

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO E SUA LEGITIMIDADE

EXTINCTION OF PUNISHABILITY BY TAX PAYMENT AT ANY TIME AND ITS LEGITIMACY

Jaires Taves Barreto¹



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

Resumo: O objetivo desse estudo é analisar a controvérsia doutrinária a respeito do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo. Inicia-se com a abordagem sobre o movimento de encarceramento ao longo dos anos, e abordam-se a grandeza e importância do bem jurídico a ser tutelado pelo Direito Penal Tributário. Em seguida, busca-se apresentar os argumentos contrários ao aludido benefício, discorrendo sobre a alta lesividade desses crimes tributários, assim como acerca da proteção ineficiente e sem racionalidade, sustentada por alguns doutrinadores. Por fim, são apresentados argumentos favoráveis ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo do tributo, inclusive com a menção ao recente julgado proferido pelo Supremo Tribunal Federal na ADI - Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4273, onde a questão fora debatida e julgada para declarar a constitucionalidade de tal benefício criminal com base nos Princípios da Intervenção Mínima, Fragmentariedade e Proporcionalidade. Ao final, concluiu-se então que mesmo sendo a qualquer tempo, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo estaria em consonância com o ordenamento jurídico brasileiro e a própria realidade político-social.

Palavras-chave: Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. Movimento de desencarceramento. Constitucionalidade. Consonância com a realidade brasileira.

Abstract: The purpose of this study is to analyze the doctrinal controversy regarding the institute of extinguishment of punishability by tax payment at any time. It begins with an approach to the incarceration movement over the years, and addresses the magnitude and importance of the legal asset to be protected by the Criminal Tax Law. Next, we seek to present the arguments against this benefit, discussing the high level of harmfulness of these tax crimes, as well as the inefficient and unreasonable protection supported by some scholars. Finally, arguments in favor of the institute of extinction of punishability by tax payment at any time are presented, including mention of the recent judgment handed down by the Federal Supreme Court in ADI - Declaratory Action of Unconstitutionality No. 4273, where the issue was debated and judged to declare the constitutionality of such a criminal benefit based on the Principles of Minimum Intervention, Fragmentariness and Proportionality. It was concluded that, even

¹ Pós-Graduado em Gestão Pública pela Emeron. Magistrado do Tribunal de Justiça do Estado de Rondônia. E-mail: jaires.taves@gmail.com.

if it were done at any time, the extinction of punishability by paying the tax would be in line with the Brazilian legal system and the political and social reality itself.

Keywords: Extinction of punishment by tax payment. Decarceration movement. Constitutionality.

1. INTRODUÇÃO

Ao longo do tempo é possível observar a gradativa relevância das normas contidas no Ordenamento Jurídico Tributário, cuja finalidade precípua é a proteção da receita tributária em prol do Estado. E, como principal fonte de renda, é de extrema relevância para a consecução das políticas públicas desenvolvidas pelo Poder Público. Em outras palavras, as normas disciplinadoras do ordenamento fiscal se destinam, em última análise, a assegurar a realização de políticas públicas que, por sua vez, buscam implementar e manter os direitos sociais, conhecidos como direitos de segunda dimensão. Assim, dada a relevância destas normas, a violação a estas merece a tutela do Direito Penal, a *ultima ratio* de nosso ordenamento jurídico.

De certo, é inegável a subsidiariedade do Direito Penal, como um direito que somente deve ser utilizado quando violado os bens jurídicos de maior relevância no ordenamento jurídico, sob pena de se incorrer em uma verdadeira banalização deste fundamental ramo da Ciência Jurídica. É assente a legitimidade e importância do Direito Penal Tributário, cujo escopo é justamente garantir a eficácia da Ordem Tributária. No entanto, aos poucos, é possível observar um grande movimento de despenalização de crimes, de desencarceramento, com a criação de institutos jurídicos como a transação penal, a suspensão condicional do processo, o acordo de não persecução penal, as audiências de custódia, dentre outras medidas previstas por nossa legislação que contribuem para uma menor taxa de encarceramento.

