

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE**

DANIELLE ROUMANOS

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA  
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO**

São Paulo

2023

DANIELLE ROUMANOS

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.

ORIENTADOR(A): RODRIGO FELBERG

São Paulo

2023

DANIELLE ROUMANOS

CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA  
EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito para  
obtenção do título de Bacharel no  
Curso de Direito da Universidade  
Presbiteriana Mackenzie.

Aprovad(o)a em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

---

Examinador(a):

Dedico este trabalho acadêmico a todos que me auxiliaram, direta e indiretamente, para que fosse possível a concretização deste sonho.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço esta conquista a Deus, em primeiro lugar, por ter me dado forças para concluir este trabalho acadêmico.

Aos meus pais e meus irmãos, pela presença nos momentos mais difíceis, por me incentivares e pelo apoio e carinho a mim dedicados.

Ao meu orientados, Professor Rodrigo Felberg pela sempre brilhante orientação.

Muito obrigado!

## **CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO**

**Danielle Roumanos**

**Resumo:** O presente artigo consiste em uma análise crítica sobre a extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento do tributo, sob os prismas da criminologia e da análise econômica. O objetivo é avaliar se as previsões legais atuais no Brasil estimulam a correta prestação de informações e o pagamento de tributos devidos ao Fisco, ou se, pelo contrário, incentivam o contribuinte a sonegar informações e a evitar fraudulentamente o pagamento dos tributos devidos. Foi realizada uma análise histórica das legislações que trataram da suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade nos crimes tributários, com base no parcelamento e no pagamento do tributo. Além disso, comparou-se o tratamento dado à reparação do dano nos crimes tributários e nos crimes contra o patrimônio. Também foi feita uma análise breve sobre os objetivos do Direito Penal Tributário e dos bens jurídicos tutelados pelos crimes tributários. Por fim, foram apresentadas considerações acerca do uso do Direito Penal como instrumento de cobrança de dívidas tributárias, o que pode resultar em uma proteção deficiente do Estado. Para realizar essa análise, o método utilizado foi a revisão de literatura, por meio de pesquisas bibliográficas e jurisprudenciais.

**Palavras-chaves:** Crimes tributários. Extinção da punibilidade. Pagamento. Tributo. Sonegação Fiscal. Crédito Tributário. Direito Penal. Direito Tributário.

**Abstract:** This article consists of a critical analysis of the extinction of punishment in tax crimes through the payment of the tax, under the prisms of criminology and economic analysis. The objective is to evaluate whether current legal provisions in Brazil stimulate the correct provision of information and the payment of taxes owed to the Treasury, or whether they encourage taxpayers to withhold information and fraudulently avoid paying taxes owed. A historical analysis was conducted of the legislation that addressed the suspension of the punitive claim and the extinction of punishment in tax crimes, based on the installment and payment of the tax. In addition, the treatment of damage repair in tax crimes was compared to that in crimes against property. A brief analysis was also made of the objectives of Tax Criminal Law and the legal interests protected by tax crimes. Finally, critical considerations were presented regarding the use of Criminal Law as an instrument for collecting tax debts, which can result in inadequate

protection of the State. To carry out this analysis, the method used was literature review, through bibliographic and jurisprudential research.

**Keywords:** Tax crimes. Extinction of punibility. Tribute. Payment. Tax evasion. Tax credit. Criminal tax law.

**Sumário:** 1 Introdução. 2. Histórico e panorama atual da extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento do tributo: uma análise legislativa. 3. Comparação entre a reparação do dano nos crimes tributários e nos crimes contra o patrimônio: análise comparativa. 4 Proteção ineficaz do Estado: questionamentos sobre o uso do Direito Penal como meio para recuperar dívidas tributárias. 5. Considerações finais. 6. Referências.

## 1. Introdução

O presente trabalho se destina a examinar os prejuízos causados à sociedade em decorrência da extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes contra a ordem tributária, nos casos previstos em lei, sob o prisma da análise econômica do direito e as consequências da política criminal utilizada atualmente.

Atualmente, as normas jurídicas em vigor no Brasil e os precedentes judiciais reconhecem a possibilidade de extinguir a punibilidade nos delitos relacionados à ordem tributária mediante o pagamento do tributo, desde que ocorra antes do trânsito em julgado da sentença condenatória (conforme a posição mais recente do Superior Tribunal de Justiça, divulgada no Informativo n. 556)

Uma rápida análise do histórico das leis anteriores também mostra que a relevância atribuída à política de arrecadação no âmbito do Direito Penal Tributário é uma prática comum do legislador brasileiro, ao beneficiar o contribuinte que, em teoria, cometeu uma infração tributária. A lei prevê muitos benefícios ao sonegador, principalmente no que diz respeito à extinção da punibilidade pelo pagamento da obrigação, norma transcrita no artigo 34 da Lei nº 9.249/45.

Este benefício trata-se de uma exceção à regra, sendo o único crime que pode ter sua punibilidade extinta por meio da quitação do débito tributário. A concessão desse benefício ao infrator tributário pela legislação brasileira é uma exceção à regra geral, uma vez que apenas

nesse tipo de delito é possível de ter sua extinção da punibilidade declarada mediante o pagamento do tributo devido. Além disso, o legislador permitiu que o infrator tributário aderisse a programas de refinanciamento, o que permitiria o parcelamento da dívida, com a possibilidade de suspensão da ação penal até a quitação total do débito, nos termos das leis 9.964/00 e 10.684/03.

É notória a diferença de tratamento conferida aos criminosos que reparam o dano nos crimes tributários em comparação com aqueles que reparam o dano em outros tipos de delitos, especialmente os crimes contra o patrimônio. Em casos de crimes comuns sem violência ou grave ameaça à pessoa, quando o dano é reparado ou a coisa é restituída voluntariamente pelo agente até o recebimento da denúncia ou queixa, a pena pode ser reduzida de um a dois terços, em conformidade com o instituto do arrependimento posterior previsto no artigo 16 do Código Penal (CP). Contudo, quando tais crimes são cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, ou quando a reparação do dano ocorre após o recebimento da denúncia, é aplicada a atenuante genérica do artigo 65, II, b, do CP. Em contrapartida, nos crimes contra a ordem tributária, a reparação do dano resulta na extinção da punibilidade do agente (desde que ocorra antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, de acordo com a posição mais recente do Superior Tribunal de Justiça). É crucial analisar criticamente essa diferença de tratamento, tendo em vista o princípio constitucional da isonomia, bem como examinar os objetivos do Direito Penal Tributário e os bens jurídicos protegidos pelos tipos penais tributários, a fim de avaliar se o Estado tem de fato cumprido seu papel de preservar os interesses da sociedade.

