

# A (IN)EFETIVIDADE DA DESPENALIZAÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Leandro Mazzi<sup>1</sup>

**RESUMO.** O presente artigo tem por objetivo discutir se a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo no Brasil é tratamento efetivo ou se trata de medida prejudicial ao sistema arrecadatório e ao bem jurídico tutelado. Inicia-se o trabalho apresentando a evolução histórica da legislação e da jurisprudência tributária e penal no Brasil. Em seguida, expõe-se as noções legais e doutrinárias sobre o Poder de Tributar do Estado, Direito Tributário e tributo, as formalidades para sua constituição até as formas de extinção do crédito tributário. Posteriormente, aborda-se a previsão legal e jurisprudencial sobre os requisitos da constituição definitiva do crédito tributário e da representação fiscal para fins penais. Por fim, explora-se o posicionamento doutrinário e jurisprudencial acerca da efetividade ou não da extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo, sendo apresentada uma comparação de modelos legislativos de outros países com o modelo Brasileiro. Conclui-se com a adoção de uma linha de entendimento.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Direito Penal Tributário. Crimes contra a ordem tributária. Extinção da punibilidade nos crimes tributários.

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Contexto Histórico. 2. O Poder de Tributar. 2.1 Tributo, Fato Gerador, Obrigação Tributária, Lançamento e Crédito Tributário. 2.2 Formas De Extinção Do Crédito Tributário. 3. A Constituição Definitiva do Crédito Tributário e a Representação Fiscal para fins Penais. 4. A Efetividade ou não da Extinção da Punibilidade nos Crimes Contra a Ordem Tributária pelo Pagamento do Tributo. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho visa verificar a efetividade ou não da despenalização dos crimes praticados por particulares contra a ordem tributária, mediante o pagamento do tributo, uma vez que esses crimes são previstos nos arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e

---

<sup>1</sup> Aluno do curso de Direito pela Universidade Estácio de Sá, Campus Dorival Caymmi. E-mail: leandromazzi@yahoo.com.br.

nos arts. 168-A e 337-A, todos do Código Penal Brasileiro (CP). Para tanto, o artigo será dividido em 4 capítulos, quais sejam: o primeiro, será destinado à demonstração da evolução legal dos crimes tributários e dos mecanismos de despenalização desses ilícitos, iniciando-se com a introdução do crime de descaminho, pela texto original do CP, no ano de 1940, com a descrição das diversas alterações legislativas e manifestações jurisprudencias, sendo finalizado com a análise da extinção do marco temporal como requisito para despenalização dos crimes doravante tratados, com fundamento na edição da Lei nº 10.684/2003 e no julgamento pelo STF da Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 4.273, publicada em 01 de setembro de 2023. O segundo contém noções legais e doutrinárias sobre o poder Estatal de tributar, o Direito Tributário e o tributo, reconhecendo as fases de sua constituição, desde o nascimento da obrigação até a formação do crédito tributário, sendo também abordada as formas de sua extinção. O capítulo três é reservado à análise da constituição definitiva do crédito tributário como requisito obrigatório para a representação fiscal para fins penais, para tanto será examinado o art. 83 da Lei nº 9.430/1996, a manifestação jurisprudencial do STJ sobre o tema, e a Súmula Vinculante nº 24 do STF, por fim, explorar-se-á a independência funcional do Ministério Público com relação à apresentação da denúncia nos crimes contra a ordem tributária, fundamentando essa análise no art. 15 da Lei nº 8.137/1990. No quarto e último capítulo será discutido se a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento do tributo no Brasil é tratamento efetivo ou se trata de medida prejudicial ao sistema arrecadatório e ao bem jurídico tutelado. Essa discussão será embasamento na análise doutrinária e na manifestação jurisprudencial do STF, contando também com o exame de estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários, sendo traçado um paralelo entre a experiência internacional, pesquisa em 38 países, e o modelo atual adotado no Brasil, para então, ao final, adotar-se uma linha de entendimento.

## 1. CONTEXTO HISTÓRICO

Inicia-se esse trabalho com a descrição histórica da legislação acerca dos crimes praticados por particulares contra a ordem tributária e *pari passu* a previsão legal e jurisprudencial sobre extinção da punibilidade desses crimes.

Na legislação brasileira, os crimes praticados por particulares contra a ordem tributária “foram inaugurados em 1940, pelo Código Penal (CP), Decreto-Lei nº 2.848<sup>2</sup>, de 7 de dezembro

---

<sup>2</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

de 1940, tipificando em seu art. 334, o crime de descaminho, o qual define como ilusão de direito ou imposto devido pela entrada, saída ou consumo de mercadoria”, posteriormente, continua o autor, “a Lei Orgânica da Previdência Social (Lei nº 3.807<sup>3</sup>, de 26 de agosto de 1960), pelo seu art. 86, tipificou o crime de apropriação indébita das contribuições e de outras importâncias devidas as instituições de previdência”, ainda, “a Lei nº 4.357<sup>4</sup>, de 16 de julho de 1964, criminalizou a apropriação indébita do imposto de renda e dos empréstimos compulsórios, quando descontados pelas fontes pagadoras de rendimento”, mas, somente com a Lei nº 4.729<sup>5</sup>, de 14 de julho de 1965 “é que outras condutas foram criminalizadas sob a denominação de crime de sonegação fiscal”, conforme escreve Leandro Paulsen<sup>6</sup> em sua obra, *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*.

Enquanto o art. 1º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, criminalizava a conduta de sonegação fiscal, o seu art. 2º inovava com a previsão da extinção da punibilidade desse crime condicionado ao recolhimento do tributo devido antes de ter iniciado na esfera administrativa a ação fiscal própria.

Em seguida, o art. 18 do Decreto-Lei nº 157<sup>7</sup>, de 10 de fevereiro de 1967, estendeu a extinção da punibilidade para o pagamento do tributo e das multas mesmo se já iniciada a ação fiscal, mas antes de iniciada a ação penal (não estando julgado o respectivo processo). A Súmula nº 560 do Supremo Tribunal Federal (STF), publicada em 04 de janeiro de 1977, estendeu os efeitos desse dispositivo aos crimes de contrabando e de descaminho.

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<sup>8</sup>.

Entretanto, o Decreto-Lei nº 1.650<sup>9</sup>, de 19 de dezembro de 1978, dispôs expressamente

---

<sup>3</sup> 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>4</sup> BRASIL. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14357.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14357.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>5</sup> 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/1950-1969/14729.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>6</sup> PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 193, 194.

<sup>7</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>8</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 560 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2584>. Acesso em: 15 de fev. 2024.

<sup>9</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 1.650, de 19 de dezembro de 1978, Restringe a aplicação do artigo 2º da Lei nº. 4729, de 14 de julho de 1965, e do artigo 18, parágrafo segundo, do Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967.

em seu art. 1º que a extinção da punibilidade, prevista no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promovesse o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria, não mais se aplicaria aos crimes de contrabando ou descaminho. Disposição legal que foi reiterada pelo art. 1º da Lei nº 6.910<sup>10</sup>, de 13 de julho de 1980, conforme reprodução a seguir:

Art 1º - O disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, não se aplica aos crimes de contrabando ou descaminho, em suas modalidades próprias ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 334 do Código Penal.