Nesse contexto surge, ainda no ano de 1990, em âmbito do Direito Penal Tributário, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. O aludido instituto se consubstancia em verdadeira medida de política criminal na medida em que possibilita o afastamento de uma eventual condenação criminal, desde que realizada a integral reparação do dano perante a Fazenda Pública. Previsto inicialmente no artigo 14, da Lei nº 8.137/90, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo era possível até o recebimento da denúncia. Posteriormente, tal benefício fora revogado, até ser novamente inserido no sistema penal,²

² Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de

sendo certo que, na atualidade, a extinção da punibilidade pode ocorrer pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, ou seja, mesmo após o recebimento da denúncia.

Grande parte da doutrina é contrária a esta política criminal impeditiva de punição, da maneira como se apresenta atualmente, sustentando não haver um critério racional para a aplicação desse instituto. Em verdade, entende parte doutrinária que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo fomentaria a prática de condutas destinadas à evasão fiscal, uma vez que, à míngua de um marco temporal definido, não haveria um critério racional e, por conseguinte, seria possível a realização de um cálculo de risco, dentro de uma escolha racional, pela maximização dos lucros.

Todavia, o trabalho busca um outro enfoque, à luz da efetividade do pagamento da multa e demais encargos exigidos ao sonegador para ter sua punibilidade extinta. Nesta toada, uma questão se impõe: será que um alto valor a ser pago, de acordo com as peculiaridades de cada caso, não teria o mesmo efeito inibitório de uma pena privativa de liberdade? E mais, com um proveito muito maior, uma vez que, além de contribuir com a arrecadação financeira, ainda viabilizaria que o réu pudesse permanecer inserido no seio familiar e profissional.

A metodologia adotada é a pesquisa bibliográfica alinhada ao método dedutivo para investigar qual o posicionamento se considera mais consentâneo com o estágio atual do Direito Penal Tributário em relação à extinção da punibilidade pelo pagamento e seus requisitos.

2. A QUESTÃO DO BEM JURÍDICO E O DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Ao Direito Penal é reservada a tutela dos bens jurídicos de mais alta importância, justamente em razão do seu alto poder sancionatório. Não por outro motivo, somente deve ser utilizado quando os demais ramos do direito não forem capazes de conferirem a proteção que se espera. Em razão disso, a teoria da proteção do bem jurídico e seu papel na justificação de

1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.[...] § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios (BRASIL, 2003). E ainda: Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010). [...] § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011) (BRASIL, 1996).

sanções penais para infrações fiscais é defendida por autores que argumentam contra abordagens puramente econômicas do Direito Penal Tributário. Essa corrente sustenta uma perspectiva funcional, que o legitima no enfrentamento dos crimes fiscais, ou seja, o Direito Penal Tributário não se resumiria a angariar recursos financeiros, mas sim a coibir lesões contra toda a Ordem Tributária.

Com efeito, os autores da corrente funcional, como Thadeu José Piragibe Afonso (2012), Douglas Fischer (2006), Hugo de Brito Machado (2023), Germano Marques da Silva (2018) e Flávio Vilela Campos (2020) argumentam em seus estudos que os tributos são essenciais para a execução de políticas públicas e a manutenção do Estado Social. Afonso (2012) e Fischer (2006) enfatizam a importância de criminalizar certos comportamentos para garantir a arrecadação fiscal, enquanto Machado (2023), Silva (2018) e Campos (2020) destacam a relevância dos tributos para a justiça social e o impacto negativo de sua sonegação. Entretanto, destacam a importância do Direito Penal Tributário para a defesa da própria Ordem Tributária, não se resumindo a mero instrumento arrecadatório.

Em contrapartida, há uma outra corrente doutrinária, conhecida como patrimonialista, sustentando a falta de legitimidade ao Direito Penal Tributário, sob o argumento de que esta ciência jurídica não pode servir de mero instrumento arrecadatório, de pressão, por parte do Estado aos contribuintes (Mello, 2023, p. 40). Na corrente patrimonialista, autores como Andrei Zenkner Schmidt (2003), Cláudio Costa (2003), James Walker Jr. e Alexandre Fragoso (2021) direcionam suas obras na discussão sobre a proteção do patrimônio público contra a sonegação fiscal. Defendem que a criminalização de delitos tributários deve estar diretamente relacionada à reparação do dano ao erário, com Schmidt (2003) e Costa (2003) que ressaltam a necessidade de proteção do patrimônio estatal, e Walker Jr. e Fragoso (2021) que adotam uma visão garantista, mas reconhecem a lesão ao patrimônio público.

