crise de legitimidade que o circunda é causada pela previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo:

Assim, ilegítima do ponto de vista político-criminal não é a norma penal tributária, que continua possuindo como função originária o controle da criminalidade tributária mediante a proteção do bem jurídico penal tributário, mas sim a norma prevista no art. 9º da Lei 10.684/2003, que estabelece a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo³⁷.

Fincadas as premissas necessárias para a compreensão do objeto em estudo, demonstrar-se-á que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo não é um mecanismo que fomenta a arrecadação tributária, mas que estimula a evasão fiscal, afigurando-se tão somente de uma ferramenta que atende somente à finalidade de assegurar privilégio aos cidadãos mais abastados.

3.1 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO E O FOMENTO DA EVASÃO FISCAL

Nossa posição que a adoção de políticas criminais que liberam o agente da pena, mediante o pagamento do tributo evadido, não tem um escopo arrecadatório, pois seu potencial, ao revés, é de incentivar a evasão fiscal, já que torna a prática delituosa um *risco calculável* – sobretudo a se considerar que a chance de ser descoberto sonogando é ínfima, dadas as dimensões continentais do Brasil em detrimento da estrutura fiscalizatória.

Essa afirmação não é isolada. Em idêntica posição, alude o autor Douglas Fischer que:

Os inúmeros segmentos da doutrina e da jurisprudência têm-se manifestado no sentido de que normas que permitem a extinção da punibilidade em crimes tributários mediante a devolução dos valores sonogados teriam a finalidade primordialmente arrecadatória. Tal argumento é-nos simplista e limitado a um espectro apenas parcial e ilustrado de um sistema que não mais tem apenas essas características. A conclusão que se chega é diametralmente oposta: regras dessa natureza não são aptas a estimular

³⁶ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 204.

³⁷ ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 184.

os cidadãos ao cumprimento das normas vigentes, atingindo-se a prevenção geral sob a ótica limitadora³⁸.

Conforme exposto por Flávio Vilela Campos:

Mesmo argumentando o “benefício” trazido pela arrecadação tributária decorrente do pagamento do tributo, para fins de se obter a extinção da punibilidade, está a esquecer-se dos maléficos efeitos decorrentes do incentivo à sonegação causados pela possibilidade de livrar-se da pena criminal pelo simples pagamento do tributo sonegado, estimulando-se assim o delito³⁹.

Conforme Alexandre Kern, confirmando a hipótese de que, na verdade, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo incentiva a evasão fiscal, ao invés de fomentar a arrecadação tributária:

Todavia, salientam os críticos, a regra da extinção da punibilidade dos crimes fiscais por força do pagamento provavelmente sequer representa proteção eficaz para o crédito tributário, já que o roteiro “sonegação-fiscalização-pagamento-extinção da punibilidade” não sofre qualquer limitação no tempo ou na frequência de sua repetição, representando antes um estímulo à delinquência tributária, pela redução da margem de risco do sonegador frente à magnitude dos ganhos patrimoniais em jogo⁴⁰.

No mesmo sentido a síntese conclusiva de Romero Auto de Alencar, para quem:

Há entendimentos no sentido de que a norma extintiva da punibilidade não só não contribui para o controle da criminalidade tributária como também chega a ser um incentivo para a prática do delito. Isso porque o infrator sabe que, uma vez praticado o ilícito penal tributário e uma vez identificada sua ação pela fiscalização tributária ou pelo Ministério Público, ainda assim poderá se utilizar do recurso legal para se livrar da constrição da norma penal⁴¹.

De fato, essa benevolência do legislador faz com que não haja um temor na prática dos crimes de sonegação fiscal, pois a alta probabilidade de não ser fiscalizado, em conjunto com a ausência de penalidade em caso de pagamento, induz o agente a praticar a conduta delituosa,

³⁸ FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 197.

³⁹ 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. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 145.

⁴⁰ KERN, Alexandre. **O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 70.

⁴¹ ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Impactus, 2008, p. 145.

causando o *efeito inverso* em que, ao invés de se fomentar a arrecadação tributária, incentiva-se a evasão fiscal⁴².

Conforme a análise de Rodrigo Luís Ziembowicz, “esta previsão legislativa de extinção da punibilidade confere um regime diferenciado (e muito mais benevolente) aos crimes tributários e amplia a sensação de impunidade, provocando um desestímulo à honestidade fiscal e incitando à prática dos crimes tributários”⁴³.

Novamente trazendo o entendimento de Flávio Vilela Campos, porém em outras palavras, é oportuno considerar que:

Esse contexto resulta em efeito oposto aos argumentos utilitaristas da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, pois, ao contrário de elevar a arrecadação tributária, provoca a queda da arrecadação pela certeza da impunidade e do pagamento dos valores devidos sem nenhum acréscimo⁴⁴.

Essa crítica não foi ignorada nos estudos de Hugo Vasconcelos Xerez, demonstrando-se com essa análise que há um consenso em inúmeros autores acerca do efeito reverso da política criminal que orienta extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, aumentando-se a evasão fiscal ao invés de fomentar a arrecadação de tributos.

Para o autor:

Realmente, fácil observar que os instrumentos extrapenais de solução da evasão dos tributos pouco têm contribuído para a maior eficiência do sistema tributário e para a diminuição dos valores sonegados pelos contribuintes brasileiros, especialmente da classe empresarial.

Como salientado alhures, a vigente política criminal tem, em verdade, contribuído para a criminalidade econômico-tributária ao garantir a impunidade dos agentes dos crimes fiscais, caso saldem o débito fiscal, menoscabando a proteção do bem jurídico tutelado pelas incriminações fiscais: o patrimônio público e a função social que o tributo realiza na sociedade⁴⁵.

⁴² FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 197.

⁴³ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 78.

⁴⁴ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

⁴⁵ XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 224-225.

Para Savio Guimarães Rodrigues, comungando de idêntica posição, “se esta lógica não incentiva a sonegação fiscal, difícil dizer se algo mais o faria”⁴⁶.

Nesse sentido, não se pode deixar de concordar com a autora Fernanda Amorim Almeida Oliveira, quando ela sugere que:

A realidade legislativa permite que qualquer pessoa que intente cometer um crime tributário avalie a relação de custo-benefício de sua conduta. Como o pagamento pode ser feito a qualquer tempo e a reparação integral do dano apaga todas as consequências penais do crime tributário, é certo que as vantagens econômicas que poderão ser obtidas compensam o risco de sua prática⁴⁷.

Conforme a ponderação de Thadeu José Piragibe Afonso, na conclusão de sua obra que tem por escopo tecer uma crítica à incongruência da previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, aponta o autor que:

Os instrumentos de política fiscal adotados no Brasil, como a extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo do tributo sonegado, a aplicação do princípio da insignificância tendo como parâmetro o valor nada bagatelar de dez mil reais, a não tipificação do crime fiscal como antecedente à lavagem de dinheiro e a exigência de prévia constituição do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade, não têm contribuído para a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário. Pelo contrário, a política criminal-fiscal atual tem incentivado esse tipo de criminalidade ao garantir a impunidade dos agentes dos crimes fiscais, os quais contam com um leque repleto de alternativas para se evadir do alcance da sanção penal, contribuindo, assim, para a desproteção do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário, qual seja: a função que o tributo deve operar em sociedade⁴⁸.

Assiste total razão a observação de José Maria de Castro Panoeiro ao referir que:

Por fim, temos que a lógica econômica dá o verdadeiro sentido na interpretação apresentada. Se o empresário tem diante de si duas opções, pagar ou não pagar o tributo, e, neste segundo caso, se o tributo eventualmente vier a ser apurado e lançado,

⁴⁶ Antecede tal conclusão do autor a seguinte reflexão: “Apesar de serem tipificadas algumas condutas e cominadas determinadas penas, sabe-se de antemão que a resposta penal será pouco provável”. RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 203-204.

⁴⁷ OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. **Boletim Científico Escola Superior do Ministério Público da União, [S. l.], n. 48, p. 95–127, 2016**. Disponível em: <https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/boletim/article/view/477>. Acesso em: 28 jul. 2024, p. 122.

⁴⁸ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 199.

puder pagar o débito de modo parcelado, por certo que o risco, consistente no acréscimos legais, compensará o não pagamento do tributo⁴⁹.

