



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

LARISSA BRITO DA SILVA

**A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE MEDIANTE PAGAMENTO
DO DÉBITO INTEGRAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS
MATERIAIS: (DES) LEGITIMAÇÃO DA TUTELA PENAL**

Salvador
2025

LARISSA BRITO DA SILVA

**A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE MEDIANTE PAGAMENTO
DO DÉBITO INTEGRAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS
MATERIAIS: (DES) LEGITIMAÇÃO DA TUTELA PENAL**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientadora: Tatiane Pereira.

Salvador
2025

TERMO DE APROVAÇÃO

LARISSA BRITO DA SILVA

A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE MEDIANTE PAGAMENTO DO DÉBITO INTEGRAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS: (DES) LEGITIMAÇÃO DA TUTELA PENAL

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2025.

A

Mim. À mulher que resistiu, que caiu e se reergueu; que transformou dúvidas em disciplina e sonhos em metas. A esta versão de mim que não desistiu, mesmo quando seria mais fácil parar.

AGRADECIMENTOS

Foram anos de aprendizado, amadurecimento e superação. Cada conquista, cada desafio e cada lição vivida contribuíram para formar quem me torno hoje: alguém grata por tudo que viveu e confiante nos caminhos que ainda virão.

A Deus, rendo meus mais sinceros agradecimentos pela sua infinita bondade, que me sustentou em todos os momentos desta caminhada. Sei que cada provação teve um propósito, e se o senhor me concedeu determinado fardo, foi porque sabia que eu seria capaz de superá-lo. Tenho plena convicção de que muitas maravilhas ainda serão realizadas em minha vida, e desejo estar pronta para recebê-las.

À professora Tatiane Pereira, minha eterna gratidão. Mais do que uma orientadora, foi uma verdadeira guia nesta trajetória. Sua paciência, dedicação e olhar atento foram fundamentais para que eu transformasse ideias em resultados concretos. Agradeço por acreditar em mim, por cada observação cuidadosa e por todo o apoio concedido ao longo deste processo.

À minha mãe, Sueli França de Brito, deixo meu mais profundo agradecimento. A senhora é e sempre será minha maior inspiração, exemplo de força, amor e resiliência. Espero ser, ao menos, uma parte da mulher incrível que é. Obrigada por cada palavra de incentivo, por cada gesto de carinho e por ser meu porto seguro em todos os momentos.

Ao meu pai, Jamilton Honorato da Silva, agradeço por todo o apoio e incentivo ao longo desta jornada. Sua presença, de forma simples e verdadeira, foi essencial em muitos momentos e contribuiu para que eu chegasse até aqui. Suas palavras de sabedoria, sua calma diante das dificuldades e sua confiança em mim foram fundamentais para que eu seguisse firme, mesmo nos momentos mais desafiadores. Obrigada por estar presente em cada etapa, torcendo por mim e celebrando cada conquista.

À minha irmã, Leila Sueme de Brito Gonçalves, deixo meu carinho e reconhecimento. Você é parte essencial da minha vida. Agradeço por todo o suporte, pelos conselhos e pela presença constante. Cada palavra sua me ajudou a amadurecer e seguir com mais confiança.

Às minhas amigas, Lara Moreira e Gabriela Duarte, obrigada por tornarem este percurso mais leve. Passamos por tantas provas juntas, noites mal dormidas e momentos de exaustão, mas também vivemos risos, conquistas e aprendizados inesquecíveis. Nossos laços se fortaleceram a cada desafio vencido e permanecerão para além desta etapa.

A todos vocês, que de alguma forma fizeram parte desta caminhada, deixo o meu mais sincero e profundo obrigado. Este trabalho é fruto não apenas do meu esforço, mas também do amor, da fé e do apoio de cada um de vocês.

“A justiça é, antes de tudo, um ideal, e como ideal, é inesgotável.”
Hans Kelsen

RESUMO

A presente monografia analisa a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito nos crimes tributários materiais, investigando sua relação com a legitimidade da tutela penal tributária. A pesquisa parte do reconhecimento de que o Direito Penal, sobretudo em matéria tributária, ocupa posição limítrofe entre garantir a ordem fiscal e preservar os princípios estruturantes da intervenção penal mínima. Diante desse cenário, estabeleceu-se como problema central compreender se a possibilidade de extinguir a punibilidade pelo simples adimplemento posterior do tributo contribui para fortalecer a proteção penal do sistema tributário ou se, ao contrário, fragiliza a função punitiva do Estado, transformando o Direito Penal em instrumento essencialmente arrecadatório. O estudo demonstra que os crimes tributários materiais possuem natureza peculiar, pois se relacionam diretamente com a dinâmica econômica do Estado e com a necessidade de financiamento das políticas públicas. Contudo, a previsão legal que permite a extinção da punibilidade mediante pagamento do débito suscita relevantes questionamentos sobre a finalidade da pena, a igualdade material e a coerência do sistema penal. A investigação aprofundou-se nos aspectos históricos, legislativos e jurisprudenciais que moldaram a política criminal tributária brasileira, evidenciando que essa forma de extinção da punibilidade surgiu como ferramenta voltada à eficiência arrecadatória. Entretanto, essa mesma ferramenta pode gerar distorções que comprometem a credibilidade e a efetividade da tutela penal. Os objetivos gerais e específicos da pesquisa permitiram examinar criticamente os fundamentos jurídicos da criminalização dos delitos tributários materiais, a natureza do instituto do pagamento como causa extintiva da punibilidade e as consequências práticas desse modelo. Identificou-se que, embora o pagamento integral represente importante mecanismo de recomposição do patrimônio público, ele também pode produzir impactos negativos, como a seletividade penal e a ideia de que o poder econômico é capaz de neutralizar a sanção criminal. Essa percepção revela tensões com os princípios constitucionais da proporcionalidade, da isonomia e da intervenção mínima, que orientam a aplicação do Direito Penal em um Estado Democrático de Direito. A metodologia empregada, baseada na revisão de literatura qualificada, permitiu reunir diferentes correntes doutrinárias e decisões relevantes dos tribunais superiores, possibilitando uma análise abrangente e crítica do tema. A partir da síntese construída pela pesquisa, conclui-se que o debate acerca da legitimidade da tutela penal tributária permanece aberto e exige contínua reflexão. Ao mesmo tempo em que a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito pode atender a interesses fiscais legítimos, ela também pode comprometer a função essencial da pena, especialmente quando aplicada de forma dissociada dos princípios orientadores do Direito Penal. Assim, o trabalho procura contribuir para o amadurecimento da discussão acadêmica e prática sobre a utilização da resposta penal em matéria tributária, enfatizando a necessidade de equilíbrio entre a proteção do erário e a preservação dos limites constitucionais da punição. A compreensão crítica desse instituto revela-se fundamental para a construção de um sistema penal tributário mais justo, coerente e efetivamente comprometido com os valores constitucionais.

Palavras-chave: Crimes tributários materiais; Extinção da punibilidade; Pagamento integral do débito; Tutela penal tributária; Política criminal; Legitimidade penal.