Pode-se ilustrar, de forma geral, a referida dicotomia doutrinária no quadro abaixo:

Quadro 1: Demonstrativo das correntes doutrinárias:

Corrente Funcionalista	Referências Completas
Thadeu José Piragibe Afonso (AFONSO, 2012)	AFONSO, Thadeu José Piragibe. O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012.
Douglas Fischer (FISCHER, 2006)	FISCHER, Douglas. Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2023)	MACHADO, Hugo de Brito. Crimes Contra a Ordem Tributária. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2023.
Germano Marques da Silva (SILVA, 2018)	SILVA, Germano Marques da. Direito Penal Tributário. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2018.
Flávio Vilela Campos (CAMPOS, 2020)	CAMPOS, Flávio Vilela. Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

Corrente Patrimonialista	Referências Completas
Andrei Zenkner Schmidt (SCHMIDT, 2003)	SCHMIDT, Andrei Zenkner. Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.
Cláudio Costa (COSTA, 2003)	COSTA, Cláudio. Crimes de Sonegação Fiscal. Rio de Janeiro: Revan, 2003.
James Walker Jr. e Alexandre Fragoso (WALKER JR. e FRAGOSO, 2021)	WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. Direito Penal Tributário: Uma Visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário. Belo Horizonte: D'Placido, 2021.

Fonte: O autor, com dados da pesquisa, 2024.

Em que pese os argumentos trazidos por esta corrente doutrinária patrimonialista, o entendimento predominante é funcionalista, no sentido de que o Direito Penal Tributário goza de legitimidade, eis que busca defender um bem jurídico de extrema relevância, qual seja, a eficácia das normas tributárias. Os críticos da corrente patrimonialista defendem a legitimidade do Direito Penal Tributário, sugerindo uma mudança quanto à atual política de descriminalização (extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo), ou uma aplicação mais racional da extinção da pena para pagamento de impostos (Mello, 2023, p. 42). Segundo esse entendimento, ao se reduzir o Direito Penal Tributário a mero instrumento de arrecadação de receitas, as normas da Ordem Tributária não alcançariam o grau de relevância necessário para merecerem o escudo penal. Ainda, argumentam os defensores desta corrente

que embora a principal finalidade da ordem tributária seja justamente garantir a arrecadação fiscal, isso não lhe retira a enorme importância para o Estado. Afinal, é justamente a receita tributária a principal fonte de recursos estatais.

Significa dizer que a implementação das políticas públicas, sobretudo aquelas ligadas aos direitos de segunda geração, tais como os direitos sociais de educação, saúde, segurança, saneamento básico, dentre outros, dependem diretamente do bom funcionamento da arrecadação tributária. Portanto, é principalmente através da ordem tributária que o Estado consegue concretizar direitos fundamentais estampados em nossa Carta Magna, garantindo os objetivos expressamente previstos no artigo terceiro de nossa Constituição Federal.

Vale ressaltar ainda o argumento trazido pela autora Letícia Mello, ao afirmar que o Direito Penal Tributário não é voltado tão somente à arrecadação tributária. Ao revés, mais que isso, revela mesmo algumas políticas públicas adotadas pelo Estado, como a previsão de proibição de ingressar em solo nacional com determinados produtos, ou o próprio tipo penal de Excesso de Exação (artigo 316, parágrafo 1º, do Código Penal), (Brasil, 1940). Assim, a doutrinadora prossegue alegando que a extinção da punibilidade, a qualquer tempo, pelo pagamento do tributo, esvaziaria ainda mais a tutela penal, eis que não haveria uma “pena”, consequência lógica para aqueles que cometem delitos.

Não por outro motivo, alguns doutrinadores defendem estar implicitamente previsto o princípio do dever legal de pagar tributos. Embora não expressamente previsto no ordenamento jurídico, como assim o é em países como Espanha e Portugal, esse dever de pagar tributo poderia ser extraído da interpretação da própria Lei Maior. Em verdade, não se pode perder de vista a alta lesividade das condutas abrangidas pelo Direito Penal Tributário. Isto porque, em sua grande maioria, são previstos delitos que acabam atingindo uma gama enorme de pessoas, ainda que de forma indireta, na medida em que, ao desviarem recursos dos cofres públicos, os sonegadores dificultam a implementação de políticas públicas, conforme já exposto.