Resta assim confirmada a hipótese de que a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo não deve ser tida como um instrumento de reforço arrecadatório, pois a tendência é que essa previsão estimule a evasão fiscal, sobretudo porque “as regras atuais beneficiam a quem quita os débitos quando descoberto, como o sonegador contumaz que possui planejamento de sonegação”⁵⁰.

4. O VIÉS ESTAMENTISTA DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Uma vez confirmada a hipótese de que a previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo tem uma tendência de não fomentar a arrecadação, sendo antes um instrumento de incentivo à evasão fiscal, deve-se investigar a real intenção do legislador na eleição dessa política criminal.

Como bem observou Douglas Fischer, sobre os verdadeiros motivos que levaram à reintrodução do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no art. 34, da Lei nº 9.249, de 1995⁵¹:

Nunca é demais ressaltar que o motivo que ensejou o debate e a aprovação da regra não foi estimular eventual arrecadação (para quem se apega a essa simplista argumentação), mas sim porque remanesciam “problemas”, que consistiam, em verdade, na responsabilização criminal dos delinquentes econômicos que já tivessem

⁴⁹ PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei n. 8.137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. *In: SOUZA, Artur de Gueiros. Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.* Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 327. Sob argumento muito semelhante ao do autor José Maria de Castro Panoeiro, o autor Rodrigo Luís Ziembowicz aduz, com precisão e razão, que “percebe-se claramente também um incentivo econômico à sonegação fiscal, como pode ser comprovado através dos estudos realizados mediante a análise econômica do direito”. ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação.** São Paulo: Almedina, 2020, p. 147.

⁵⁰ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação.** São Paulo: Almedina, 2020, p. 149.

⁵¹ O autor Douglas Fischer logrou localizar, ainda, a partir da análise das notas taquigráficas do Diário da Câmara dos Deputados, do dia 7 de novembro de 1995, que um dos parlamentares teria indicado expressamente que foi procurado por representantes da Federação do Comércio, e que estes lhe teriam relatado os problemas advindos da supressão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em função das perseguições que por isso se impunham. FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 197 e ss.

devolvido ao Estado as quantias objeto da prática criminosa. De modo hialino e noutras palavras: evitar a punição de criminosos desse jaez⁵².

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Cláudio do Prado Amaral e Cléssio Moura de Souza, após refutarem a posição de parte da doutrina, que considera que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é orientada para o incremento da arrecadação, esclarecem que discordam dessa assertiva, eis que “Levar recursos aos cofres públicos não é, nem colateralmente, a razão da extinção da punibilidade pelo pagamento. Trata-se, em verdade, do disfarce usado para encobrir a intenção oculta que orienta essa iniciativa”⁵³.

Para esses autores:

É incorreto afirmar a existência de um propósito utilitarista nessa medida de empregar o Direito Penal como mecanismo de cobrança de dívida e, conseqüentemente, de impulso à arrecadação de ingressos públicos. Seu intento é diverso. Busca-se reforçar a estrutura penal discriminatória brasileira, em que comportamentos típicos das classes sociais mais baixas são criminalizados com todos os rigores da codificação penal, enquanto as condutas das classes dominantes – supostamente indesejadas no discurso público, mas toleradas e até enaltecidas na dinâmica das relações privadas – são acolhidas por meio de um sofisticado esquema de benesses que desnaturam a punição criminal, sem a necessidade de deixar patente essa situação por meio de uma simples revogação dos tipos penais⁵⁴.

A verdade é que a finalidade arrecadatória é satisfeita no campo tributário, por meio do aparato fiscal próprio, sempre que o Fisco tem a possibilidade de ter conhecimento acerca da ocorrência do fato gerador – o que não ocorre quando há o emprego de fraudes que ocultam do Estado o acesso a essa informação. Por isso, insistimos que é o emprego da fraude e não o mero inadimplemento que é rechaçado e coibido por meio do Direito Penal Tributário.

As benesses conferidas aos sonegadores, por meio de institutos despenalizadores sem uma orientação criteriológica racional, justamente por se tratar de uma política criminal que

⁵² FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 199.

⁵³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; AMARAL, Cláudio do Prado; SOUZA, Cléssio Moura de. Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. **Revista Paradigma**, v. 30, n. 2, p. 26-48. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2651/1852>. Acesso em: 05 ago. 2024, p. 37.

⁵⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; AMARAL, Cláudio do Prado; SOUZA, Cléssio Moura de. Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. **Revista Paradigma**, v. 30, n. 2, p. 26-48. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2651/1852>. Acesso em: 05 ago. 2024, p. 37-38.

estimula a evasão fiscal, têm o escopo de tão apenas manter impune os cidadãos que possuem poder aquisitivo⁵⁵.

Outro não é o entendimento de Thadeu José Piragibe Afonso:

Parece que o legislador brasileiro, na elaboração do novel diploma, escolheu adotar tal medida por opção de política tributária, atendendo ao “*lobby*” dos sonegadores fiscais, integrado por muitos empresários donos de negócios altamente lucrativos, que são incentivados a continuar com suas práticas ilícitas, certos da impunidade⁵⁶.

Essa também é a posição de Douglas Fischer, que vem há anos chamando a atenção para a falácia que circunda a simplista ideia de que há um fomento arrecadatório a partir da previsão do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

Nas palavras do autor:

O argumento de que normas que preveem a extinção da punibilidade pela devolução dos valores aos cofres públicos em delitos econômicos teria a finalidade arrecadatória incorre nas falácias da *hyperintegration* e da *dis-integration*, restringindo a argumentação em face de postura nitidamente reducionista. A conclusão a que se chega é diametralmente oposta, é de que regras dessa natureza não são aptas a estimular os cidadãos ao cumprimento das normas vigentes, atingindo-se a prevenção geral sob a ótica limitadora, pois, ao revés, revelam finalidades (muitas vezes não explícitas) de gerar impunidade⁵⁷.

Em outro texto, Douglas Fischer confirma a sua posição inferindo que:

Máxima venia, e ao contrário do que sustentam segmentos da doutrina e parcela significativa da jurisprudência – que referidas normas teriam finalidade meramente arrecadatória –, em nosso entendimento, pelos fundamentos já expostos, estas regras demonstram que não são aptas a estimular os cidadãos ao cumprimento das normas vigentes. Não descuremos da advertência, já referida, de Anabela Miranda Rodrigues, na linha da necessidade de eticização do Direito Penal Fiscal, calcada nas premissas de que o sistema não visa apenas à arrecadação, mas sobremaneira à realização – na sequência do processo – da justiça distributiva⁵⁸.

⁵⁵ Refere-se novamente aos estudos de Andrei Zenkner Schimidt que esclarece que o que influenciou o resgate do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo foi a pressão de empresários para atender a interesses minoritários, sobretudo de representantes de Federações de Comércio. SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003, p. 68-69.

⁵⁶ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 133.

⁵⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 227.

⁵⁸ FISCHER, Douglas. A violação do princípio da proporcionalidade por regras que extinguem a punibilidade em crimes econômico-tributários. **Interesse Público, Belo Horizonte, v. 6, n. 28, nov. 2004**. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/30965>>. Acesso em: 2 set. 2024, p. 12.

Dessa forma, deve-se superar uma visão simplista de que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é um instrumento de reforço arrecadatório. A certeza da impunidade estimula o empresário a sonegar, sobretudo porque permite uma análise contábil do risco caso venha a ser descoberto.

5. AS NUANCES DO CUSTO SOCIAL DA CRIMINALIDADE ECONÔMICA A PARTIR DO CUSTO-BENEFÍCIO DA SONEGAÇÃO

Em um estudo aprofundado, sob um prisma criminológico, Douglas Fischer desnuda as nuances do custo social da criminalidade econômica.

O autor explica que “diferentemente do que se dá em relação aos aspectos criminológicos tradicionais, o delinquirente do colarinho branco efetua o verdadeiro cálculo custo-benefício em relação aos resultados que decorrem de sua conduta e às possíveis implicações (penas) impostas”⁵⁹.

