

**A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE**  
*THE EXTINCTION OF THE PUNIBILITY OF TAX CRIMES BY PAYMENT: ORIGINS, CONTROVERSIES AND PROPOSITIONS*

**Liziane Angelotti Meira**

Doutora e Mestre em Direito Tributário Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUCSP. Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Professora Doutora da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas - FGV/EPPG, Distrito Federal (Brasil).

E-mail: [lizianemeira@gmail.com](mailto:lizianemeira@gmail.com).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7247403201762735>.

**Rodrigo Luís Ziembowicz**

Mestre em Direito da Universidade Católica de Brasília - UCB. Professor da Academia Nacional de Polícia/Polícia Federal. Delegado de Polícia Federal, Distrito Federal (Brasil).

E-mail: [rlzdireito@hotmail.com](mailto:rlzdireito@hotmail.com).

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4888618422908125>.

Submissão: 03.1.2020.

Aprovação: 10.11.2020.

**RESUMO**

---

A extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, por meio do pagamento do débito fiscal, tem suas origens na doutrina e na legislação germânicas, tendo sido instituída como forma de estimular a autodenúncia dos contribuintes faltosos, oferecendo a liberação da pena em troca da regularização das declarações perante o Fisco e do pagamento dos débitos tributários apurados. O instituto originalmente instituído visa a fazer aflorar recursos provenientes de fatos geradores desconhecidos pela Administração Tributária (ocultos), preservando em grande parte a finalidade de prevenção geral e especial da pena privativa de liberdade. Isso exposto, por meio de pesquisa bibliográfica e documental, será analisado o instituto da liberação da pena nos crimes contra a ordem tributária, suas origens e as alterações que sofreu no Brasil. Pretende-se verificar se essa descriminalização e a gradativa ampliação do limite temporal para o pagamento está em consonância com o princípio constitucional da proporcionalidade, pois aparentemente mascara uma ameaça de prisão civil por dívida em desfavor dos contribuintes inadimplentes e oferece proteção insuficiente ao bem jurídico tutelado.

**PALAVRAS-CHAVE:** Extinção da Punibilidade. Crimes Tributários. Proporcionalidade.

**ABSTRACT**

---

*The extinction of criminal liability in tax crimes by the payment of the tax debt has its roots on German doctrinal interpretation and law. It was set up as a way to encourage the default*

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

*taxpayers to come forward, offering the release from penalty in exchange of the regularization of their tax returns and payment of their respective tax debts. The purpose of this doctrine is to levy resources stemming from before unknown taxable events by the Tax Administration (omitted), preserving the general and special prevention objective of the penalty of deprivation of liberty. Therefore, using bibliographic and documental research, the doctrine of release from penalty in crimes against the tax system, its origins and undergone changes in Brazil will be analyzed by assessing if this decriminalization and gradual growth of time limit to the payment of the tax debts is according to the constitutional principle of proportionality, since it seemingly masks a threat of imprisonment for a civil debt at the disadvantage of default taxpayers and offers insufficient protection to the legal interest protected by the criminal law.*

**KEYWORDS:** *Extinction of liability. Crimes against the tax system. Proportionality.*

---

### INTRODUÇÃO

Este estudo se destina a examinar o instituto da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, em face do princípio da proporcionalidade. Trata-se de trabalho de cunho exemplificativo e problematizador, nesta complexa e, pode-se afirmar, tormentosa relação entre os contribuintes e o poder-dever de tributar do Estado Fiscal, na condição de instrumento para obtenção dos recursos necessários para que o Estado possa cumprir as atribuições que lhe foram impostas constitucionalmente como Estado Social, respeitando-se os limites intransponíveis dos direitos fundamentais e proporcionando proteção suficiente aos bens jurídicos tutelados na legislação penal-tributária.

Analisar-se-ão alguns avanços da legislação nas searas do direito tributário e do direito penal tributário (e outros tantos retrocessos), verificando-se por que o instituto da extinção da punibilidade, nas condutas lesivas à ordem tributária, permanece sendo alvo de inúmeras críticas.

Em apertada síntese, no Brasil, uma parcela dos juristas entende adequada a precitada descriminalização (ou liberação da pena) em face do pagamento do débito nos crimes fiscais, alegando que ela proporciona a reparação do dano ao bem de caráter supraindividual (Erário Público), o qual é utilizado para promover mediatamente, em suma, a dignidade humana. Acrescentam os doutrinadores favoráveis à extinção da punibilidade que este instituto representa um avanço democrático das normas penais, com a prevalência do progresso jurídico sobre os estágios rudimentares da sociedade humana, permitindo a volta do contribuinte à honestidade fiscal e mantendo em atividade o produtor de riquezas e tributos, o que seria impossível se este estivesse encarcerado.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Entretanto, outros alertam que esta liberação da pena configura uma quebra da linearidade do sistema de persecução penal, reduz a questão criminal a uma mera querela financeira, utilizando a persecução penal como *prima ratio* na busca por arrecadação e causando um profundo descrédito à Polícia Judiciária (que investiga o crime), ao Ministério Público (que apresenta a denúncia e atua na acusação) e ao Judiciário (que deixa de judiciar), por transformar estes entes em meros coletores de valores para o Governo Federal.

Acrescentam estes autores que essa liberação da pena (nos moldes em que se encontra) destoa totalmente do tratamento dispensado a outros delitos assemelhados previstos no Código Penal, mas normalmente praticado por pessoas humildes (em visível contraste com o princípio constitucional da isonomia), além de estimular a fraude (e todo o desvalor que a conduta encerra), beneficiando a quem quita os débitos quando descoberto, como o sonegador contumaz que possui planejamento de sonegação (mantendo reservas monetárias para pagamento quando flagrado), restando a persecução penal, com a ameaça de pena de prisão, a quem não consegue quitar a dívida (embora possa ter agido com boa-fé e apenas esteja insolvente momentaneamente).

Neste cenário, ressalta-se que o foco do trabalho é o estudo do princípio da proporcionalidade, em seus limites superior e inferior, apenas mencionando os demais elementos recém colacionados. Assim, será analisada a extinção da punibilidade dos crimes tributários à luz do princípio constitucional da proporcionalidade, em sua dupla perspectiva, como proibição do excesso e proibição da proteção deficiente.

### **1 ESCORÇO HISTÓRICO DO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO E SUA INTERPRETAÇÃO JURISPRUDENCIAL**

O surgimento do instituto da extinção de punibilidade por meio da autodenúncia e pagamento do crédito tributário a que o Estado faz jus, ocorreu na doutrina e no ordenamento jurídico alemão (SÁNCHEZ RÍOS, 2003, p. 138). Segundo Iglesias Ríó (2003, p. 85), as cláusulas de regularização fiscal que condicionam a punibilidade nos delitos tributários estão previstas nas ordens jurídicas alemã e austríaca há mais de cem anos.

Atualmente, está previsto na legislação fiscal germânica (*Abgabenordnung* - § 371) e austríaca (*Finanzstrafgesetz* - § 29), isentando da pena o contribuinte em virtude do interesse patrimonial do Estado em aumentar a arrecadação através do afloramento de fontes fiscais desconhecidas, motivo pelo qual esse instituto recebe na Alemanha o nome de “autodenúncia

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

liberadora de pena”.<sup>1</sup>

Em 1995, de forma assemelhada, o citado instituto foi incluído no Código Penal da Espanha, sendo atualmente previsto no art. 305.4 da Ley Orgánica 10/1995, doutrinariamente denominado “escusa absolutória” (IGLESIAS RÍO, 2003, p. 37), face ao entendimento de que a regularização tributária realizada pelo contribuinte tem a natureza jurídica de uma causa pessoal de exclusão da pena.

Cabe ressaltar que, na Alemanha, na Áustria e na Espanha, a anulação da pena está condicionada à regularização da situação tributária antes da intervenção da Administração Pública ou da atuação dos órgãos de persecução penal (MARTÍNEZ BUJÁN-PEREZ, 1998, p. 65).

Convém ressaltar, ainda, que há aproximadamente dois anos o mesmo instituto foi estabelecido na legislação italiana (D. LGS. 158/2015, que modificou o art. 13 do D. LGS. 74/2000), como destaca Gambogi (2016, p. 380-392), possuindo semelhança com o instituto alemão, inclusive quanto ao prazo para a autodenúncia (antes de eventual procedimento fiscal ou processual penal).

No Brasil, é consenso que a Lei nº 4.729/65 foi a norma que estabeleceu a possibilidade de extinção da punibilidade nos delitos tributários, com grande semelhança com a liberação da pena prevista na Alemanha, além de ser a primeira a criminalizar as condutas de sonegação fiscal. Previa em seu art. 2º a seguinte redação: “Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

Em síntese, as principais mudanças do instituto no Brasil, ocorridas desde o seu surgimento em solo pátrio há mais de cinquenta anos, ocorreram com o advento da Lei nº 8.137/90, que estendeu a extinção precitada também aos casos de contribuição social, ampliando ainda o prazo para o pagamento até o recebimento da denúncia.

Posteriormente, mediante a Lei nº 8.383/91, revogaram-se expressamente os artigos das precitadas leis que tratavam da extinção da punibilidade. Entretanto, a Lei nº 9.249/95 restabeleceu a liberação da pena quando o agente promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Pouco tempo depois, a Lei 9.964/00 estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva do Estado a quem tivesse sido admitido no REFIS até o recebimento da denúncia, bem como a extinção da punibilidade em virtude do pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e

---

<sup>1</sup> Nomenclatura utilizada segundo apontamentos de Martínez-Buján Pérez (2002, p. 95-105) e Iglesias Río (2003, p. 31).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

contribuições sociais.

Após, a Lei nº 10.684/03 previu a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes fiscais e previdenciários, durante o período de parcelamento, mantendo a extinção da punibilidade em virtude do pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. Entretanto, nesta oportunidade o legislador inovou e não estabeleceu o prazo para pagamento. Dessa forma, a interpretação jurisprudencial predominante passou a ser a de que o pagamento poderia ser realizado até a sentença penal condenatória, ou seja, durante qualquer fase do processo penal.

Por seu turno, a Lei nº 11.941/09 manteve a suspensão da pretensão punitiva do Estado nos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, tratando dessa forma a extinção da punibilidade:

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

Posteriormente, a Lei nº 12.382/2011 alterou a Lei nº 9.430/1996, cujo art. 83 passou a ter a seguinte redação:

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.

[...]

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

[...]

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

[...]

§ 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**. (Grifo nosso).

Realizada essa breve incursão histórica, percebe-se a instabilidade da diretriz político-criminal quanto à liberação da pena em razão do pagamento do débito tributário, após a Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1029

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

entrada em vigor da Lei nº 8.137/90.

Com efeito, ocorreram várias mudanças no marco temporal de tolerância para que o infrator possa usufruir do benefício da extinção da punibilidade, em transparente movimento em direção à ampliação do prazo para pagamento do tributo, ou seja, a prática legislativa manifestou clara avidez arrecadatória,<sup>2</sup> relegando a sanção penal (e os princípios constitucionais que regem o direito penal e tributário) a segundo plano.