ABSTRACT

This monograph examines the extinction of criminal liability through the full payment of tax debts in the context of material tax crimes, focusing on its implications for the legitimacy of criminal protection within the Brazilian tax system. The study begins by acknowledging that Criminal Law, particularly in its intersection with tax matters, operates at a delicate threshold between safeguarding fiscal interests and upholding the constitutional principles that guide minimal criminal intervention. In this scenario, the central research problem addresses whether the possibility of extinguishing criminal liability through the subsequent settlement of the tax debt strengthens the penal protection of the tax system or, conversely, undermines the punitive function of the State by reducing Criminal Law to a mere collection mechanism. The analysis reveals that material tax crimes present a peculiar nature, as they are intrinsically linked to the economic functioning of the State and the financing of public policies. However, the legal provision that allows for the extinction of criminal liability through full payment raises significant concerns regarding the purposes of punishment, material equality, and the coherence of the criminal system. The research explores the historical, legislative, and jurisprudential developments that shaped Brazilian tax criminal policy, demonstrating that this form of extinguishment emerged as a tool designed to enhance fiscal efficiency. Nevertheless, it also carries distortive effects that may compromise the credibility and effectiveness of criminal protection. Through the general and specific objectives established, the study critically evaluates the legal foundations of the criminalization of material tax offenses, the nature of payment as a cause for extinguishing liability, and the practical consequences of its application. While full payment serves as an important mechanism for restoring public revenue, it may simultaneously generate adverse effects, such as penal selectivity and the perception that economic power can neutralize criminal sanctions. These dynamics conflict with constitutional principles such as proportionality, equality, and minimal intervention, which guide the application of Criminal Law in a democratic society. The methodology employed, based on an extensive literature review and the examination of relevant jurisprudence, enabled a comprehensive and critical understanding of the subject. The findings indicate that the debate over the legitimacy of penal protection in tax matters remains ongoing and demands continued theoretical and practical reflection. Although extinguishing criminal liability through payment may address legitimate fiscal interests, it may also erode the essential function of punishment when applied in a manner disconnected from constitutional principles. In this sense, the study contributes to the development of academic and practical discussions on the application of criminal responses to tax violations, highlighting the need to balance the protection of the public treasury with the constitutional limits of punishment. A critical understanding of this legal mechanism is essential for building a more coherent, equitable, and constitutionally aligned tax criminal system.

Keywords: Material tax crimes; Extinction of criminal liability; Full payment of tax debt; Criminal protection of tax law; Criminal policy; Penal legitimacy.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

art.	artigo
CC	Código Civil
CF/88	Constituição Federal da República
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Código de Processo Penal
des.	desembargador
HC	<i>Habeas Corpus</i>
MP	Ministério Público
ONU	Organização das Nações Unidas
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJ	Tribunal de Justiça da Bahia

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	16
2.1 Os Princípios do Direito Penal Tributário	19
2.1.1 Violação aos princípios da isonomia e da proporcionalidade	20
2.1.2 Princípio da proteção ao bem jurídico	21
2.1.3 Princípio da Intervenção Mínima	23
2.1.4 Princípio da Insignificância	24
3 DIREITO PENAL SELETIVO E ATRIBUTAÇÃO DO INJUSTO	27
3.1 A cifra negra e a seletividade: análise sob a teoria do etiquetamento (labeling approach)	28
3.2 A crítica ao direito penal do inimigo no contexto tributário: o tratamento privilegiado ao sonegador de alto calibre	31
3.3 A criminalização ao direito penal do inimigo no contexto tributário: o tratamento privilegiado ao sonegador de alto calibre	33
4 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO	36
4.1 A descriminalização dos ilícitos tributários sob a perspectiva da utilização do direito penal como instrumento de cobrança fiscal	37
4.1.1 O prévio exaurimento da via administrativa e a impraticabilidade do direito penal nos crimes tributários	39
5. O DEBATE JURISPRUDENCIAL E A INFLUÊNCIA DA LEI Nº 10.684/2003 NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	44
5.1 A Evolução do Momento do Pagamento e os Efeitos da Lei nº 10.684/2003: Críticas à Extinção Posterior ao Trânsito em Julgado	48
5.2 O Posicionamento do STF e STJ na Aplicação do Princípio da Insignificância: Análise do Tema 157 STJ	52
6. CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS	58

1 INTRODUÇÃO

A relação entre o Estado e o contribuinte, especialmente no que se refere ao cumprimento das obrigações tributárias, sempre foi marcada por tensões que ultrapassam o campo meramente financeiro. O sistema tributário, em sua essência, depende da colaboração espontânea dos indivíduos e empresas, mas também exige mecanismos de controle capazes de preservar a integridade da arrecadação. Nesse contexto, o Direito Penal passa a ser convocado como instrumento de tutela do patrimônio público, especialmente quando a sonegação ou outras formas de evasão fiscal atingem níveis incompatíveis com a mera atuação administrativa. Surge, então, o desafio de compreender até que ponto a resposta penal é adequada, proporcional e legítima para lidar com condutas que, embora lesivas, possuem origens complexas, envolvendo fatores econômicos, sociais e culturais.

Dentro desse cenário, destaca-se o instituto da extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito tributário nos crimes tributários materiais. Essa previsão, amplamente discutida, coloca em evidência a escolha do legislador ao permitir que a quitação do tributo devido, ainda que tardia, afaste a consequência penal. Em tese, o Estado demonstra preferência pela recomposição do dano fiscal em detrimento da punição criminal, priorizando a recuperação do crédito tributário. Entretanto, essa opção legislativa suscita uma série de questionamentos que envolvem desde a legitimidade da tutela penal até o impacto desse benefício sobre o comportamento dos contribuintes e sobre a confiança pública no sistema de justiça.

A discussão ganha relevância porque, ao admitir que a sanção penal seja afastada mediante o pagamento posterior, cria-se a impressão de que o ilícito tributário se converte em um risco calculado. Ao invés de uma vedação com força coercitiva, o crime tributário poderia ser interpretado como uma aposta financeira, em que o contribuinte assume a possibilidade de apenas quitar o débito caso seja descoberto. Essa percepção pode minar valores essenciais do Direito Penal, enfraquecer o caráter preventivo das normas e comprometer a igualdade entre cidadãos cumpridores das obrigações fiscais e aqueles que veem na inadimplência uma estratégia vantajosa.

Por outro lado, também é necessário reconhecer que o contexto dos crimes tributários materiais possui especificidades que diferem do tradicional modelo punitivo. Muitas dessas

condutas são resultado de situações econômicas adversas, dificuldades empresariais ou desconhecimento técnico, e nem sempre retratam uma intenção fraudulenta dolosa. Portanto, a extinção da punibilidade mediante pagamento não pode ser analisada apenas sob o prisma da punição, mas também sob a perspectiva da eficiência estatal, da economicidade e do estímulo à regularização fiscal.

Diante dessas tensões, esta pesquisa tem como objetivo central analisar criticamente se a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito nos crimes tributários materiais contribui ou prejudica a legitimidade da tutela penal tributária. Busca-se compreender se esse mecanismo fortalece a atuação do Estado ao recuperar valores essenciais ao erário, ou se, ao contrário, fragiliza a função repressiva e preventiva do Direito Penal, transformando a norma criminal em um instrumento de menor efetividade.

Para alcançar esse propósito, estabelecem-se os seguintes objetivos específicos: examinar o fundamento histórico e jurídico da criminalização dos delitos tributários materiais, identificando as razões que levaram o Direito Penal a adentrar o campo tributário; investigar a natureza jurídica da extinção da punibilidade pelo pagamento e sua evolução ao longo das legislações pertinentes, demonstrando como o legislador tratou o instituto em diferentes momentos; discutir as posições doutrinárias e jurisprudenciais sobre a compatibilidade dessa forma de extinção da punibilidade com os princípios penais, especialmente os da proporcionalidade, intervenção mínima, ofensividade e igualdade; e avaliar as consequências práticas dessa previsão legal para a eficácia da resposta penal, bem como para o comportamento dos contribuintes diante da possibilidade de afastamento da sanção criminal.