Não se pode olvidar que o mecanismo específico de eficácia do Direito Penal é o de estabelecer custos muito superiores aos benefícios do delito, devido a eficácia intimidatória da pena, pois “somente a certeza de uma persecução penal com condenação privativa de liberdade de curta duração constitui um meio eficaz para a dissuasão”⁶⁰.

A rigor, o que estimula o criminoso tributário a delinquir é justamente a falta de receio em ser punido. Ele sabe que possui a seu dispor um farto cardápio de instrumentos jurídicos hábeis a livrá-lo de qualquer tipo de reprimenda. Deste modo, a *abolitio criminis* dos delitos tributários apenas funcionará como um incentivo à sonegação, acarretando a diminuição dos recursos públicos necessários à consecução da função do tributo na sociedade⁶¹.

É por isso que uma parte da doutrina entende que “apenas uma elevada possibilidade de ser descoberto ao cometer delitos fiscais, bem como uma condenação com elevados custos

⁵⁹ FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 34.

⁶⁰ FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica**. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 37.

⁶¹ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 149-150.

(maiores do que o ganho financeiro esperado), seriam capazes de dissuadir o contribuinte a jamais cometer essas condutas criminosas”⁶².

Nessa toada, não se ignora a adequação da pena privativa de liberdade como meio eficaz para coibir também os delitos econômico⁶³.

De fato, é incontestável que “o delinquente econômico exercita cálculo utilitarista dos custos e benefícios de suas práticas em face de eventuais consequências que possa sofrer acaso descoberto e punido”⁶⁴.

Conforme o resultado de um estudo realizado por Romero Auto de Alencar:

Reforçando a tese da necessidade da previsão de penas privativas de liberdade na criminalidade tributária, alguns estudos empíricos que foram realizados a fim de demonstrar quais sanções seriam efetivamente efetivas no combate à criminalidade socioeconômica chegaram ao resultado de que a autoconsciência ou a aplicação de penas pecuniárias têm baixíssima eficácia na prevenção geral, e que apenas a certeza da persecução penal com condenação à pena privativa de liberdade, de curta duração, que não é remetida incondicionalmente, é instrumento dissuasivo eficaz.⁶⁵

Em sentido contrário, contrapondo-se ao manejo da pena privativa de liberdade no âmbito dos delitos econômicos, Luciana Boiteux entende que “especialmente diante da realidade brasileira, rejeita-se firmemente a opção pela pena de prisão como sanção principal nos delitos econômicos”⁶⁶.

Nas palavras da autora:

Por outro lado, considera-se que tampouco a proposta de penas de curta duração – “*sharp-short-shock*” – poderia ser aplicada a este ramo específico do Direito Penal, pois isto significaria uma ruptura total com o sistema de penas do Direito Penal comum, e refletiria uma desigualdade ainda maior com os delinquentes comuns⁶⁷.

⁶² ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 147-148.

⁶³ Por todos: BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. **Derecho Penal Económico**. Madrid: Ramón Areces, 2001, p. 63.

⁶⁴ FISCHER, Douglas. **O custo social da criminalidade econômica**. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 37.

⁶⁵ ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 179.

⁶⁶ BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em Direito Penal Econômico. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa [et. al.]. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 199.

⁶⁷ BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em Direito Penal Econômico. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa [et. al.]. **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 200. Em sentido oposto, o escólio da autora lusitana Anabela Miranda Rodrigues, para quem “Argumento que é válido, agora, quando no domínio da criminalidade econômica se defende a utilização de penas em geral mais curtas de prisão, e mesmo de penas curtas de prisão em sentido próprio e o efeito de choque que lhes está ligado (*short sharp shock*). Para além disso, fazendo apelo aos conceitos já referidos de sensibilidade à pena e

Entretanto, estamos de acordo com Savio Guimarães Rodrigues para quem as “razões de política criminal parecem apontar para a indispensabilidade das sanções próprias do Direito Penal”⁶⁸.

Na mesma direção vai o entendimento esposado por Douglas Fischer para quem:

Em delitos econômicos, especialmente aqueles com consequências graves, a pena de prisão (mesmo curta, porém certa e eficaz) é aquela que se apresenta como mais apta a atingir todos os fins de prevenção, que (cor)respondem às expectativas éticas da sociedade. Assim, constitui-se no melhor meio de a conduzir o delinquente econômico à reorganização dos meios valorativos de vida em sociedade⁶⁹.

Na doutrina portuguesa o entendimento não é diferente. Para a autora Anabela Miranda Rodrigues:

Afastar a utilização da pena de prisão abriria a porta à objeção de que se estaria a máscara com o recurso ao Direito Penal a incriminação de certas atividades económicas. Essa incriminação seria, agora por aqui, do lado da punição, simbólica, no sentido de que em vez de contribuir para afirmar valores, exerceria um efeito contrário, corrosivo da essencialidade desses mesmos valores e o Direito Penal constituir-se-ia em ideologia encobridora da realidade onde se manifestam esses comportamentos criminais. Acresce que deve tomar-se em conta que, neste caso, os destinatários das normas penais, os *white collars*, resistem, de uma forma particular, como já foi colocado em evidência, a identificar-se com o paradigma de autores. Pelo que aquelas devem ser adequadas a satisfazer a necessidade de neutralização da elevada capacidade de imunidade dos seus destinatários em relação às imposições normativas, em ordem a manter uma pressão punitiva eficaz sobre eles⁷⁰.

Isso demonstra que a dispensa da pena sem critérios racionais desnatura a própria lógica do Direito Penal, fazendo parecer que há a instrumentalização do Direito Penal Tributário em favor de aumentar a arrecadação tributária. Porém, uma vez confirmada a hipótese de que se trata de uma afirmativa falaciosa, já que o efeito dessa política criminal é inverso, só resta conceber a incompatibilidade deste instituto.

de suscetibilidade de ser influenciado pela pena, também curtas penas de prisão são suscetíveis de produzir aumentos exponenciais de taxas de eficácia”. RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito Penal Económico*. Coimbra: Almedina, 2019, p. 37.

⁶⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Económico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 361.

⁶⁹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 225.

⁷⁰ RODRIGUES, Anabela Miranda. **Direito Penal Económico**. Coimbra: Almedina, 2019, p. 34.

6. AS DISTORÇÕES CAUSADAS PELO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO E A POSSIBILIDADE DO MANEJO DE OUTRAS SANÇÕES PREMIAIS NO ÂMBITO DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

De fato, como se pôde evidenciar, não há como negar que uma expressiva parcela da doutrina se opõe a eleição do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo⁷¹, embora alguns autores o considere um instrumento adequado⁷².

⁷¹ Por todos, entre outros: FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006; NABARRETE NETO, André. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 5. Vol. 17. São Paulo: RT, jan.-mar. 1997; STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012; MELLO, Letícia de. A Ordem Tributária e a Legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico. **Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023**. Disponível em: <https://rcpjm.cpjm.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 23 jul. 2024; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020; RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013; XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017; ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008; MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; AMARAL, Cláudio do Prado; SOUZA, Cléssio Moura de. Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. **Revista Paradigma, v. 30, n. 2, p. 26-48**. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2651/1852>. Acesso em: 05 ago. 2024; PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei n. 8.137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Artur de Gueiros. **Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011; OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. **Boletim Científico Escola Superior do Ministério Público da União, [S. l.], n. 48, p. 95–127, 2016**. Disponível em: <https://escola.mpu.mp.br/publicacoescientificas/index.php/boletim/article/view/477>. Acesso em: 28 jul. 2024; AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.