Com a edição da Lei nº 8.137<sup>11</sup>, de 27 de dezembro de 1990, que regulou integralmente a matéria dos crimes contra a ordem jurídica tributária, revogou-se tacitamente a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Essa lei dispôs em seu art. 14, a cláusula de extinção da punibilidade, quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, para os crimes tipificados nos arts. 1º ao 3º desta lei, que são respectivamente, os crimes materiais e formais praticados por particulares e crimes funcionais (praticados por funcionários públicos), todos contra a ordem tributária.

O disposto no art. 14 da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, foi expressamente revogado pelo art. 98 da Lei nº 8.383<sup>12</sup>, de 30 de dezembro de 1991, mas, o art. 34 da Lei nº 9.249<sup>13</sup>, de 26 de dezembro de 1995, reintroduziu o dispositivo no ordenamento jurídico, ou seja, os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 e Decreto-Lei nº 4.729/65, voltaram a ter sua punibilidade extinta pelo pagamento do tributo e acessórios, desde que efetivado antes do recebimento da denúncia.

Destarte, após a edição da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, o ordenamento jurídico brasileiro empunha como marco temporal, para a extinção da punibilidade dos crimes

---

Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm). Acesso em: 23 de março 2024

<sup>10</sup> BRASIL. Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980. Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 de dezembro de 1978. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>11</sup> BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024

<sup>12</sup> BRASIL. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

<sup>13</sup> 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

aqui tratados, o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Relevante mencionar que a edição da Lei nº 9.983<sup>14</sup>, de 14 de julho de 2000 acrescentou ao Código Penal Brasileiro (CP) o crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A) e o crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A) e a Lei nº 13.008<sup>15</sup>, de 26 de junho de 2014 alterou o art. 334 do CP, separando os crimes de descaminho (art. 334) e de contrabando (art. 334-A).

Com relação à tipificação dos crimes contra a ordem tributária, não houve alteração após a edição das leis citadas e atualmente, 2024, vigora os seguintes dispositivos penais pertinentes ao tema: na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, os artigos 1º e 2º, abrangendo os crimes de sonegação de tributos em geral (de resultado), de apropriação indébita em geral e outros crimes formais contra a ordem tributária; no CP, Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940, nos arts. 168-A, 334, 334-A e 337-A, estão respectivamente os crimes de apropriação indébita previdenciária, de descaminho, contrabando e de sonegação previdenciária.

Já com relação à despenalização desses crimes, com a edição da Lei nº 10.684<sup>16</sup>, de 30 de maio de 2003, que criou o programa de Programa de Recuperação Fiscal, REFIS, que trata de parcelamento de débitos fiscais federais, também alterou-se a legislação tributária, dispondo sobre a suspensão da pretensão punitiva pelo parcelamento de débitos e a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do tributo, nos crimes contra a ordem tributária. Conforme o § 1º do art. 9º a Lei nº 10.684/2003, reproduzido a seguir, ampliou-se a aplicação da suspensão da pretensão punitiva para qualquer forma de parcelamento tributário, e, no § 2º do mesmo artigo, suprimiu-se o condicionante temporal para extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento do tributo e acessórios. Sobre essa alteração, Fernando Capez em sua obra, *Legislação Penal Especial*, escreve, “como se percebe, a Lei em estudo admitiu o pagamento do tributo a qualquer tempo. Não dispôs a Lei acerca de qualquer limite temporal consubstanciado na expressão “antes do recebimento da denúncia”<sup>17</sup>”.

---

<sup>14</sup> BRASIL. Lei nº 9.983<sup>14</sup>, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9983.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

<sup>15</sup> BRASIL. Lei nº 13.008<sup>15</sup>, de 26 de junho de 2014. Dá nova redação ao art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o art. 334-A. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm#art1). Acesso em: 08 de abr. 2024.

<sup>16</sup> BRASIL. Lei nº 10.684, 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>17</sup> CAPEZ, Fernando. *Legislação Penal Especial*. 18ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 552.

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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.<sup>18</sup>

Ainda, foi editada a Lei nº 12.382<sup>19</sup>, de 25 de fevereiro de 2011, que trouxe novamente à discussão a existência ou não do marco temporal para o pagamento do tributo, pois o legislador no § 6º do art. 6º da referida lei tentou reestabelecer regramento para a matéria relativa à extinção da punibilidade, antes previsto no art. art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, vinculando sua ocorrência a efetivação do pagamento antes do recebimento da denúncia:

Art. 6º - O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:  
[...]

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.<sup>20</sup>

Contudo, verifica-se que o art. 34 da Lei nº 9.249/95 já havia sido revogado pelo § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, mas esse último dispositivo, art. 9º, não foi expressamente revogado pela Lei nº 12.382/11, o que em tese inviabilizaria a repristinação do art. 34 da Lei nº 9.249/95.

Esse aparente conflito entre as normas, causou grande repercussão judicial, e o posicionamento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal se alinhou pela extinção do marco temporal para o adimplemento da obrigação tributária, conforme acórdão proferido nos autos do Habeas Corpus, HC 362.478 São Paulo, SP, Ministro Relator Jorge Mussi, no ano de 2017, pelo Superior Tribunal de Justiça, tema do Informativo

<sup>18</sup> BRASIL. Lei nº 10.684, 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

<sup>19</sup> 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/112382.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm). Acesso em: 13 de abr. 2024.

<sup>20</sup> *Ibid.*

Jurisprudencial nº 611, de 11 de outubro de 2017, que trouxe o seguinte destaque: “o pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado”. A seguir a reprodução do acórdão:

A questão posta no habeas corpus consiste em definir se a quitação do tributo, após o trânsito em julgado da sentença condenatória por crime contra a ordem tributária, obsta a extinção da punibilidade com base no art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/2003. Com efeito, à época da Lei n. 9.249/1995, esta Corte Superior de Justiça pacificou o entendimento de que a admissão do devedor no regime de parcelamento tributário equivaleria ao pagamento, razão pela qual também era considerada causa de extinção da punibilidade. Com a instituição do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) pela Lei n. 9.964/2000, a extinção da punibilidade apenas poderia ser declarada com o pagamento integral do débito tributário, e desde que isto ocorresse antes do recebimento da denúncia, conforme a redação do art. 15, § 3º, da referida legislação. O advento da Lei n. 10.684/2003 resultou na ampliação do lapso temporal durante o qual o adimplemento do débito tributário redundaria na extinção da punibilidade do agente responsável pela redução ou supressão de tributo. Da leitura do art. 9º, § 2º, da lei supracitada, depreende-se que o legislador ordinário não fixou um limite temporal dentro do qual o adimplemento da obrigação tributária e seus acessórios significaria a extinção da punibilidade do agente pela prática da sonegação fiscal, deixando transparecer que, uma vez em dia com o Fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada. Nessa linha de raciocínio, a doutrina refere-se à interpretação jurisprudencial que vem sendo dada pelos tribunais pátrios à matéria, assinalando que "como a regra em comento não traz nenhum marco para sua incidência, o pagamento se pode dar a qualquer tempo" - entendimento compartilhado, inclusive, pelo Supremo Tribunal Federal (HC 81.929, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Rel. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Primeira Turma, DJ 27/2/2004). Portanto, se no histórico das leis que regulamentam o tema o legislador ordinário, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, optou por retirar o marco temporal previsto para o adimplemento da obrigação tributária redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, é vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite, ou seja, dizer o que a Lei não diz, em verdadeira interpretação extensiva não cabível na hipótese, porquanto incompatível com a ratio da legislação em apreço.<sup>21</sup>