A carga tributária brasileira, apesar de ser extremamente alta, faz-se necessária para que o Estado atinja seus objetivos estatais previstos na nossa Constituição Federal. Porém, A conduta Estatal voltada à arrecadação pode resultar em um desvio da função original do Direito Penal Tributário, que é a proteção da ordem tributária. Essa abordagem pode gerar desigualdades entre aqueles que cometem crimes tributários e aqueles que praticam infrações administrativas tributárias, tratando-os de forma semelhante e resultando em possíveis injustiças.

Por fim, faz-se necessário valorar se a falta de punição adequada e severa para atitudes previstas como crimes, portanto, vistas como graves perante o ordenamento, trazem uma proteção deficiente a partir do momento que se permite a declaração da extinção da punibilidade pela mera quitação da dívida tributária.



## 2. Histórico e panorama atual da extinção da punibilidade nos crimes tributários pelo pagamento do tributo: uma análise legislativa

No que diz respeito ao Direito Penal Tributário, o foco do legislador brasileiro tem sido, ao longo da história, a arrecadação do tributo, em detrimento da responsabilização penal. O resultado dessa abordagem legislativa é a declaração de extinção da punibilidade dos crimes tributários mediante o pagamento do tributo, uma interpretação que já foi aplicada até mesmo em situações em que o pagamento ocorreu depois do trânsito em julgado da condenação criminal.

A Lei nº 4.729/65 foi a primeira lei a tratar da extinção da punibilidade pelo pagamento, regulando os delitos conhecidos como crimes de sonegação fiscal. Era o artigo 2º da lei que previa tal extinção se o pagamento do tributo fosse feito antes da instauração de qualquer procedimento administrativo.

O referido dispositivo legal assim estabelecia: "Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, ação fiscal própria".<sup>1</sup>

Nas palavras de Veloso<sup>2</sup>:

Após o início da ação fiscal, o contribuinte que recolhesse o tributo não mais gozava do benefício da lei. tanto na área penal quanto na administrativa. No âmbito criminal, o recolhimento realizado após o início da ação fiscal se tornava somente causa de diminuição de pena, de acordo com o art. 16 do Código Penal e, na esfera administrativa, não isentava as penalidades, como por exemplo a multa.

Posteriormente, o artigo 14 da Lei nº 8.137/90<sup>3</sup> (atual lei que define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo) admitiu esse resultado se o pagamento fosse realizado até o recebimento da denúncia.

---

<sup>1</sup> Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonega%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonega%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 10 abr. 2023.

<sup>2</sup> VELOSO, Roberto Carvalho. Crimes tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

<sup>3</sup> 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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm). Acesso em: 10 abr. 2023.

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Nas palavras de Machado<sup>4</sup>:

O pagamento será extintivo da punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Como esta somente por ser proposta depois do encerrado o processo administrativo, tem-se que o dispositivo legal em referência é bem melhor, do ponto de vista de política legislativa, do que o anterior, que exigia fosse o pagamento efetuado antes do encerramento do processo administrativo

Porém ambos os artigos mencionados acima (art. 2º da Lei nº 4.729/1965 e art. 14 da Lei nº 8.137/1990) foram revogados pelo artigo 98<sup>5</sup>, da Lei nº 8.383/91. Assim, mesmo que por um breve período de tempo, o pagamento deixou de ser causa extintiva da punibilidade, mesmo se o contribuinte tivesse efetuado o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Quatro anos depois a Lei nº 9.249/1995<sup>6</sup> traz novamente para o ordenamento jurídico brasileiro o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, nos termos do art. 34:

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

A condição imposta pelo artigo é a de que o pagamento fosse feito antes do recebimento da denúncia. O Supremo Tribunal de Justiça expressou entendimento no que diz respeito à expressão “promover o pagamento”, disposta no texto do artigo. No entendimento da corte, qualquer manifestação de pagamento seria considerado suficiente para extinguir a punibilidade. Dessa forma, caso o contribuinte parcelasse a dívida tributária, seria consagrado com a extinção da punibilidade, mesmo que posteriormente viesse a descumprir o parcelamento.

Ação penal. Crime contra a ordem tributária. Imposto de renda. Deduções

<sup>4</sup> MACHADO, H. B. Crimes contra a Ordem Tributária. São Paulo: Atlas, 2008.

<sup>5</sup> Lei nº 8.383/91, 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/18383.htm#:~:text=LEI%20No%208.383%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991.&text=Institui%20a%20Unidade%20Fiscal%20de,renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18383.htm#:~:text=LEI%20No%208.383%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991.&text=Institui%20a%20Unidade%20Fiscal%20de,renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 10 abr. 2023.

<sup>6</sup> Lei nº 9.249/95, 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/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,1%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,1%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs). Acesso em: 10 abr. 2023.

indevidas. Extinção da punibilidade. Parcelamento da dívida. Deferimento. 1. Na linha da jurisprudência firmada na Terceira Seção e na Corte Especial deste Tribunal Superior, deferido o parcelamento da dívida tributária antes do recebimento da denúncia, resta extinta a punibilidade nos termos do art. 34 da Lei nº 9.249/95. 2. Denúncia rejeitada.”

(STJ Apn 349/MS, rel. ministro Carlos Alberto Menezes Direito, Corte Especial, julgado em 3.11.2004, DJ 13 dez. 2004, p. 187).