⁷² Nesse sentido, Leandro Paulsen: “Não obstante, entendemos que a extinção da punibilidade é coerente com o princípio da subsidiariedade do Direito Penal, que deve, efetivamente, evoluir de simples argumento retórico para traduzir-se em iniciativas legislativas que restrinjam a ameaça de encarceramento às situações extremas, em respeito à dignidade da pessoa humana. Com o pagamento do tributo e da multa administrativa, a lei considera que o direito administrativo sancionador foi efetivo para a recomposição da ordem e repressão do infrator, com o que considera extinta a punibilidade pelos respectivos crimes, afastando a persecução penal. Por força da nossa legislação, os ilícitos tributários dolosos só estarão sujeitos à aplicação da lei penal se o infrator não pagar o tributo e multa que lhe tenha sido aplicada do Fisco, ou seja, se não reparar o dano e não se submeter à penalidade administrativa”. PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 349-350. Contudo, não obstante a autoridade do respeitável autor, discordamos dessa posição. A subsidiariedade deve nortear a escolha política que antecede a criminalização de uma conduta. Afastar a punibilidade pressupõe a desnecessidade da reprimenda, o que não ocorre em relação ao instituto em tela, pois se trata de uma descriminalização por vias indiretas, desincumbida do ônus argumentativo que cabe ao poder legislativo. Passou despercebido ao referido autor que os crimes contra a ordem tributária, na linha daquilo que já foi observado por Andreas Eisele, não são meros ilícitos administrativos de conteúdo tributário e

Estamos convencidos, porém, que a subsistência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo tem gerado inúmeras consequências negativas – desde antinomias até inúmeras outras incoerências sistêmicas (como o que viemos chamando de uma ranhura na estrutura dogmática).

Uma das principais anomalias causadas pela previsão do instituto é o tratamento desigual entre cidadãos que se encontrem em uma semelhante ou idêntica posição fática ou jurídica.

Conforme a crítica formulada por Flávio Vilela Campos:

Ao prever a possibilidade de pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade do crime tributário, cria-se verdadeiro privilégio ao sonegador, em face dos demais praticantes dos crimes contra o patrimônio, beneficiando aqueles que “furtam” recursos destinados à coletividade (aos pobres), ao passo que nada oferece àqueles que furtam o patrimônio dos particulares (os ricos), ferindo-se frontalmente o princípio da isonomia⁷³.

Deve-se rememorar que, desde uma perspectiva formal, o direito fundamental ao tratamento isonômico declara que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, conforme o *caput* do artigo 5º, da Constituição brasileira. Num viés substancial, o estabelecimento de um tratamento desigual deve ter por escopo um fundamento de justiça.

Adotamos a posição de que o princípio da igualdade resta violado pelo estabelecimento injustificado da política criminal que concede a despenalização pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, pois não há um fundamento que justifique, sob a ótica formal ou substancial, o tratamento dispensado aos delitos tributários em face dos demais crimes patrimoniais sem violência.

E assim entendemos “porque quando não existe um princípio político amplo que orienta a regulamentação, a exceção específica instala uma situação de desigualdade que não é compatível com princípios constitucionais que impõem o tratamento igualitário a todas as pessoas”⁷⁴.

sim delitos – que devem ser orientados pelos princípios informadores do Direito Penal. EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 77.

⁷³ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 145.

⁷⁴ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 76.

Cria-se com a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo uma diferença insuperável na consequência jurídica entre a reparação do dano nos delitos patrimoniais gerais e a recomposição nos delitos fiscais.

Dessa forma, evidencia-se que “há uma afronta direta ao princípio da isonomia, pois o delito que lesa a coletividade, o crime tributário, conta com um benefício maior do que aqueles cuja lesão se restringe à esfera individual, os delitos contra o patrimônio”⁷⁵.

Essas diferenças entre o instituto do art. 16 do Código Penal e do art. 9º da Lei nº 10.684/2003, quando submetidas a uma análise político-criminal, revelam grandes diferenças de tratamento, não justificáveis, entre o delinquente comum e aquele que pratica um crime tributário, configurado por sua natureza como crime de colarinho branco⁷⁶.

Conforme o escólio de Rodrigo Luís Ziembowicz:

Como se não bastassem as discriminações legislativas tributárias existentes, em que muitos são privilegiados com isenções ou subvenções fiscais em desfavor dos demais contribuintes na divisão dos custos do Estado, ainda encontramos ilegítima seletividade criminal, facultando ao sonegador pagar a dívida tributária a qualquer tempo e ver extinta a incriminação fiscal, oportunidade que não se concede àqueles que praticam delitos assemelhados previstos no Código Penal ou no restante da legislação penal especial. Afasta-se, assim, a integridade e a coerência axiológica do sistema jurídico-penal, utilizando soluções que não expressam uma doutrina ética, política e dogmática única, o que deveria ser a referência em qualquer elaboração legislativa de um Estado Democrático de Direito, principalmente em se tratando da seara jurídica que mais restringe os direitos fundamentais. De fato, tanto a política criminal quanto o próprio Direito Penal, em um Estado Democrático de Direito, digno deste nome, somente deveriam ser utilizados justamente em prol da proteção dos valores essenciais da sociedade⁷⁷.

Além disso, cria-se uma desigualdade entre pessoas que se encontram em igual posição jurídica. Basta pensar em dois empresários que ocultam o nascimento do fato gerador,

⁷⁵ PANOEIRO, José Maria de Castro. As controvérsias da Lei n. 8.137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas repercussões econômico-criminais. In: SOUZA, Artur de Gueiros. Inovações no Direito Penal Econômico. **Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas**. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 327.

⁷⁶ ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 157.

⁷⁷ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 57. Em sentido idêntico, Douglas Fischer comenta que: “Em outras palavras, há a violação do cânone constitucional da isonomia na medida em que normas desse jaez atribuem tratamentos jurídicos diversos em atenção a fator de *discrímen* adotado que, porém, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados, bem como supõem relação de pertinência lógica em abstrato, mas a discriminação estabelecida conduz a efeitos contrapostos ou dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente”. FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 207.

sonogando os valores que deveriam ser recolhidos aos cofres públicos. Um deles tem condições patrimoniais e paga os valores pertinentes para a liberação da pena, enquanto o segundo, que não tem uma saúde financeira que viabilize a quitação, sofrerá a persecução e será penalizado.

Isso implica a flagrante inconsistência do injustificado tratamento dispensado ao pagamento do tributo a qualquer tempo, pois:

A coerência do sistema punitivo se mostra mais uma vez comprometida quando a liberdade do cidadão depende unicamente de sua capacidade financeira. Em outras palavras, quando a extinção da punibilidade só beneficia aqueles que possuem recursos bastantes para arcar integralmente com o tributo devido e seus acessórios⁷⁸.

Somente a conduta daquele que não possui condições financeiras de pagar o tributo será penalizada, enquanto o outro sujeito, que praticou a mesma ação, mas tem dinheiro para reparar o seu “dano”, será agraciado com a extinção da punibilidade.

De fato, “salta aos olhos a iniquidade na utilização dos instrumentos de política criminal-fiscal, com benevolência peculiar nunca vista no Direito Penal comum, a demonstrar o caráter seletivo das sanções penais, utilizadas como forma de repressão e controle das classes menos favorecidas”⁷⁹.

Além de ferir o direito fundamental a um tratamento isonômico, uma vez que “este tratamento dedicado pelo legislador aos crimes tributários acaba por estabelecer um favorecimento injustificado em relação aos crimes comuns, violando-se uma premissa de igualdade”⁸⁰, a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo culmina em ranhuras na dogmática penal.

Uma nociva consequência da previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é o efeito espiral, pois a certeza da ausência de pena, sobrevivendo o pagamento do tributo, aliada ao possível receio de se tornar menos atrativo do que aquele empresário que prática

⁷⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 203.

⁷⁹ “Afim, se um batedor de carteira furtar a quantia de R\$500,00 (quinhentos reais) e após o início da ação penal resolver pegar o que subtraiu, dificilmente será agraciado com uma extinção da punibilidade ou com o reconhecimento da atipicidade do fato por aplicação do princípio da insignificância”. AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 199.

⁸⁰ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 202.

preços predatórios porque não observa a legislação fiscal, incentiva a prática delitiva por outros agentes econômicos⁸¹.

Não se pode olvidar que “as empresas que sonegam tributos também causam danos ao mercado econômico em si, comprometendo a concorrência leal que serve como importante fator de equilíbrio e de preservação de qualquer sociedade”⁸².

Na análise de Rodrigo Luís Ziembowicz:

De fato, a observância das normas vigentes, especialmente as tributárias, trabalhistas e ambientais, geram vultosos custos para empresas que mantêm comportamento ético. De outro vértice, o desrespeito impune às normas, através da sonegação fiscal, falsificação e outros desvios de comportamento, gera um profundo desequilíbrio na concorrência, beneficiando os infratores e punindo os empresários honestos. Esses desvios de conduta concorrencial geram profundos e nefastos efeitos sociais e econômicos, os quais suplantam até mesmo os prejuízos suportados pelas empresas afetadas. Quando esses desvios de conduta empresarial não são eficientemente combatidos, passa-se a percepção de que o crime compensa⁸³.