Verifica-se, então, que a partir de 1990 (e salvo um curto período de 1992 a 1995) o instituto da extinção da punibilidade em delitos tributários foi desvirtuado pelo legislador, tomando características amplamente diferentes do instituto originalmente importado da doutrina e da legislação penal alemã.<sup>3</sup>

Dessa forma, nos termos da Lei nº 12.382/2011, extingue-se a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária que interessam neste estudo (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90) e contra a Previdência Social (arts. 168-A e 337-A do Código Penal), 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 formalizado antes do recebimento da denúncia. Extingue-se a punibilidade, ainda, com o pagamento integral direto realizado antes do recebimento da denúncia, muito embora já exista manifestação de ministros do STF no sentido de que permanece em vigor a possibilidade de pagamento direto a qualquer momento antes do trânsito em julgado da condenação criminal, uma vez que a Lei nº 12.382/2011 reestabeleceu como marco para reconhecimento da liberação da pena o recebimento da denúncia, mas o fez amparado em artigo de lei revogado e, portanto, inaplicável.

---

<sup>2</sup> Este aspecto foi ressaltado por Veloso (2011, p. 123).

<sup>3</sup> Os delitos tributários, na Alemanha, estão previstos naquele que se pode chamar de Código Tributário alemão (*Abgabenordnung*), e não no Código Penal. Muito embora o instituto da extinção da punibilidade tenha recebido pequenas alterações recentemente, possuía o seguinte texto legal no *Abgabenordnung* (AO), aplicando-se nos casos de fraude tributária previstos no § 370 da mesma lei: “§ 371 Autodenúncia em caso de evasão fiscal. (1) Quem, nas hipóteses do § 370, retificar ou completar dados incompletos perante a autoridade fiscal ou comunicar os dados omitidos, ficará impune quanto a este aspecto; (2) A isenção não ocorrerá quando: 1. Antes da retificação, complemento ou comunicação: a) um servidor da autoridade fiscal houver comparecido para a fiscalização ou para a investigação de um delito fiscal ou uma infração administrativa tributária ou; b) haja sido notificado ao autor ou a seu representante legal do início do procedimento penal ou de imposição de multas pelo fato ou; 2. Haja sido descoberto o fato no momento da retificação, complemento ou comunicação, no todo ou em parte, e o autor o sabia ou deveria supor sua existência em uma apreciação razoável da situação de fato; (3) Se as reduções fiscais já se houverem produzido ou se já houverem sido obtidas as vantagens fiscais, somente terá lugar a impunidade de um participante no fato quando pague os impostos sonegados em seu favor dentro do prazo fixado para ele; (4) Se a denúncia prevista no § 153 for prestada oportuna e devidamente, não se perseguirá penalmente o terceiro que haja omitido a apresentação das declarações indicadas no § 153 ou as haja apresentado de forma inexata ou incompleta, salvo se ele ou seu representante houvesse sido notificado anteriormente do início de um procedimento penal ou de imposição de multas pelo fato. Se o terceiro houver agido para seu próprio benefício, será aplicado o número 3.” (Livres tradução).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Quanto ao tema, portanto, trazem-se à baila algumas decisões do STF que parecem ter pacificado matéria, embora não tenha sido aplicada a repercussão geral.

Destaca-se, *ab initio*, o julgamento do plenário do STF nos Embargos de Declaração da Ação Penal nº 516/DF, ocorrido em 2013, em que o acusado efetuou o pagamento direto do débito tributário após o julgamento definitivo presencial pela Corte Máxima, mas antes da publicação do respectivo acórdão.

Em seu voto, o Ministro Ayres Britto (relator) reconheceu que a extinção da punibilidade pode se dar a qualquer momento antes do trânsito em julgado da condenação, mas votou pela inexistência de possibilidade de reconhecimento da extinção pelo pagamento superveniente, pois a pretensão punitiva estatal já teria sido exercida em definitivo.

Entretanto, no mesmo julgamento, o Min. Luiz Fux apresentou voto divergente, prevalecendo o entendimento (por seis votos a cinco) de que o art. 69 da Lei nº 11.941/09, que não impõe marco temporal para o pagamento que conduz à extinção da punibilidade (e muito embora se refira ao pagamento mediante parcelamento), era o aplicável ao caso em tela, por estarem em causa fatos ocorridos antes da edição desta norma (de 1995 a 2002) e por serem mais benéficos ao acusado (*lex mitior*). Por maioria, os ministros confirmaram também que o pagamento poderia ser feito até o trânsito em julgado da condenação criminal, acrescentando que o trânsito em julgado ocorre mediante a publicação da decisão judicial, sendo que o acusado havia efetuado o pagamento integral do débito fiscal antes da publicação do julgado.

Por seu turno, o Min. Dias Toffoli lançou o entendimento de que o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, que concede a extinção da punibilidade a qualquer tempo para quem efetuar o pagamento direto, não foi revogado pela Lei nº 11.941/09, pois se refere ao parcelamento de débito tributário (no que foi acompanhado pelo Min. Gilmar Mendes). No mesmo vértice, asseverou que nem mesmo a Lei nº 12.382/2011 teve o condão de estabelecer como marco temporal para o pagamento direto do débito tributário o recebimento da denúncia, pois utilizou como referência o art. 34 da Lei nº 9.249/95, o qual já havia sido revogado pela Lei nº 10.684/03.

Por se tratar de decisão paradigmática, o informativo nº 731 da Corte Máxima trouxe um resumo da decisão recém citada, trazendo a lume os principais contornos da decisão do plenário do STF.

Posteriormente, o Pretório Excelso se manifestou novamente sobre o tema nos autos da Ação Penal nº 613/TO, reconhecendo a extinção da punibilidade nos crimes fiscais, desde que a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorra em momento anterior

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória, e o pagamento parcelado seja integralmente realizado. O julgamento se referia a fatos geradores ocorridos em 2007.

Em agosto de 2016, no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 128.245/SP, a Segunda Turma do Pretório Excelso reafirmou a posição majoritária daquela Casa, no sentido de que o pagamento direto do débito tributário, realizado antes do trânsito em julgado da condenação criminal, extingue a punibilidade do acusado.

Assim, repita-se, crê-se que o tema esteja pacificado no STF, no sentido de que será reconhecida a extinção da punibilidade pelo pagamento quando o acusado: a. efetuar o pagamento direto até o trânsito em julgado da condenação criminal; ou b. quando efetuar o pagamento integral do parcelamento do débito tributário formalizado antes do recebimento da denúncia.

Por seu turno, o Superior Tribunal de Justiça publicou, em outubro de 2017, a edição nº 90 do informativo “Jurisprudência em Teses”, atentando quanto às decisões do STF sobre o tema e reunindo pesquisa sobre as decisões do STJ referentes aos delitos fiscais, destacando-se as seguintes teses:

[...] 4) Os delitos tipificados no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90 são materiais, dependendo, para a sua consumação, da efetiva ocorrência do resultado.

5) A constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente à tipificação das condutas previstas no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, conforme a súmula vinculante n. 24/STF.

[...] 7) O tipo penal do art. 1º da Lei n. 8.137/90 prescinde de dolo específico, sendo suficiente a presença do dolo genérico para sua caracterização.

[...] 9) A constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente à tipificação das condutas previstas no art. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, de forma que o eventual reconhecimento da prescrição tributária não afeta a persecução penal, diante da independência entre as esferas administrativo-tributária e penal.

[...]12) O parcelamento integral dos débitos tributários decorrentes dos crimes previstos na Lei n. 8.137/90, em data posterior à sentença condenatória, mas antes do seu trânsito em julgado, suspende a pretensão punitiva estatal até o integral pagamento da dívida (art. 9º da Lei n. 10.684/03 e art. 68 da Lei n. 11.941/09).

13) A pendência de ação judicial ou de requerimento administrativo em que se discuta eventual direito de compensação de créditos fiscais com débitos tributários decorrentes da prática de crimes tipificados na Lei n. 8.137/90 não tem o condão, por si só, de suspender o curso da ação penal, dada a independência das esferas cível, administrativo-tributária e criminal.

Estabelecidos estes parâmetros, face à previsão de liberação da pena mediante pagamento e ao objetivo deste estudo, deve-se verificar se este instituto, tal como previsto, atende ao princípio constitucional da proporcionalidade.

## 2 A PROPORCIONALIDADE E A SUA APLICAÇÃO AO INSTITUTO DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

Historicamente, a ideia de proporcionalidade é muito antiga, pois já constava na Lei de Talião (olho por olho, dente por dente), reproduzindo uma noção avançada de proporção para os costumes daquela época. No mesmo sentido eram as buscas dos gregos (e principalmente de Aristóteles) pelo meio termo (ou da proporcionalidade) na aplicação de justiça, como este deixa claro no Livro V da obra “Ética a Nicômaco”, ao lecionar: “Eis aí, pois, o que é o justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção.”

A Carta Magna de 1215, por seu turno, estabeleceu que “o homem livre não deve ser punido por um delito menor, senão na medida desse delito, e por um grave delito ele deve ser punido de acordo com a gravidade do delito,” o que representava um elevado senso de proporcionalidade para aquele período.

Também na Europa, durante a época da Ilustração, destacaram-se obras de Montesquieu (O Espírito das Leis, 1747) e de Beccaria (Dos Delitos e das Penas, 1764), em que defendiam a necessidade de penas proporcionais à gravidade dos delitos.

Contemporaneamente, foram os alemães e os suíços que mais colaboraram para a redescoberta e aplicação efetiva do princípio da proporcionalidade, inicialmente com sua aplicação no campo do Direito Administrativo, alçando-o posteriormente à estatura de princípio constitucional por meio da doutrina e da jurisprudência,<sup>4</sup> principalmente após a Segunda Grande Guerra, redundando em mais de cento e cinquenta arestos do Tribunal Constitucional alemão tratando da proporcionalidade (PAULO BONAVIDES, 2004, p. 399 e 408).

A aplicação do princípio da proporcionalidade representou, em boa medida, uma contraposição à anterior utilização (formal e positivista) do princípio da legalidade, cujo uso desmedido foi utilizado para “justificar” dezenas de milhares de execuções e tantas outras penas cruéis perpetradas pelo regime nazista. Para alguns autores, inclusive, o princípio da proporcionalidade, por sua estreita vinculação à proibição do excesso, transformou-se em um

---

<sup>4</sup> O constitucionalista Paulo Bonavides (2004, p. 399) acrescenta que foi o segundo Estado de Direito, baseado no princípio da **constitucionalidade** (em substituição ao primeiro Estado de Direito, baseado no princípio da legalidade), que fez surgir, de forma derivada, o princípio constitucional da **proporcionalidade**, estabelecendo novos tempos, em que a liberdade do legislador deve ser conformada mediante respeito aos valores e princípios constitucionais, os quais são invioláveis. Afirma, ainda, que em alguns estados europeus o princípio da proporcionalidade é uma das colunas que sustentam e protegem os direitos humanos contra o abuso do Estado, além de ser este princípio fruto de uma revolução silenciosa em direção ao Segundo Estado de Direito, baseado nos valores e princípios constitucionais (2004, prefácio).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

dos pilares do Estado Democrático de Direito (INGO SARLET, 2004, p. 63).