O Supremo Tribunal Federal, em decisão publicada, em 01 de setembro de 2023, pôs fim a controvérsia jurídica ao analisar e reconhecer a constitucionalidade do art. 9º, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.684/03, no julgamento a Ação Direta de Inconstitucionalidade, ADI 4.273, Distrito Federal (DF), Relator Ministro Nunes Marques, conforme reprodução do acórdão:

Após os votos dos Ministros Nunes Marques (Relator), Edson Fachin, Dias Toffoli e Rosa Weber (Presidente), que julgavam o pedido prejudicado no tocante ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 e improcedente quanto aos demais dispositivos impugnados na inicial, declarando, por consequência, a constitucionalidade dos arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, pediu vista dos autos o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela interessada Federação das Indústrias no Estado de Mato Grosso – FIEMT, o Dr. Victor Humberto da Silva Maizman; e, pelo interessado Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, o Dr. Tiago Conde Teixeira. Plenário, Sessão Virtual de 21.4.2023 a 2.5.2023. Decisão: O Tribunal, por

---

<sup>21</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC: 362478 SP 2016/0182386-0, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/09/2017

unanimidade, julgou prejudicado o pedido no tocante ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 e improcedente quanto aos demais dispositivos impugnados na inicial, declarando, por consequência, a constitucionalidade dos arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, nos termos do voto do Relator. Plenário, Sessão Virtual de 4.8.2023 a 14.8.2023. STF - ADI: 4273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023<sup>22</sup>

Assim, em 2024, no ordenamento jurídico Brasileiro vigora a previsão da extinção da pretensão punitiva do Estado, nos crimes tipificados nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 (crimes materiais e formais contra a ordem tributária), e nos arts. 168-A (apropriação indébita previdenciária) e 337-A (crime de sonegação de contribuição previdenciária) do CP, que se concretiza com o pagamento integral do tributo e seus acessórios, independentemente do tempo em que se faça esse pagamento.

## 2. O PODER DE TRIBUTAR

A Constituição Federal Brasileira de 1988 prescreve como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil “a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais<sup>23</sup>”.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado, em sua obra, *Curso de Direito Tributário*, “o Estado é entidade soberana, caracterizado pela vontade coletiva superior às vontades individuais, que busca alcançar o cumprimento dos objetivos fundamentais fulcrados na Constituição Federal”, ainda, segundo o autor, “no exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo”, assim, “o poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta<sup>24</sup>”. Contudo, o Estado é a representação do povo, que delega o poder, “que é exercido por meio de representantes eleitos ou diretamente<sup>25</sup>”, conforme previsto no art. 1º, parágrafo único, da

---

<sup>22</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal - ADI: 4273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023

<sup>23</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://normas.leg.br/api/binario/d9c9c09c-ee80-42c9-a327-20fd195213c7/texto>. Acesso em: 09 de março 2024.

<sup>24</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 47.

<sup>25</sup> BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://normas.leg.br/api/binario/d9c9c09c-ee80-42c9-a327-20fd195213c7/texto>. Acesso em: 09 de março 2024.



Constituição Federal Brasileira de 1988.

Assim, a sociedade consente, por meio de seus representantes, que sejam instituídos os tributos, assim como a elaboração de todas as demais regras jurídicas que regem a nação. Para Sacha Calmon Navarro Coelho, que sintetiza com brilhantismo o tema, escreve que “o poder de tributar é exercido pelo Estado por delegação do povo. O Estado, ente constitucional, é produto da Assembleia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva” e, finalizando, o autor arremata, “a Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil<sup>26</sup>”.

Segundo Roque Antonio Carrazza, em seu livro, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, “no Brasil, por força de uma série de suposições constitucionais, não há de se falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)<sup>27</sup>”, porém, ressaltando, Machado salienta que “a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido de que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado<sup>28</sup>”.

Então, por se tratar de uma relação jurídica e não simplesmente de poder, essa relação encontra parâmetros a serem observados em princípios inegavelmente existentes. São eles os princípios da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação do confisco e o da liberdade de tráfego. Sobre o assunto Machado esclarece que:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos de Poder, pois o Direito é um instrumento de defesa contra o arbítrio, e a supremacia constitucional, que alberga os mais importantes princípios jurídicos, é por excelência um instrumento do cidadão contra o Estado, não podendo essa supremacia ser invocada pelo Estado em favor de árbitrios contra os cidadãos<sup>29</sup>.

Com isso, pode-se sintetizar que o poder de tributar é o poder-dever do Estado de instituir tributos para cumprimento dos objetivos constitucionais fundamentais. Tal poder é fulcrado na soberania do Estado, mas por ser um poder delegado pelo povo aos seus representantes, não cabe aplicação absoluta, é regrado por princípios que protegem o cidadão de arbítrios. Então, esse poder de tributar não é uma simples relação de poder, mas uma relação

---

<sup>26</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 79.

<sup>27</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 34ª Ed. São Paulo: Juspodium, 2023, p. 327.

<sup>28</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2022, p. 47.

<sup>29</sup> *Ibid.*

jurídica, de direitos e deveres.

## 2.1 TRIBUTO, FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, LANÇAMENTO E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A definição de tributo tem sede legal no art. 3º da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), que dispõe que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>30</sup>”, para Luciano Amaro, em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*, esse conceito explica “o caráter pecuniário da prestação (como prestação em moeda), a compulsoriedade dessa prestação, a natureza não sancionatória da ilicitude, a origem legal do tributo e a natureza vinculada (ou não discricionária)<sup>31</sup>”.

Por conseguinte, impondo os requisitos essenciais para o surgimento da obrigação tributária, a lei prevê a condição abstrata (hipótese de incidência) e atribui a essa condição o “efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar<sup>32</sup>”. A ocorrência dessa hipótese no plano fático atrai a incidência da norma e faz surgir a obrigação tributária, que pode ser principal (dar), prevista no art. 114 do CTN, Lei nº 5.172<sup>33</sup>, de 25 de Outubro de 2016, ou acessória (fazer ou não fazer), prevista no art. 115 do Código. Essas relações jurídicas, dar, fazer ou não fazer, não diferem das relações obrigacionais comuns, exceto pelo fato de serem exclusivamente voltadas para o campo dos tributos.

Já a exigibilidade do tributo, fundamentada na obrigação tributária, se materializará com a constituição do crédito tributário mediante a ocorrência do lançamento, competindo privativamente à autoridade administrativa, após a observância dos procedimentos exigidos pelo art. 142 do CTN. Conforme ensina Amaro, “antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de exigibilidade<sup>34</sup>”. Assim, nas palavras de Leandro Paulsen, em *Curso de Direito Tributário*, “apenas quando é formalizada a existência e liquidez do crédito tributário, é que o CTN considera constituído o crédito tributário” e continua, “a

---

<sup>30</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 2016. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 14 de fev. 2024.

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 40.

<sup>32</sup> PAUSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 12ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 235.

<sup>33</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 2016. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 14 de fev. 2024.

<sup>34</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 25ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 359.

partir de então, o Fisco pode opor ao contribuinte a existência do crédito e dele exigir seu cumprimento, notificando-o para pagar. Diz-se, por isso, que o crédito ganha exigibilidade<sup>35</sup>”.

Em síntese, o caminho percorrido entre o surgimento da obrigação tributária e sua exigibilidade, há de ser observado os requisitos exigidos pela norma. Não se olvidando que os contribuintes sempre estarão amparados pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, até que o crédito esteja definitivamente constituído.