Por fim, a ausência de voluntariedade na reparação do dano é um ponto que foi objeto de críticas por autores como Andreas Eisele⁸⁴ e Savio Guimarães Rodrigues⁸⁵, ao denunciarem este outro aspecto controvertido dessa política criminal que não encontra parâmetro com outra qualquer no ordenamento jurídico brasileiro.

Como ponderado por Savio Guimarães Rodrigues:

Há de se observar que a causa extintiva em tela possui elementos positivos e negativos. Em primeiro lugar, para que seja possível pensar na aplicação deste benefício, é imprescindível que o agente identifique claramente as incorreções e adulterações que incorreu – e promova o pronto e integral recolhimento dos tributos subtraídos ao fisco – voltando-se agora ao desvalor do resultado. Em segundo, não se pode esquecer que a ausência de razões preventivas para a aplicação da sanção criminal depende de um comportamento pós-delitivo, ativo e voluntário do infrator, uma atitude perante o processo de arrecadação. É preciso que se infira do novo ato o respeito que o agente confere ao bem jurídico protegido e que demonstre com ele a reparação do dano causado, suprimindo-se exigências de prevenção geral e especial. Ora, isso não é o que ocorre quando se permite o pagamento do tributo a qualquer tempo. Alheia à teoria dos fins das penas e aos critérios jurídico-penais do instituto, a dita

⁸¹ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 127 e p. 204.

⁸² ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 103.

⁸³ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 50.

⁸⁴ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 71.

⁸⁵ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 198 e ss.

causa específica de extinção da punibilidade dos crimes tributários não demanda uma voluntariedade do agente. Não há que se falar em voluntariedade quando já iniciada a atividade administrativa fiscalizatória ou a investigação criminal⁸⁶.

Não se pode ignorar ainda que o instituto em estudo não encontra equivalente na maior parte dos países que criminalizam a conduta de evasão fiscal, conforme se depreende do estudo empírico realizado por Flávio Vilela Campos⁸⁷.

No mesmo sentido a constatação de Hugo Vasconcelos Xerez que observou, na conclusão de sua obra, que:

Com efeito, no Direito Comparado predomina a ideia de voluntariedade e integralidade da reparação, não havendo qualquer semelhança com o regramento brasileiro que permite a extinção da punibilidade ainda que o pagamento seja realizado após o trânsito em julgado da sentença judicial condenatória⁸⁸.

Assim, tendo em vista a necessidade de coerência e integridade do ordenamento jurídico, não se pode conviver com a previsão de um instituto que nitidamente tem por escopo perpetuar um sistema de privilégios de cariz estamentista, sobretudo porque, “de fato, não haverá interesse em fazer o pagamento correto e voluntário dos tributos quando nenhuma sanção alcança a inobservância criminosa dos deveres fiscais”⁸⁹.

A extinção da punibilidade pelo pagamento impede que o Direito Penal exerça as funções que lhe seriam próprias, como a prevenção geral e a especial. Livrar sonegadores do encarceramento e de toda sorte de consequências penais pelo simples pagamento a qualquer tempo e permitir que usem esse instrumento quantas vezes desejarem não previne que estes venham a cometer o mesmo delito posteriormente (prevenção especial) e, de igual sorte, não desestimula o comportamento antijurídico dos demais membros da sociedade (prevenção geral)⁹⁰.

Deve-se lançar olhares também para a violação do princípio da proporcionalidade, sob a ótica da proibição de proteção deficiente. Há autores que entendem que com a liberação

⁸⁶ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal tributário: a legitimidade do sistema punitivo em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 201-202.

⁸⁷ CAMPOS, Flávio Vilela. **Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários**. São Paulo, Quartier Latin, 2020.

⁸⁸ XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 233.

⁸⁹ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 136.

⁹⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; AMARAL, Cláudio do Prado; SOUZA, Cléssio Moura de. Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. **Revista Paradigma**, v. 30, n. 2, p. 26-48. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2651/1852>. Acesso em: 05 ago. 2024, p. 37-38.

incondicional da pena, há uma espécie de vulneração do bem jurídico, já que não se desestimula a sua agressão⁹¹.

Em relação a violação do princípio da proibição de proteção deficiente (*untermassverbot*), Douglas Fischer considera – o que rendeu a crítica de Savio Guimarães Rodrigues⁹² – que:

Regras despenalizadoras em sede de delitos econômicos, como regra, violam o Princípio da Proteção Deficiente, que se caracteriza como uma espécie de garantismo positivo, na medida em que há imposição constitucional de proteção de bens jurídicos relevantes para a funcionalidade sistêmica da sociedade⁹³.

Para Thadeu José Piragibe Afonso, a adoção de instrumentos de política criminal como a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo “não tem contribuído para a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário”⁹⁴.

Apesar de a extinção da punibilidade pelo pagamento integral e a qualquer tempo gozar de pena aplicação, entendemos que o art. 9º, §2º, da Lei n. 10.684/2003, comprometeu a tutela do bem jurídico protegido pelos delitos tributários, já que permite que o início e o fim da ação penal por delito fiscal fiquem à mercê do sonegador de tributos⁹⁵.

Deve-se compreender que a marca distintiva do Direito Penal, em relação aos demais ramos do Direito, conforme mencionado outrora, é fazer recair sobre a conduta delitiva uma sanção de cunho penal (pena – seja ela pecuniária ou privativa de liberdade)⁹⁶.

⁹¹ Como apontado por Romero Auto de Alencar, “Restou identificada a inadequação político-criminal do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo por enfraquecer substancialmente o caráter preventivo geral e especial da norma penal tributária. Além disso, imputa ao Direito Penal Tributário uma função não manifesta e ilegítima político-criminalmente de ser um instrumento a serviço da Administração Tributária para cobrar tributos”. ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 203.

⁹² Nas palavras de Savio Guimarães Rodrigues, “Apesar de fundamentada a aludida posição, sua aplicação prática apresenta problemas ainda carentes de solução”. RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 204.

⁹³ FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito: uma teoria à luz da Constituição**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 227.

⁹⁴ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 199.

⁹⁵ AFONSO, Thadeu José Piragibe. **O Direito Penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012, p. 139.

⁹⁶ Não é por outro motivo que se compreende que “A prática de um fato definido na lei como crime traz consigo a punibilidade, isto é, a aplicabilidade da pena que lhe é cominada em abstrato na norma penal. A punição é a consequência necessária da realização antijurídica e culpável da ação típica”. STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. **Crimes contra a Ordem Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 177.

Soa demasiado incongruente que o legislador pondere merecedor de tutela penal um bem jurídico, criminalizando as condutas que o agridam, e, ao mesmo tempo, faça incidir uma política criminal sem qualquer critério racional (ausência de lapso temporal, v.g.), deixando-o deficitário de proteção na medida em que a conduta do agente que paga o tributo jamais será penalizada e será largamente praticada porque não há um desestímulo à sua prática.

Conforme observa André Nabarrete Neto, “há uma profunda antinomia entre o poder de punir e a possibilidade de afastá-lo mediante a reparação do dano, concreto ou projetivo, decorrente de crime fiscal, através do pagamento do tributo ou contribuição social”⁹⁷.

De fato, “soa incoerente afirmar a tipicidade, a antijuridicidade, a culpabilidade e a necessidade de pena de uma conduta, mas excluir a punibilidade por recomendação de finalidades exclusivamente extrapenais”⁹⁸.

Nesse sentido, Andreas Eisele anota que: “a lei precisa estabelecer um tratamento coerente, adotando postura uniforme. Ou seja: considerar a evasão fiscal como crime comum e reprimi-la com os rigores das regras gerais do Direito Penal, ou então tratar a questão meramente no âmbito civil”⁹⁹.

Não se pode ignorar que “os ilícitos penais tributários caracterizam-se pela conduta dolosa do agente que, utilizando-se de artifício fraudulento induz a autoridade tributária ao desconhecimento da obrigação tributária, sujeitando o transgressor à pena privativa de liberdade e da multa”¹⁰⁰.