Posteriormente, a Lei nº 9.964/2000 foi promulgada, estabelecendo o Programa de Recuperação Fiscal (Refis) como uma maneira de regularizar créditos da União decorrentes de dívidas fiscais relacionadas a tributos e contribuições especiais administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional do Seguro Social. O artigo 15<sup>7</sup> dessa lei introduziu a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva ao regularizar a dívida através do parcelamento.

Art. 15. 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 no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, também:

I – a programas de recuperação fiscal instituídos pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, que adotem, no que couber, normas estabelecidas nesta Lei;

II – aos parcelamentos referidos nos arts. 12 e 13.

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

A grande inovação trazida pela lei foi a previsão expressa da ampliação do rol de crimes que admitem a extinção da punibilidade como um benefício dado ao infrator. Também vale destacar que a Lei do REFIS trouxe em seu texto a possibilidade do parcelamento não mais extinguir a pretensão punitiva, passando apenas a suspende-la, alterando então entendimento do

---

<sup>7</sup> Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19964.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm). Acesso em 10 abr. 2023.

Supremo Tribunal Federal vigente na época.

Portanto, com a chegada da Lei nº 9.964/2000, apenas o pagamento integral seria capaz de extinguir a punibilidade (art. 15, §3º), não mais sendo cabível o parcelamento como causa extintiva, conforme entendimento jurisprudencial anterior a Lei. Vale ressaltar, porém, que a Lei nº 9.964/2000 trata da suspensão da pretensão punitiva e extinção da punibilidade frutos do parcelamento nela previsto (REFIS). Dessa forma, seu artigo 15 não revogou o art. 34 da Lei nº 9.249/1995, já que este trata da extinção da punibilidade pelo pagamento realizado antes da denúncia.

Não muito tarde, em 2003, surge a Lei nº 10.684/2003<sup>8</sup>, logo apelidada de REFIS II, instituindo o PAES - parcelamento especial de débitos fiscais federais, ampliando o tratamento dado à extinção da punibilidade. A primeira alteração feita foi no sentido de estender o benefício da suspensão da exigibilidade alcançaria qualquer contribuinte que estivesse aderido a qualquer regime de parcelamento, não apenas ao REFIS, trazendo um entendimento mais amplo e genérico, conforme art. 9º da lei:

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.

Sua principal novidade, porém, foi deixar de fixar um prazo para que a realização do pagamento da dívida tributária extinguisse a punibilidade, ou seja, o pagamento passou a ser aceito a qualquer tempo, desde que feito até o trânsito em julgado do processo. Nesse sentido, o §2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, dispôs que a punibilidade do agente pode ser extinta caso o tributo devido fosse pago, sem menção ao momento em que o pagamento deve ocorrer ou à exigência de parcelamento prévio.

---

<sup>8</sup> Lei 10.684/03, de 30 de maio de 2003. (2003c). Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e.Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e.Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias). Acesso em: 12 abr. 2023.

Ríos<sup>9</sup> leciona:

Mas a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia merece reflexão à parte. É sabido que no iter parlamentar da Lei 10.684/2002 houve divergência a respeito do alcance deste dispositivo. Prévios acertos partidários, respaldados no propósito de governabilidade, determinaram a exclusão do limite temporal do recebimento da denúncia. Essa decisão do legislador reafirma a feição instrumental da lei penal, altamente criticável, não apenas por secundar mecanismos arrecadatórios que ignoram os critérios jurídico-penais, mas também por degradar a confiança dos cidadãos na incriminação fiscal

Sendo norma penal posterior e mais benéfica, em relação ao artigo 34 da Lei nº 9.249/1995, ela teve efeitos retroativos em relação aos fatos ocorridos durante a vigência daquela lei.

“EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9º da Lei federal nº 10.684/03, cc. art. 5º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.”

(STF HC n. 81929, relator min. Sepúlveda Pertence, relator p/ Acórdão min. Cezar Peluso, Primeira Turma, julgado em 16.12.2003, DJ 27 fev. 2004 pp-00027 ement vol-02141-04 pp-00780).

O Programa de Recuperação Fiscal (REFIS) voltou a ser tratado nos artigos 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009<sup>10</sup>. O art. 69 da Lei seguiu a mesma orientação do art. 9º, caput, da Lei nº 10.684/2003 ao estabelecer que a punibilidade seria extinta nos crimes contra a ordem tributária mediante o pagamento integral dos débitos decorrentes de tributos, contribuições sociais e

<sup>9</sup> RÍOS, R. S. Das Causas da Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. (Série Ciência de Direito Penal Contemporâneo; v. 5).

<sup>10</sup> Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/111941.htm). Acesso em: 12 abr. 2023.

acessórios que tivessem sido parcelados, sem fixar qualquer prazo ou momento processual específico. Portanto, não foi feita nenhuma menção a marcos temporais e a jurisprudência manteve o entendimento de que o parcelamento da dívida fiscal (relacionada a práticas criminosas) poderia ser realizado em qualquer momento da ação penal, inclusive após a sentença condenatória transitada em julgado.

RECURSO ESPECIAL. PENAL. ART. 1.º, I, DA LEI 8.137/90. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. DETERMINAÇÃO DE SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO OPERADA PELO TRIBUNAL DE ORIGEM EM SEDE DE HABEAS CORPUS. INCLUSÃO DA EMPRESA NO REFIS. DEMONSTRAÇÃO DA ORIGEM DOS DÉBITOS PARCELADOS. NECESSIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 1.º, § 11, C.C. OS ARTS. 68 E 69, TODOS DA LEI N.º 11.941/09. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. [...] 2. O fato de tratar-se de execução, ou seja, de já ter havido o trânsito em julgado da condenação, não impede que haja a suspensão do feito, desde que comprovado, da mesma forma, que os débitos objeto de parcelamento guardem relação com aquele. Isso porque, sendo possível a extinção da punibilidade a qualquer tempo, nos termos do art. 69 da Lei 11.941/09, na hipótese de haver o pagamento integral do débito tributário, tem-se, pela lógica, como sendo perfeitamente admissível não só a suspensão da pretensão punitiva, mas também da pretensão executória, em caso de concessão do parcelamento instituído pela referida legislação.