No Brasil, em trabalho aprofundado sobre a teoria dos princípios, Humberto Ávila (2016, p. 205) considerou a proporcionalidade um postulado estruturador para a aplicação de princípios que se imbricam concretamente, em torno de uma relação de causalidade entre um meio e um fim, cujos três exames fundamentais são:

[...] o da adequação (o meio promove o fim?), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo dos direitos fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?).

Na Alemanha, Robert Alexy (2011, p. 116-7) salientou que há uma estreita conexão entre a teoria dos princípios e a máxima (ou regra) da proporcionalidade:

Afirmar que a natureza dos princípios implica a máxima da proporcionalidade significa que a proporcionalidade, com suas três máximas parciais da adequação, da necessidade (mandamento do meio menos gravoso) e da proporcionalidade em sentido estrito (mandamento do sopesamento propriamente dito), decorre logicamente da natureza dos princípios, ou seja, que a proporcionalidade é deduzível dessa natureza.

Na Espanha, Prieto Sanchis (2003, p. 189) trata o princípio da proporcionalidade como “juicio de ponderación”, alertando que, às vezes, também é chamado de razoabilidade, proporcionalidade ou de interdição da arbitrariedade. Por seu turno, Aguado Correa (1999, p. 114) considera a proporcionalidade um princípio, embora reconheça que existem algumas vozes dissonantes na doutrina espanhola, acrescentando que este princípio opera tanto na criação do direito pelos legisladores quanto no momento da sua aplicação pelos magistrados.

Assim, não obstante os argumentos expendidos por alguns renomados juristas, consideraremos, na esteira da corrente doutrinária majoritária, que a proporcionalidade é um princípio constitucional (implícito no caso brasileiro), face ao seu grau de abstração e de fundamentalidade.<sup>5</sup> Efetivamente, definir proporcionalidade mereceria, por si só, um longo trabalho monográfico, e não é esta a pretensão deste estudo. Ademais, o princípio (elástico) da proporcionalidade ultrapassa a esfera constitucional, incidindo sobre os demais ramos de direito, resguardando as pessoas contra os excessos do Estado e impondo que os direitos

<sup>5</sup> Segundo Paulo Bonavides (2004, p. 436), o princípio da proporcionalidade é direito positivo em nosso ordenamento constitucional, fluindo do “[...] espírito que anima em toda sua extensão o § 2º do art. 5º, que abrange a parte não-escrita ou não expressa dos direitos e garantias da Constituição, a saber, aqueles direitos e garantias cujo fundamento decorre da natureza do regime, da essência impostergável do Estado de Direito e dos princípios que este consagra [...] Sendo, como é, princípio que embarga o próprio alargamento dos limites do Estado ao legislar sobre matéria que abrange direta ou indiretamente o exercício da liberdade e dos direitos fundamentais, mister se faz proclamar a força cogente de sua normatividade.”

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

fundamentais sejam suficientemente protegidos.

De fato, não foi por acaso que o constitucionalista Ingo Sarlet (2004, p. 97-100) utilizou o termo “princípio da proporcionalidade” em mais de vinte oportunidades, em um estudo pioneiro sobre as duas faces da proporcionalidade, como proibição do excesso e vedação da proteção insuficiente, amparado em vários autores brasileiros e europeus, em contraposição parcial a Robert Alexy, que o considera uma regra (ou máxima), e a Humberto Ávila, que o considera um postulado, no sentido de dever de proporcionalidade.

No Brasil, o princípio da proporcionalidade está implicitamente previsto na Carta Magna, permeando o texto constitucional e, principalmente, vedando qualquer emenda do constituinte derivado que venha a revogar os direitos e as garantias fundamentais.<sup>6</sup> Este entendimento também decorre da análise sistêmica dos direitos e das garantias estabelecidas pelos constituintes, concebendo a dignidade humana como o “núcleo duro” desses direitos fundamentais, o qual não pode e não deve ser atingido.<sup>7</sup>

Efetivamente, os direitos fundamentais, as liberdades e as garantias podem ser restringidos, quando ocorrer conflito entre eles, mas há limites para as restrições, preservando-se o núcleo essencial dos direitos fundamentais conflitantes. Dessa forma, a liberdade concedida ao legislador para estabelecer as normas tem como balizas a necessidade de manter a conformação estabelecida pela Carta Política, de forma a proibir o esvaziamento da eficácia dos direitos fundamentais.

Nesse rumo, o princípio da proporcionalidade (ou da proteção do núcleo essencial) visa a proteger os direitos fundamentais também contra agressões desarrazoadas ou ilegítimas de terceiros (e não somente do Estado).

Dessa forma, ressalta-se que na seara penal tributária<sup>8</sup> e na análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal, o princípio da proporcionalidade toma especial relevância, principalmente como critério de controle das normas penais, em sua dupla

---

<sup>6</sup> A Carta Magna brasileira prevê, no seu art. 60 (que trata das emendas à Constituição): “[...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; IV - os direitos e garantias individuais.” (grifos nossos)

<sup>7</sup> Na Espanha, o jurista Bernal Pulido (2005, p. 595-6) reconhece, em longo estudo sobre o tema, que o princípio da proporcionalidade não está expressamente previsto na Constituição Espanhola, mas está fundamentado no caráter jurídico (ou juridicizável) dos direitos fundamentais, na ideia de justiça (art. 1.1 da CE), no princípio de Estado de Direito (art. 1.1 da CE), no princípio da proibição da arbitrariedade (art. 9.3 da CE), além de outras tantas conexões recíprocas entre os direitos fundamentais e o princípio da proporcionalidade, constando ao longo do texto constitucional espanhol.

<sup>8</sup> Acrescente-se que os crimes tributários devem ser analisados, em princípio, com a clareza de que o sistema penal brasileiro, assim como de muitos outros países, utiliza a privação da liberdade como sua espinha dorsal, somando-se ao fato de que o poder de punir e de julgar certamente é o poder do Estado que é exercido da forma mais violenta e direta sobre os indivíduos, revelando o mais intenso conflito entre o Estado e os cidadãos, entre segurança social e direitos fundamentais (FERRAJOLI, 2010, p. 15).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

perspectiva: de proibição do excesso<sup>9</sup> (*Übermaßverbot*) e de proibição de insuficiência (*Untermaßverbot*). Entretanto, neste breve ensaio, deixe-se claro que devem ser superadas eventuais argumentações extremistas, que propugnem a “tolerância zero” ou o abolicionismo irresponsável.

### 2.1 A PROPORCIONALIDADE SOB A PERSPECTIVA DA PROIBIÇÃO DO EXCESSO

Ao mesmo tempo em que a aplicação do princípio constitucional (implícito) da proporcionalidade proíbe o Estado de fornecer proteção insuficiente ao ser humano e à coletividade, o agir do Estado ao tutelar os bens jurídicos, principalmente ao prever sanções penais, deve obedecer aos limites referentes aos direitos fundamentais e aos demais valores constitucionais e legais, especialmente a isonomia<sup>10</sup> e a própria proporcionalidade, com a consequente preservação do núcleo essencial dos direitos fundamentais, conforme reiteradas manifestações do Supremo Tribunal Federal e das Cortes Internacionais de Direitos Humanos.<sup>11</sup>

Em outros dizeres, não devem ser cometidos excessos sob a alegação de que visam a oferecer proteção. O Estado deve ter suas ações pautadas, portanto, pela adoção das medidas estritamente necessárias em um Estado Democrático de Direito, quando tiver que limitar um direito fundamental para assegurar o gozo de outro(s).

Efetivamente, face à evolução dos direitos e das garantias dos indivíduos, com a procura constante por uma vida comunitária com mais justiça e isonomia, incluindo um tratamento tributário e penal mais igualitário,<sup>12</sup> a extinção da punibilidade nos crimes fiscais

---

<sup>9</sup> Nesse vértice, considerando que em um Estado com pretensão de oferecer justiça o Direito Penal deve ser legislado e aplicado com observância dos direitos fundamentais, verifica-se ainda que o Estado (legislador) somente deve incriminar condutas quando for absolutamente necessário e somente deve ser aplicada a pena mínima necessária para prevenir a ocorrência da conduta lesiva.

<sup>10</sup> Não obstante as discriminações legislativas tributárias salientadas por Kiyoshi Harada (2016, p. 738), o qual pontua que muitos “[...] contribuintes se sentem apenados com a outorga de privilégios fiscais que beneficiam este ou aquele setor da atividade econômica [...]”, ainda encontramos uma ilegítima seletividade criminal representada pela extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, facultando ao sonegador pagar a dívida fiscal em qualquer momento e ver extinta a incriminação, oportunidade não concedida àqueles que praticam delitos assemelhados previstos no Código Penal ou na legislação criminal especial. Afasta-se, assim, a integridade e a coerência axiológica do sistema jurídico penal, utilizando soluções que não expressam uma doutrina ética, política e dogmática única, o que deveria ser a referência em qualquer elaboração legislativa de um Estado Democrático de Direito, principalmente em se tratando da seara jurídica que mais restringe os direitos fundamentais e que somente deveria fazê-lo em prol da proteção desses e de outros valores essenciais.

<sup>11</sup> Assim, não é por acaso que Flávia Piovesan (2006, p.32) alerta que as Cortes Internacionais de Proteção a Direitos Humanos são muito necessárias, pois “[...] detêm especial legitimidade e constituem um dos instrumentos mais poderosos no sentido de persuadir os Estados a cumprir obrigações concernentes aos direitos humanos.”

<sup>12</sup> Nesse contexto, o Direito Tributário (e a sua transversalidade com outras searas científicas) também evoluiu, principalmente após a Revolução Industrial (e do afloramento do Estado social), quando a “pulverização, ainda Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1036

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

mediante o pagamento do débito a qualquer tempo (desde que ocorra antes do trânsito em julgado da decisão judicial condenatória) causa perplexidade, pois permite deduzir que esta mesma punibilidade se fundamenta, na verdade, na falta de pagamento.

Trata-se, a toda evidência, de um excesso desproporcional a utilização da ameaça de pena tão somente para coagir o contribuinte ao pagamento.

Realmente, esta utilização do direito penal tributário viola os direitos fundamentais previstos na Lei Fundamental, inclusive tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos internalizados pelo Brasil, mantendo a inadmissível coação do Estado mediante ameaça de prisão civil por débito. Este tema já foi abordado, inclusive, na Súmula Vinculante nº 25 da Corte Suprema brasileira: “É ilícita a prisão civil de depositário infiel, qualquer que seja a modalidade do depósito.” A proposta de súmula nº 31, julgada pelo plenário em 2009, afastou a única forma de prisão civil que restava em nossa Carta Magna, além da dívida voluntária e inescusável de alimentos.

Os Ministros do STF se basearam, para decidir, na Lei Fundamental, no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos e na Convenção Americana sobre Direitos Humanos.

Realmente, o Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos, promulgado por meio do Decreto nº 592/92, prevê em seu art. 11: “Ninguém poderá ser preso apenas por não poder cumprir com uma obrigação contratual.” Quanto à Convenção Americana sobre Direitos Humanos - Pacto de San José da Costa Rica, de 1969, promulgada através do Decreto nº 678/92, esta prevê, no seu art. 7º, nº 7: “Ninguém deve ser detido por dívidas. Este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar.”