Em razão de se tratarem de condutas com alto poder lesivo, que ofendem o interesse coletivo, as normas do Direito Penal Tributário ganham maior relevância. Por tais razões, considera-se que a corrente doutrinária patrimonialista se revela mais condizente com a importância da ordem tributária para o próprio bom funcionamento da República brasileira.

3. DO CONTEXTO DA POLÍTICA CRIMINAL DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

O movimento internacional de desencarceramento no Direito Penal passou a reavaliar a necessidade e adequação da pena, de maneira a reservar a privação da liberdade para os delitos de violência física ou ameaça à pessoa. A exposição de motivos da reforma do Código Penal de 1984 previu que caso a política criminal se orientasse a proteger a sociedade, teria que restringir a pena privativa da liberdade aos casos de reconhecida necessidade, como meio eficaz de impedir a ação criminógena cada vez maior do cárcere. Em verdade, através do discurso desencarcerador, há toda uma ideia de minimizar os enormes custos com o sistema carcerário. Aliás, nesta toada, é interessante observar as cifras arcadas pelo Estado para manter um preso no sistema prisional, conforme se observa através da menção realizada pelos autores Galiotto e Medina, *in verbis*:

De acordo com Carmen Lúcia, ex-presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), um preso custa mensalmente R\$ 2.400,00 aos cofres públicos, com base nos dados de 2021 do Departamento Penitenciário Nacional (DEPEN), que registrava uma população carcerária de 835 mil indivíduos. Diante disso, é evidente que há um custo bilionário associado ao sistema prisional. Estabelecendo uma meta modesta de reduzir em 10% a taxa de reincidência criminal, o Estado poderia obter uma economia extremamente significativa anualmente (Galiotto e Medina. 2023, p. 6108).

Com efeito, a população carcerária ao regime fechado no Brasil era de 663.906 mil pessoas, no primeiro semestre de 2024, sendo que a população em prisão domiciliar, sem equipamento de tornozeleira eletrônica teve um crescimento de 14,40% (100.433 em dezembro/2023 para 115.117 em junho/2024), segundo a SENAPPEN - Secretaria Nacional de Políticas Penais, órgão do Ministério da Justiça (Brasil, 2024). Uma superpopulação carcerária representa uma enorme despesa com alimentação e manutenção de detentos, mas também o pagamento de uma vasta gama de servidores públicos, devidamente armados e treinados, capazes de vigiar toda esta população incessantemente. Soma-se a isso toda a estrutura necessária para abrigar essa massa carcerária, inclusive com a contratação de médicos, enfermeiros, assistentes sociais, psicólogos, além da aquisição e manutenção de prédios, viaturas, dispositivos de segurança, dentre outras despesas mensais.

Nesta toada, surgiram institutos despenalizadores, destacando-se, já na reforma do Código Penal de 1984, a previsão das penas alternativas, onde houve a implementação das

penas restritivas de direitos em nosso sistema jurídico penal, através do Código Penal, em detrimento das penas privativas de liberdade para todos os casos.

Aliás, gradativamente, diversos outros institutos de política criminal foram sendo implementados em nosso ordenamento jurídico, tais como a própria Lei dos Juizados Especiais, do ano de 1995, em que foram previstos institutos despenalizadores, sobretudo a composição civil dos danos em âmbito penal, a transação penal e a própria suspensão condicional do processo. Ainda, recentemente, é possível observar o advento das audiências de custódia, realizadas sempre que um cidadão é preso, assim como a importação ao ordenamento pátrio do instituto do acordo de não persecução penal.

Desta forma, surge, já no ano de 1990, a Lei nº 8.137/90, cujo objeto principal era prever o rol de crimes contra a ordem tributária e aumentar o seu rigor. Embora a finalidade da mencionada lei fosse de realizar um recrudescimento dos crimes contra a ordem tributária, paradoxalmente, em seu bojo, mais precisamente em seu artigo 14, a Lei nº 8.137/90 o legislador criou o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, seguindo no mesmo sentido do movimento de desencarceramento. Na época, entretanto, esse benefício penal era restrito ao recebimento da denúncia, de maneira que após o início da ação penal não mais seria possível ao réu se valer do pagamento para extinguir a sua punibilidade.

Posteriormente, a Lei nº 8.383/91 revogou o instituto, eliminando a possibilidade de extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo. Contudo, quatro anos mais tarde, já no ano de 1995, a Lei nº 9.249/95, cuja principal finalidade era a de alterar normas sobre o Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas, restabeleceu esta política criminal, prevendo expressamente a extinção da punibilidade, mas mantendo o critério temporal: até o recebimento da Denúncia.