(REsp n. 1234696/RS, rel. ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, julgado em 17.12.2013, DJe 3 fev. 2014).

De acordo com entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal na ADI nº 3.002 (que não foi julgada por ter perdido seu objeto), o artigo 68 da Lei nº 11.941/2009 abordou de forma completa o mesmo tema que era tratado pelo artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, o que resultou em sua revogação implícita.

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

Em 2011 foi aprovada a Lei nº 12.382/2011<sup>11</sup>, que trouxe diversas mudanças, sendo que a principal está disposta no art. 83, §2º, o qual estabeleceu que a adesão aos programas de

---

<sup>11</sup> 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: 15 abr. 2023.

parcelamento voltassem a ocorrer antes do recebimento da denúncia. Portanto, o marco temporal que foi abolido, voltou a vigorar. Além disso, essa lei também introduz alterações na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

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).

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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).

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 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. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

Portanto, a partir da Lei nº 12.382/2011, caso o programa de parcelamento fosse aderido em momento posterior ao do recebimento da denúncia, mesmo que o contribuinte venha a quitar o tributo principal objeto desse parcelamento, ainda sim poderá sofrer condenação pela prática de crime contra a ordem tributária, conforme § 4º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996 (com a nova redação dada pela Lei nº 12.382/2011).

Vale salientar que as alterações trazidas pela Lei nº 12.382/2011 não revogaram o art. 9º, §2º da Lei nº 10.684/2003, podendo ser aplicado aos casos de pagamento da integralidade



do débito não parcelado, conforme ensina Gomes<sup>12</sup>:

[...] a Lei 12.382/11 regulamentou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não tendo afetado o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003, que prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento (em qualquer tempo). Pagamento direto, sem parcelamento, não é a mesma coisa que pagamento antecedido de parcelamento do débito tributário. Há, assim, duas situações distintas: pagamento direto (regido pela Lei 10.684/2003) e pagamento mediante parcelamento (agora disciplinado na Lei 12.382/11). Ambos os pagamentos extinguem a punibilidade nos crimes tributários, mas suas características são completamente distintas. [...]

A recente edição da lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, reacende a polêmica em torno da matéria, ao disciplinar a temática da extinção da punibilidade pelo pagamento (antecedido de parcelamento), da seguinte forma, em seu artigo 6º: [...]

Ocorre que a falta de tecnicismo é manifesta. O artigo 34, da lei nº 9.249/1995, já havia sido revogado pelo § 2º, do art. 9º, da lei nº 10.684/2003, que não foi revogado pela lei nº 12.382/2011. Por quê? Porque uma coisa é o pagamento direto (disciplinado na lei 10.684/2003), outra distinta é o pagamento resultante de parcelamento (que agora acaba de ser regrado pela lei 12.382/11)

A nova lei não tem a força de repristinar o antigo art. 34.

Dessa forma, o sistema segue sendo regulamentado, como regra geral, quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento, pelo art. 9º, § 2º, da lei n.º 10.684/2003, ou seja, o pagamento pode-se dar a qualquer tempo. [...]

Da lei nº 12.382/2011 o efeito realmente importante que se pode extrair é o que determina estar suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

Por outro lado, os artigos 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009 ainda têm validade para os eventos ocorridos durante o período em que a lei estava em vigor. Isso ocorre porque a Lei nº 12.382/2011, por ser mais gravosa, não pode ser aplicada retroativamente para prejudicar fatos que ocorreram sob vigência de uma lei anterior mais favorável.

Diante de tantas mudanças e alterações, é preciso estabelecer a legislação que se aplica atualmente para definir as regras sobre a suspensão da ação penal ou a extinção da punibilidade nos casos de crimes de sonegação fiscal. Para isso, é importante determinar se houve apenas o parcelamento da dívida (sem a quitação total), se houve o parcelamento seguido do pagamento

---

<sup>12</sup> GOMES, Luiz Flávio; El TASSE, Adel. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade. Revista Consultor Jurídico, São Paulo, 17 mar. 2011. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>. Acesso em: 28 jul. 2016.



integral, ou se houve o pagamento completo do tributo principal e de seus encargos. Além disso, é importante saber em que fase processual ocorreu o pagamento ou parcelamento (antes ou depois do recebimento da denúncia) e a data em que o crime tributário foi consumado.

Atualmente, as implicações penais do parcelamento e do pagamento de tributos estão regulamentadas no art. 34 da Lei nº 9.249/1995; no art. 9º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.684/2003; nos arts. 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009; e no art. 83 da Lei nº 9.430/1996 (com as alterações trazidas pela Lei nº 12.382/2011).

Como mencionado anteriormente, alguns crimes cometidos durante a vigência do artigo 34 da Lei nº 9.249/1995 ainda são regulamentados por ele, mesmo já tendo sido revogado, isso ocorre em respeito ao princípio da aplicação retroativa da lei penal mais favorável. Portanto, se o crime ocorreu enquanto o artigo 34 da Lei nº 9.249/1995 estava em vigor e o autor do crime não está vinculado a parcelamentos regidos por leis posteriores, o simples pedido de parcelamento (mesmo sem o pagamento integral) é suficiente para a extinção da punibilidade.

Além disso, o art. 34 da Lei nº 9.249/1995 continua tendo vigência em relação aos crimes contra a ordem tributária pois as leis posteriores trataram de crimes tributários específicos, enquanto o art. 34 da Lei nº 9.249/1995 abrangia todos os crimes tributários previstos na Lei nº 8.137/1990.

Em relação ao artigo 68 da Lei nº 11.941/2009 e à decisão tomada na ADI nº 3.002, entende-se que ele foi revogado implicitamente por tratar do mesmo assunto que o artigo 9º da Lei nº 10.684/2003. Ambos os dispositivos permitem o parcelamento a qualquer momento, mesmo após a denúncia ter sido recebida. Portanto, cada um deles é aplicado aos crimes ocorridos durante a sua vigência. Em resumo, o caput e o § 1º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 são aplicáveis aos crimes cometidos durante a sua vigência até a vigência da Lei nº 11.941/2009. Já os artigos 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009 são aplicáveis aos crimes praticados desde o início de sua vigência até o início da vigência da Lei nº 12.382/2011.