A relevância do tema se justifica por diversos motivos. Em primeiro lugar, os crimes tributários materiais representam parcela significativa das ações penais econômicas no país e têm impacto direto na arrecadação pública, influenciando políticas sociais e o funcionamento das instituições estatais. A forma como o Estado decide punir ou relevar essas condutas reflete sua postura perante a proteção do patrimônio público e a preservação da justiça fiscal.

Além disso, o instituto da extinção da punibilidade mediante pagamento do débito provoca debates intensos no meio jurídico, pois revela uma aparente contradição entre a gravidade que o legislador atribui aos crimes tributários e a facilidade com que a punição pode ser evitada. É essencial compreender se esse benefício atende aos princípios constitucionais que regem o

Direito Penal e Tributário ou se resulta em uma política permissiva que incentiva a inadimplência estratégica.

A justificativa também se apoia na necessidade de compreender o impacto desse instituto sobre a percepção social da justiça. Em um país marcado por desigualdades, permitir que a punição seja substituída pelo pagamento pode sugerir que o sistema penal opera com pesos diferentes, favorecendo aqueles que possuem recursos financeiros para regularizar a situação, enquanto outros crimes, muitas vezes menos lesivos ao erário, não contam com solução semelhante.

Por fim, a investigação contribui para o aprimoramento das políticas criminais e tributárias, oferecendo subsídios para futuras reformas legislativas que busquem equilibrar eficiência arrecadatória, legitimidade penal e justiça fiscal. Assim, o estudo se mostra essencial para compreender se o atual modelo de extinção da punibilidade fortalece ou enfraquece o papel do Direito Penal na proteção do bem jurídico tributário.

A metodologia adotada será baseada em revisão de literatura, com consulta a doutrinas especializadas, artigos acadêmicos, legislação e decisões dos tribunais superiores. Essa abordagem permite consolidar um panorama teórico consistente e identificar divergências interpretativas relevantes, conforme sugerem estudiosos sobre metodologia jurídica (BARROS, 2017). A pesquisa, portanto, adota uma perspectiva qualitativa e argumentativa, apta a alcançar compreensão aprofundada sobre a legitimidade ou ilegitimidade da tutela penal quando condicionada ao pagamento integral do débito tributário.

A monografia está estruturada em seis capítulos, assim distribuídos:

O primeiro capítulo tem a função de apresentar o problema central da pesquisa, situando o leitor quanto à relevância jurídica, social e política do estudo. Nele são delineados o objeto de análise, a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito em crimes tributários materiais e as inquietações que motivam a investigação. O capítulo evidencia a tensão existente entre a finalidade do direito penal e a lógica arrecadatória, levantando o questionamento sobre a legitimidade do tratamento diferenciado concedido ao infrator tributário. Além disso, descreve brevemente a metodologia adotada e os objetivos gerais do trabalho, preparando o terreno para os debates posteriores.

No segundo capítulo, apresenta uma visão panorâmica do desenvolvimento do direito penal tributário no ordenamento jurídico brasileiro, demonstrando como a relação entre Estado, tributação e punição foi se transformando ao longo do tempo. Também são retomados os princípios estruturantes que orientam a atuação penal nesse campo, permitindo compreender o sentido e os limites da criminalização de condutas tributárias. A partir dessa contextualização histórica e dogmática, o leitor é conduzido à reflexão sobre a coerência, ou incoerência, entre o sistema penal e o sistema financeiro estatal.

O terceiro capítulo aprofunda o debate crítico sobre o caráter seletivo do sistema penal, especialmente no que diz respeito aos crimes tributários. Discute-se como, na prática, a punição penal incide de maneira desigual sobre diferentes grupos sociais, revelando preferências punitivas e tolerâncias que desafiam o ideal de igualdade formal. Esse capítulo evidencia que a criminalização tributária, ao invés de exercer uma função preventiva universal, tende a reproduzir rotulações sociais e tratamentos jurídicos privilegiados, especialmente àqueles que detêm poder econômico. Assim, analisa-se o contraste entre a severidade punitiva em crimes comuns e a benevolência jurídica frequentemente observada na sonegação de grande vulto.

No quarto capítulo se aprofunda a análise do instituto jurídico que constitui o objeto central do trabalho. O capítulo examina como o pagamento integral do débito tributário antes ou após o início da persecução penal se tornou um mecanismo capaz de afastar a responsabilidade criminal, esvaziando a função sancionatória atribuída ao direito penal. Discute-se a utilização do processo penal como instrumento indireto de cobrança fiscal, bem como os entraves e distorções que decorrem da exigência de esgotamento da via administrativa. O capítulo questiona a efetividade e a legitimidade de um modelo que, frequentemente, beneficia quem possui maior capacidade financeira, deixando em aberto a discussão sobre a verdadeira finalidade da punição no âmbito tributário.

Já o quinto capítulo aborda como os tribunais superiores vêm interpretando e aplicando o instituto da extinção da punibilidade nos crimes tributários, sobretudo após a promulgação da Lei nº 10.684/2003. Analisa-se a evolução jurisprudencial quanto ao momento do pagamento e suas consequências para a persecução penal, destacando as controvérsias surgidas a partir da possibilidade de extinguir a punibilidade mesmo após o trânsito em julgado. Também se examina a aplicação do princípio da insignificância em delitos tributários, evidenciando como o Poder Judiciário tem balizado a intervenção penal em casos de reduzida lesão ao bem

jurídico. Esse capítulo revela a dinâmica interpretativa que molda, na prática, os limites da persecução penal tributária no país.

E por fim, a conclusão reúne os principais argumentos desenvolvidos ao longo do trabalho e retoma a questão inicial acerca da legitimidade da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito. Trata-se de um momento de síntese crítica, em que se avalia se o modelo brasileiro atende aos princípios do direito penal contemporâneo ou se reforça desigualdades estruturais e práticas seletivas. A conclusão aponta para os desafios ainda presentes, sugerindo caminhos possíveis para um sistema penal tributário mais coerente, proporcional e comprometido com a justiça fiscal.

2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA E FUNDAMENTOS DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário é um ramo do direito público que se relaciona com diversas outras áreas jurídicas, incluindo o Direito Penal. Este, por sua vez, trata dos ilícitos tributários e prevê sanções criminais para condutas que atentem contra a ordem tributária. Ele oferece um conjunto de princípios e normas voltados à repressão de infrações fiscais, estabelecendo a natureza penal dessas condutas e as respectivas penalidades cabíveis (GOMES, 2018).

O Direito Penal Tributário tem suas origens vinculadas ao desenvolvimento do Estado moderno e à consolidação do poder de tributar como elemento essencial da soberania estatal. À medida que as estruturas fiscais se tornaram mais complexas, principalmente a partir do século XIX, emergiu a necessidade de tutelar penalmente as condutas que atentavam contra a arrecadação pública. Nesse contexto, a sonegação fiscal e outras formas de fraude passaram a ser compreendidas não apenas como ilícitos administrativos, mas também como ofensas à ordem econômica e social. Assim, o Direito Penal passou a atuar como instrumento subsidiário de proteção à integridade do sistema tributário (GRECO, 2017; REALE JÚNIOR, 2014).

No Brasil, a evolução do Direito Penal Tributário acompanha a consolidação do Estado de Direito e a crescente importância da justiça fiscal. Durante o período imperial e início da República, as infrações tributárias eram tratadas de forma esparsa e sem sistematização. Foi apenas com a Constituição de 1946 e, posteriormente, com o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), que se estabeleceu uma base mais sólida para a definição dos crimes tributários, culminando na edição da Lei nº 4.729/1965, a primeira norma a tipificar a sonegação fiscal como crime. Essa trajetória reflete o esforço do legislador em equilibrar a necessidade de arrecadação estatal com a observância das garantias penais e processuais do contribuinte (CARRAZZA, 2020; MACHADO, 2018).