Assim, a única hipótese de prisão civil atualmente considerada legal pelos tribunais brasileiros e pelas cortes internacionais de direitos humanos é a do devedor de alimentos, quando a dívida for voluntária e inescusável.

Em face desses elementos, Rui Stoco (2016, p. 175) pondera que a extinção da punibilidade dos crimes tributários pelo pagamento revela que o legislador transformou “[...] a questão a mera prisão por dívida, expressamente vedada no art. 5º, inciso LXVII, da CF, que excepcionou apenas as dívidas por alimentos.”

Por seu turno, o Min. Sepúlveda Pertence, ao discorrer sobre a extinção de

---

que modesta, dos núcleos de concentração de riqueza, foi possível graças aos esforços de redistribuição realizada a partir da efetivação da progressividade, pedra angular da sociedade solidária e expoente da justiça social”, como pondera Maurin Falcão (2013, p. 105).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

punibilidade pelo pagamento (em parcelas ou não), nos termos da Lei nº 11.941/09, observou que “[...] a nova lei tornou escancaradamente claro que a repressão penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de execução fiscal.” (STF, HC nº 81.929/RJ).

Nessa linha de raciocínio, Eustáquio Silveira (1996, p. 138) observa que “[...] o Direito Penal tutela valores sociais importantes, não devendo, assim, servir a interesses meramente arrecadadores do Estado [...]”. Após, o jurista conclui que a legislação criminal deve ser utilizada para a proteção de direitos relevantíssimos, e que o “[...] interesse único e exclusivo de coagir, de ameaçar, para que se contribua, não se coaduna com os seus primados.”

Percebe-se, ainda, o total afastamento de quaisquer considerações de ordem ética no trato desta questão pelo Estado, agindo com mero interesse arrecadatório (ou por outros motivos inexplicáveis, pois liberar da pena mediante o pagamento parece, ao contrário, estimular o infrator, pois quando for flagrado em crimes fiscais bastará pagar o débito para se ver livre da punição penal.

Ora, as políticas socioeconômicas do Estado Social moderno devem visar “[...] primordialmente a garantir a efetiva satisfação de direitos supraindividuais (sic) e assim as mais elementares garantias individuais [...]” do ser humano, como preleciona Leonardo Amaral (2003, p. 1142). Logo após, o jurista acrescenta, com certa veemência, que num “[...] Estado Democrático de Direito, o compromisso é para com a dignidade humana e não para com interesses eminentemente estatais e patrimoniais de determinados setores da vida política e econômica da sociedade.”

Com efeito, essa liberação da pena, na forma aplicada atualmente, sobrepõe interesses arrecadatórios ou, ao contrário, estimula a infração fiscal, em oposição aos bens jurídicos mais caros aos cidadãos, contrariando os direitos fundamentais previstos na Carta Magna, além de outros elementos normativos do direito tributário e penal, em verdadeira contraposição a todo um arcabouço normativo e doutrinário destas searas, os quais foram calcados nos valores mais importantes do nosso Texto Maior.

Dessa forma, utilizando o direito penal como *prima ratio* com o fim de arrecadar, evidentemente o Estado vende a sanção e, claramente, contrapõe-se à proibição do excesso em matéria criminal.

Nesse diapasão, quanto à proibição do excesso, também deve ser rediscutida a possibilidade de utilização do direito penal tributário para prevenção dos crimes fiscais cujo valor sonogado nem sequer é digno da propositura de uma ação de execução fiscal.

Realmente, face ao princípio da proporcionalidade, umbilicalmente ligado ao Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1038

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

subprincípio penal da ofensividade neste caso específico, entende-se que as proibições penais e as penas devem ser limitadas às ações verdadeiramente reprováveis em virtude dos seus efeitos lesivos a terceiros e à coletividade. Desse modo, a partir de qual valor de sonegação (ou de lesão à sociedade e/ou bens jurídicos tutelados) estaria configurada ofensividade suficiente para embasar e legitimar uma sanção penal?

A título de comparação, a Ley Orgánica 10/1995 (Título XIV do Código Penal) da Espanha, que trata nos arts. 305 a 310 “de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, prevê diferentes tratamentos (e sanções) para os crimes tributários, proporcional ao valor da lesão ao erário: entre quatro e cinquenta mil euros; acima de cinquenta mil euros até cento e vinte mil euros; acima de cento e vinte mil euros até seiscentos mil euros; e acima de seiscentos mil euros.<sup>13</sup>

Quanto à Itália, embora estejam estabelecidos alguns crimes tributários independentemente do valor da sonegação (arts. 2º, 7º e 8º do D. Lgs. nº 74/2000), a maior parcela dos tipos penais fiscais (arts. 2 a 11) exigem um valor mínimo sonegado para que seja configurada uma conduta com relevância penal. Citem-se como exemplos: o art. 3º (declaração fraudulenta mediante artifício não previsto no art. 2º), exigindo valor sonegado superior a trinta mil euros; o art. 4º (declaração infiel), quando o valor da sonegação ultrapassar cento e cinquenta mil euros, além de outros requisitos; o art. 5º (declaração omissa) e o art. 10-bis (não recolhimento de impostos retidos), quando o total sonegado ultrapassar cinquenta mil euros.

Em Portugal, o Regime Geral das Infracções Tributárias, quanto ao crime de fraude tributária, estabelece que este não é punível se a vantagem patrimonial ilegal for inferior a quinze mil euros.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Revelam também um elevado senso de proporcionalidade as previsões contidas nos arts. 305 a 310 da Ley Orgánica 10/1995 (Título XIV do Código Penal Espanhol), que tratam “de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, prevendo diferentes períodos de restrição de liberdade e proporção das multas pecuniárias para os crimes fiscais, dependendo dos valores fraudados e de outros requisitos (como a reincidência), guardando proporcionalidade não somente entre os crimes tributários, mas também perante os demais delitos previstos no Código Penal espanhol. Busca-se, dessa forma, uma maior proporcionalidade entre o injusto penal e a sanção.

<sup>14</sup> O RGIT (Regime Geral das Infracções Tributárias) de Portugal estabelece: “[...] Artigo 103. Fraude. 1 - Constituem fraude fiscal, punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias, as condutas ilegítimas tipificadas no presente artigo que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais susceptíveis de causarem diminuição das receitas tributárias. A fraude fiscal pode ter lugar por: a) Ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou escrituração, ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria colectável; b) Ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária; c) Celebração de negócio simulado, quer quanto ao valor, quer quanto à natureza, quer por interposição, omissão ou substituição de pessoas. 2 - Os factos previstos nos números anteriores não são puníveis se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a (euro) 15.000. (Redacção dada pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1039

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

No que se refere ao Brasil, tratando-se de crimes fiscais, o princípio da insignificância tem sido empregado pela Corte Suprema quando os tributos sonegados não ultrapassarem o valor de vinte mil reais, em virtude do previsto no art. 20 da Lei 10.522/2002, combinado com as portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. As referidas portarias “atualizaram” o valor mínimo para a propositura de ação de execução fiscal pela Fazenda Nacional,<sup>15</sup> fixando-o em vinte mil reais.

Assim, crê-se que há um primeiro parâmetro estabelecido no Brasil (e pacificado no STF) para conceder um pouco de coerência ao sistema penal-tributário, em consonância com os princípios e regras constitucionais.

Some-se a este contexto, ainda, que não faz o menor sentido (lógico, jurídico ou financeiro) continuar envolvendo as estruturas de elevados custos e já assoberbadas de trabalho do Estado (Polícia Judiciária, Ministério Público e as mais diversas instâncias do Poder Judiciário) para promover a persecução penal em desfavor de quem muito provavelmente será dispensado de qualquer sanção penal.<sup>16</sup> Deve-se, portanto, exigir que a Polícia Judiciária, o Ministério Público e o Poder Judiciário continuem atuando, mediante

---

de dezembro). 3 - Para efeitos do disposto nos números anteriores, os valores a considerar são os que, nos termos da legislação aplicável, devam constar de cada declaração a apresentar à administração tributária.”

<sup>15</sup> A maioria dos ministros do STF entende que o princípio da bagatela poderá ser utilizado, em se tratando de delitos fiscais, em crimes cujo valor das exações sonegadas não ultrapasse o parâmetro para a propositura da execução fiscal pela Fazenda Nacional (vinte mil reais), como consta nos julgados a seguir, da primeira e da segunda turmas do STF:

“Penal. Habeas Corpus originário. Descaminho. Valor do tributo inferior a vinte mil reais. Princípio da Insignificância. Concessão da ordem. 1. Em matéria de aplicação do princípio da insignificância às condutas, em tese, caracterizadoras de descaminho (art. 334, caput, segunda parte do Código Penal), o fundamento que orienta a avaliação da tipicidade é aquele objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal: o valor do tributo devido. 2. A atualização, por meio de Portaria do Ministério da Fazenda, do valor a ser considerado nas execuções fiscais repercute, portanto, na análise da tipicidade de condutas que envolvem a importação irregular de mercadorias. 3. Eventual desconforto com a via utilizada pelo Estado-Administração para regular a sua atuação fiscal não é razão para a exacerbação do poder punitivo. 4. Habeas corpus deferido para restabelecer a decisão de primeiro grau que não recebeu a denúncia.” (Habeas Corpus nº 127173/PR, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. p. acórdão Min. Roberto Barroso. Primeira Turma, j. em 21.03.2017).

“PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes. II – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. III – Ordem concedida para trancar a ação penal.” (Habeas Corpus nº 139393/PR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma do STF, j. em 18.04.2017).

<sup>16</sup> Quanto a este aspecto, cabe referenciar que este valor de vinte mil reais, utilizado como parâmetro para a aplicação do princípio da bagatela em delitos fiscais, é extremamente diferente (e muito mais alargado) que aquele aplicado aos crimes contra o patrimônio, como o furto (incluindo o qualificado), em que pessoas são punidas com penas de mais de quatro anos de prisão por valores muito inferiores àqueles dos delitos econômicos.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

elevadíssimo custo financeiro e estrutural para a sociedade (como um todo), instaurando-se milhares de inquéritos e ações judiciais inócuas? Crê-se que não.

Ao mesmo tempo, aparentemente ocorre uma afronta ao princípio da proporcionalidade, na sua faceta de proibição do excesso, estabelecer a ameaça de sanção penal, realizar o indiciamento, denunciar, conduzir processo criminal e causar todo o desgaste financeiro (ao Estado e ao contribuinte), em visível contrariedade ao sistema penal e a tema aparentemente pacificado no âmbito do Poder Judiciário. Efetivamente, a Corte Máxima estabeleceu que delitos fiscais de menor monta (como a sonegação de valores inferiores a vinte mil reais) não se reveste de ofensividade suficiente para legitimar sua proteção penal, ou seja, cumpre às demais searas (como o direito administrativo e tributário) a imposição de eventual sanção ao infrator que causou menor ofensa à sociedade, cabendo ao legislador corrigir essa distorção que tanto desgaste causa ao à sociedade e ao Estado.