Por sua vez, O § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003 continua válido para as hipóteses de extinção da punibilidade pelo pagamento direto, pois não foi revogado pelo art. 69 da Lei nº 11.941/2009 nem pelo art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996, que foi incluído pela Lei nº 12.382/2011. É importante ressaltar que essas leis tratam especificamente da extinção da punibilidade pelo pagamento decorrente do parcelamento, diferentemente do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/2003. De acordo com entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Informativo n. 705 STF: “Sucedo que a norma mais recente referir-se-ia especificamente a débitos submetidos a anterior parcelamento, e a Lei 10.684/2003 incidiria indistintamente, a configurar hipótese mais ampla. Com o advento da Lei 12.382/2011, teria sido estabelecido novo regramento à matéria, para vincular a extinção da punibilidade ao pagamento realizado antes do recebimento da denúncia. Entretanto, repisou que essa norma não teria revogado a citada regra da Lei 10.684/2003, que trataria de pagamento direto, e não parcelamento. Assim, o pagamento integral promovido anteriormente ao trânsito em julgado da condenação — ou mesmo após esse fenômeno — implicaria a extinção da punibilidade.

Conclue-se que as alterações trazidas pela a Lei nº 12.382/2011 na Lei nº 9.430/1996 aplicam-se apenas quando falamos de parcelamento que tenham ocorrido após sua vigência, não retroagindo para casos anteriores, uma vez que se trata de lei mais gravosa ao contribuinte.

Antes da Lei nº 12.382/2011, nos crimes contra a ordem tributária, a pretensão punitiva é suspensa caso o contribuinte realize o parcelamento dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais e seus acessórios, a qualquer momento. A punibilidade, por sua vez, é extinta com o cumprimento desse parcelamento, independentemente do prazo ou momento processual em que ocorrer o pagamento, mesmo após a sentença penal transitada em julgado.

No entanto, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça mudou sua interpretação anterior que afirmava o pagamento, mesmo que após a sentença condenatória, poderia extinguir a punibilidade. Agora, o tribunal afirmou que o parcelamento (também fazendo menção ao pagamento) realizado após a condenação não poderá mais extinguir a punibilidade. Essa mudança foi reforçada pela decisão proferida no HC n. 302.059/SP, publicada no Informativo nº 556, de 23 de fevereiro a 4 de março de 2015.

EXECUÇÃO PENAL. HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO SUBSTITUTIVA. IMPROPRIEDADE DA VIA ELEITA. APROPRIAÇÃO INDÉBIT PREVIDENCIÁRIA. QUITAÇÃO INTEGRAL DO DÉBITO. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ART. 9º, DA LEI N.º 10.684/03. IMPOSSIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. NÃO OCORRÊNCIA. WRIT NÃO CONHECIDO. 1. É imperiosa a necessidade de racionalização do emprego do habeas corpus, em prestígio ao âmbito de cognição da garantia constitucional, e, em louvor à lógica do sistema recursal. In casu, foi impetrada indevidamente a ordem como substitutiva de recurso ordinário. 2. Hipótese em que não há flagrante constrangimento ilegal a ser sanado de ofício. O art. 9º da Lei n.º 10.684/03 trata da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida previdenciária, antes do trânsito em julgado da condenação, uma vez que faz menção expressa à pretensão punitiva do Estado. Não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento, quando se trata de pretensão executória, que é o caso dos autos. 3. Habeas Corpus não conhecido.

(HC n. 302.059/SP, rel. ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma,

julgado em 3.2.2015, DJe 11 fev. 2015).

### **3. Comparação entre a reparação do dano nos crimes tributários e nos crimes contra o patrimônio: análise comparativa**

Como regra, o ordenamento jurídico brasileiro prevê a reparação do dano como redução da sanção. O Código Penal prevê o arrependimento posterior em seu artigo 16, sendo uma causa especial de diminuição da pena, que se aplica somente a crimes cometidos sem violência ou ameaça grave à pessoa, quando o agente voluntariamente repara o dano ou restitui a coisa antes do recebimento da denúncia ou queixa. Em contrapartida, a circunstância legal atenuante genérica do artigo 65, III, b, do Código Penal pode ser aplicada em casos de crimes contra o patrimônio cometidos com violência ou grave ameaça, ou se a reparação do dano ocorrer após o recebimento da denúncia.

Porém, tratando-se de crimes tributários, a reparação do dano resulta em uma consequência diferente, que é a extinção da punibilidade do agente. Logo, é nítido o tratamento diferenciado, e mais benéfico, dos crimes tributários em relação aos demais crimes dispostos no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive sobre os crimes que atingem o patrimônio público. Para compreender a motivação do legislador em relação ao Direito Penal Tributário, é crucial entender qual é o propósito desse ramo do Direito e quais são os interesses jurídicos protegidos por meio dos delitos tributários.

Com o avanço econômico, novos tipos de crimes surgiram, e o Direito Penal precisou se adaptar para proteger não só bens individuais, mas também bens coletivos. Isso levou ao surgimento do Direito Penal Econômico, que engloba diversas formas de delitos econômicos e financeiros, incluindo o Direito Penal Tributário ou Fiscal. Portanto, o objeto do Direito Penal Econômico pode ser definido como as infrações que atentem contra a atividade de regulação da economia exercida pelo Estado. Na visão de Jorge<sup>13</sup>:

[...] é o conjunto de normas que reprovam, com sanções do Direito Penal comum, fatos lesivos ao interesse tributário do Estado. Seria um conjunto de disposições legais hauridas no Direito Penal comum, Direito Tributário e leis esparsas que cuidam, sob ameaça de pena criminal, do cumprimento dos deveres do cidadão para com o Fisco.

---

<sup>13</sup> JORGE, Wiliam Wanderley. Curso de direito penal tributário. Campinas: Millennium, 2007.