A partir da década de 1980, com a promulgação da Lei nº 8.137/1990, o Direito Penal Tributário ganhou contornos mais precisos e compatíveis com os princípios do Estado Democrático de Direito. Essa legislação passou a disciplinar as condutas que configuram crimes contra a ordem tributária, estabelecendo um marco definitivo para a repressão penal de tais ilícitos. Entretanto, a doutrina contemporânea tem questionado a eficácia do Direito Penal

como mecanismo primário de combate à sonegação, destacando sua função simbólica e subsidiária, já que o Estado tende a priorizar a via administrativa e a recuperação do crédito tributário antes da persecução penal (PRADO, 2021; GRECO, 2017). Assim, o histórico do Direito Penal Tributário revela uma constante tensão entre a proteção do erário e os limites impostos pelos princípios constitucionais penais.

Nesse contexto, a ordem tributária pode ser entendida como a obrigação legal de se recolher tributos devidamente instituídos. Cabe ao Estado, dentro dos limites fixados pela Constituição Federal, exercer seu poder de tributar com responsabilidade e finalidade legítima. Ao exigir o pagamento de tributos, o Estado manifesta sua soberania e reafirma o compromisso com a legalidade e a justiça fiscal.

A recusa ou omissão no cumprimento da obrigação tributária configura um ilícito e pode ensejar a responsabilização penal, dando origem aos chamados crimes tributários. Tais crimes consistem em condutas comissivas ou omissivas contrárias ao ordenamento jurídico, que atentam contra os interesses da Administração Fazendária e acarretam prejuízos ao erário. A legislação determina que o não recolhimento de tributos devidos constitui ilícito penal, configurando crimes como a sonegação fiscal, a apropriação indébita e outras infrações previstas na Lei nº 8.137/90. (GRECO, 2018).

Assim, com a entrada em vigor da Lei nº 8.137/90, os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo passaram a ser regulamentados de forma específica e mais detalhada. Essa legislação tipifica as condutas ilícitas, estabelecendo as respectivas sanções, com o intuito de reprimir práticas que comprometam a arrecadação de tributos, seja por ação ou omissão do contribuinte. Além de abranger diversas formas de evasão fiscal, como o não recolhimento ou o recolhimento parcial de tributos, buscando proteger os interesses do Estado e assegurar o cumprimento das obrigações tributárias.

Os princípios penais tributários representam o alicerce normativo e axiológico que orienta a aplicação das sanções criminais no âmbito fiscal, garantindo a harmonia entre a necessidade de repressão às condutas lesivas à ordem tributária e a observância dos direitos fundamentais do contribuinte. Esses princípios, como o da legalidade, da anterioridade, da intervenção mínima, da culpabilidade e da proporcionalidade, asseguram que a atuação penal do Estado permaneça dentro dos limites constitucionais, impedindo o uso desmedido do Direito Penal

como instrumento de cobrança ou intimidação fiscal. Assim, compreender os princípios penais tributários é essencial para estabelecer uma relação de equilíbrio entre a eficácia arrecadatória e a tutela das garantias individuais, fundamento que orientará a análise desenvolvida no próximo tópico sobre os Princípios do Direito Penal Tributário (GRECO, 2018).

2.1 Os Princípios do Direito Penal Tributário

O Direito Penal Tributário, enquanto ramo de interseção entre o Direito Penal e o Direito Tributário, está profundamente fundamentado em princípios que asseguram a aplicação justa e constitucional das normas punitivas fiscais. Esses princípios não apenas limitam o poder punitivo do Estado, como também garantem a observância dos direitos fundamentais do contribuinte, evitando abusos e distorções no uso do Direito Penal como instrumento arrecadatório. Conforme destaca Greco (2018), a incidência dos princípios penais nesse campo é indispensável para que o Estado exerça o *ius puniendi* dentro de critérios de proporcionalidade e legalidade, preservando a legitimidade da sanção penal tributária.

O primeiro e mais relevante desses princípios é o princípio da legalidade, previsto no artigo 1º do Código Penal e no artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal. Esse princípio estabelece que não há crime nem pena sem lei anterior que os defina, assegurando previsibilidade e segurança jurídica ao contribuinte. No contexto tributário, a legalidade se manifesta de forma ainda mais rigorosa, pois tanto o tributo quanto o crime tributário dependem de previsão legal expressa. Segundo Capez (2019), a legalidade representa uma salvaguarda contra o arbítrio estatal, impedindo que a Administração Pública ou o Judiciário ampliem o alcance de tipos penais tributários por analogia ou interpretação extensiva em prejuízo do acusado.

Outro princípio fundamental é o princípio da intervenção mínima, segundo o qual o Direito Penal deve ser utilizado apenas como *ultima ratio*, isto é, quando os demais ramos do Direito se mostrarem insuficientes para proteger o bem jurídico tutelado. No campo tributário, esse princípio adquire especial relevância, uma vez que a repressão penal deve ser excepcional e subsidiária às medidas administrativas e fiscais. Para Prado (2021), o Direito Penal Tributário deve atuar apenas quando houver fraude dolosa e efetivo prejuízo ao erário, evitando-se

criminalizar simples inadimplementos tributários que podem ser resolvidos na esfera administrativa.

O princípio da culpabilidade também ocupa posição central na estrutura do Direito Penal Tributário, pois assegura que somente o agente que age com dolo, isto é, com consciência e vontade de suprimir ou reduzir tributo pode ser punido criminalmente. A responsabilização objetiva é, portanto, incompatível com o sistema penal. Nesse sentido, Machado (2018) explica que a conduta penal tributária exige uma manifestação volitiva clara, sendo insuficiente a mera omissão decorrente de dificuldades financeiras. Assim, o princípio da culpabilidade impede que o Direito Penal seja utilizado como mecanismo de coerção fiscal, preservando sua função ética e garantista.

Por fim, o princípio da proporcionalidade orienta a adequação entre a gravidade da conduta e a severidade da pena aplicada. Esse princípio assegura que o Estado não adote medidas punitivas desproporcionais em relação ao dano causado à ordem tributária, garantindo equilíbrio entre repressão e justiça. Conforme Greco (2018), a proporcionalidade tem a função de limitar o arbítrio legislativo e judicial, assegurando que o Direito Penal Tributário mantenha sua racionalidade e respeito à dignidade humana. A aplicação conjunta desses princípios reforça o caráter garantidor do sistema penal, evitando que a sanção criminal seja utilizada de forma política, econômica ou simbólica.

Em síntese, os princípios do Direito Penal Tributário configuram a base de sustentação teórica e ética desse ramo jurídico, assegurando a compatibilidade entre a necessidade de proteção da arrecadação pública e os valores constitucionais do Estado Democrático de Direito. Eles representam, em última análise, o equilíbrio entre o dever de tributar e o direito de não ser punido injustamente. Como ressalta Carrazza (2020), o desafio do Estado moderno consiste em conciliar a efetividade fiscal com o respeito às liberdades individuais, fazendo do Direito Penal Tributário não um instrumento de opressão, mas de justiça e equilíbrio social.

2.1.1 Violação aos princípios da isonomia e da proporcionalidade

O princípio da isonomia ou da igualdade é um dos pilares do Estado de Direito. Segundo Masson (2023), a isonomia não exige um tratamento absolutamente idêntico, mas sim um

tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais, na medida de suas desigualdades. Essa concepção permite certa discricionariedade ao legislador, mas impõe limites baseados na razoabilidade e proporcionalidade.