## 2.2 FORMAS DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Se há reserva legal para instituição do tributo, a norma também exige que a sua extinção se dê por meio de lei, pois assim dispõe o art. 97, inciso I, do CTN pois: “Somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção<sup>36</sup>”. Todas as formas de extinção do crédito tributário estão arroladas no art. 156 do CTN e, em linhas gerais, o crédito se extingue quando houver sua satisfação, mediante pagamento (sendo essa a forma mais comum de extinção), porém, condicionada à ulterior homologação, nos casos sujeitos ao lançamento por homologação, há também a extinção por compensação, transação, conversão em renda de valores depositados ou consignados ou dação em pagamento de bens imóveis na forma nas condições estabelecidas em lei. Ainda, extingue-se o crédito tributário mediante o perdão da dívida, pelo instituto da remissão ou torna-se precluso, com a decadência e a prescrição, ou então, poderá ser desconstituído por decisão administrativa irreformável ou judicial transitada em julgado.

Todavia, nem sempre há uma coerência entre o alcance dos conceitos definidos pelo Direito Tributário em relação ao Direito Penal, pois as formas de extinção do crédito, conforme definidas no CTN, não são amplamente aplicadas ao processo penal. Por exemplo, a punibilidade e a consumação dos delitos contra a ordem tributária foram condicionadas ao crédito tributário estar definitivamente constituído, mas a despenalização desses delitos ocorrerá pelo pagamento integral do tributo, pois assim limitou-se a definir o legislador. Por esse motivo o tema é controverso, e os tribunais frequentemente são chamados a se manifestar sobre o assunto.

O Superior Tribunal de Justiça, 6ª Turma, no julgamento do RHC (Recurso Ordinário

---

<sup>35</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 12ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 288.

<sup>36</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 2016. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 14 de fev. 2024.

em *Habeas Corpus*) nº 67.771, Estado de Minas Gerais/MG, Relator Ministro Nefi Cordeiro, negou provimento ao recurso em que se pretendia o reconhecimento da prescrição tributária como causa de extinção da pretensão punitiva em crime praticado contra a ordem tributária, sendo tema do Informativo de Jurisprudência nº 579, a seguir reproduzido o acórdão:

**DIREITO PENAL. PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA EM EXECUÇÃO FISCAL E TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL POR CRIME MATERIAL CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.**

O reconhecimento de prescrição tributária em execução fiscal não é capaz de justificar o trancamento de ação penal referente aos crimes contra a ordem tributária previstos nos incisos II e IV do art. 1º da Lei n. 8.137/1990. Isso porque a constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente para tipificar as condutas previstas no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/1990, não influenciando o eventual reconhecimento da prescrição tributária. De fato, são independentes as esferas penal e tributária. Assim, o fato de ter escoado o prazo para a cobrança do crédito tributário, em razão da prescrição - fato jurídico extintivo do crédito tributário -, não significa que o crime tributário não se consumou, pois a consumação dos delitos de sonegação fiscal se dá por ocasião do trânsito em julgado na esfera administrativa. É dizer, uma vez regular e definitivamente constituído o crédito tributário, sua eventual extinção na esfera tributária, pela prescrição (art. 156 do CTN), em nada afeta o jus puniendi estatal, que também resta ileso diante da prescrição para a ação de cobrança do referido crédito (art. 174 do CTN). Precedente citado do STJ: AgRg no AREsp 202.617-DF, Quinta Turma, DJe 16/4/2013. Precedente citado do STF: HC 116.152-PE, Segunda Turma, DJe de 7/5/2013. RHC 67.771-MG, Rel. Min. Nefi Cordeiro, julgado em 10/3/2016, DJe 17/3/2016.<sup>37</sup>

Consoante esse entendimento, a 6ª Turma do STJ entendeu pela inexistência de semelhança entre o pagamento e a prescrição do tributo, o que acarretou o não reconhecimento da prescrição como forma de extinção da punibilidade em crime contra a ordem tributária, sendo inaplicável o artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003, conforme acórdão do RHC: nº 81.446, Rio de Janeiro, 2017/0043763-6, de Relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, conforme reprodução:

**RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, INCISOS I, DA LEI 8.137/1990. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REGULAR E DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. EXTINÇÃO POSTERIOR DO CRÉDITO, EM RAZÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. AUSÊNCIA DE REFLEXO NO ÂMBITO PENAL. APLICAÇÃO, POR ANALOGIA, DA REGRA DO ART. 9º, § 2º, DA LEI 10.684/03. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. 1. A constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente à tipificação das condutas previstas no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90. 2. A circunstância de, posteriormente, ter sido extinta a execução fiscal ajuizada, diante da caracterização da prescrição intercorrente do crédito tributário, não afeta a persecução penal. Precedentes. 3. Embora constitua a prescrição uma causa de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V), tal circunstância não implica que a obrigação tributária não tenha nascido regularmente, gerando, a seu tempo, o dever de pagamento do tributo e, conseqüentemente, a consumação do delito. 4. Não é possível a aplicação analógica da norma prevista no**

<sup>37</sup> BRASIL Superior Tribunal de Justiça - RHC: 67771 MG 2016/0032112-3, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 10/03/2016, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/03/2016

artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 - que prevê a extinção da punibilidade dos crimes tributários em caso de pagamento integral do quantum debeatur -, dada a inexistência de semelhança relevante entre o pagamento e a prescrição, à luz da *ratio legis* que informa o dispositivo. 5. Recurso ordinário a que se nega provimento. STJ - RHC: 81446 RJ 2017/0043763-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 13/06/2017, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/06/2017 <sup>38</sup>.

Outra decisão relevante a ser mencionada é o julgamento pela 5ª Turma do STJ do RHC nº 139563, Estado do Ceará, 2020/0332009-4<sup>39</sup>, de relatoria do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, no ano de 2021, que fixou entendimento sobre a independência das esferas judiciais, pois a discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário em fase judicial não obriga a suspensão da tramitação da ação penal.

Contudo, nos dois julgados da 6ª Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça fixou-se a distinção dos institutos da prescrição e da decadência tributários, para fins de aplicação do disposto no § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003. Com relação à prescrição, ocorre a perda do direito do Fisco de executar o crédito tributário, não sendo fato relevante para configuração da atipicidade da conduta ilícita, ao passo que na decadência, dá-se a extinção do crédito tributário por vício formal na constituição da obrigação (falta de competência)<sup>40</sup>, ensejando a extinção de pretensão punitiva do Estado. Ainda, relevante mencionar que, em seu voto no julgamento do julgamento do RHC: 81.446 RJ, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assinalou a possibilidade do reconhecimento da despenalização nos crimes contra a ordem tributária, por aplicação analógica, de outras formas de extinção do crédito tributário, citando a possibilidade da satisfação do crédito por meio da compensação ou da transação:

No caso concreto, a *ratio legis* da norma cuja analogia se pretende aplicar se afigura evidente: incentivar os sujeitos passivos das obrigações tributárias a quitar os seus débitos para se livrar da persecução penal.

Desse modo, parece claro que, por exemplo, também a compensação e a transação se encontram no âmbito de aplicação da finalidade da norma: a compensação satisfaz a pretensão do Estado, através do encontro entre créditos e débitos, ao passo que a transação o faz por meio de acordo entre os envolvidos. Em qualquer dos casos, a pretensão arrecadatória do Estado é satisfeita.<sup>41</sup>

---

<sup>38</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - RHC: 81446 RJ 2017/0043763-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 13/06/2017, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/06/2017.