No entanto, em 2003, a Lei nº 10.684/03 não somente previu às pessoas jurídicas o parcelamento do tributo e a extinção da punibilidade pelo seu pagamento, como também retirou o marco temporal, passando a viabilizar a aplicação deste instituto até mesmo após o trânsito em julgado da sentença condenatória. A partir deste ato normativo, passou a ser possível que o benefício fosse aplicado a qualquer tempo. Aliás, outras leis passaram a prever, igualmente, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, como a Lei nº 11.941/09, corroborando a determinação da mencionada Lei nº 10.684/03, de maneira que atualmente nosso arcabouço legislativo permite a extinção da punibilidade mesmo após o trânsito em julgado.

4. DA CONTROVÉRSIA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO A QUALQUER TEMPO

Conforme já exposto, atualmente o ordenamento jurídico passou a prever expressamente a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, mesmo quando pago após o trânsito em julgado de uma sentença penal condenatória. Entretanto, uma parcela significativa da doutrina passou a se insurgir contra esse instituto. Sob o tema, é interessante o magistério dos doutrinadores José Maria Panoeiro e Henrique de Sá Valadão Lopes, os quais demonstram a gravidade dos delitos contra a ordem tributária (Panoeiro e Lopes, 2023, p. 49-94; Panoeiro, 2017).

De acordo com os mencionados doutrinadores, esse tipo de crime, embora não sejam praticados mediante violência ou grave ameaça, são extremamente graves, por atingirem toda a sociedade, eis que reduzem a arrecadação tributária, a receita dos cofres públicos, dificultando a consecução das políticas públicas por parte do Estado e, conseqüentemente, atingindo todas as camadas sociais, sobretudo as mais necessitadas. Escrevem Panoeiro e Lopes (2023, p. 52) que:

A finalidade última do Direito não é o bem do homem em si mesmo e desconectado de seus semelhantes, mas o bem comum, da sociedade em que ele convive com os outros homens. [...] Nesse contexto, importa ao âmbito da compreensão das condutas qualificadas como delitos econômicos não apenas a compreensão do substrato normativo imediato, seja econômico ou penal, mas a própria tábua axiológica de valores que se infere da Ordem Econômica Constitucional.

Com o incremento do lucro empresarial advindo de condutas ilícitas, surge uma concorrência desleal na livre iniciativa, contribuindo para uma “quebra” das empresas que buscam honrar com todos os encargos e gerando um abuso do poder econômico que, por sua vez, tende a influenciar no poder político. Em outras palavras, segundo os autores, o ilícito fiscal, além de prejudicar o próprio Estado diretamente, já que reduz a arrecadação tributária, ainda prejudica o próprio mercado, eis que as empresas pagadoras de seus encargos estariam prejudicadas, com um lucro reduzido, se comparadas com as sonegadas de impostos (Panoeiro e Lopes, 2023, p. 49-94; Panoeiro, 2017).

Ainda, prosseguem os autores, com a influência do poder econômico, haveria uma maior probabilidade de uma intervenção no processo legislativo, capaz de produzir uma legislação mais benevolente aos sonegadores. Os efeitos de uma extinção da punibilidade pelo pagamento

do tributo iria de encontro à relevância socioeconômica do bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário.

Ademais, outros doutrinadores – podendo-se mencionar Letícia Mello – sustentam que o instituto até poderia vir a ser legítimo, desde houvesse um “critério racional”. Segundo esta, não haveria racionalidade ao se adotar tal benefício sem se estabelecer um critério delimitador, como um marco temporal. Nessa esteira, o próprio bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário, qual seja, a eficácia da ordem tributária, estaria desprotegida (2023, p. 41-43). A mencionada autora propõe que o pagamento do tributo, quando realizado até o oferecimento da denúncia, deveria ser considerado como uma causa de diminuição de pena, nos moldes do artigo 16, do Código Penal. Subsidiariamente, sugere que a extinção da punibilidade seja admitida apenas quando o pagamento fosse até o recebimento da denúncia, fixando, assim, um marco temporal, o que dotaria o instituto de um critério racional (Mello, 2023, p. 46-47). Na teoria racional, argumentam ainda alguns doutrinadores que a possibilidade de ter a punibilidade extinta a qualquer tempo permitiria ao agente realizar um verdadeiro “cálculo do risco da conduta ilícita”, fazendo a escolha mais racional que, neste caso, em razão da deficiência da proteção ao bem jurídico, poderá ser a que mais lhe venha a gerar lucros.