É por isso que concordamos com Flavio Vilela Campos quando ele reflete sobre a incongruência do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, pois:

Juntamente com a previsão do crime tributário, a legislação prevê a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido e seus acréscimos legais.

Discorda-se de tal previsão, pois, ao cometer o crime contra a ordem tributária, o agente o pratica mediante dolo ou conduta fraudulenta (em geral, falsidade ideológica

⁹⁷ NABARRETE NETO, André. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. Ano 5. Vol. 17. São Paulo: RT, jan.-mar. 1997.

⁹⁸ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 201.

⁹⁹ EISELE, Andreas. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 95.

¹⁰⁰ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

ou material) ou apropria-se de bem outorgado pela lei em confiança (apropriação indébita), e não apenas pratica o simples inadimplemento de tributo devido¹⁰¹.

Percorrido esse caminho, entende-se que a atual conformação do Direito Penal Tributário resta destituída de qualquer lógica, pois não pune a todos com o mesmo rigor e tampouco estimula negativamente condutas que atentem em desfavor do objeto protegido. Logicamente, é dedutível que existe uma contradição na conduta do legislador, reclamando-se coerência em nome da integridade.

7. A PROPOSTA DA DOUTRINA PARA A SUPERAÇÃO DA CRISE DE LEGITIMIDADE DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO CAUSADA PREVISÃO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO

No âmbito da doutrina, apesar de haver aqueles que se posicionam favoráveis à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, muitos autores reconhecem que a superação da crise de legitimidade do Direito Penal Tributário passa necessariamente pela reformulação dos critérios que norteiam o instituto.

Para Rodrigo Luís Ziembowicz, defendendo a adoção de critérios racionais que norteiem o instituto, “o legislador deve retomar a previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário somente quando a autodenúncia (voluntária) do contribuinte faltoso ocorrer antes do início da ação fiscal ou do recebimento da denúncia”¹⁰².

Nesse sentido, “o pagamento posterior ao início da ação fiscal deverá obedecer às regras gerais do Direito Penal, concedendo apenas a diminuição da pena, permitindo o cumprimento dos princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade, além de descartar a inconstitucional ameaça de prisão civil por dívida”¹⁰³.

Complementado o seu posicionamento, o autor aduz que:

Acredita-se, neste vértice, que através das mudanças sugeridas, será fomentado um retorno da credibilidade do sistema penal (e penal tributário), respeitando sobretudo

¹⁰¹ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 143.

¹⁰² ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 148.

¹⁰³ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 148.

os direitos fundamentais, bem como os princípios estabelecidos ao longo de séculos de evolução da humanidade e da doutrina criminal, além de restituir a credibilidade às instituições que participam da persecução penal, permitindo uma economia gigantesca de recursos financeiros para os cofres públicos e, mediatamente, uma melhoria das prestações estatais direcionadas à população¹⁰⁴.

Posição muito semelhante é adotada por Hugo Vasconcelos Xerez, para quem:

Diante das críticas endereçadas à regulamentação da extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento, seja à luz das premissas que fundamentam o Estado Democrático de Direito, seja à luz da teoria do bem jurídico-penal, propõe-se a alteração legislativa sobre o tema, seja aproximando a resposta penal dos termos estabelecidos no regramento tributário, seja ripristinando a normatização em que se fixava o recebimento da denúncia como termo final para que a reparação do dano tenha o condão de extinguir a punibilidade dos crimes tributários¹⁰⁵.

Para Andreas Eisele, referindo-se à necessidade de retomar a lógica da denúncia espontânea, “a regulamentação de tal instituto deve ser formulada em termos similares aos estabelecidos nas legislações espanhola, italiana e portuguesa (além da alemã, que orienta todas elas), não sendo adequado em tal sentido o conteúdo do ordenamento jurídico brasileiro”¹⁰⁶.

No mesmo sentido, apoiando a retomada do critério que norteava o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo na década de 1960, Flávio Vilela Campos observa que:

A experiência internacional demonstra a necessidade da revogação do instituto da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento do tributo, alinhando-se ao modelo da “denúncia espontânea” (autodenúncia liberadora da pena), bem como se agregando restrições à extinção da punibilidade do crime para infrações graves, pela reincidência, prática reiterada, peça utilização de interpostas pessoas e “paraísos fiscais”, ou seja, que não se torne possível para situações onde se estruturam modelos de fraude tributária¹⁰⁷.

De fato, a principal intervenção dos autores é no sentido de resgatar um critério racional que norteie o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

¹⁰⁴ ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. **Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação**. São Paulo: Almedina, 2020, p. 148-149.

¹⁰⁵ XEREZ, Hugo Vasconcelos. **Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento**. Curitiba: Juruá, 2017, p. 234.

¹⁰⁶ EISELE, Andreas. **Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro**. Blumenau: Acadêmica, 2007, p. 78.

¹⁰⁷ 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**. São Paulo: Quartier Latin, 2020, p. 146.

Nesse sentido, observa-se que a principal crítica ao instituto da extinção da punibilidade, que o caracteriza como um instrumento a quebrantar seus efeitos preventivos é o fato de o mesmo ser cabível mesmo após frustrada a espontaneidade do autor.

Como se observa em outros países, a espontaneidade é critério limitante para a consecução do benefício, o que é viável político-criminalmente por manter os efeitos preventivos da sanção penal. Combinando-se a isso, pode-se restringir também o uso do benefício apenas aos delinquentes não reincidentes, a exemplo do que acontece na Argentina¹⁰⁸.

Savio Guimarães Rodrigues, após concluir que a atual sistemática desvirtua a própria finalidade do Direito Penal, sugerindo a necessidade de seu abandono, aduz que:

A solução há de ser uma dentre duas possibilidades: ou se continua a reconhecer que o intuito da intervenção penal na matéria tributária tem perfil arrecadatório e, por conseguinte, não goza de qualquer legitimidade constitucional, fechando-se os olhos para uma flagrante violação de direitos fundamentais e especialmente do postulado da intervenção mínima que deve reger o Direito Penal; ou se percebe que o bem jurídico a ser protegido pela norma em questão está muito além de meros interesses patrimoniais e, portanto, não se confunde com o crédito tributário nem pode estar sujeito à banalização promovida pelos citados institutos despenalizadores¹⁰⁹.

Dessa forma, evidencia-se que é uma unanimidade, entre diversos autores que trabalharam especialmente com o instituto da extinção da punibilidade e sua relação com a crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, que esta previsão deve ser alterada, sobretudo para que se resgate uma coerência a nortear o ordenamento jurídico brasileiro.

Após a análise desenvolvida no estudo, foi possível compreender que não partiu do projeto de lei convertido na atual legislação penal tributária a conformação da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo. Na proposição originária do Projeto de Lei nº 4.788, de 1990, conforme o item 8, da exposição de motivos nº 88, de 28 de março de 1990, dos Ministros de Estado da Justiça e da Economia, Fazenda e Planejamento:

Dispondo sobre a extinção da punibilidade, estabelece que a mesma somente terá lugar quando o agente promover espontaneamente o pagamento do tributo ou contribuição, inclusive adicional, antes do início da ação fiscal. Essa disposição põe fim à situação até afora vigente, que consista em verdadeiro estímulo à prática de atos

¹⁰⁸ ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Impactus, 2008, p. 204-205. Observe-se que também em Espanha a espontaneidade e a voluntariedade são requisitos imprescindíveis para a incidência do instituto da *regularización fiscal en el delito defraudación tributaria*. IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. **La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria**. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2002, p. 410-411.

¹⁰⁹ RODRIGUES, Savio Guimarães. **Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013, p. 211.

danosos ao Erário Público, eis que ocorreria extinção da punibilidade quando o agente, já tendo sido iniciada a ação fiscal, recolhida o crédito tributário, antes da decisão administrativa de primeira instância. Em alguns casos, ao delinqüente era permitido realizar o pagamento até antes do início da ação penal, para beneficiar-se com a extinção da punibilidade¹¹⁰.

Inclusive, inúmeros parlamentares, durante a tramitação do Projeto de Lei nº 4.788, de 1990, foram contrários ao instituto, de modo que isso inclusive culminou na revogação do art. 14, da Lei nº 8.137, de 1990, pela Lei nº 8.383, de 1991.