<sup>39</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - RHC: 139563 CE 2020/0332009-4, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 21/09/2021, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/09/2021

<sup>40</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - RHC: 81446 RJ 2017/0043763-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 13/06/2017, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/06/2017.

<sup>41</sup> *Ibid.*

Conforme os precedentes apresentados, em relação à extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, notam-se que os institutos do Direito Tributário nem sempre são interpretados ou aplicados da mesma forma no Direito e no Processo Penal, havendo controvérsias sobre o assunto, cabendo ao Poder Judiciário dar a interpretação restritiva ou ampliativa da norma.

### **3. A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS**

A constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá quando não houver mais recursos cabíveis ou após o transcurso do prazo para sua interposição, na via administrativa, esse é o entendimento firmado pelo STJ no acórdão do julgamento do Recurso Especial, Resp. 239.106/SP<sup>42</sup>, Relatora Ministra Assusete Magalhães, no ano de 2016.

Após a constituição definitiva do crédito tributário e sendo verificada a ocorrência das condutas tipificadas na lei como crime, a autoridade fiscal está obrigada a comunicar essa conduta ilícita ao Ministério Público (MP), por meio de representação fiscal, pois assim determina a redação do caput do art. 83<sup>43</sup> da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. A obrigatoriedade da constituição definitiva do crédito tributário como requisito para representação fiscal, segundo Ricardo Alexandre, tem por objetivo “evitar o conflito entre as decisões administrativas e judiciais, bem como o oferecimento prematuro de denúncias criminais contra contribuintes que ainda não tiveram oportunidade de defesa quanto à matéria estritamente tributária<sup>44</sup>”.

Entretanto, o MP não se condiciona a prévia comunicação fiscal para propositura de denúncia, pois, conforme a dicção do art. 15 da Lei nº 8.137/1990, os crimes nela previstos são de ação penal pública incondicionada. Consoante ao art. 15, é o teor da Súmula 609 do STF: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal<sup>45</sup>”. Mas, Paulsen assevera em seu livro que, “o fato da ação penal ser pública incondicionada, dispensa a representação

---

<sup>42</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - REsp: 1632609 RO 2016/0270602-5, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 19/10/2016

<sup>43</sup> 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.

<sup>44</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11ª ed. rev. atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2017, p. 619.

<sup>45</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 609. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2700>. Acesso em: 14 de fev. 2024.

fiscal para fins penais, contudo, é imprescindível que o Ministério Público verifique se há crédito tributário definitivamente constituído<sup>46</sup>”. Essa exigência é fruto da edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo<sup>47</sup>”.

Em síntese, pode-se asseverar que, havendo a identificação pela autoridade fiscal de determinada conduta dolosa, omissiva ou comissiva, material ou formal e tipificada em lei como ilícito penal tributário (crime de sonegação fiscal), será obrigatória a representação fiscal para fins penais, condicionado ao reconhecimento definitivo do lançamento tributário, mas por se tratar de ação penal pública incondicionada, é dispensada qualquer manifestação prévia da autoridade fiscal para sua denúncia pelo Ministério Público, desde que o *Parquet* observe a constituição definitiva do lançamento tributário.

#### **4. A EFETIVIDADE OU NÃO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO.**

Na doutrina e na jurisprudência existem os defensores da efetividade da despenalização dos crimes contra a ordem tributária pelo pagamento integral do tributo. Uma outra corrente, defende que a despenalização seria instrumento inócuo e condescendente com os que praticam os crimes tributários.

Sobre a primeira corrente, defende Hugo de Brito Machado, em Crimes Contra a Ordem Tributária, que a “criminalização do ilícito pode ter uma justificação ética, ou uma justificação utilitarista<sup>48</sup>” e cita Gonzalo Rodríguez Mourullo<sup>49</sup>, que com propriedade observa:

*La criminalización de la infracción trituararia puede responder a dos planteamientos diferentes: puede ser el fruto de la convicción de que se ha logrado um sistema fiscal, dentro de lo que cabe, justo, merecedor del respeto de todos y de que, por tanto, la infracción tributaria resulta intolerable, o puede ser el producto de la comprobación estadística de que casi todo el mundo defrauda y que, por consiguiente, es preciso desencadenar el terror penal para que la gente satisfaga los tributos. El primer planteamiento parece acertado. El segundo inadmisibile, porque pretende usar la pena criminal, com fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal.<sup>50</sup>*

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 206.

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>. Acesso em: 14 de fev. 2024.

<sup>48</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. – Barueri (SP): Atlas, 2022, p. 232.

<sup>49</sup> MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y Futuro del Delito Fiscal*, Cívitas, Madrid, 1974, p. 24-25, *apud*, MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. – Barueri (SP): Atlas, 2022, p. 232.

<sup>50</sup> Tradução: “A criminalização da infração tributária pode responder a duas abordagens distintas: pode ser fruto da convicção de que se conseguiu um sistema fiscal, na medida do possível, justo, merecedor do respeito de todos e que, portanto, a infração fiscal é intolerável, ou pode ser produto da verificação estatística que quase todos

O jurista escreve em sua obra que “não se pode dizer, a rigor, que o sistema tributário brasileiro é justo”, e continua, “se justa é a tributação proporcional à capacidade econômica, pode-se afirmar que o nosso sistema tributário é injusto”, concluindo que, “não há dúvida, portanto, de que a criminalização do inadimplemento de obrigações tributárias entre nós, infelizmente, representa “*el terror penal para que la gente satisfaga los tributos*”<sup>51</sup>, o terror da criminalização para que as pessoas paguem os tributos.

Por esse entendimento, segundo Machado, a criminalização do ilícito tributário, dado ao reiterado descumprimento dos deveres do Estado com os cidadãos (serviços públicos deficientes, mau exemplo dos gestores públicos, tratamento tributário injusto, etc.), decorre de um comodismo dos responsáveis pela arrecadação de tributos, não havendo nenhuma fundamentação ética ou moral, “é muito mais cômodo ameaçar com pena prisional”, e ressalva que deveriam ser utilizados “mecanismos de controle adequados para evitar condutas ilegais dos contribuintes que querem fugir ao pagamento do tributo”<sup>52</sup>.

Também na defesa da despenalização, mas sob outra ótica, o Ministro do STF Nunes Marques, em seu voto, no julgamento da ADI 4.273, argumenta que as medidas despenalizadoras nos crimes contra a ordem tributária estão em consonância com os princípios constitucionais e o postulado da proporcionalidade, pois são espécies delitivas de menor potencial ofensivo, sem o emprego de violência ou grave ameaça, conforme trecho a seguir:

Já quanto aos crimes contra a ordem tributária, cuida-se de espécie delitiva de reprovabilidade social reduzida, em que não há o emprego de violência ou grave ameaça, não havendo falar, portanto, em proteção penal insuficiente na previsão legislativa das medidas despenalizadoras já examinadas. Afastada a violação aos dispositivos constitucionais invocados e ao postulado da proporcionalidade, há de se conferir, na espécie, prevalência ao princípio da presunção de constitucionalidade dos dispositivos questionados<sup>53</sup>.