Enfim, a proibição do excesso propugnada pelo princípio constitucional da proporcionalidade, aplicada à seara penal-tributária, aponta a inconstitucionalidade da utilização das sanções penais fiscais com a finalidade única de coagir o contribuinte para que efetue o pagamento dos débitos tributários. No mesmo rumo, indica a indevida e inconstitucional utilização do direito penal-fiscal para reprimir condutas de baixa ofensividade contra o tecido social, as quais sequer são consideradas dignas de uma ação judicial para a execução fiscal.

### 2.2 A PROPORCIONALIDADE SOB A PERSPECTIVA DA PROIBIÇÃO DA PROTEÇÃO DEFICIENTE

Quanto à proibição da proteção deficiente, uma das faces do princípio da proporcionalidade, a simples leitura da Constituição Federal nos permite verificar os mandados explícitos de tutela jurídico-penal, entre os quais se destaca, no art. 5º, inc. XLI, a previsão de que a “lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”. Há diversos outros imperativos constitucionais de tutela penal, determinando a criminalização: do racismo (art. 5º, inc. XLII); da tortura, do tráfico ilícito de entorpecentes, do terrorismo e dos crimes hediondos (art. 5º, inc. XLIII); da ação de grupos armados contra a ordem constitucional e o Estado Democrático (art. 5º, inc. XLIV); da retenção dolosa do salário do trabalhador (art. 7º, inc. X); das condutas e atividades lesivas ao meio ambiente (art. 225, § 3º); e do abuso, da violência e da exploração sexual da criança e do adolescente (art. 227, § 4º).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Entretanto, uma análise mais detida do Texto Magno nos permite verificar que os constituintes, ao preverem expressamente a proteção penal dos bens jurídicos citados acima, não o fizeram de forma taxativa, pois muitos outros bens considerados fundamentais, aí incluído o mais importante deles, o direito à vida, também possuem mandado constitucional (embora implícito) de proteção jurídico-penal. Trata-se de valores e direitos fundamentais (constitucionais), de uma sociedade baseada na defesa da vida, da liberdade e da dignidade humana.

Assim, como percebeu Feldens (2008, p. 46-7), em virtude da magnitude e da essencialidade de alguns direitos fundamentais, exsurtem outros mandados (implícitos) de criminalização, racionalmente dedutíveis por força do texto constitucional. Podem ser citados, por exemplo, os atentados contra a vida, a integridade física e moral, a liberdade e a dignidade do ser humano, os quais, face à sua essencialidade e dignidade constitucional, não podem ficar à livre disposição do legislador ordinário.<sup>17</sup>

Desse modo, os direitos à proteção dos titulares dos direitos fundamentais previstos na Constituição (ou decorrentes da sua interpretação) são exigíveis do Estado, e estes direitos essenciais não se resumem aos direitos à vida e à saúde, mas também englobam outros direitos fundamentais, como a liberdade, a família, a propriedade, como lembra Robert Alexy (2011, p. 450-1). O professor germânico acrescenta que os imperativos de tutela contra as ofensas aos direitos fundamentais é exercida, por meio do Estado, inclusive através de normas penais, como um direito subjetivo constitucional de exigir “[...] ações positivas fáticas ou normativas em face do Estado, que têm como objeto demarcar as esferas dos sujeitos de direito de mesma hierarquia, bem como a exigibilidade e a realização dessa demarcação.”

Em outras palavras, os direitos à proteção envolvem a necessidade de delimitação das posições de direitos fundamentais de diferentes titulares, mediante a aplicação do princípio da proporcionalidade. Realmente, os direitos de liberdade (ou de primeira dimensão), por dedução lógica, não significam liberdade para matar, roubar ou estuprar, por exemplo.

Comente-se, ainda, que a renúncia quase que total à autodefesa somente faz sentido racionalmente se, em troca desta resignação, o cidadão recebe uma proteção estatal efetiva.<sup>18</sup>

---

<sup>17</sup> Feldens (2008, p. 47-8) ainda destaca que a Constituição vinculou duplamente o legislador, ao prever deveres (mandados explícitos ou implícitos) de veicular norma penal de proteção, pois determina que seja materializada a tutela criminal eventualmente inexistente, ao mesmo tempo em que bloqueia tentativas de suprimir a proteção penal exigida pela Lei Fundamental. Acrescente-se que sequer se pode afirmar que este é um discurso “antigarantista”. Ao contrário, visa a oferecer proteção aos bens jurídicos fundamentais previstos na Carta Magna.

<sup>18</sup> Nas palavras de Cesare Beccaria, em sua obra “Dos Delitos e das Penas (2005, p. 43): “Nenhum homem entregou gratuitamente parte da própria liberdade visando ao bem comum; essa quimera só existe em romances. [...] Foi, portanto, a necessidade que constrangeu os homens a cederem parte da própria liberdade: é certo, pois, Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1042

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Nesse rumo, os poderes públicos, e mais especialmente o legislador e os juízes, estão vinculados aos preceitos constitucionais que consagram os direitos fundamentais, não lhes cabendo apenas garantir eventual dever de abstenção do Estado, mas também o dever de promoção e proteção dos direitos fundamentais perante eventuais ameaças, garantindo-lhes efetividade, como sustenta o constitucionalista Vieira de Andrade (2009, p. 138-41). E vai mais longe, pois além de asseverar que eventual limitação aos direitos fundamentais que vise a proteger outros direitos deve respeitar o princípio da proporcionalidade, sustenta que:

A concepção do Estado-prestador, associada aos direitos sociais, abriu caminho para a concepção do Estado-amigo dos direitos fundamentais ou, pelo menos, do Estado responsável pela sua garantia efetiva. Deste modo, muitas das normas de direito penal, bem como as que regulam a intervenção policial passaram a ser vistas com outros olhos, da perspectiva do cumprimento de um dever de proteção, no contexto de um processo de efetivação das normas constitucionais relativas aos direitos fundamentais, estendida a toda a atuação dos poderes públicos.

Dessa forma, o legislador e o intérprete devem buscar nas escolhas axiológicas da Constituição, como expressão máxima dos valores e interesses de um povo, os fundamentos e balizas para estabelecer o conteúdo e aplicar o sistema penal, atentos ao princípio da proporcionalidade (sem ignorar, obviamente, os demais princípios e regras constitucionais). Efetivamente, o eixo central do texto constitucional e do nosso ordenamento jurídico é a dignidade da pessoa humana, a qual deve apontar os bens jurídicos a serem tutelados pelo direito criminal, como sustenta Heloísa Salomão (2001, p. 95). Diante deste entendimento, a autora ainda constata que os bens individuais e supraindividuais (sic) (coletivos e difusos), para receberem a qualificada tutela penal,<sup>19</sup> devem possuir uma relação (ao menos instrumental) com a consecução da dignidade humana,<sup>20</sup> ou não terão a dignidade penal necessária.

---

que cada um só quer colocar no depósito público a mínima porção possível, apenas a que baste para induzir os outros a defendê-lo.”

<sup>19</sup> A jurista Anabela Rodrigues (2001, p. 181-185) afirma veementemente que é “[...] através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe.” Depois, anota ainda que o Estado não dispõe de outros meios adequados e suficientes para garantir a proteção dos direitos fundamentais sob tutela, agredidos pela fuga ilegítima ao Fisco, arrematando que a intervenção punitiva também é fundamentada, na seara penal fiscal, na necessidade de conservar e reforçar a norma de comportamento prevista, visando a tornar visíveis as vantagens derivadas da observância da norma, consequentemente formando uma consciência ética fiscal.

<sup>20</sup> Como adverte o Professor Ricardo Echavarría (2014, p. 04:10), “[...] el sistema tributario es una forma, entre otras, a través de la cual el Estado adquiere capacidad para disponer de los medios y condiciones que permitan garantizar el ejercicio de los derechos. Por ello, la protección de la Hacienda Pública tiene pleno sentido como mecanismo para posibilitar el ejercicio de derechos y em consecuencia para ser considerado un interés legítimamente protegido por el Derecho Penal. De lo dicho se desprende que existe una estrecha vinculación entre Hacienda Pública e intereses individuales, como quiera que el ejercicio de éstos depende en buena medida de la Hacienda Pública, lo que avala que sea un interés protegido por el Derecho Penal.”

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Assim, levando-se em conta que os bens mediatamente protegidos pelas incriminações tributárias são, em última análise, a promoção e a proteção dos direitos fundamentais financiados pela arrecadação fiscal,<sup>21</sup> percebe-se que a tutela criminal desses bens considerados essenciais pelo constituinte se encontra plenamente justificada. Com efeito, os direitos fundamentais, ou melhor, todos os direitos, possuem custos financeiros em sentido estrito, inclusive os direitos fundamentais de primeira dimensão (liberdade), exigindo recursos econômicos para sua promoção, sendo certo que as exações fiscais financiam a ação do Estado voltada para a concretização desses mesmos direitos essenciais. Afinal, são raros os casos em que os Estados não obtêm recursos financeiros principalmente através dos tributos, quando abundam riquezas naturais (como o petróleo ou metais preciosos) ou exploram atividades econômicas (como o turismo ou o jogo).

Ademais, os Estados contemporâneos optaram pela tributação não somente como fonte de receita, mas também como meio de dirigismo estatal e de promoção dos direitos fundamentais, motivos pelos quais Marcos Valadão (2001, p. 224-241) sustenta que o indivíduo garante o respeito aos direitos humanos ao pagar tributos,<sup>22</sup> concluindo que este pagamento é intrínseco à vivência em um Estado organizado e que a existência de um se fundamenta, pelo menos em parte, no outro. Defende, ainda, a concepção de que somente um Estado democrático organizado pode garantir o exercício e a proteção dos direitos fundamentais, o qual obviamente deverá ser financiado por seus cidadãos.

Efetivamente, todos os direitos, fundamentais<sup>23</sup> ou mesmo infraconstitucionais, “[...] porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a

---

<sup>21</sup> Nesse rumo, reproduz-se o afirmado por Eisele (2001, p. 11-12), pela propriedade com a qual listou os principais bens jurídicos mediatamente protegidos pela tutela penal nos crimes contra a ordem tributária: “Por esse motivo, quando o Direito Penal protege o patrimônio público expresso pela receita pública, confere tutelas indiretas a diversos interesses, entre os quais se pode relacionar, de forma exemplificativa, os seguintes: a) a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade de sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva; b) a igualdade das condições no exercício da competição mercantil; c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhes são constitucionalmente conferidas; d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade; e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social; f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerado como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito.”

<sup>22</sup> Ricardo Lobo Torres (2014, p. 179) comenta que “A solidariedade fiscal está imbricada na *liberdade*, pois o dever fundamental de pagar tributos é correspectivo à liberdade e os direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade.”

<sup>23</sup> Com efeito, se os direitos das pessoas fossem meras imunidades contra interferências do Estado, a maior atribuição do governo quanto ao exercício dos direitos individuais seria o absenteísmo, mas um Estado impotente obviamente não consegue oferecer proteção ou promover os direitos coletivos ou individuais (HOLMES e SUSTEIN, 1999, p. 44).

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

cooperação social e a responsabilidade individual.” (NABAIS, 2002, p. 19-20).