Apesar dos argumentos desfavoráveis ao instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, esta não parece ser a melhor posição. Isto porque, ao contrário do alegado, o mencionado benefício é um verdadeiro estímulo ao pagamento do tributo. Afinal, se houver quaisquer condições financeiras de arcar com os valores do tributo e seus acessórios, certamente o réu que estiver na iminência do cárcere buscará ressarcir os cofres públicos, o que representará um verdadeiro incremento nas finanças do Estado.

Dentro desta ótica, o pagamento do tributo pelo réu, ainda que visando extinguir a punibilidade, deve ser considerado como um verdadeiro reforço na receita tributária, em detrimento da pena corporal. Certamente, muitos destes pagamentos, efetuados de forma extemporânea, ocorreram em razão da possibilidade de terem a punibilidade extinta. Isto é, caso não houvesse a previsão desse instituto, uma vez condenado, o sonegador certamente não trataria de efetuar o pagamento, já que não haveria mais nenhuma “vantagem” para tanto, eis que mesmo pagando os valores, ainda deveria cumprir sua pena. Assim, é cristalino o grande incentivo oferecido pelo Estado em prol do sonegador.

Outro ponto a ser considerado é que o encarceramento nos crimes sem violência e grave ameaça, já há muito vem sendo combatido, justamente por não se revelar como a sanção mais

adequada para esses casos. Conforme já exposto, deve ser ressaltado o enorme ônus ocasionado ao Estado que uma massa carcerária grande acarreta. Sustentar uma expressiva quantidade de pessoas dentro de uma prisão, parece ser cada vez mais inviável e, conforme já se revelou, muitas vezes ineficaz. É ir na contra-mão da política atual.

Ademais, o encarceramento de pessoas ativas, com capacidade de contribuir para a sociedade, seja com a geração de riquezas, seja com a geração de emprego e renda, não parece ser a melhor solução, ainda mais se considerarmos que uma grande quantidade desses ilícitos são praticados por pessoas de elevada formação acadêmica/intelectual, que certamente poderiam estar contribuindo melhor para o desenvolvimento da sociedade. De certo, é inegável os efeitos deletérios de uma prisão, seja para a família, privada de um de seus membros, seja para a própria sociedade, que além de arcar com os custos da manutenção do sistema prisional, em muitos casos ainda perde uma força de trabalho.

Cabe ainda ressaltar que o argumento de que o proveito do crime seria maior do que a sanção penal, nesses casos em que se admite o pagamento do tributo a qualquer tempo, não se sustenta, já que o valor a ser pago para a extinção da punibilidade deve ser calculado de maneira a desestimular a prática da conduta, ou seja, com a inclusão de valores de multa e demais encargos suficientes a ponto de causar repercussão nas finanças dos sonegadores. De certo, ao calcular os valores a serem pagos, inclusive eventual multa, deve o legislador se ater aos valores a serem exigidos, de maneira a penalizar o infrator em sua vida financeira sem, entretanto, inviabilizar a prática da atividade empresarial.

Corroborando para o que se sustenta, em 2023, o Supremo Tribunal Federal, na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4273, em julgamento a respeito da constitucionalidade dos dispositivos legais que preveem justamente a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, entendeu ser constitucional tal instituto (BRASIL, 2023). Nesse sentido, assim se manifestou o Pretório Excelso, *in verbis*:

PENAL. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REFIS. LEI N. 11.941/2009, ARTS. 67, 68 E 69. LEI N. 10.684/2003, ART. 9º, §§ 1º E 2º. CONTINÊNCIA EM RELAÇÃO À ADI 3.002, JULGADA PREJUDICADA. PRELIMINAR SUPERADA. LEI POSTERIOR QUE DISCIPLINOU A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA EM RAZÃO DO PARCELAMENTO. PERDA PARCIAL DE OBJETO DA AÇÃO. MÉRITO. INCOMPATIBILIDADE COM OS ARTS. 3º, I A IV, E 5º, CAPUT, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROIBIÇÃO DE PROTEÇÃO DEFICIENTE. INOCORRÊNCIA. INCIDÊNCIA DOS PRINCÍPIOS DA INTERVENÇÃO MÍNIMA, FRAGMENTARIEDADE E PROPORCIONALIDADE. CONSTITUCIONALIDADE. [...] 6. A extinção da punibilidade como decorrência da