Embora o Supremo Tribunal Federal tenha validado reiteradamente o benefício da extinção da punibilidade nos crimes tributários, tal jurisprudência tem sido alvo de críticas pela doutrina. Para Prado (2021, p. 111), “a função ressarcitória do Estado não pode se sobrepor à função retributiva e igualitária do Direito Penal. Tratar o sonegador como ‘cliente em débito’ é afastar o crime de sua natureza ética”.

A Constituição Federal de 1988 estrutura o Estado Democrático de Direito com base em princípios fundamentais, dentre os quais se destacam os da isonomia (igualdade) e da proporcionalidade, consagrados respectivamente no art. 5º, caput, e como decorrência lógica do devido processo legal (art. 5º, LIV). No campo penal, esses princípios devem nortear tanto a tipificação e punição dos delitos, quanto os mecanismos que afastam ou extinguem a punibilidade, como anistia, perdão judicial, prescrição e benefícios legais específicos, como ocorre nos crimes tributários.

No entanto, determinadas formas de extinção da punibilidade como a prevista na Lei nº 10.684/2003, que permite a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária mediante pagamento do débito, mesmo após o oferecimento da denúncia geram fortes questionamentos quanto à sua conformidade com o princípio da isonomia. Isso porque não se concede tratamento análogo a autores de outros crimes patrimoniais, como furto ou estelionato, que também envolvem prejuízo econômico à vítima, mas cuja reparação do dano não extingue o crime.

Segundo Bitencourt (2022), essa distinção revela uma forma de privilégio normativo que favorece autores de crimes com maior capacidade econômica e, por consequência, reforça a seletividade do sistema penal, já tão criticada pela doutrina garantista.

O princípio da proporcionalidade atua como um limite à atuação punitiva do Estado, impondo que as sanções e os benefícios estejam de acordo com a gravidade do fato, o grau de culpabilidade do agente e os bens jurídicos tutelados. Para Prado (2021), a proporcionalidade

deve ser observada tanto na criação das normas penais, quanto em sua aplicação concreta, sendo um corolário do Estado de Direito.

Na prática, a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito pode ser interpretada como uma desproporcional renúncia estatal à punição, sobretudo quando praticada por agentes reincidentes ou com dolo evidente de fraude fiscal. Conforme Prado (2021), a política criminal não pode reduzir a resposta penal a uma lógica puramente arrecadatória, sob pena de comprometer a função preventiva e retributiva da pena.

A crítica doutrinária se intensifica ao observar que a reparação do dano em crimes comuns não extingue a punibilidade, mas o faz nos crimes tributários, criando um cenário de incoerência normativa e ofensa à proporcionalidade e à igualdade jurídica. Para Greco (2021, p. 260), “a extinção da punibilidade não pode ser aplicada de forma automática, sem considerar o grau de censurabilidade do comportamento, sob risco de deslegitimar o Direito Penal como instrumento de justiça”.

Além disso, a jurisprudência brasileira, embora majoritariamente favorável à extinção da punibilidade nos moldes da legislação tributária, ainda enfrenta resistências teóricas. Parte da doutrina aponta a necessidade de revisão desse entendimento sob a ótica dos princípios constitucionais e da efetividade penal em um Estado Democrático de Direito.

2.1.2. Princípio da proteção ao bem jurídico

O direito penal tem a finalidade de proteger aquilo que se entende como valores imprescindíveis na nossa Constituição Federal. De acordo com essa visão, o papel é proteger os bens jurídicos que tenham sido violados ou expostos a risco. A noção do bem jurídico veio como forma de limitar a intervenção estatal, garantindo a intervenção do poder punitivo quando os outros poderes do Direito se mostrarem frustrados.

Percebe-se, a partir dessa perspectiva, que os delitos contra a ordem tributária, afetam diretamente um bem jurídico essencial, a ordem tributária, que representa o regular funcionamento do sistema de arrecadação pelo Estado. Ocorre que, cumpre ao legislador criminalizar condutas que mais coloca em risco à vida em sociedade, deixando as demais condutas na proteção de outros ramos do direito, evitando o excesso punitivista. No caso dos

crimes tributários, é preciso entender exatamente qual é esse bem jurídico para aplicar corretamente institutos como a extinção da punibilidade ou a insignificância (ROXIN, 1997).

Nesse contexto, há uma clara divergência entre as correntes patrimonialista e funcionalista quanto à definição do bem jurídico tutelado nos crimes tributários. Para a corrente patrimonialista, o bem jurídico protegido pelo Estado, é o erário. Já a corrente funcionalista compreende que o bem jurídico a ser protegido é a própria ordem tributária, com foco na garantia da arrecadação fiscal com instrumento de viabilização das funções estatais. Assim, os tributos possuem, funções previamente estabelecidas pelo ordenamento jurídico, cabendo ao Direito Penal Tributário o dever de assegurar a eficácia.

Diante desse cenário, observa-se um esvaziamento da função da tutela dos bens jurídicos mais relevantes, que acabam sendo preteridos em favor da mera arrecadação fiscal. Fica evidente que a possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito tributário não representa, de fato, uma preocupação genuína com a proteção do bem jurídico ou com a promoção da paz e seguridade social. Trata-se, antes, de um mecanismo de coerção indireta, uma espécie de “chantagem”, utilizado pelo Estado para compelir o contribuinte a quitar seus débitos, priorizando a recuperação do crédito tributário.

Afirma, Eugenio Raúl Zaffaroni que quando a pena não cumpre a sua real função preventiva, ela se torna uma pena simbólica, de modo que para esse autor, é uma punição inconstitucional violando direitos humanos. A tutela penal, acaba sendo empregado de forma inadequada, servindo a finalidade meramente instrumental, o que evidencia uma abordagem excessivamente programática e compromete seu papel simbólico e normativo na proteção dos bens jurídicos. (ZAFFARONI, 2004).

Aqueles que defendem a aplicação de penas para a infrações meramente regulamentares acabam utilizando o Direito Penal como um instrumento de reforço à obediência, sem real preocupação com a proteção do bem jurídico. O discurso de que os crimes tributários colocam em risco a paz social, é na verdade, apenas em argumento ilusório. O verdadeiro objetivo é criar um mecanismo de intimação ao contribuinte, forçando-o, de alguma maneira, a ressarcir o erário.

No âmbito dos delitos tributários, a proteção ao bem jurídico é frequentemente apresentada como fundamento legitimador da intervenção penal, sob o argumento de que a arrecadação

constitui requisito indispensável à manutenção do Estado e à efetivação dos direitos sociais (MACHADO, 2003).

O que se verifica, em realidade, é a utilização do Direito Penal como um mecanismo simbólico, nessa perspectiva, a invocação da tutela do bem jurídico assume contornos meramente retóricos, funcionando como expediente para encobrir deficiências do sistema arrecadatório e ampliando indevidamente o alcance do poder punitivo estatal (ZAFFARONI, 2004). Assim, longe de garantir a justiça fiscal, o modelo atual compromete a legitimidade do Direito Penal, que deveria permanecer restrito à sua condição de ultima ratio no Estado Democrático de Direito (FERRAJOLI, 2002).

2.1.3 Princípio da Intervenção Mínima

O Princípio da Intervenção Mínima, também denominado de ultima ratio, é um dos pilares do moderno Direito Penal. Ele estabelece que a atuação penal do Estado deve ocorrer apenas quando os demais ramos do Direito se mostrarem insuficientes para a proteção dos bens jurídicos fundamentais. Em outras palavras, o Direito Penal deve ser utilizado como última instância de controle social, evitando o excesso punitivo e a banalização da pena. Essa concepção se insere em uma lógica de contenção do poder punitivo estatal, alinhada aos valores democráticos e garantistas.