Nesse vértice, entende-se que:

As pessoas contribuem de bom grado para as despesas familiares, para o condomínio de casas ou apartamentos em que vivem, ou para financiar outras despesas comuns, como bebidas ou alimentos na esfera social. No entanto, quando a questão é pagar pelo Estado, ratear as despesas como cidadão, mundo afora há uma postura de resistência. Aliás, postura que se perpetuou na história. (LIZIANE MEIRA, 2012, p. 232).

Assim, quanto aos delitos tributários e sua dignidade penal, deve-se ponderar também que, às vezes, centenas de delitos contra a propriedade particular (plasmados com tanto vigor e com força indiscutível no nosso Código Penal) não se comparam nem remotamente com as consequências danosas<sup>24</sup> para a sociedade causadas pelos delitos fiscais de magnitude,<sup>25</sup> muito embora estes prejuízos muitas vezes sejam invisíveis para a população, como pontua Gustavo Barroetaveña (2010, p. 61-98).

Isso exposto, pode-se que concluir que o tratamento atualmente dispensado pelo legislador ao direito penal tributário, permitindo que o pagamento do débito fiscal a qualquer tempo (antes de transitar em julgado a sentença condenatória) possa levar à extinção da punibilidade nos crimes tributários, inclusive quando o infrator pratica uma conduta que já consta na legislação criminal (como uma fraude ou uma falsidade), permite logicamente deduzir que a punibilidade se origina da falta de pagamento,<sup>26</sup> indiretamente retirando a dignidade penal do bem tutelado e fornecendo proteção insuficiente a este.

Ora, o débito tributário não representa tão somente uma dívida civil (obrigacional), merecendo a proteção penal lançada nos tipos penais fiscais, face aos imperativos de tutela dos bens jurídicos (mediatos) sob guardada.

Essa realidade toma especial relevância porque os delitos tributários são

---

<sup>24</sup> Quanto à ofensividade e à danosidade dos crimes da macrodelinquência econômica e fiscal, vejam-se as informações relativas aos escândalos “Panama Papers”, “Swiss Leaks”, “Luxembour Leaks” e, mais recentemente, “Paradise Papers”, expondo fraudes tributárias de centenas de bilhões de dólares não declarados.

<sup>25</sup> É absolutamente necessário um adequado aparelhamento do Estado para reprimir a alta delinquência econômica e financeira (“crimes de colarinho branco” ou “delitos de cavalheiros”), incluindo os delitos tributários, a lavagem de dinheiro e a utilização de paraísos fiscais em suas operações. Tal aspecto recentemente se tornou claramente perceptível no Brasil, quando o Congresso Nacional autorizou (legalmente) a repatriação de bens no exterior não declarados ao Fisco, sem sanções penais, tendo sido declarados cerca de cento e setenta bilhões de reais que haviam sido aplicados por pessoas físicas e jurídicas brasileiras em bens no exterior e não tinham sido declarados à Receita Federal brasileira.

<sup>26</sup> O professor Rui Stoco (2016, p. 173-176) detecta que a extinção de punibilidade, além de revelar “incoerência lógico-jurídica”, representa a indevida utilização do Direito Penal pelo legislador, “[...] com o apoio do Poder Executivo, como mero meio ou instrumento na cobrança de impostos, de modo a privilegiar os mais abastados ou, quiçá, os mais ladinos.”

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

pluriofensivos,<sup>27</sup> agredindo distintos bens jurídicos,<sup>28</sup> ou seja, não somente atingem o patrimônio da Fazenda Pública (com toda objetividade e concretude que encerra), mas também a função de promover a dignidade da pessoa humana através dos tributos,<sup>29</sup> pois a arrecadação viabiliza os programas governamentais voltados para a concretização dos mais diversos direitos fundamentais.<sup>30</sup>

Desse modo, quanto ao tema sob estudo e à vedação do oferecimento de proteção deficiente (face ao princípio constitucional da proporcionalidade), percebe-se que a liberação da pena pelo pagamento do débito tributário, estabelecida pela nossa política fiscal e criminal, prevê um prêmio para o sonegador.<sup>31</sup> Realmente, a norma atualmente utilizada estabelece que o fraudador do Fisco, mesmo causando desfalques de milhões (ou bilhões) de reais, pode sair impune, inclusive podendo realizar o pagamento da dívida somente “[...] ao perceber que a condenação é iminente [...]”, como percebe Kiyoshi Harada (2016, p. 761).

---

<sup>27</sup> Nesse aspecto, entende-se mais adequada a corrente doutrinária que sustenta que os delitos fiscais são pluriofensivos. O penalista Martínez Buján-Pérez (1995, p. 25) assevera que o bem jurídico imediatamente protegido pelos tipos penais fiscais é o patrimônio da Fazenda Pública, representado pela arrecadação tributária, existindo também o bem jurídico tutelado mediato ou imaterial, concretizado nas funções que os tributos devem cumprir. Manifestando-se sobre o tema, Laporta (2013, p. 75) também defende que se trata de crime pluriofensivo, protegendo “[...] uma constelação de bens jurídicos enorme [...]”, com uma imediata afetação à função estatal de percepção, verificação e controle tributário e, simultaneamente, uma agressão mediata ao patrimônio do Estado entendido de modo dinâmico.

<sup>28</sup> Este entendimento permite preservar os princípios penais de imputação (quanto à lesividade, individualização da conduta, dolo do autor e aplicabilidade do princípio da bagatela), sem descuidar do relevante papel dos tributos na consecução das políticas públicas de concretização dos direitos fundamentais (XEREZ, 2017, p. 157).

<sup>29</sup> Quanto à relação entre os direitos fundamentais e os tributos na Carta Política brasileira, Correia Neto (2016, p. 293) destaca as três perspectivas mais importantes: 1. a imposição de limites à cobrança de tributos e à edição de normas tributárias, além de direitos de defesa para o contribuinte (princípios da legalidade, da anterioridade e do não confisco); 2. os tributos compreendidos como fonte de recursos financeiros para a promoção de direitos fundamentais (programas de saúde, educação, assistência e previdência social); e 3. as normas tributárias como formas extrasfiscais de proteção e promoção de direitos fundamentais, contribuindo diretamente para a efetivação destes por meio de normas indutoras, contendo desonerações ou agravamentos.

<sup>30</sup> Como percebe Nabais (2010, p. 113), bem como Holmes e Sustain (2010, p. 20-58), inclusive os direitos fundamentais vinculados à liberdade devem ser vistos como “liberdades privadas com custos públicos.” Efetivamente, todos os direitos, para serem exercidos, têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Assim, os recém listados autores, além de Correia Neto (2016, p. 298), ressaltam que até mesmo os direitos fundamentais de primeira dimensão, referentes às liberdades públicas e lastreados parcialmente numa atitude absenteísta do Estado, exigem aparatos estatais para serem exercidos e demandam prestações públicas (como o direito de ir e vir), embora reconheça que estes sejam menos dispendiosos que os direitos de segunda dimensão (saúde, educação, assistência e previdência), de caráter prestacional.

<sup>31</sup> Trata-se de um estímulo à sonegação, em visível prejuízo ao contribuinte honesto que efetua o devido e tempestivo pagamento dos tributos. No mesmo sentido, os sucessivos planos de recuperação fiscal (REFIS), que concederam a possibilidade de parcelamento de débitos fiscais, acompanhados de perdão ou generosa redução das multas e demais sanções aplicadas aos devedores de tributos, estimulam o não pagamento dos tributos. Citem-se o REFIS 1 (Programa de Recuperação Fiscal - Lei 9.964/2000); REFIS 2 (“PAES” - Lei 10.684/2003; REFIS 3 (“PAEX” - MP 303/2006); REFIS 4 (“REFIS da Crise” e “REFIS da Copa” - Lei 11.941/2009 por conversão da MP 449/2008, com várias prorrogações posteriores do prazo para adesão ao programa); REFIS das Autarquias e Fundações (art. 65 da Lei 12.249/2010); REFIS dos Bancos (art. 39 da Lei 12.865/2013); REFIS da Crise (Lei 13.496/2017). Afinal, como poderá ser estimulada a consciência e a ética fiscal, quando o próprio Estado ampara e promove indiretamente o desrespeito ao ordenamento jurídico tributário, tornando regular a concessão de perdão das multas tributárias e o parcelamento dos débitos fiscais, os quais ainda podem ser parcelados em centenas de prestações?

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

Assim, oferece-se tratamento diferenciado aos delitos fiscais e provoca-se uma sensação de impunidade, estimulando-se o delito de sonegação fiscal<sup>32</sup> e permitindo “[...] que o sonegador contumaz e rico se exima da responsabilidade pela infração cometida, enquanto que o contribuinte de boa-fé, mas pobre, é punido [...]”, como pontua Gerd Rothmann (1995, p. 826). Trata-se, inclusive, de um enorme prejuízo aos princípios de um mercado comercial, industrial e econômico sadio, pois prejudica imensamente a imprescindível concorrência leal.

Afinal, quem vai efetuar o pagamento voluntário, quando nenhuma punição há para o descumprimento criminoso dos deveres tributários?!<sup>33</sup>

Nesse vértice, como bem soube constatar Roberto Podval (1996, p. 125), a reinserção do instituto da extinção da punibilidade em nosso ordenamento jurídico (com o advento da Lei nº 9.249/95) configurou um grande equívoco do legislador e um retrocesso. Anotou, ainda, que “[...] está se incentivando a cultura da impunidade no Brasil; como outrora, ninguém mais pagará seus impostos [...]”, e salientou que está sendo reiterada a política de incentivo à sonegação, pois quem comete os delitos tributários por vontade livre e consciente de sonegar, tem uma possibilidade (muito grande) de não ser descoberto, precisando tão somente pagar o débito ao Fisco se for flagrado, escapando do processo e da sanção penal.<sup>34</sup>

Em outros dizeres, em vez de proteger os bens jurídicos mediatamente tutelados pelos tipos penais fiscais, aqui sendo considerados os direitos fundamentais promovidos e protegidos por meio dos recursos provenientes da arrecadação tributária (conforme está implicitamente previsto na Constituição), o atual tratamento dispensado ao direito penal-tributário estimula a ofensa aos citados bens que possuem dignidade constitucional.<sup>35</sup> Assim,

---

<sup>32</sup> O Desembargador Federal Nabarrete Neto (1997, p. 788) sustenta que “[...] a punibilidade estatal deveria ser de tal molde a não possibilitar a reprodução, seja da conduta, seja do infrator. A solução presente cria o vício mental do sonegador de que as consequências de seu insucesso na prática delitativa podem ser evitadas pela quitação do tributo ou contribuição social. [...] o fato não se circunscreve apenas ao campo financeiro, mas diz com o infrator, que interpreta a ordem jurídica e forma nociva e, por isso, está inclinado a infringi-la repetidamente. A punibilidade estatal tem a ver com a própria essência do Estado. Àqueles que ameaçam ou violam valores caros à sociedade, a organização política reserva-lhes a pena, cujos fins podem ser os mais variados, mas um deles certamente é garantir-se que o infrator se conforme à ordem jurídica existente e não reproduza a conduta proibida.”