reparação integral do dano causado ao erário pela prática dos crimes contra a ordem tributária constitui opção política há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal ao autor do crime. 7. O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário pela prática dos crimes tributários, funcionam como mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e geração de empregos. (...) 8. A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o direito penal. Tais princípios constituem expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, que extrai seu fundamento constitucional do devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV). 9. A sanção penal deve ser a ultima ratio para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária abrangidos pelas medidas despenalizadoras previstas na Lei n. 11.941/2009. [...]

Conforme se observa, no julgamento, o STF entendeu que além de priorizar a arrecadação (o principal bem jurídico dos crimes tributários), a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo preservaria a atividade econômica e a geração de empregos, prestigiando a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa, além de reforçar o caráter subsidiário do Direito Penal, é dizer, a concepção segundo a qual a imposição de punição criminal se justifica somente em último caso. Tal julgamento foi de extrema valia, já que assentou a tese predominante, analisando todas as vantagens desta política criminal. Ao se preocupar com a atividade econômica, a Corte Suprema observou que o encarceramento do sonegador, sem lhe dar a oportunidade de pagamento a qualquer tempo, prejudicaria a própria empresa, contribuindo para um aumento das taxas de desemprego.

Destaca-se o entendimento dos Ministros no sentido de que não se tratando de crimes violentos, que não colocam a incolumidade física em risco, a preferência pela sanção corporal iria de encontro ao próprio caráter subsidiário, fragmentário, proporcional e de intervenção mínima do Direito Penal, desprestigiando os institutos jurídicos que permitem a liberdade. Por fim, é possível observar a preocupação dos julgadores em prestigiar a propriedade e a livre iniciativa, afinal, sendo o responsável pela sonegação fiscal, na maioria das vezes, o proprietário da pessoa jurídica, cuja atividade geralmente é a principal fonte de renda familiar, a sua detenção certamente significará o término da própria atividade empresária.

5. CONCLUSÃO

Como exposto, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a qualquer tempo, se revela como uma manifestação político-criminal do Estado e, como quaisquer atos políticos, estão sujeitos a adequações e mudanças ao longo do tempo. O próprio instituto mencionado já sofrera alterações ao longo dos anos, extinguindo o benefício, revigorando-o e, posteriormente, ampliando a sua possibilidade de abrangência, admitindo a extinção da punibilidade mesmo após o trânsito em julgado de uma sentença condenatória.

Em razão desta vasta abrangência, surgiu uma divergência doutrinária e jurisprudencial quanto à legitimidade desse instituto e do próprio Direito Penal Tributário, a qual culminou com a declaração de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal. Assim sendo, após a ADI 4273, na atualidade, a extinção da punibilidade pode ocorrer pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, ou seja, mesmo após o recebimento da denúncia.

Não obstante a decisão, grande parte da doutrina ainda é contrária a esta política criminal da maneira como se apresenta atualmente, sustentando não haver um critério racional para a aplicação da extinção da punibilidade. Em verdade, entende parte doutrinária que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo fomentaria a prática de condutas destinadas à evasão fiscal, uma vez que, à míngua de um marco temporal definido, não haveria um critério racional e, por conseguinte, seria possível a realização de um cálculo de risco, dentro de uma escolha racional, pela maximização dos lucros.

Contudo, em que pese os argumentos contrários, prevaleceu a tese de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo não violaria nenhuma norma constitucional. Aliás, muito pelo contrário, resguardaria princípios constitucionais, como a liberdade, a propriedade e a própria livre iniciativa. De certo, se por um lado há doutrinadores que sustentam a violação do princípio da livre concorrência e da alta lesividade desses crimes, não se pode perder de vista que o pagamento do tributo, ao invés do encarceramento, se revela mais adequado à realidade social, na medida em que representa um incremento nas receitas públicas, incentivando o pagamento do tributo, bem como evitando gastos com o próprio sistema prisional e, sobretudo, mantendo o regular andamento de empresas, já que seus representantes, soltos, poderão permanecer tocando suas atividades profissionais, assegurando o emprego e a renda familiar de seus empregados.