Nesse sentido, o Direito Penal deve atuar de forma subsidiária, ou seja, somente quando a tutela civil, administrativa ou outras esferas jurídicas não forem capazes de prevenir ou reparar lesões a bens relevantes. De acordo com Luigi Ferrajoli (2002), o caráter fragmentário e subsidiário do Direito Penal é uma garantia fundamental contra o arbítrio estatal, uma vez que limita o alcance das sanções penais àquilo que é realmente indispensável para a convivência social. Assim, o princípio da intervenção mínima funciona como um instrumento de racionalização da punição, impedindo que o Estado utilize o Direito Penal como meio de controle de condutas socialmente irrelevantes.

A aplicação desse princípio é essencial para evitar o fenômeno conhecido como expansão do Direito Penal, no qual se observa o crescimento desproporcional do número de tipos penais e a elevação das penas como resposta a demandas imediatistas da sociedade.

Zaffaroni e Pierangeli (2007) alertam que esse movimento de expansão acaba por comprometer o caráter de exceção do Direito Penal, tornando-o um instrumento de gestão social, muitas vezes influenciado por discursos midiáticos e populistas. Dessa forma, a intervenção mínima atua como um freio garantista, preservando o equilíbrio entre a necessidade de punir e o respeito às liberdades individuais.

Além disso, o princípio da intervenção mínima se relaciona diretamente com outros princípios constitucionais, como o da proporcionalidade e o da legalidade, previstos no artigo 5º da Constituição Federal de 1988. A proporcionalidade exige que as sanções penais guardem correspondência com a gravidade da conduta e o grau de lesão ao bem jurídico, enquanto a legalidade impede punições arbitrárias ou sem previsão normativa. Nesse sentido, o Direito Penal só deve incidir sobre condutas que realmente atentem contra valores fundamentais, de modo a preservar a coerência e a justiça do sistema punitivo (ROXIN, 2006).

A importância do princípio da intervenção mínima também se manifesta no âmbito da política criminal contemporânea, que busca conciliar eficiência na repressão de crimes graves com a racionalização da persecução penal. Claus Roxin (2006) defende que o Direito Penal deve ser compreendido dentro de uma estrutura de controle social que privilegie a prevenção e a ressocialização, e não apenas a punição. Assim, a intervenção mínima se torna um norte metodológico, orientando legisladores, juízes e operadores jurídicos a adotarem uma postura de cautela e ponderação na criminalização de condutas.

Por fim, o princípio da intervenção mínima reafirma a ideia de que o Direito Penal não deve ser o instrumento primário de solução de conflitos sociais, mas sim um último recurso, aplicado apenas quando a lesão a bens jurídicos for de tal magnitude que justifique a restrição da liberdade. O respeito a esse princípio contribui para um sistema penal mais justo, racional e humanizado, evitando o uso desmedido da punição como forma de controle e assegurando que a função do Direito Penal permaneça fiel aos seus fundamentos democráticos.

2.1.4 Princípio da Insignificância

O Princípio da Insignificância, também conhecido como Princípio da Bagatela, constitui uma das manifestações mais relevantes do pensamento garantista no Direito Penal contemporâneo.

Fundamenta-se na ideia de que o poder punitivo do Estado não deve ser acionado diante de condutas que, embora formalmente típicas, não causem lesão significativa ao bem jurídico tutelado. Em outras palavras, o princípio busca afastar a incidência penal em situações nas quais a ofensa ao bem jurídico é tão pequena que não justifica a intervenção do Direito Penal, evitando o uso desproporcional da sanção.

A aplicação desse princípio se alinha à concepção de Direito Penal mínimo, defendida por Roxin (2006), segundo a qual a pena deve ser reservada apenas a comportamentos que realmente atentem contra valores fundamentais da sociedade. O autor afirma que a insignificância penal é expressão direta do princípio da intervenção mínima e da proporcionalidade, uma vez que impede o Estado de punir ações destituídas de relevância material. Dessa forma, o Direito Penal não deve preocupar-se com condutas de baixo potencial ofensivo, sob pena de comprometer sua legitimidade e sobrecarregar o sistema de justiça criminal com questões irrelevantes.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (STF) consolidou entendimento no sentido de que o Princípio da Insignificância exclui a tipicidade material do delito, desde que observados certos requisitos. Conforme entendimento firmado pelo ministro Celso de Mello no julgamento do HC 84.412/SP, de 2004, são quatro os critérios para a aplicação do princípio: a mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica provocada. Esses parâmetros permitem que o julgador avalie, de maneira objetiva e proporcional, se a conduta realmente merece a intervenção penal.

A doutrina brasileira também tem contribuído para o amadurecimento desse debate. Para Cezar Roberto Bitencourt (2019), o princípio da insignificância é uma expressão da racionalidade penal, ao impedir que o Direito Penal se transforme em instrumento de repressão cega e desprovida de sentido. O autor sustenta que a punição de condutas insignificantes gera um desvio de finalidade, desvirtuando a função protetiva do Direito Penal e enfraquecendo o respeito da sociedade pelas normas jurídicas. A seletividade do sistema penal, segundo ele, deve ser guiada por critérios de relevância material, e não por um formalismo rígido e desproporcional.

No campo dos crimes contra a ordem tributária, o princípio da insignificância também tem sido objeto de discussão. A jurisprudência tem reconhecido sua aplicação em casos em que o valor do tributo sonegado é ínfimo, de modo que a repressão penal se mostra desnecessária diante da possibilidade de solução administrativa. O Superior Tribunal de Justiça (STJ), em diversos precedentes, tem entendido que o Direito Penal não deve ser acionado quando o montante não ultrapassar o valor mínimo fixado pela administração pública para o ajuizamento de execuções fiscais (STJ, HC 84.412/SP; STF, RHC 113.381/MG). Esse entendimento reforça a função subsidiária do Direito Penal e a racionalização do sistema punitivo.

Por fim, o Princípio da Insignificância representa uma importante ferramenta de humanização do Direito Penal, ao assegurar que a sanção penal seja reservada apenas às condutas realmente lesivas e socialmente relevantes. Sua aplicação promove a justiça material, evita o encarceramento desnecessário e reafirma o compromisso do Estado com um modelo de punição proporcional, racional e democrático. Assim, ao reconhecer que nem toda infração formal merece a resposta do Direito Penal, o princípio da insignificância contribui para um sistema jurídico mais equilibrado, eficiente e coerente com os valores constitucionais da dignidade da pessoa humana e da razoabilidade.

3. DIREITO PENAL SELETIVO E A TRIBUTAÇÃO DO INJUSTO

A consolidação do regime democrático no Brasil teve um marco significativo com a promulgação da Constituição Federal 1988, a qual estabeleceu um conjunto de princípios e garantias fundamentais. Todavia, apesar do discurso constitucional de igualdade e justiça, a prática revela que o Direito Penal não se aplica de forma uniforme: sua incidência nos crimes tributários evidencia uma lógica seletiva, em que a criminalização.

Diante disso, é possível destacar que no art. 1º da CF/88 existem fundamentos como a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa do trabalho e o pluralismo político (BRASIL, 1988). Além disso, existe uma busca incessante pela garantia de uma sociedade livre, justa e solidaria, de modo a reduzir as desigualdades sociais, erradicando a pobreza e a marginalização (art. 3º, I – IV, CF/88).

Nesse sentido, o Direito Penal, deve estar necessariamente fundamentada na Constituição Federal, assegurando o respeito aos princípios constitucionais, especialmente os relacionados à dignidade da pessoa humana e à igualdade. Na prática, a promoção da igualdade de direitos visa prevenir desigualdade materiais que podem comprometer a harmonia e justiça dentro da sociedade.