Também foi possível compreender que a finalidade do Direito Penal Tributário, na ótica do legislador que trabalhou no Projeto de Lei nº 4.788, de 1990, nunca foi a de ser um instrumento para o reforço da arrecadação.

No capítulo primeiro esclarecemos, a partir da análise de documentos legislativos, que os parlamentares quiseram desestimular a prática delituosa mediante o incremento do espectro punitivo e a limitação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento, pois entendiam que não apenas o aspecto financeiro, mas também o interesse coletivo na satisfação das políticas públicas financiadas pelas receitas tributárias estava em jogo e que a sistemática até então vigente (baixas penas e alargado espectro de incidência da extinção da punibilidade estavam estimulando a evasão fiscal).

A reinserção do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo ocorreu por interesses pouco claros, em uma legislação que não tinha conteúdo penal e foi se ampliando cada vez mais desde o ano de 1995. Além disso, a atuação do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal contribuíram para o alargamento do aspecto espacial e temporal do instituto, tornando-o uma disposição *sui generis*, seja em comparação aos demais institutos que vigem no Brasil, seja em relação ao tratamento do tema em outros países.

Assim, infere-se que a proposta que prepondera entre a maior parte dos autores vai ao encontro do que concebeu há muitos anos o legislador, ou seja, a limitação da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a um momento anterior ao início do procedimento fiscal administrativo (denúncia espontânea).

¹¹⁰ BRASIL. **Exposição de Motivos nº 88, de 28/03/1990. Diário do Congresso Nacional, Seção I, de 29.3.90, p. 2.227.** Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em: 2 set. 2024.

Há um Parecer de Plenário, do Senado Federal, anexado ao Projeto de Lei nº 44, de 1990 (Projeto de Lei nº 4.788, de 1990, na Câmara dos Deputados), às fls. 180, em que o Senador Cid Sabóia de Carvalho (PMDB), aduziu, em transcrição literal, que:

Esse projeto tem coisas importantes. Todos nós sabemos que o crime de sonegação fiscal, por exemplo, extingue-se com a satisfação do tributo, com o pagamento do débito do sonegador. Apurado o montante da sonegação, desde_ que o sonegador pague, extingue-se a ação, extingue-se a punibilidade, não há mais pena, não há coisa alguma.

Na verdade, o presente projeto de lei é moralizador, porque só admite essa providência antes do início da ação penal, quando na lei vigente, mesmo iniciada a ação penal, será possível essa extinção, será possível a descaracterização do crime, a extinção da punibilidade ou, quem sabe, com um exame mais profundo, até a destituição de tudo que pudesse levar a caracterizar a existência do crime. Pagou, extinguiu, não se pode dizer que houve a delinquência. Aqui não, essa extinção da punibilidade, a descaracterização do crime só pode acontecer antes de iniciada a ação penal.

Essa parte, reputa o relator como sendo da maior importância e tem a nossa opinião extremamente favorável¹¹¹.

Essa referência acima, em conjunto com a análise realizada acerca dos debates legislativos que antecederam a promulgação da Lei nº 8.137, de 1990, demonstra que o objetivo inicial da legislação em estudo foi de tutelar a Ordem Tributária e que houve a paulatina perda de um critério racional a nortear o instituto, de forma que atualmente o pagamento do tributo a qualquer tempo extingue a punibilidade do agente sonegador.

Tendo-se em consideração o desacerto da decisão do Supremo Tribunal Federal na declaração de constitucionalidade dos institutos despenalizadores no âmbito da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 e se considerando que hodiernamente tramita o Projeto de Lei nº 1.254, de 2023, de autoria do Deputado Alberto Fraga, que prevê um recrudescimento das penalidades previstas na Lei nº 8.137, de 1990, deve-se superar a atual incoerência que se instaurou no ordenamento jurídico, sob pena de desvirtuamento do Direito Penal Tributário e agravamento de sua crise de legitimidade.

¹¹¹ BRASIL. **Projeto de Lei da Câmara nº 44, de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências.** Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/20335>. Acesso em: 1 set. 2024.

8. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A crítica à inadequação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo não pode ser confundida com uma postura expansiva ou punitivista. Ao revés, o que se buscou ao longo do estudo foi a demonstração das incoerências relacionadas a essa política criminal e a investigação de uma solução adequada aos paradigmas do Estado Democrático de Direito, sempre a partir de uma análise constitucionalmente adequada – que reclama coerência e integridade.

Não se pode ignorar que o instituto em estudo não encontra equivalente na maior parte dos países que criminalizam a conduta de sonegação, conforme se depreende do estudo empírico realizado por Flávio Vilela Campos, a confirmar o seu caráter *sui generis*.

A paulatina perda de um critério racional a nortear o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, culminou na crise de legitimidade do Direito Penal Tributário, sobretudo a partir dos argumentos que, falaciosamente, sustentam que a finalidade da criminalização é meramente arrecadatória, desprezando a dimensão axiológica e a fundamentação constitucional do bem jurídico tutelado pela norma penal.

Contudo, foi possível esclarecer, a partir de uma concepção dogmática, e num viés político criminal de base axiológica, que há fundamentação constitucional a respaldar a legitimidade do Direito Penal Tributário, sobretudo devido ao caráter funcional das receitas tributárias, o que se extrai da análise estrutural do texto da Constituição de 1988.

Por isso, uma análise acurada do dever fundamental de pagar tributos viabilizou a melhor compreensão acerca da função do tributo em Estado Democrático de Direito. Esse é o fundamento axiológico da legitimidade da intervenção penal na tutela da higidez do Sistema Tributário, pois o Direito Penal Tributário não se presta a funcionar como instrumento coativo para fins arrecadatório, como aponta uma parcela da doutrina.

Confirmou-se a principal hipótese, de que a adoção de políticas criminais que liberam o agente da pena mediante o pagamento do tributo evadido não tem um escopo arrecadatório, pois seu potencial, ao revés, é o de incentivar a evasão fiscal, já que torna a prática delituosa um risco calculável – sobretudo a se considerar que a chance de ser descoberto sonegando é ínfima, dadas as dimensões continentais do Brasil em detrimento da estrutura fiscalizatória.

Restou também confirmada a hipótese secundária, de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, ao invés de ser um instrumento utilitarista, o que *per se* seria

inadmissível, é uma ferramenta de perpetuação de privilégios minoritários e que atende a interesses parlamentares pouco claros.

A regra geral, no âmbito do Direito Penal, é a de que todo o fato que típico, antijurídico e culpável também será punível. A punibilidade é um consectário do crime e só pode ser afastada mediante a fundamentação em critérios racionais, pois é inadmissível que se tolere políticas criminais que tragam privilégios na seara penal a determinadas classes sociais – sob pena de retrocesso social.

Forte nessas razões, conclui-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é uma política criminal de viés estamentista, que buscou apenas privilegiar interesses minoritários, sobretudo de setores empresariais, não sendo um instrumento que fomenta a arrecadação, como sustentam alguns autores.

A solução proposta é a revogação do instituto que prevê a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo ou a retomada do critério da denúncia espontânea como marco temporal para a sua incidência, oportunidade em que a punibilidade será extinta somente quando o agente promover o recolhimento do tributo devido antes do início, na esfera administrativa, do procedimento fiscal próprio.

Para a reparação do dano após o lapso temporal acima indicado, a incidência do artigo 16, do Código Penal, sempre que houver a reparação do dano em conformidade com as balizas estabelecidas, é uma medida escorreita e que viabilizará a superação do atual *estado da arte* de flagrante violação ao princípio da isonomia e outras ranhuras dogmáticas.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ALENCAR, Romero Auto de. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Impactus, 2008.

BAJO, Miguel; BACIGALUPO, Silvina. Derecho Penal Económico. Madrid: Ramón Areces, 2001.

BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2002.

BAUMAN, Zygmunt. Modernidade líquida. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.

BITENCOURT, Roberto Cezar; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

BOITEUX, Luciana. Uma visão crítica sobre as penas e seus fundamentos em Direito Penal Econômico. In. TANGERINO, Davi de Paiva Costa [et. al.]. Direito Penal Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Comentários sobre o PL. 4.835/1990 – crítica à adoção da MP 156/1990. Sugestão de incorporação do PL 4.835/1990 ao PL 4.788/190. Disponível em: <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD07ABR1990.pdf#page=108>. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Exposição de Motivos da Lei nº 8.137 de 1990. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaoodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em 2 set. 2024.

BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Diário do Congresso Nacional: seção 1. Brasília, DF, ano XLVII, n. 909, p. 105-1073, 24 jan. 1992. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=200425>. Acesso em: 28 jul. 2024.

BRASIL. Decreto nº 22.213, de 14 de dezembro de 1932. Aprova a Consolidação das Leis. Penais, de autoria do Sr. Desembargador Vicente Piragibe. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1930-1949/. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Decreto nº 847, de 11 de outubro de 1890. Código Penal dos Estados Unidos do Brasil. Brasília, DF, 1890. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1851-1899/D847.htm. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. Brasília, DF, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De12848compilado.htm. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Exposição de Motivos nº 88, de 28/03/1990. Diário do Congresso Nacional, Seção I, de 29.3.90, p. 2.227. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1990/lei-8137-27-dezembro-1990-367271-exposicaodemotivos-149643-pl.html>. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei de 16 de dezembro de 1830. Código Penal do Império do Brasil. Brasília, DF, 1830. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM-16-12-1830.htm. Acesso em: 2 set. 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. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/11941.htm. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 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/////Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm. Acesso em: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 3.807, de 26 de agosto de 1960. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Previdência Social. disponível em: https://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/////Leis/1950-1969/L3807.htm. Acesso em: 2 set. 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://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-4357-16-julho-1964-376620-norma-pl.html>. Acesso em: 2 set. 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: 2 set. 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: 2 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define os 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: 2 set. 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: 2 set. 2024.

BRASIL. PLC 44/1990, pág. 27/278 (ou 14, do Projeto de Lei nº 4.864, de 1990). Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/20335>. Acesso em: 19 ago. 2024.

BRASIL. Projeto de Lei da Câmara nº 44, de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/20335>. Acesso em: 1 set. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Quinta Turma. Habeas Corpus nº 362478/SP, Relator Jorge Mussi. Dje. 20/09/2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 560. A extinção de punibilidade, pelo pagamento do tributo devido, estende-se ao crime de contrabando ou descaminho, por força do art. 18, § 2º, do Decreto-Lei 157/1967. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/>. Acesso em: 8 set. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Habeas Corpus nº 116.828/SP, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 13 de agosto de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4367761>. Acesso em 20 de ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245/SP, Relator Min. Dias Toffoli, julgado em 04 de novembro de 2016. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4775157>. Acesso em: 20 ago. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Constitucionalidade n. 4273, Relator(a): Min. Nunes Marques, julgada em 15 ago. 2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2691501>. Acesso em: 24 ago. 2024.

BUFFON, Marciano. Tributação e dignidade humana: entre os direitos e os deveres fundamentais. Porto Alegre, 2009.

BUFFON, Marciano. Tributação, desigualdade e mudanças climáticas: como o capitalismo evitará o seu colapso. Curitiba: Brazil Publishing, 2019.

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. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

COLINA-RAMÍREZ, Edgar Iván. La defraudación tributaria en el Código Penal español: análisis jurídico-dogmático del art. 305 CP. Barcelona: Librería Bosch, 2010.

EISELE, Andreas. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Dialética, 1998.

EISELE, Andreas. Crítica ao Direito Penal tributário brasileiro. Blumenau: Acadêmica, 2007.

FELDENS, Luciano. A constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

FERREIRA, Regina Cirino Alves. Código Penal comentado. Luciano Anderson de Souza (coord.). São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

FERREIRA, Roberto dos Santos. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2002.

FISCHER, Douglas. Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

GALDINO, Flávio. O custo dos direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo. (org.). Legitimação dos Direitos Humanos. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

HOLMES, Stephen; SUSTEIN, Cass Robert. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo: Martins Fontes, 2019.

IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel. La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria. Valencia: Tirant Lo Blanch, 2002.

KERN, Alexandre. O controle penal administrativo nos crimes contra a ordem tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

LOVATTO, Alecio Adão. Crimes tributários. Aspectos criminais e processuais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023.

MALDONADO MARTINS, G. O bem jurídico do tipo tributário na Constituição de 1988. Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 3, n. 09, p. 255–290, 2024. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.uerj.br/revista/article/view/271>. Acesso em: 5 ago. 2024.

MARTINEZ-BUJAN PEREZ, Carlos. Derecho Penal Económico – parte general. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.

MELLO, Letícia de. A Ordem Tributária e a Legitimidade do sistema punitivo fiscal à luz da teoria do bem jurídico. Revista Científica do CPJM, [S. l.], v. 2, n. 08, p. 38–61, 2023. Disponível em: <https://rcpjm.cpj.uerj.br/revista/article/view/239>. Acesso em: 23 fev. 2024, p. 52-53.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; AMARAL, Cláudio do Prado; SOUZA, Cléssio Moura de. Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica. Revista Paradigma, v. 30, n. 2, p. 26-48. Disponível em: <https://revistas.unaerp.br/paradigma/article/view/2651/1852>. Acesso em: 05 ago. 2024.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

NABARRETE NETO, André. Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. Ano 5. Vol. 17. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan.-mar. 1997.

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. *Boletim Científico Escola Superior do Ministério Público da União*, [S. l.], n. 48, p. 95–127, 2016. Disponível em: <https://escola.mpu.mp.br/publicacoesscientificas/index.php/boletim/article/view/477>. Acesso em: 28 jul. 2024.

PANOEIRO, José Maria de Castro. As Controvérsias da Lei n. 8137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas Repercussões Econômico-Criminais. *In*: SOUZA, Artur de Gueiros. *Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas*. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário brasileiro*. 2. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.

PAUNER CHULVI, Cristina. *El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

PRADO, Luiz Regis. *Bem Jurídico Penal e Constituição*. 8. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

RANCAÑO-MARTÍN, Maria Asunción. *El delito de defraudación tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 1997.

RIOS, Rodrigo Sánchez. *Crime fiscal*. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 1998.

RODRIGUES, Anabela Miranda. *Direito Penal Económico*. Coimbra: Almedina, 2019.

RODRIGUES, Savio Guimarães. Bem jurídico-penal: A legitimidade do sistema punitivo fiscal em matéria fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2013.

RODRIGUES, Savio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário e a legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. *In*: SOUZA, Artur de Gueiros. Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

ROXIN, Claus. A proteção de bens jurídicos como função do Direito Penal. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SANTOS, André Teixeira. O crime de Fraude Fiscal: um contributo para a configuração do tipo objectivo de ilícito a partir do bem jurídico. Coimbra: Coimbra, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. A expansão do direito penal: aspectos da política criminal nas sociedades pós-industriais. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

SILVA, Germano Marques da. Direito Penal tributário. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Universidade Católica, 2018.

SOARES, Antônio Carlos Martins. A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros. Da criminologia à política criminal: Direito Penal Econômico e o novo Direito Penal. *In*: SOUZA, Artur de Gueiros. Inovações no Direito Penal Econômico. Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros; JAPIASSÚ, Carlos Eduardo Adriano. Curso de Direito Penal. Parte Geral. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016.

STRECK, Lenio Luiz. Crise de paradigmas: devemos nos importar, sim, com o que a doutrina diz. [S.l.]: [s.n.], 2011a. Disponível em: <<http://www.leniostreck.com.br/site/wp-content/uploads/2011/10/10.pdf>>. Acesso em: 8 set. 2024.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

STRECK, Lenio Luiz. Verdade e Consenso. Constituição, hermenêutica e teorias discursivas. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VITAL, Denny. Os deveres fundamentais como medida de eficácia dos direitos fundamentais. São Paulo: Dialética, 2022.

WALKER JR, James; FRAGOSO, Alexandre. Direito Penal tributário: uma visão garantista da unicidade do injusto penal tributário. 2. ed. atual. e ampl. Belo Horizonte: D'Placido, 2021.

XEREZ, Hugo Vasconcelos. Crimes Tributários. Teoria da extinção da punibilidade pelo pagamento. Curitiba: Juruá, 2017.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Crimes tributários: extinção da punibilidade e sonegação. São Paulo: Almedina, 2020.