Por outro lado, a doutrina diverge em relação aos bens jurídicos tutelados nos crimes tributários. Para Thadeu José Piragibe Afonso<sup>14</sup> o bem jurídico-penal dos crimes fiscais é “a função que o tributo deve operar na sociedade”. Em contrapartida, para Hugo de Brito Machado<sup>15</sup>, “o bem jurídico protegido é a ordem tributária e não o interesse na arrecadação do tributo”.

Harada e Musumecchi Filho<sup>16</sup> ressaltam que “o bem jurídico tutelado pelo Direito Penal Tributário é o erário”. Já nas palavras de Sávio Guimarães Rodrigues<sup>17</sup>, “é a estabilidade do sistema tributário nacional, concretizada no correto processo de arrecadação tributária, o que reflete, por fim, na própria existência do Estado”.

É incontestável que, nos crimes tributários, o prejuízo social é consideravelmente maior do que nos crimes patrimoniais que envolvem dinheiro, uma vez que o bem protegido juridicamente é de interesse coletivo (como a arrecadação tributária ou a própria ordem tributária), e não apenas de indivíduos específicos. Assim, há uma disparidade na forma como esses casos são tratados, havendo um tratamento aparentemente mais brando nos crimes tributários, cujas consequências afetam toda a sociedade, quando comparados a crimes que afetam apenas interesses privados de uma ou algumas pessoas.

A concessão de privilégios aos que cometem crimes tributários permite a impunidade dos indivíduos mais favorecidos economicamente, apesar de seus crimes terem um impacto muito maior na sociedade. Na verdade, ao sonegar impostos, o Estado perde uma parte importante de sua arrecadação tributária, o que poderia ser utilizado em investimentos sociais, como educação, cultura, segurança pública e assistência social. Isso resulta em um aumento da marginalização social e, conseqüentemente, em um aumento da criminalidade.

Na cultura jurídica atual, há uma tendência a ser mais permissivo com os criminosos que cometem delitos tributários, não apenas em relação aos efeitos da reparação do dano. Essa tolerância também se estende a outros aspectos, como na aplicação do princípio da insignificância, onde a doutrina e a jurisprudência costumam tratar esses criminosos de forma

---

<sup>14</sup> AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012

<sup>15</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009

<sup>16</sup> HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2012.

<sup>17</sup> RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico penal-tributário: A legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011.

diferenciada e mais favorável, conforme explica Fischer<sup>18</sup>:

Efetivamente não concordamos com esse verdadeiro tarifamento para incidência do princípio da insignificância penal com violação manifesta do princípio da legalidade. De outro norte, fica bastante complexo (senão impossível) compreender pelo prisma da lógica argumentativa por quais motivos se aplica o princípio da insignificância aos delitos de sonegação fiscal (arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e arts. 168-A, § 1º, I, e 337-A, ambos do CP), levando-se em conta unicamente o patamar de R\$ 10.000,00 da lesão causada, e não se adota o mesmo no caso de delitos de estelionato em detrimento do Estado, na medida em que os bens jurídicos tutelados nos delitos referidos são o erário público, pois se trata de delitos (unicamente) patrimoniais e que, em sua maioria, envolvem fraudes perpetradas [...]. Em ambos há a prática de uma fraude em que o objetivo é a obtenção de uma vantagem indevida, com o único detalhe tipológico que, nos delitos de sonegação fiscal, a vantagem perseguida é a redução ou supressão de tributo (ou de contribuição previdenciária, se analisado o crime do art. 337-A, CP).

É nítido que o tratamento diferenciado dado aos criminosos tributários não se justifica em razão dos objetivos do Direito Penal Tributário e dos bens jurídicos protegidos pelos tipos penais correspondentes. Para garantir a isonomia entre os criminosos comuns e os tributários, deveria ser concedido aos sonegadores, no máximo, o mesmo tratamento dado aos que praticam crimes contra o patrimônio de particulares, diminuindo suas sanções. No entanto, ainda seria necessário avaliar a gravidade da ofensa perpetrada nos crimes tributários. Outra opção seria conceder aos criminosos comuns o mesmo benefício da extinção da punibilidade em razão da reparação do dano concedido aos sonegadores. No entanto, é evidente que a ordem tributária é de relevância constitucional e que os direitos sociais garantidos pela Constituição geralmente são financiados pelos tributos. Portanto, um bem jurídico tão importante merece proteção suficiente e efetiva pelo Direito Penal.

#### **4. Proteção ineficaz do Estado: questionamentos sobre o uso do Direito Penal como meio para recuperar dívidas tributárias**

Em tempos atuais, observa-se que a aplicação do Direito Penal nos crimes contra a ordem tributária tem sido utilizada principalmente como instrumento de cobrança de dívidas de natureza fiscal, ao invés de sua finalidade primária que é a proteção de um bem jurídico fundamental constitucionalmente assegurado, qual seja, a ordem tributária e a arrecadação de

---

<sup>18</sup> FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011.

tributos, que financia os compromissos sociais do Estado previstos na Constituição. Nesse sentido, a utilização desvirtuada do Direito Penal Tributário o transforma em meio inadequado para cobrança do crédito tributário, fazendo com que a ameaça de prisão seja utilizada de maneira imprópria.

O legislador brasileiro tem adotado uma abordagem arrecadatória nas leis relacionadas aos crimes tributários, justificada pelo argumento de ser uma estratégia de política criminal para aumentar a arrecadação do Estado. No entanto, essa abordagem pode resultar em efeito contrário, pois a impunidade dos criminosos tributários incentiva a concorrência desleal, levando outros a seguir o mesmo comportamento ilícito. Além disso, existem meios mais eficazes, como medidas administrativas, para alcançar uma arrecadação fiscal eficiente e com melhores resultados.

O Direito Penal é regulado por princípios limitadores devido à severidade das sanções que impõe. Alguns desses princípios são expressamente estabelecidos na Constituição Federal, incluindo a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III), enquanto outros são implicitamente estabelecidos pela ordem constitucional, como o princípio da intervenção mínima ou *última ratio*. Esse princípio estipula que o Direito Penal deve seguir duas características essenciais: subsidiariedade e fragmentariedade.