O princípio da igualdade, também denominada isonomia, configura-se como um direito fundamental que assegura a todos os indivíduos tratamento equânime perante a lei, vedando qualquer forma de discriminação arbitrária. Nesse contexto, o Direito Penal tem o dever de observar esse preceito, garantindo uma aplicação justa e imparcial das normas penais. Dessa forma, o que se observa é que no campo dos crimes tributários, a aplicação da lei penal nem sempre reflete esses valores constitucionais, sendo marcada por um cenário que revela uma tensão entre o discurso de garantias da Constituição de 1988 e a prática de um Direito Penal orientado por interesses fiscais.

Determinados grupos sociais, especialmente os pertencentes às camadas mais vulneráveis da população, acabam sendo alvo constante da repressão estatal, enquanto as classes economicamente privilegiadas, em muitos casos, são submetidas a uma atuação penal significativamente mais branda ou até mesmo inexistente. A crítica contemporânea gira em torno da seletividade e da eventual discricionariedade na aplicação das causas extintivas da

punibilidade. Diversas delas beneficiam determinados réus com base em critérios muitas vezes tidos como arbitrários ou moralmente discutíveis (BATISTA, 2011).

De acordo com Greco (2021, p. 411), “algumas causas de extinção da punibilidade têm sido vistas como verdadeiros privilégios, na medida em que excluem da incidência penal condutas que deveriam ser punidas, promovendo desigualdades no sistema penal”. Essa crítica é especialmente dirigida às hipóteses de perdão judicial, decadência, e mesmo o instituto da anistia, que pode favorecer agentes estatais em contextos de violência institucional.

É fundamental observar que indivíduos que cometem o mesmo tipo de crime, mas pertencem a diferentes classes sociais, frequentemente recebem tratamentos distintos por parte do sistema penal. Essa disparidade torna-se evidente ao analisarmos, por exemplo, o número de pessoas presas por crimes de furtos e roubos, em contraste com a quantidade irrisória de encarcerados por sonegação fiscal, conduta igualmente criminosa. Essa seletividade revela uma relativa tolerância com aqueles que detém de maior poder econômico, tornando um direito penal simbólico (BATISTA, 2011).

Tal cenário revela a seletividade penal marcada por critérios socioeconômicos, resultando em exclusão social e política, humilhação e degradação da dignidade humana. Essa lógica punitiva contribui para a manutenção de estereótipos e reforça a estigmatização de grupos historicamente marginalizados, sobretudo as minorias sociais. (ZAFFARONI, 2018).

A seletividade, nesse contexto, não é fruto do acaso, mas de uma estrutura que favorece a criminalização dos mais pobres. A desigualdade na aplicação das normas penais torna-se ainda mais evidente a distância do ideal democrático (BATISTA, 2011). Essa realidade permite concluir que o Direito Penal, ao invés de garantir a proteção equitativa dos bens jurídicos, opera como um instrumento de controle social seletivo, mascarado por um discurso de neutralidade.

A defesa da ordem tributária, nesse modelo, não se orienta pela efetiva proteção do bem comum, mas pela preservação de interesses estatais e de grupos privilegiados. O resultado é um sistema penal que legitima desigualdades, reforça hierarquias sociais e desvirtua os fundamentos constitucionais. Todavia, o que se apresenta como “justiça fiscal” nada mais é do que uma face política criminal excludente, que transforma o poder punitivo em ferramenta

de manutenção de privilégios e de marginalização das parcelas mais vulneráveis da sociedade (BATISTA, 2011).

O Direito Penal Seletivo evidencia a desigualdade estrutural do sistema punitivo, que incide com maior rigor sobre as classes economicamente vulneráveis, enquanto os ilícitos tributários e financeiros, frequentemente praticados por agentes com maior poder econômico, são deslocados para a esfera administrativa, configurando o que se denomina “tributação do injusto”. Essa dinâmica revela uma política criminal que prioriza a repressão dos delitos de menor potencial ofensivo e naturaliza a impunidade dos crimes de colarinho branco, expressando a funcionalidade seletiva do sistema penal e sua relação direta com a manutenção das hierarquias sociais e econômicas.

Nessa perspectiva, a cifra negra e a teoria do etiquetamento (labeling approach) oferecem instrumentos analíticos para compreender como essa seletividade opera. A cifra negra representa os crimes que não são alcançados pelo sistema penal em especial os econômicos e tributários, enquanto o labeling approach explica o processo de rotulação dos indivíduos das classes populares como delinquentes. Assim, o sistema penal não apenas reage ao crime, mas produz o criminoso, reforçando estigmas sociais e legitimando a criminalização da pobreza. Desse modo, a interrelação entre esses conceitos demonstra que o Direito Penal, longe de ser neutro, atua como instrumento de controle social seletivo, mascarado pelo discurso da igualdade formal.

3.1 A cifra negra e a seletividade: análise sob a teoria do etiquetamento (labeling approach)

O Direito Penal brasileiro se manifesta em um profundo paradoxo punitivo, apresentando-se historicamente severo para a criminalidade de rua e, simultaneamente, simbólico ou instrumental para os delitos praticados pelas elites. Nesse contexto, o Sistema Penal opera como uma estrutura inerentemente seletiva, mais repressiva e estigmatizante do que protetora da dignidade humana, conforme a crítica de Nilo Batista (2011).

Essa constatação impulsionou o surgimento da Criminologia Crítica, que promoveu um essencial desvio do foco do estudo. O objeto principal passou a ser o próprio sistema de controle social, e não mais o indivíduo ou as causas da criminalidade. A Criminologia Crítica, com reflexões de autores como Alessandro Baratta e Howard Becker, estabeleceu que a

intervenção estatal não é neutra, atuando na marginalização das classes inferiores enquanto demonstra uma tutela penal branda em relação aos delitos cometidos pelas classes dominantes.

Para explicar essa dinâmica, a Teoria do Etiquetamento (Labeling Approach), desenvolvida pela Escola de Chicago, é central. O sociólogo Becker (1966) explica que, em uma sociedade estruturalmente desigual, o sistema penal não criminaliza a conduta em abstrato, mas sim o indivíduo em razão de sua posição social, econômica e cultural. Assim, o Estado estabelece um estereótipo do criminoso e passa a criminalizar grupos sociais vulneráveis, rotulando-os previamente como delinquentes.

Nesse prisma, as condutas praticadas pelos grupos marginalizados tornam-se socialmente mais visíveis, enquanto os delitos cometidos pelas elites permanecem, em grande parte, invisíveis ou minimizados. Essa invisibilidade é expressa no conceito de Cifra Negra da Criminalidade, que representa os crimes não registrados. No âmbito dos crimes financeiros, essa cifra oculta a grave lesão social e econômica promovida por detentores de poder, empresários e políticos.

Conforme demonstrou Edwin Sutherland (1940), o custo financeiro e o impacto social do crime de colarinho branco são, em termos absolutos, muito superiores aos prejuízos causados pelos crimes tradicionalmente percebidos como o "problema do crime". Contudo, a realidade brasileira demonstra que essa seletividade penal se manifesta em uma sanção de imunidade.

A crítica da criminologia transcende o custo financeiro, incidindo sobre a própria arquitetura legal que protege a elite econômica. No Brasil, essa lógica seletiva se materializa na extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito, um instituto que opera como uma porta de saída negociada para a criminalidade de colarinho branco. Ao oferecer a impunidade ao indivíduo com alta capacidade econômica, o sistema penal tributário transforma a pena em uma mera commodity, acessível mediante a quitação do preço, esvaziando a função retributiva e preventiva do Direito Penal.