Além disso, segundo o Ministro, “o parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação”, funcionando como reparação ao dano sofrido pelo erário pelo crime fiscal praticado, “constituem mecanismos de fomento da

---

fraudam e que, conseqüentemente, é necessário desencadear o terror da criminalização para que as pessoas paguem os tributos. A primeira abordagem parece correta. A segunda é inadmissível, porque visa utilizar a pena criminal, para fins puramente utilitaristas, para, em última instância, encobrir uma falha do próprio sistema tributário.”

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. – Barueri (SP): Atlas, 2022, p. 232.

<sup>52</sup> *Ibid*, p. 233.

<sup>53</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360646954&ext=.pdf>. Acesso em: 29 de jan. 2024.



atividade econômica e, em consequência, de preservação e de geração de empregos<sup>54</sup>”.

Para Paulsen, em sua obra, argumentando sob o prisma do direito positivado, “a extinção da punibilidade é coerente com o princípio da subsidiariedade do direito penal”, pois deve concretamente evoluir da retórica “para traduzir-se em iniciativas legislativas que restrinjam a ameaça de encarceramento às situações extremas, em respeito à dignidade da pessoa humana<sup>55</sup>”. A aplicação da pena restaria àquele infrator que insistentemente não efetua o recolhimento do tributo devido e o cumprimento da sanção administrativa, sujeitando-se à aplicação do direito penal, como *ultima ratio*. Posição também sustentada pelo Ministro Nunes Marques no supracitado julgamento, pois escreve que “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)<sup>56</sup>”, princípios fundadores do direito penal e, citando em seu voto o ilustre jurista Luiz Flávio Gomes, expõe que, “por razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado, quase sempre se preferiu receber o quantum devido a se aguardar processo ou condenação criminal” e conclui, “os tributos custeiam serviços públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte<sup>57</sup>”.

Então, em linha gerais, essa corrente que é a atualmente dominante na doutrina e na jurisprudência Brasileira no ano de 2024, defende a despenalização dos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento integral desse tributo, pois, segundo esse posicionamento, atinge-se a eficiência arrecadatória fundamentada no efetivo recebimento do tributo, no fomentando à atividade econômica e na aplicação das receitas aos fins a que se destinam.

No entanto, uma segunda corrente contrária defende que a extinção da punibilidade desses crimes é ineficiente para o sistema tributário, dada a importância dos tributos para a consecução dos fins a que se almejam. Conforme leciona Paulsen, “as infrações à legislação tributária praticadas pelos obrigados enquanto contribuintes ou colaboradores, ou mesmo por agentes do fisco ao ensejo do exercício do seu poder de polícia fiscal”, quando relevantes, segundo o autor, “têm o potencial de afetar a ordem tributária, ou seja, o estado de coisas,

---

<sup>54</sup> *Ibid.*

<sup>55</sup> PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 361.

<sup>56</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360646954&ext=.pdf>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

<sup>57</sup> GOMES, Luiz Flávio. *Os Crimes Tributários e a Extinção da Punibilidade*. *Conjur*, 17 de março de 2011, *apud*, STF. Pleno - ADI: 4273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360646954&ext=.pdf>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

axiológica e funcionalmente orientado, que se pretende com a adequada implementação do Sistema Tributário Nacional<sup>58</sup>”, por esse motivo a lei imputa a proteção jurídico-penal sobre essas condutas consideradas mais graves.

Para Roberto dos Santos Ferreira, em sua obra *Crimes Contra a Ordem Tributária*, “as condutas descritas na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, longe de constituírem meras sonegações fiscais, representam uma violação à normalidade da ordem tributária” e, continua, provocam “um dano ou lesão, que se difunde por toda a sociedade e de difícil quantificação<sup>59</sup>”. CAPEZ, sobre o assunto escreve:

Na medida em que a Administração deixa de arrecadar tributos, seca a sua fonte de recursos e, por conseguinte, deixa de ter numerário para fazer frente às despesas públicas. Sem dinheiro, o Estado queda-se inerte, e quem mais sofre é a coletividade, a qual se vê privada da prestação de serviços públicos e, mais, se vê obrigada a arcar com o aumento dos tributos para compensar as evasões fiscais promovidas por um segmento da sociedade<sup>60</sup>.

Com isso é possível compreender que o núcleo do bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária seja o bem-estar da própria sociedade, pois, em razão da gravidade do dano causado à sociedade, o legislador impôs sanções penais severas aos crimes de sonegação de tributos, buscando desestimular os contribuintes que eventualmente pretendessem defraudar o fisco.

Na doutrina e na jurisprudência há aqueles advogam que a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária em razão do pagamento do tributo ou por meio de parcelamento, estimularia a prática contumaz da sonegação fiscal, e por consequência, a redução do recolhimento espontâneo do tributo.

Outra crítica à despenalização desses delitos é o tratamento diferencial atribuído pelo legislador brasileiro, pois, regra geral, o Direito Penal admite a redução da pena de um a dois terços, nos casos de arrependimento posterior, para os “crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa”, desde que “reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente<sup>61</sup>”, conforme disposto no art. 16 do CP, mas, nos crimes contra a ordem tributária, mesmo sendo muito mais graves que os crimes patrimoniais de cunho monetário por exemplo, pois esses últimos atingem os interesses

---

<sup>58</sup> PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 25.

<sup>59</sup> FERREIRA, Roberto do Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 19, *apud*, PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 25.

<sup>60</sup> CAPEZ, Fernando. *Legislação Penal Especial*. 18ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 543

<sup>61</sup> BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 05 de fev. 2024.

individuais, enquanto, nos primeiros, o bem jurídico tutelado é coletivo, ou seja, o dano é para toda a sociedade. Ainda assim, no sistema jurídico brasileiro, admite-se a despenalização completa da conduta ilícita mediante o pagamento integral do tributo. A questão é muito bem definida por AFONSO, conforme reprodução abaixo:

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado é um instrumento iníquo, na medida em que não é utilizada como benesse em crimes semelhantes e menos graves. Suponha-se que certa pessoa resolva subtrair coisa de pequeno valor para si. Consumado o crime de furto, ainda que o agente devolva, até o recebimento da denúncia, a *res* furtiva para seu legítimo dono, apenas poderá alegar, em se favor, o arrependimento posterior (art. 16 CP). Ou seja, aquele que comete um crime de menor gravidade não se favorece daquele benefício legal (extinção da punibilidade), mas apenas de uma redução da pena<sup>62</sup>.

O legislador foi além, pois o instituto da despenalização tornou-se ainda mais amplo com as alterações trazidas pelo art. 9º da Lei nº 10.684/2003, abrindo-se a possibilidade de se eximir da pena, pelo pagamento do integral do tributo, em qualquer fase do processo, inclusive após o trânsito em julgado da ação penal condenatória, privilegiando e perpetuando a ação dos empresários mal-intencionados, prejudicando e desestimulando os bons pagadores. Afinado a esse entendimento, Alexandre Kern se manifesta:

[...] esse ‘roteiro ‘sonegação-fiscalização-pagamento-extinção da punibilidade’ não sofre qualquer limitação no tempo ou na frequência de sua repetição, representando antes forte estímulo à delinquência tributária, pela redução da margem de risco do sonegador frente à magnitude dos ganhos patrimoniais em jogo<sup>63</sup>.

O ilustre tributarista Roque Antonio Carrazza, fundamentado nos dispositivos constitucionais, adverte que a despenalização desses crimes tão graves afrontaria diretamente os princípios constitucionais da tributação, argumentando que “o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça<sup>64</sup>”.