De acordo com o princípio da intervenção mínima, o Direito Penal deve ser utilizado apenas como *ultima ratio*, já que suas sanções afetam diretamente os direitos individuais constitucionalmente relevantes. Como um ramo do direito subsidiário, o Direito Penal só deve ser acionado quando outras áreas do direito não forem suficientes para proteger o bem jurídico em questão. Além disso, a fragmentariedade requer que o Direito Penal proteja apenas lesões graves aos bens jurídicos, o que faz com que sua intervenção seja fragmentada.

Nesse contexto, os crimes tributários têm como objetivo a punição de comportamentos dolosos e fraudulentos, e não apenas a cobrança do tributo em si. É essa finalidade que justifica sua inclusão no âmbito penal. No entanto, a aplicação desses princípios limitadores não deve ser usada para justificar uma proteção insuficiente do Estado, já que quando o legislador opta por criminalizar uma determinada conduta, ele assume a responsabilidade de proteger e garantir a segurança dos cidadãos que não infringiram a norma penal. Conforme ensina Douglas Fischer<sup>19</sup>:

---

<sup>19</sup> FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.).

Em nossa compreensão (integral) dos postulados garantistas [grifos do autor], o Estado deve considerar que, na aplicação dos direitos fundamentais (individuais e sociais), há a necessidade de garantir também ao cidadão a eficiência e a segurança. [...] Exatamente por isso é que compreendemos que o [devido] processo criminal e a respectiva imposição de pena aos infratores é uma forma de, mediante as irradiações dos efeitos da prevenção geral positiva, garantir a segurança e a convivência entre os pares que não infringiram o ordenamento jurídico.

[...] Denominado de garantismo positivo, esse dever de proteção (no qual se inclui a segurança dos cidadãos) implica a obrigação de o Estado, nos casos em que for necessário, adequado e proporcional, em sentido estrito, restringir direitos fundamentais individuais dos cidadãos [...].

Assim sendo, é contrário à ordem constitucional a extinção da punibilidade de indivíduos que cometem crimes tributários mediante pagamento simplesmente. Isso se deve ao fato de que a conduta ultrapassou o mero descumprimento de obrigações fiscais e se tornou uma questão penal, gerando para o Estado a obrigação de proteger aqueles que seguem as normas sociais de conduta.

A utilização do Direito Penal com o objetivo de aumentar a arrecadação não deve ser levada ao extremo, a ponto de se tornar uma forma indevida de execução fiscal, aproveitando-se do poder intimidatório das sanções penais. Na visão de Parreira<sup>20</sup>:

Mostra-se patente, dessa forma, a predominância do intervencionismo estatal com fins meramente arrecadatórios, cuja opção traduz-se num mau uso do direito penal, transformado em instrumento de política interna, de caráter puramente simbólico. O resultado é uma desmoralização do caráter coativo das normas penais e o conseqüente enfraquecimento dos bens jurídicos tutelados por elas.

A inexperiência legislativa é refletida na instabilidade do tratamento normativo do tema e na manifesta inserção de normas penais em diplomas eminentemente tributários.

O princípio da igualdade também deve ser considerado ao avaliar a equiparação indevida entre os contribuintes que sonégam devido a dificuldades econômicas e aqueles que sonégam de forma fraudulenta. Se ambos são tratados da mesma forma, aqueles que têm capacidade financeira para pagar seus tributos são indevidamente privilegiados, enquanto suas condutas são equiparadas às daqueles que intencionalmente desviam recursos fiscais. A conduta

---

Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011

<sup>20</sup> PARREIRA, Paula de Mello Tavares Silva Cunha. O instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 116, set. 2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/o-instituto-da-extincao-da-punibilidade-nos-crimes-contr-a-ordem-tributaria/>>. Acesso em: 28 abr. 2023

do contribuinte inadimplente é colocada no mesmo nível daquele que sonega, e este último pode escolher se será ou não penalizado.

Thadeu José Piragibe Afonso<sup>21</sup>, em sua obra, critica o fato de que permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento da quantia sonegada dá ao delinquente tributário o poder de evitar a sanção penal quando quiser.

[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento da quantia sonegada permite ao delinquente tributário evadir-se da sanção penal quando bem entender, já que bastará, a qualquer tempo, seja antes ou depois do recebimento da denúncia ou, até mesmo, da sentença penal condenatória, que pague o que sonegou para se ver livre de qualquer pena estatal. Ou seja, o destino da ação penal-fiscal está a mercê do comportamento do próprio criminoso.

Em outras palavras, quando o Direito Penal é utilizado como um meio para aumentar a arrecadação, ele não cumpre sua principal função, que é punir os atos considerados mais graves na sociedade, de acordo com os princípios de ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade. Ao declarar a extinção da punibilidade apenas com o pagamento do tributo, o objetivo do Direito Penal tributário é desvirtuado, deixando o Estado com uma proteção insuficiente em relação à sociedade e aos bens jurídicos protegidos pelos tipos penais tributários.

## 5. Considerações finais

Em suma, a possibilidade de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária através do pagamento direto do tributo tem levado a uma distorção da função primordial do Direito Penal, que é a de punir atos de maior gravidade na sociedade. Tal fato permite que potenciais infratores avaliem a relação de custo-benefício de sua conduta, tendo em vista que a reparação integral do dano apaga todas as consequências penais do crime tributário. Consequentemente, as vantagens econômicas que poderão ser obtidas com a conduta criminosa muitas vezes compensam o risco de sua prática, especialmente diante da percepção de que o Estado utiliza o Direito Penal tributário como mero instrumento arrecadatório. Diante disso, é preciso repensar o papel do Direito Penal tributário e buscar alternativas que efetivamente cumpram sua função primordial de punir os atos concebidos como de maior gravidade em uma determinada sociedade.

---

<sup>21</sup> AFONSO, Thadeu José Piragibe. O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris, 2012



Observa-se, portanto, que a legislação penal-tributária brasileira apresenta deficiências significativas no que diz respeito à proteção da ordem tributária e à prevenção geral. Isso ocorre porque essa legislação não consegue gerar medo nos sonegadores, especialmente aqueles que possuem poder financeiro para escolher se querem ou não ser punidos.