<sup>33</sup> O Desembargador Federal Eustáquio Silveira (1996, p. 139) assevera que “[...] o infrator, o delinquente, corre tão-somente um único risco: o de ser pegado com a boca na botija e ter de pagar o que pretendia sonegar. Se ele não tiver dinheiro, vai processado e preso; se, ao contrário, for rico e poderoso, se livra solto... Como sempre!”

<sup>34</sup> O penalista arremata que se trata de uma enorme injustiça, pois o empresário honesto, que nunca fraudou o Fisco e sempre efetuou o pagamento dos tributos corretamente, caso não consiga pagar os tributos em virtude de uma crise momentânea, poderá ser processado e condenado criminalmente. (ROBERTO PODVAL, 1996, p. 125).

<sup>35</sup> Bortowski (2009, p. 89-117), ao analisar os subprincípios da proporcionalidade em relação à extinção da punibilidade nos crimes tributários, sustenta: 1. Quanto à idoneidade, que “A extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (meio) em nada favorece a efetividade da norma penal e a objetividade jurídica por ela protegida (fim). Pelo contrário, esse tipo de benevolência acaba por deturpar o bem jurídico tutelado, desacreditando, frente à opinião pública, a criminalização das condutas lesivas à ordem econômica, ao deixar Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1047

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

resta demonstrada clara contrariedade, estabelecida pelo legislador, à proibição de oferecer proteção insuficiente aos direitos fundamentais. Revela-se, portanto, uma utilização meramente simbólica do direito penal, tão somente para oferecer uma (irreal) sensação de segurança à população.

Efetivamente, se o legislador entende (dentro da esfera de liberdade que lhe é concedida constitucionalmente para elaborar normas) que determinados bens jurídicos devem ser protegidos penalmente, ele pode estabelecer sanções para as condutas ofensivas a esses bens mediante a utilização da legislação criminal, principalmente porque os bens protegidos pelos tipos penais tributários possuem importância qualificada, digna de tutela penal.

Entretanto, é ilegítimo e incompatível com os princípios constitucionais e com os direitos fundamentais (e suas respectivas garantias) utilizar a “não punibilidade” como moeda de troca para obter o pagamento do débito tributário, deturpando todo um sistema jurídico-penal assentado em séculos de evolução legal, doutrinária e jurisprudencial, em que ocorreu a gradativa ampliação da proteção da dignidade do ser humano. E mais: esta utilização ilegítima da não punibilidade, em que “el Estado vende la sanción penal a cambio de dinero fiscal [...]” (STRECK apud IGLESIAS RÍO, 2003, p. 195), contraria até mesmo os princípios mais elementares da seara penal,<sup>36</sup> revelando uma utilização indevida deste ramo jurídico.

Assim, repita-se, a dignidade penal da qual gozam os bens jurídicos protegidos pela incriminação dos delitos fiscais é “reduzida a pó” pelo legislador quando este prevê a extinção da punibilidade a qualquer tempo, sem o marco limitador da autodenúncia e do pagamento do débito tributário até o início da ação pelo Fisco, como ocorre na aplicação deste instituto na Alemanha, na Áustria, na Espanha e na Itália. Esta limitação temporal manteria (ao menos)

---

transparecer uma suposta finalidade arrecadatória. Ademais, esse ‘autêntico favor legislativo’, somado a outros fatores (e.g. deficiente fiscalização, lacunas legislativas), cria o ambiente perfeito a impedir a persecução penal, e, conseqüentemente, acarreta a tão conhecida impunidade.” 2. Quanto à necessidade, assevera que “[...] a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo é mecanismo desnecessário, haja vista a existência de alternativas menos gravosas capazes de, com igual ou maior eficácia, diminuir a criminalidade, evitar a impunidade e propiciar o afamado incremento arrecadatório, como por exemplo: uma reforma tributária que, mesmo sem redução da carga de tributos, seja capaz de reduzir a informalidade pela simplificação da legislação e aumento da fiscalização; a aplicação das regras penais (CP, art. 16, alínea b do inciso III dos arts. 65, 1) e processuais penais (CPP, arts. 125 a 134) vigentes que, sem afastar a punição, garantem o retorno dos recursos desviados.” Assim, sugere a utilização das mesmas regras penais aplicadas aos demais crimes, para manter a coerência do ordenamento jurídico e mais especificamente do sistema penal, isto é, o pagamento do tributo representaria uma causa de mitigação da pena, quando efetuado até a denúncia, conforme o artigo 16 do Código Penal, ou uma atenuante genérica, caso efetuado após a denúncia, nos termos do artigo 65, III, alínea b, também do Código Penal. 3. Quanto ao subprincípio da proporcionalidade em sentido estrito, pontua que “a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo afigura-se desproporcional em sentido estrito, haja vista que, ao tratar de forma desigual situações rigorosamente iguais, viola o princípio da igualdade sem apresentar concretamente – ainda que fosse aceito o argumento da maior arrecadação, não há provas da efetividade dessa censurável justificativa – nenhum benefício.”

<sup>36</sup>Descumprem-se princípios essenciais do direito penal, como o princípio da intervenção mínima, da fragmentariedade e da subsidiariedade.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

uma certa sintonia do instituto com os direitos fundamentais e a coerência do sistema jurídico-penal, além de afastar a proteção deficiente oferecida atualmente ao bem tutelado.

De fato, tratando da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, Sánchez Ríos (2003. p. 143) anota que é muito mais acertada a previsão legal de extinção de punibilidade ou liberação da pena aplicada na Alemanha (§ 371 da *Abgabenordnung*, chamada pela doutrina germânica de autodenúncia liberadora de pena), pois tem “[...] enfoque eminentemente penal, amparado nos institutos da desistência e da reparação [...]”, ficando “[...] excluídas deste benefício as condutas de retificação e de reparação posteriores ao início do procedimento administrativo ou penal [...]”, pois nestes casos “[...] as condutas ‘involuntárias’ estariam em desacordo com a finalidade do sistema penal [...]”, sendo causas apenas de diminuição da pena.

Ademais, a referida previsão alemã inspirou, entre outros países, a Espanha<sup>37</sup>, que tratou do assunto de forma assemelhada no art. 305.4 do Código Penal espanhol (*Ley Orgánica* 10/1995), nomeando o instituto como causa de *levantamiento* ou de *anulación* de pena, e mais recentemente a Itália (Decreto Legislativo 74/2000, art. 13, modificado pelo D.LGS. 158/2015), mediante a *estinzione di reati tributari*. Com efeito, a Espanha e a Itália<sup>38</sup>

---

<sup>37</sup> O Código Penal Espanhol prevê, no art. 305, 4: “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, **antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones** de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, **antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración** autonómica, foral o local de que se trate, **interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias**. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa. La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.” (grifo nosso)

<sup>38</sup> O Decreto Legislativo n° 74/2000 italiano possui a seguinte redação, no seu art. 13: “**Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario.** 1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso. 2. I reati di cui agli articoli 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempre ché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti **prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali**. 3. Qualora, **prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado**, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell'applicabilità dell'articolo 13-bis, è dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.” (grifo nosso)

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

mantiveram, em sua quase totalidade, os requisitos e as características da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito fiscal estabelecido na Alemanha, e principalmente o marco temporal que impede o reconhecimento da autodenúncia para o fim de extinguir a pena: o início da ação fiscal ou penal.

Acrescente-se, ainda, que a atual legislação penal-tributária está em evidente contradição com outro princípio umbilicalmente ligado à proporcionalidade, o da igualdade,<sup>39</sup> dispondo tratamento díspar para crimes semelhantes e oferecendo exclusão da pena sem qualquer paralelo na legislação brasileira.

### CONCLUSÃO

Os estudos realizados neste breve ensaio permitiram concluir que somente devem ser aplicadas sanções criminais, e conseqüentemente restringidos direitos fundamentais como a liberdade e a dignidade da pessoa humana, caso o bem jurídico possua dignidade penal, em conformidade com a Carta Política e, principalmente, com os direitos fundamentais, inclusive com a aplicação do princípio constitucional (implícito) da proporcionalidade. E mais: quanto a este princípio da proporcionalidade, para uma aplicação legítima do direito penal (inclusive na seara tributária), vedam-se tanto o excesso arbitrário quanto a proteção insuficiente dos bens jurídicos essenciais.

Nesse rumo, revela-se adequada e necessária a tutela penal dos bens jurídicos mediamente protegidos pela tipificação dos crimes contra a ordem tributária, face à dignidade destes bens, pois nos Estados contemporâneos, de forte matiz social, com elevada carga de atribuições (voltadas principalmente para a proteção de desfavorecidos), há a necessidade de proteção penal do bem jurídico sob análise, principalmente em virtude da danosidade social causada por delitos fiscais que chegam aos milhões (ou mesmo bilhões) de reais de fraude em desfavor do Erário Público, utilizado para o cumprimento das funções sociais e de desenvolvimento a cargo do Estado.

Ressalta-se, ainda, que também o direito a uma ordem econômica e financeira saudável envolve direta e indiretamente a proteção a direitos fundamentais, incluindo uma

---

<sup>39</sup> Com efeito, no ordenamento jurídico-penal brasileiro, a recomposição dos danos em delitos sem violência ou grave ameaça (como poderiam ser considerados os crimes fiscais) pode ter dois efeitos: quando realizada até o recebimento da denúncia, por ato voluntário, resultará na redução da pena de um a dois terços (arrepentimento posterior – art. 16 do CP); se a reparação do dano ocorrer entre o recebimento da denúncia e o julgamento, tratar-se-á de uma atenuante, a ser aplicada na dosimetria da pena (art. 65, III, b, do CP). Entretanto, em se referindo a delitos fiscais, será concedida a extinção da punibilidade, sem nenhuma consequência na seara criminal, nem sequer para efeito de reconhecimento da reincidência.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

vida com um mínimo de dignidade para os menos afortunados através do Estado.

Entretanto, definido que a seara criminal não pode ser utilizada para coagir um indivíduo ao pagamento de uma dívida, revela-se a inconstitucionalidade diante da proibição do excesso no Direito Penal-tributário. De fato, face à previsão da extinção da punibilidade pela mera quitação do débito tributário a qualquer tempo (antes do trânsito em julgado da condenação penal), mesmo quando o delito fiscal seja realizado por meio de fraude ou falsidade, infere-se que a sanção penal advém do não pagamento do débito tributário, o que é vedado pela Constituição.

Efetivamente, revela clara desproporcionalidade a utilização do Direito Penal, em relação aos crimes tributários, exclusivamente como forma de coerção fiscal para o pagamento, face à restrição aos direitos fundamentais da dignidade humana e da liberdade, entre outros bens jurídicos relevantes restringidos pelas sanções penais. Não pode o Estado, repita-se, “vender” a sanção penal em troca de valores monetários.