Em seu artigo, Crimes tributários, Parcelamentos e Extições de Punibilidade: Ataque

<sup>62</sup> AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e o Instrumento de Política Fiscal*. Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. 2011, p 118. Disponível em: <https://acervo.enap.gov.br/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=518811>. Acesso em: 04 de fev. 2024.

<sup>63</sup> KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 136 p, *apud*, AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e sonegação. Revista AJUFERGS, Porto Alegre, n. 3, p. 237-270, 2007. BDjur. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/18358>. Acesso em: 06 de fev. 2024.

<sup>63</sup> BRASIL Decreto-Lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm). Acesso em: 05 de fev. 2024.

<sup>64</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 34. ed. São Paulo: Editora Juspodium, 2023.

à Constituição Federal?, Maria Fádua Lima Rocha e Nestor Eduardo Araruna Santiago, escrevem que “a tentativa de descriminalização ou ‘minimização’ de condutas criminosas penalmente tipificadas também viola o princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva da proibição da proteção deficiente<sup>65</sup>”. Além disso, não se pode esquecer dos princípios da dignidade da pessoa humana, da moralidade, eficiência pública, e dos direitos à saúde, à previdência e à assistência social, que também são ameaçados. Sobre essas garantias constitucionais e a função social do tributo, Everton Luiz Zanella, em sua dissertação: *Proteção penal deficiente nos crimes contra a ordem tributária*, discorre com propriedade:

Vislumbra-se, então, que o valor total sonegado dos cofres públicos nos últimos anos seria suficiente para investimentos em necessidades públicas fundamentais para o desenvolvimento do país e para prover a dignidade da população, tais como construção de escolas, hospitais públicos, fomento de empregos, destinação de verbas para a segurança pública, transporte, etc.

Por esse motivo, considerando a função social do tributo e a alta taxa de fraudes e sonegações tributárias, primaz a existência de um Direito Penal que seja suficiente e capaz de tutelar, de forma efetiva, o bem jurídico<sup>66</sup>.

Para Flávio Vilela Campos, auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil, que elaborou o *Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo atual adotado no Brasil*, embasando sua pesquisa em 38 países, constatou que a realidade brasileira “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 a condenação”, ainda assim, com maiores exigência que a lei brasileira, no caso do Panamá, exige-se a aplicação de multa de 5 a 10 vezes o valor do tributo sonegado e no caso de Portugal “é possível a suspensão da execução da pena, sob o crivo da avaliação judicial quanto à sua pertinência, até 5 anos subsequentes à condenação, acrescida de multas administrativas e multas pela condenação penal de até 19,2 milhões de euros”. Ainda, segundo o pesquisador, “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 então, continua, “é possível a aplicação do instituto até a fase de instrução processual penal e

---

<sup>65</sup> ROCHA, Maria Fádua Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. *Crimes Tributários, Parcelamentos e Extinções de Punibilidade: Ataque à Constituição Federal?* Scientia Iuris, Londrina, v.16, n.2, p.207. dez. 2012. DOI: 10.5433/21788189.2012v16n2p199.

<sup>66</sup> ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção Penal Deficiente nos Crimes Contra a Ordem Tributária: Necessidade De Readequação do Sistema Punitivo para a Efetiva Implementação do Estado Democrático de Direito*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 116. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8798/1/Everton%20Luiz%20Zanella.pdf>. Acesso em: 05 de fev. 2024.

apenas em situações menos graves (24%)<sup>67</sup>”.

Apesar dos objetivos do Direito Penal Tributário e do bem jurídico tutelado não justificarem ao tratamento mais benéfico dispensado a esse infrator, há uma propensão do legislador brasileiro em estabelecer uma política arrecadatória em benefício do contribuinte que, em princípio, teria cometido o crime tributário. Essa tendência despenalizadora pelo simples pagamento do tributo não encontra amparo na ordem constitucional, pois a conduta ilícita vai além do mero inadimplemento, pois tem a característica fragmentária e subsidiária do Direito Penal, o que obriga o Estado a proteger o cumpridor das normas de conduta sociais em relação aos infratores, conforme bem assinala Fernanda Amorim Almeida Oliveira<sup>68</sup>.

Essa tendência despenalizadora fomenta o estímulo ao aumento da sonegação fiscal, traduzindo-se em grave dano social, fato que alerta para a necessidade de “uma urgente mudança de paradigma, em que se verifique a primazia da tutela social sobre o interesse individual<sup>69</sup>”, fazendo cessar a proteção política a determinados grupos econômicos. Mediante essa perspectiva, torna-se imprescindível uma reforma da política criminal tributária, mais alinhada às necessidades da sociedade Brasileira e ao Estado Democrático de Direito.

## CONCLUSÃO

Por meio do presente artigo, analisou-se a efetividade ou não do instituto da despenalização dos crimes contra a ordem tributária, mediante o pagamento do tributo e acessórios, previstos na Lei nº 8.137/90 e nos artigos 168-A e 337-A do CP.

Ao longo de seu desenvolvimento foi exposto o panorama histórico legislativo e jurisprudencial concernente à criminalização das condutas de sonegação fiscal, que teve seu início no ano de 1940, introduzido na redação original do Código Penal. Concomitantemente, foi demonstrado o contexto histórico da despenalização desses delitos, ambos, criminalização e despenalização, evoluindo com certa insegurança jurídica e multiplicidade de institutos legais. O instituto da despenalização, por exemplo, foi introduzido inicialmente com a condicionante

---

<sup>67</sup> 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*. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2017, p. 50.

<sup>68</sup> OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. *Críticas à Extinção da Punibilidade dos Crimes Tributários em Razão do Pagamento do Tributo*. Boletim Científico ESMPU, Brasília, a. 15 – nº 48, p. 96 – 127 – jul./dez. 2016. Disponível em: <https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-48-julho-dezembro-2016/criticas-a-extincao-da-punibilidade-dos-crimes-tributarios-em-razao-do-pagamento-do-tributo>. Acesso em: 05 de fev. 2024.

<sup>69</sup> CAVALCANTI, Beatriz Maciel. *A Ineficácia da Extinção da Punibilidade dos Crimes Tributários em Razão do Pagamento do Tributo*. Monografia Graduação. Universidade Presbiteriana Mackenzie – Faculdade de Direito, São Paulo, 2020, p. 62.

temporal do pagamento do tributo desde efetuado antes de ter iniciado na esfera administrativa a ação fiscal própria, mas após edição da Lei nº 8.137/90, esse marco temporal se estendeu para o pagamento do tributo pelo infrator antes do recebimento da denúncia. Porém, desde a edição da Lei nº 10.684/2003, a despenalização dos crimes contra a ordem tributária, mediante o pagamento do tributo e seus acessórios, vigora sem a exigência de qualquer marco temporal. O que denota uma indiscriminada expansão da política criminal despenalizadora para os crimes de sonegação fiscal.

Demonstrou-se que a jurisprudência se consolidou no sentido de considerar que essas condutas, crimes contra a ordem tributária, são espécies delitivas de menor potencial ofensivo e reprovabilidade social reduzida, já que são praticados sem o uso de violência ou de grave ameaça, desse modo, não havendo que se falar em proteção penal insuficiente em relação à aplicação das medidas despenalizadoras, conforme se expôs no voto do Ministro Relator Nunes Marques, no Acórdão do julgamento pelo STF da ADI 4.273, em que se verificou, entre outros assuntos, a constitucionalidade do § 2º do 9º da Lei nº 10.684/2003, que prevê a extinção do marco temporal no caso da despenalização dos crimes contra a ordem tributária, quando efetuado o pagamento do tributo e seus acessórios.