Cabe ressaltar que uma empresa possui finalidade social, sendo fonte de renda e emprego para muitas famílias, gerando riqueza e produção para toda uma sociedade. Nesse

sentido, ao Estado não interessa a falência e o término de empresas. Nesta esteira de valores, realizando uma verdadeira ponderação de interesses, de acordo com os argumentos contrários e favoráveis, é salutar a instituição e manutenção desta política criminal de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo.

6. REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário: Um Estudo da Norma Penal Tributária*. São Paulo: IOB Thomson, 2007.

ABRÃO, Carlos Henrique. *Processo Eletrônico - Processo Digital*. 5. ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Atlas, 2017.

AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012.

AZEVEDO, Rodrigo Ghiringhelli de, SINHORETTO, Jacqueline e SILVESTRE, Giane. *Encarceramento e desencarceramento no Brasil: a audiência de custódia como espaço de disputa*. Sociologias, vol. 24, nº. 59, p. 264-294, 2022.

BECHARA, Ana Elisa Liberatore S., and TORRE, Ignacio Berdugo Gómez de la. *Bem jurídico-penal*. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

BRASIL. *Código Penal. Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940*. Brasília, DF: Senado Federal, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1940-1949/12848.htm. Acesso em: 7 dez. 2024.

BRASIL. *Código Penal. Lei nº 7.209, de 11 de julho de 1984*. Exposição de motivos. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1980-1987/lei-7209-11-julho-1984-356852-exposicaodemotivos-148879-pl.html>. Acesso em: 7 dez. 2024.

BRASIL. *Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 08 dez. 2024.

BRASIL. SENAPPEN. *Levantamento de Informações Penitenciárias referente ao primeiro semestre de 2024*. 11 out. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/senappen/pt-br/assuntos/noticias/senappen-divulga-levantamento-de-informacoes-penitenciarias-referente-ao-primeiro-semester-de-2024>. Acesso em: 08 dez. 2024.

CACCIATORI, Paulo César Figueiroa; OLIVEIRA, Valéria Cristina de. *Audiência de custódia: quem ganha e quem perde?* Revista JurisFIB, vol. 8, nº. 8, p. 676-708, 2017.

COSTA, Cláudio. *Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal: Escritos Sobre a Teoria do Crime como Ofensa a Bens Jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

GALIOTTO, Solange; MEDINA, Júlio Eduardo Damasceno. *Incluir para reduzir: a educação como recurso no sistema prisional*. Revista Contemporânea, vol. 3, nº 6, p. 6103-6125, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELLO, Leticia. *A Ordem Tributária e a Legitimidade do Sistema Punitivo Fiscal à luz da Teoria do Bem Jurídico*. Revista Científica do CPJM, Rio de Janeiro, Vol. 2, nº 08, p. 38-61, 2023

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

NABARRETE NETO, André. *Extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária*. Revista Brasileira de Ciências Criminais. 5. vol. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

OLIVÉ, Juan Carlos Ferré. *El bien jurídico protegido en los delitos tributarios*. Revista Justiça e Sistema Criminal, v.6, nº. 11, p. 7-42, 2014.

PANOEIRO, José Maria de Castro. *As Controvérsias da Lei n. 8137/1990 (Sonegação Fiscal) e suas Repercussões Econômico-Criminais*. In SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.).

Inovações no Direito Penal Econômico: Contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

PANOEIRO, José Maria; LOPES, Henrique de Sá Valadão. *Limites iminentes ao Direito Penal Econômico e Empresarial nos crimes tributários: política criminal e interpretação jurisprudencial*. Revista Científica do CPJM, vol. 2, nº 06, p. 49-94, 2023.

PAZ, Marina Carvalho. *A farda que pesa: percepções sobre o cotidiano e o trabalho no Grupo Tático Operacional da PMDF*. 2022. Dissertação (Mestrado em Sociologia) — Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

RODRIGUES, Sávio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário: A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2003.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *Ação Declaratória de Inconstitucionalidade nº 4273*. Relator: Ministro Nunes Marques. Julgado em 14.08.2023. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico em 01.09.2023. Acesso em 03 de dezembro de 2024. BRASIL.

WALKER JR., James; FRAGOSO, Alexandre. *Direito Penal Tributário: Uma Visão Garantista da Unicidade do Injusto Penal Tributário*. Belo Horizonte: D'Placido, 2021.