Além disso, constatou-se uma grande discrepância entre o tratamento dispensado aos criminosos tributários e aos que cometem crimes comuns contra o patrimônio. Enquanto a legislação faz incidir sobre os crimes comuns (que afetam interesses privados) causas de diminuição de pena, como o arrependimento posterior previsto no art. 16 do CP ou a atenuante genérica do art. 65, II, b, do CP, no caso dos crimes contra a ordem tributária (que afetam interesses coletivos), a reparação do dano resulta na extinção da punibilidade do agente.

Dessa forma, evidencia-se a violação ao princípio da isonomia, já que as reduções de pena aplicadas aos criminosos comuns são manifestamente mais favoráveis do que as concedidas aos criminosos tributários, embora os objetivos do Direito Penal Tributário e o bem jurídico tutelado por meio dos tipos penais tributários tenham maior relevância social.

Após análise, verificou-se que o Direito Penal tem como principal objetivo proteger os bens jurídicos considerados mais relevantes para a sociedade, o que é fundamentado pelos princípios penais da ofensividade, fragmentariedade e subsidiariedade. Portanto, o Direito Penal não deve ser utilizado como um meio coercitivo simplesmente para arrecadar tributos, pois isso poderia desvirtuar suas finalidades.

Ao analisar especificamente os crimes tributários, constatou-se que o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, que é prejudicada por uma conduta considerada penalmente reprovável. Nesse contexto, a extinção da punibilidade apenas pelo pagamento do tributo implica em uma equiparação indevida dos contribuintes inadimplentes com os sonegadores, além de representar um uso inadequado do Direito Penal Tributário como um mero instrumento para cobrança de dívidas fiscais. Tudo isso evidencia uma proteção deficiente do Estado em relação à ordem tributária.

## **Referências**

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

BRASIL. Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 19 jul. 1965. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonoga%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%204.729%2C%20DE%2014%20DE%20JULHO%20DE%201965.&text=Define%20o%20crime%20de%20sonoga%C3%A7%C3%A3o%20fiscal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)>. Acesso em: 10 abr. 2023.

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. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 dez. 1990. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm)>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 8.383/91, 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#:~:text=LEI%20No%208.383%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991.&text=Institui%20a%20Unidade%20Fiscal%20de,renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm#:~:text=LEI%20No%208.383%2C%20DE%2030%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201991.&text=Institui%20a%20Unidade%20Fiscal%20de,renda%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 9.249/95, 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#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,l%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%209.249%2C%20DE%2026%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imposto,l%C3%ADquido%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)>. Acesso em: 10 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9964.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm)>. Acesso em 10 abr. 2023.

BRASIL. Lei 10.684/03, de 30 de maio de 2003. (2003c). Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e,Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm#:~:text=LEI%20No%2010.684%2C%20DE%2030%20DE%20MAIO%20DE%202003.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%2C%20disp%C3%B5e,Social%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias)>. Acesso em: 12 abr. 2023.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nos 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nos 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei no 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nos 8.383, de 30 de dezembro de 1991,

e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei no 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nos 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nos 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ato2007-2010/2009/lei/111941.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/lei/111941.htm)>. Acesso em: 12 abr. 2023.

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: 15 abr. 2023.

BOMFIM, Solimani Andes. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes contra a Ordem Tributária. **Cadernos ANP**, n. 11, 2012.

DE MOURA, Aline Teodoro; DE PAULA TEIXEIRA, Claudia. CRIMES TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO. **Revista de Direito da Unigranrio**, v. 12, n. 1, p. 154-180, 2022.

DÓRIA, Andre Moreira Garcez. Extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes de sonegação fiscal. 2012.

FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011.

GOMES, Luiz Flávio; EL TASSE, Adel. Os crimes tributários e a extinção de punibilidade. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo, 17 mar. 2011. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2011-mar-17/coluna-lfg-crimes-tributarios-extincao-punibilidade>>. Acesso em: 28 jul. 2016.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Atlas, 2012.

JORGE, Wiliam Wanderley. Curso de direito penal tributário. Campinas: Millennium, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes contra a ordem tributária. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009

OLIVEIRA, Fernanda Amorim Almeida. Críticas à extinção da punibilidade dos crimes tributários em razão do pagamento do tributo. **Boletim Científico Escola Superior do Ministério Público da União**, n. 48, p. 95-127, 2016.

PAIVA GOMES, Jamila. Crimes contra a ordem tributária: uma análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. 2017. Monografia (graduação em direito) – Universidade Federal do Maranhão, São Luís, 2017.

PARREIRA, Paula de Mello Tavares Silva Cunha. O instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XVI, n. 116, set. 2013. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/o-instituto-da-extincao->

[da-punibilidade-nos-crimes-contr-a-ordem-tributaria/](#)>. Acesso em: 28 abr. 2023

RÍOS, R. S. Das Causas da Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2003. (Série Ciência de Direito Penal Contemporâneo; v. 5).

RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico penal-tributário: A legitimidade constitucional do sistema punitivo em matéria fiscal. In: SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Org.). Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Brasília: ESMPU, 2011.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. A Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Tributários à luz da Análise Econômica do Direito: um estímulo à sonegação fiscal no Brasil?. **Revista de Direito de Polícia Judiciária**, v. 2, n. 4, p. 189-226, 2018.

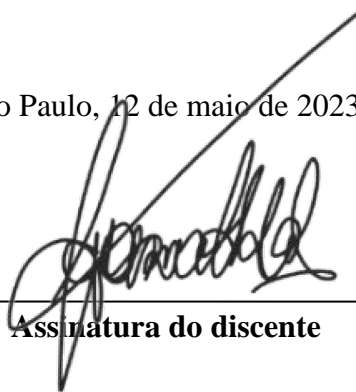
---

## TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, **Danielle Roumanos**, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº **41815106**, período matutino, turma C, tendo realizado o TCC com o título: **Crimes Contra a Ordem Tributária: Uma Análise da Extinção da Punibilidade pelo Pagamento do Tributo**, sob a orientação do Professor Rodrigo Felberg, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de maio de 2023.



---

Assinatura do discente