Ao reconhecer que a qualquer tempo, mediante o pagamento do tributo sonegado, o infrator se livrará de uma persecução penal e conseqüentemente de sua punibilidade, o Estado renuncia ao seu poder-dever do *jus puniendi*, o que denota uma justificativa utilitarista, distanciada dos fundamentos éticos de arrecadação. Ademais, essa justificativa utilitarista, combinada com uma política nitidamente arrecadatória, empregadas como fundamento para a despenalização dessas condutas, acabam por incentivar o aumento da sonegação e a reincidência desses crimes.

Ao final desse trabalho, apresentou-se a perspectiva do estudo comparado, dirigido por Flávio Vilela Campos, que claramente demonstra que o modelo Brasileiro é inadequado quando cotejado com a experiência internacional.

Por todo o exposto, fica patente o equívoco da legislação e da jurisprudência nacional ao permitir o tratamento favorecido ao sujeito delituoso, eximindo-o da punição estatal mediante o simples pagamento do tributo sonegado, em qualquer fase do processo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória, pois, tal mecanismo despenalizador não representa qualquer efetividade para a função social desempenhada pela tributação no Estado Democrático e Social de Direito. Sob esse prisma, é urgente que haja uma revisão do ordenamento jurídico penal tributário, para que efetivamente se tenha mecanismos jurídicos de punição ao infrator e que, por outro lado, premie o contribuinte que regularmente cumpre com

as obrigações tributárias.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário*. 11<sup>a</sup> ed. rev. atual. e ampl. – Salvador – Ed. JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 25<sup>a</sup> Ed. São Paulo: Saraiva, 2023.

AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e o Instrumento de Política Fiscal*. Dissertação (mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito. 2011, p 118. Disponível em: <https://acervo.enap.gov.br/cgi-bin/koha/opac-detail.pl?biblionumber=518811>. Acesso em: 04 de fev. 2024.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <https://normas.leg.br/api/binario/d9c9c09c-ee80-42c9-a327-20fd195213c7/texto>. Acesso em: 09 de março 2024.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 2016. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 14 de fev. 2024.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L3807.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964. Autoriza a emissão de Obrigações do Tesouro Nacional, altera a legislação do imposto sobre a renda, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4357.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4357.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 1.650, de 19 de dezembro de 1978, Restringe a aplicação do artigo 2º da Lei nº. 4729, de 14 de julho de 1965, e do artigo 18, parágrafo segundo, do Decreto-Lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm). Acesso em: 23 de março 2024

\_\_\_\_\_. Lei nº 6.910, de 13 de julho de 1980. Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1980-1988/L6910.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024

\_\_\_\_\_. Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8383.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei nº 9.983<sup>1</sup>, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9983.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9983.htm). Acesso em: 08 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.684, 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em: 07 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. 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](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm). Acesso em: 13 de abr. 2024.



\_\_\_\_\_. Lei nº 13.008<sup>1</sup>, de 26 de junho de 2014. Dá nova redação ao art. 334 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal e acrescenta-lhe o art. 334-A. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm#art1](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13008.htm#art1). Acesso em: 08 de abr. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360646954&ext=.pdf>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 609. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2700>. Acesso em: 14 de fev. 2024.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>. Acesso em: 14 de fev. 2024.

CAMPOS, Flávio Vilela. *Estudo Comparado Sobre a Extinção da Punibilidade e Elementos Fundamentais dos Crimes Tributários: Paralelo entre a Experiência Internacional e o Modelo Adotado no Brasil*. Monografia (Especialização em Direito Tributário). Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo, São Paulo, 2017.

CAVALCANTI, Beatriz Maciel. *A Ineficácia da Extinção da Punibilidade dos Crimes Tributários em Razão do Pagamento do Tributo*. Monografia Graduação. Universidade Presbiteriana Mackenzie – Faculdade de Direito, São Paulo, 2020.

CAPEZ, Fernando. *Legislação Penal Especial*. 18ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 34. ed. São Paulo: Editora Juspodium, 2023.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17ª Ed. Rio de Janeiro: Forense. 2020.

FERREIRA, Roberto do Santos. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 19, *apud*, PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

GOMES, Luiz Flávio. *Os Crimes Tributários e a Extinção da Punibilidade. Conjur*, 17 de março de 2011, *apud*, STF. Pleno - ADI: 4273 DF, Relator: NUNES MARQUES, Data de Julgamento: 15/08/2023, Tribunal Pleno, Data de Publicação: PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 31-08-2023 PUBLIC 01-09-2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15360646954&ext=.pdf>. Acesso em: 29 de jan. 2024.

KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes Contra a Ordem Tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. 136 p, *apud*, AVELINE, Paulo Vieira. Justiça fiscal e sonegação. Revista AJUFERGS, Porto Alegre, n. 3, p. 237-270, 2007. BDJur. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/18358>. Acesso em: 06 de fev. 2024.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 42ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2022.  
MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. – Barueri (SP): Atlas, 2022.

MOURULLO, Gonzalo Rodríguez. *Presente y Futuro del Delito Fiscal*, Cívitas, Madrid, 1974, p. 24-25, *apud*, MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. 5ª ed. – Barueri (SP): Atlas, 2022.

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. *Críticas à Extinção da Punibilidade dos Crimes Tributários em Razão do Pagamento do Tributo*. Boletim Científico ESMPU, Brasília, a. 15 – nº 48, p. 96 – 127 – jul./dez. 2016. Disponível em: <https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/boletim-cientifico/edicoes-do-boletim/boletim-cientifico-n-48-julho-dezembro-2016/criticas-a-extincao-da-punibilidade-dos-crimes-tributarios-em-razao-do-pagamento-do-tributo>. Acesso em: 05 de fev. 2024.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro*. 1ª ed. – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário – Completo*. 12ª Ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

ROCHA, Maria Fáuda Lima; SANTIAGO, Nestor Eduardo Araruna. *Crimes Tributários, Parcelamentos e Extinções de Punibilidade: Ataque à Constituição Federal?* Scientia Iuris, Londrina, v.16, n.2, p.207. dez. 2012. DOI: 10.5433/21788189.2012v16n2p199.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Súmula nº 560 do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2584>. Acesso em: 15 de fev. 2024.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RHC: 67771 MG 2016/0032112-3, Relator: Ministro NEFI CORDEIRO, Data de Julgamento: 10/03/2016, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/03/2016

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça - REsp: 1632609 RO 2016/0270602-5, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 19/10/2016

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça - RHC: 81446 RJ 2017/0043763-6, Relator: Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, Data de Julgamento: 13/06/2017, T6 - SEXTA TURMA, Data de Publicação: DJe 30/06/2017.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. HC: 362478 SP 2016/0182386-0, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/09/2017

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça - RHC: 139563 CE 2020/0332009-4, Relator: Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, Data de Julgamento: 21/09/2021, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/09/2021

ZANELLA, Everton Luiz. *Proteção Penal Deficiente nos Crimes Contra a Ordem Tributária: Necessidade De Readequação do Sistema Punitivo para a Efetiva Implementação do Estado Democrático de Direito*. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2009, p. 116. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/8798/1/Everton%20Luiz%20Zanella.pdf>. Acesso em: 05 de fev. 2024.