No mesmo sentido, reconhece-se o excesso na utilização da ameaça de sanção criminal para infrações tributárias cujos valores sonegados sejam inferiores a vinte mil reais, pois é chegada a hora de estabelecer legalmente um valor mínimo de fraude (ou sonegação fiscal) que configure uma ofensa ao bem jurídico (imediato e mediato) digna de proteção penal, com supedâneo em sedimentada base doutrinária e jurisprudencial (por se tratar de tema praticamente pacificado no STF). Este precitado valor refere-se a parâmetro abaixo do qual nem sequer é promovida atualmente a execução fiscal judicial pela Fazenda Nacional.

Quanto à outra perspectiva do princípio da proporcionalidade, definida a relevância penal do bem jurídico protegido, deve-se oferecer proteção criminal suficiente, compreendida esta como imperativo de tutela, em face dos bens sob guarida mediata (direitos fundamentais) nas incriminações penais-tributárias.

Considerando-se, então, que a extinção da pena atualmente concedida não possui aptidão para diminuir a sonegação porque, ao contrário, estimula-a, deve-se restaurar o limite temporal ao início da ação fiscal (para a aplicação da extinção da pena), preservando em grande parte os fins de prevenção geral e especial da pena, porque exige-se a reparação do dano por meio da regularização das informações tributárias e do pagamento integral do débito, sem condescendências outras, compensando em grande parte o desvalor da conduta e do resultado (desistência e reparação).

Com efeito, a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários é desproporcional, em sua face de vedação de proteção insuficiente, porque: revela-se inadequada, pois estimula a fraude fiscal ao isentar de consequências penais quem possui

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 21, N. 3, pp. 1025-1057, Set.-Dez. 2020. 1051

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

condições de pagar o débito, quando flagrado; é desnecessária, pois existem outros meios que vulneram muito menos a proteção que deve ser oferecida aos bens jurídicos fundamentais tutelados, como as reduções da pena por arrependimento posterior ou pela atenuante do arrependimento, que ainda proporcionariam o atendimento ao princípio constitucional da isonomia no sistema penal; é desproporcional em sentido restrito, porque viola o princípio da igualdade na seara penal e diminui concretamente a proteção aos bens tutelados.

O Estado, portanto, deve harmonizar a necessidade arrecadatória do Estado para prestar adequadamente atender às finalidades apontadas pela Carta Constitucional (em um Estado Democrático de Direito). Para esse fim, deve utilizar métodos mais eficientes e eficazes para prevenir e/ou tratar os desvios de conduta de contribuintes e da grande delinquência econômica, respeitando os limites intransponíveis dos direitos do homem.

Desse modo, entende-se que o legislador deve retomar a previsão de extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário somente quando a autodenúncia (voluntária) do contribuinte faltoso e o pagamento ocorrerem antes do início da ação fiscal. Dessa forma, o pagamento do débito tributário posterior ao início da ação fiscal deverá obedecer às regras gerais do Direito Penal, permitindo o cumprimento dos princípios constitucionais da isonomia e da proporcionalidade, além de descartar a inconstitucional ameaça de prisão civil por dívida.

Preservar-se-iam, assim, os direitos e princípios fundamentais insculpidos na Carta Política (liberdade, dignidade da pessoa humana, isonomia, proporcionalidade etc), os quais regem também a aplicação do Direito Penal (que deve ser um sistema único, coerente e sistematizado), atendendo aos seus postulados essenciais, como o princípio da intervenção mínima, da subsidiariedade e da fragmentariedade.

Acredita-se, neste vértice, que através das mudanças sugeridas será fomentado um retorno da fiabilidade do sistema penal e penal-tributário, os quais devem obedecer sobretudo aos direitos fundamentais consagrados na Lei Fundamental, bem como aos princípios estabelecidos ao longo de séculos de evolução da humanidade e da doutrina criminal, além de restituir a credibilidade das instituições que participam da persecução penal, permitindo uma economia gigantesca de recursos financeiros para os cofres públicos e, mediatamente, uma melhoria das prestações estatais direcionadas à população.

## REFERÊNCIAS

AGUADO CORREA, Teresa. *El principio de proporcionalidad en derecho penal*. Madrid: Edersa, 1999.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2011.

AMARAL, Leonardo Coelho. Crimes socioeconômicos e crimes fiscais: algumas características. 2003. In: MARTINS, I.; BRITO, E. (Org.). *Coleção Doutrinas Essenciais*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

BERNAL PULIDO, Carlos. *El Principio de proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*. Madrid: CEPC, 2005.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORTOWSKI, Leandro Barreto. *O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do princípio da proporcionalidade*. Porto Alegre: WS Editor, 2009.

BRASIL. *Decreto-Lei n. 2.848, de 07 de dezembro de 1940*. Código Penal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. *Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965*. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/1950-1969/L4729.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. *Lei n. 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. *Lei n. 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8383.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8383.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. *Lei n. 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: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm). Acesso em abril de 2017.

BRASIL. *Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm). Acesso em: abr. 2017.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

BRASIL. Lei n. 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9964.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9964.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm). Acesso em: abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário-mínimo em 2011, altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm). Acesso em: abr. 2017.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Embargos de declaração na ação penal nº 516*, Distrito Federal. Rel. Min. Ayres Britto. Red. para Ac. Min. Luiz Fux. Data da decisão: 05/12/2013. Disponível em: [http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo731.htm#ED: extinção de punibilidade pelo pagamento integral de débito e prescrição retroativa - 11](http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo731.htm#ED:extinção%20de%20punibilidade%20pelo%20pagamento%20integral%20de%20débito%20e%20prescrição%20retroativa%20-%2011). Acesso em: abr. 2017.

STF. Supremo Tribunal Federal. *Questão de ordem na ação penal n. 613*, Tocantins. Rel. Min. Carmen Lúcia. Data da decisão: 15/05/2014. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6017447>. Acesso em: maio 2017.

STF. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. *Recurso ordinário em habeas corpus nº 128.245*, São Paulo, Rel. Min. Dias Toffoli. Data da decisão: 23/08/2016. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11898938>. Acesso em: maio 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros. Os Tributos e os Direitos Fundamentais. In: *Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor*. Brasília, v. 3, nº 2, Jul-Dez, 2016.

ECHAVARRÍA RAMÍREZ, Ricardo. Consideraciones sobre el bien jurídico penalmente protegido por el delito de defraudación tributaria del art. 305 C. P. Español. In: *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, Número 16, Año 2014. Granada: Universidad

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

de Granada, 2014. Disponível em: <http://criminet.ugr.es/recpc/16/recpc16-04.pdf>. Acesso em: maio 2017.

EISELE, Andreas. A reparação do dano no Direito Penal Tributário. In: Heloísa Estellita Salomão (Coord.). *Direito Penal Empresarial*. v. 1. São Paulo: Dialética, 2001.

FALCÃO, Maurin A. Os efeitos da mudança social sobre o binômio tributação e democracia na sociedade pós-Revolução Industrial. *Direito, Estado e Sociedade*. Rio de Janeiro: PUC, n. 43, jul./dez. 2013.

FELDENS, Luciano. *Direitos Fundamentais e Direito Penal*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

FERRAJOLI, Luigi. *Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal*. 3. ed. rev. São Paulo: RT, 2010.

GAMBOGI, Gianluca. *La riforma dei reati tributari*. Milan: Giuffrè, 2016.

GUSTAVO BARROETA VEÑA, Diego. Derecho Penal Económico: Delitos Tributarios. Propuestas para un Derecho Penal Tributario Respetuoso de los Principios y Garantías Penales. In: *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. v. 86. set. out. São Paulo: RT, 2010.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Atlas, 2016.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. New York, London: WW Norton & Co., 2000.

IGLESIAS RÍO, Miguel Angel. *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2003.

LAPORTA, Mario H. *Delito Fiscal: el hecho punible, determinación del comportamiento típico*. Buenos Aires-Montevideo: Editorial B de F, 2013.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. Algunas reflexiones sobre la moderna teoría del *big crunch* em la seleccion de bienes jurídico-penales. *Anuario da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña*, La Coruña, n. 7, 2003.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. El Delito de Defraudación Tributaria. *Revista Penal*. n. 1, 1998.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Madrid: Editorial Tecnos, 1995.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Limitações à Procedibilidade Penal Autônoma em Matéria Tributária. Publicado inicialmente em 1988. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (Org.). *Coleção Doutrinas Essenciais*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a Ordem Tributária. Publicado inicialmente em 1995. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (Orgs.). *Coleção Doutrinas Essenciais*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

## A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: Saúde, Salário, Aposentadoria e Tributação – Tensão Dialética? In: MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros; BRANCO, Paulo Gonet (Coords.). *Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ*. São Paulo: Saraiva, 2012.

NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Deveres Fundamentais. In: *Revista Direito Mackenzie*. ano 3. n. 2. 2002.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. In: Por um estado fiscal suportável. *Estudos de Direito Fiscal*. v. III. Coimbra: Almedina, 2010.

NABARRETE NETO, André. Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. 1997. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (Org.). *Coleção Doutrinas Essenciais*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no Século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e Justiça Internacional: um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PODVAL, Roberto. Um grande equívoco. *Boletim IBCCrim*, Editorial. Fev. 1996.

PRIETO SANCHÍS, Luis. *Justicia constitucional y derechos fundamentales*. Madrid: Trotta, 2003.

RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal. In: PODVAL, Roberto (org.). *Temas de Direito Penal Econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

ROTHMAN, Gerd W. A Extinção da Punibilidade nos Crimes contra a Ordem Tributária. 1995. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. (Org.). *Coleção Doutrinas Essenciais*. v. VIII. São Paulo: RT, 2011.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. O Princípio Constitucional da Isonomia e o Crime de Omissão no Recolhimento de Contribuições Previdenciárias (Art. 168-A, § 1º, I, Código Penal). In: Heloísa Estellita Salomão (Coord.). *Direito Penal Empresarial*. v. 1. São Paulo: Dialética, 2001.

SÁNCHEZ RÍOS, Rodrigo. *O Crime Fiscal: reflexões sobre o crime fiscal no direito brasileiro (Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990) e no direito estrangeiro*, Porto Alegre: Fabris, 1998.

SÁNCHEZ RÍOS, Rodrigo. *Das Causas de Extinção da Punibilidade nos Delitos Econômicos*. São Paulo: Ed. RT, 2003.

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS EM FACE DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA PROPORCIONALIDADE

SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e Proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. *In: Revista Brasileira de Ciências Criminais*. v. 12. n. 47. mar./abr. 2004

SOUSA, Susana Aires de. *Os Crimes fiscais: análise dogmática e reflexão sobre a legitimidade do discurso criminalizador*. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.

SILVEIRA, Eustáquio Nunes. A falta de recolhimento de tributos como crime. *In: Reynaldo Lyra Pessôa (coord.). Contribuições à literatura Jurídica*. Brasília: TRF da 1ª Região, 1996.

STEINER, Sylvia Helena de Figueiredo. Crimes Tributários e normas penais no regime do Refis. *In: Refis: aspectos jurídicos relevantes*. Guilherme Vergueiro (coord.). Bauru: EDIPRO, 2001.

STOCO, Rui. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 2016.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerrecht)*. 18. ed. vol. 3. Porto Alegre: Sérgio Fabris, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos Humanos e Tributação: uma concepção integradora. *In: Revista Direito em Ação*, v. 2, n° 1, set. 2001. Brasília.

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

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