Ao invés de garantir a isonomia na repressão às condutas ilícitas, o sistema penal legitima e reforça as desigualdades estruturais, ao diferenciar o tratamento entre crimes de baixo impacto econômico e aqueles que lesam significativamente o erário. O cenário do Direito Penal

Tributário, ao invés de buscar a justiça fiscal, corrobora o diagnóstico de Eugenio Raúl Zaffaroni, de que o Direito Penal concentra sua atuação nos grupos sociais mais vulneráveis, revelando um caráter inegavelmente seletivo (BATISTA, 2011).

Nessa tessitura, o Direito Penal Tributário se revela como um sistema de caráter bifronte, haja vista que ele formalmente rotula (etiqueta) o sonegador como criminoso, mas, na prática, deslegitima a própria sanção ao permitir que a punibilidade seja "comprada" pelo pagamento. Assim, a elite econômica evita o estigma do rótulo criminal, transferindo o foco do aparato repressivo para a criminalidade de baixo potencial econômico. Em última análise, a lei que extingue a punibilidade se torna o mecanismo legal que assegura o privilégio de não ser etiquetado, confirmando que a intervenção penal serve primariamente à função arrecadatória do Estado e, secundariamente, à manutenção das hierarquias sociais.

3.2 A crítica ao direito penal do inimigo no contexto tributário: o tratamento privilegiado ao sonegador de alto calibre

A expansão do Direito Penal contemporâneo, marcada pela adoção de um Direito Penal de Terceira Velocidade, revela uma tendência de distinguir o cidadão do inimigo. No caso da sonegação tributária, a figura do "inimigo fiscal" é criada para legitimar o rigor do sistema. Esse agente, que ameaça a estabilidade econômica estatal, deveria ser exemplarmente perseguido para reforçar a credibilidade do sistema arrecadatório. Contudo, essa imagem funciona como um elemento de legitimação social que, na prática, mascara a instrumentalização do Direito Penal. O resultado é uma falsa sensação de rigor, que mantém intactas as desigualdades estruturais e reforça a ideia de que a persecução penal pode ser relativizada quando há interesses arrecadatórios envolvidos (ZAFFARONI, 2018).

O tratamento dado pelo ordenamento jurídico brasileiro à extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito tributário é a evidência mais problemática dessa seletividade penal. Ao permitir que o agente econômico com maior capacidade financeira afaste a persecução penal através do simples adimplemento, transfere-se o foco da norma punitiva da reprovação da conduta para a satisfação arrecadatória. Dessa forma, a tutela penal perde sua legitimidade, pois deixa de reafirmar a relevância do bem jurídico da ordem tributária e se converte em um mero mecanismo de cobrança que opera de forma desigual (BATISTA, 2011).

A lógica implícita nesse instituto evidencia que a preocupação central do Estado não é propriamente a preservação da ordem tributária ou a prevenção de ilícitos fiscais, mas sim a recomposição patrimonial do erário. A sanção, nesse cenário, converte-se em uma ferramenta negociável, acessível apenas a quem dispõe de recursos para quitar o débito, distanciando-se do ideal de justiça que deveria nortear a intervenção penal. Essa dinâmica acarreta a descaracterização da função preventiva e retributiva da pena, fragilizando a própria legitimidade da tutela penal nesse campo, conforme as críticas de Greco (2017), que defendem a intervenção mínima.

Sob a perspectiva social, essa dinâmica de "comprar a impunidade" produz um efeito de exclusão e reforço das desigualdades, pois estabelece uma distinção clara entre dois grupos: aqueles que podem "comprar" sua absolvição penal e aqueles que, por não terem condições de efetuar o pagamento, permanecem sob o peso do processo e da punição. A consequência prática é a consolidação de um Direito Penal desigual, em que a seletividade recai sobre os economicamente vulneráveis, os quais são efetivamente convertidos em "inimigos fiscais" pelo sistema, uma vez que não possuem a "moeda" necessária para o perdão. Tal seletividade não apenas reforça as desigualdades estruturais, mas também perpetua a marginalização social, legitimando a ideia de que o alcance da justiça criminal pode ser condicionado ao poder de compra (BATISTA, 2011).

Nesse sentido, observa-se que a política criminal aplicada no âmbito tributário acaba por desviar-se de sua função essencial, que seria a proteção da ordem econômica e a garantia de uma justa arrecadação para o custeio das atividades estatais. Ao privilegiar a possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento, o sistema penal passa a servir como um mero instrumento fiscal, o que demonstra a relativização da sanção diante de interesses econômicos imediatos.

Neste cenário de dupla moral, a sanção penal contra o sonegador de alto calibre adquire um caráter eminentemente simbólico. O Estado utiliza a ameaça da prisão como mera retórica de intimidação, um instrumento psicológico de coerção que visa, em última instância, forçar o ressarcimento ao erário. Essa abordagem, que prioriza a arrecadação em detrimento da efetiva repressão da conduta ilícita, esvazia a função primária do Direito Penal e transforma a persecução criminal em uma peça de negociação fiscal, confirmando o temor de que a pena se

torne inconstitucional por não cumprir sua real função preventiva (ZAFFARONI, 2004).

Como destaca Zaffaroni (2018), a seara tributária utiliza a figura do contribuinte inadimplente como uma ameaça à ordem econômica, legitimando uma seletividade que não se pauta pela igualdade, mas sim pela utilidade política e financeira. Assim, cede-se espaço a uma racionalidade econômica que define quem deve ser punido e quem pode ser perdoado.

Conclui-se, portanto, que o modelo de criminalização tributária expõe uma contradição fundamental: o próprio Estado, que utiliza o discurso da necessidade de punir para proteger a ordem econômica, renuncia à sanção quando esta não mais lhe convém financeiramente. Ao relativizar a punição em razão de critérios estritamente financeiros, a tutela penal se converte em ferramenta de gestão de interesses fiscais, o que atesta a sua deslegitimação em favor da finalidade arrecadatória.

3.3 A criminalização tributária como reforço da lógica neoliberal

A ascensão do neoliberalismo nas últimas décadas modificou profundamente a forma de atuação estatal, impactando tanto o campo econômico quanto o penal. Essa racionalidade prioriza a estabilidade fiscal, a supremacia do mercado e a retração das funções sociais do Estado. Nesse cenário, o Direito Penal Tributário transcende o papel de garantir a arrecadação, passando a funcionar como um instrumento para legitimar o discurso neoliberal, ao responsabilizar o indivíduo pelo equilíbrio financeiro estatal. Com isso, a criminalização tributária assume uma função simbólica de controle social, sintonizada com a lógica de mercado (MASSON, 2023, p. 57).

Sob esse enfoque, a crítica ao papel do Estado torna-se inevitável. Em vez de assumir sua função de promotor da justiça social, o Estado neoliberal atua como reprodutor de desigualdades, privilegiando a arrecadação e a estabilidade econômica em detrimento da proteção de direitos fundamentais. O Direito Penal Tributário, portanto, não é empregado como garantia de igualdade no cumprimento das obrigações fiscais, mas sim como um mecanismo de coerção seletiva. Esse mecanismo é direcionado contra aqueles que não possuem poder econômico suficiente para negociar suas dívidas, resultando em um Estado que simula rigor diante da sociedade, mas que se mostra leniente perante grandes conglomerados econômicos (BUFFON, 2013).

A criminalização tributária cumpre um papel ideológico crucial ao difundir a ideia de que a crise fiscal resulta primariamente da inadimplência do contribuinte comum, ocultando a sonegação em larga escala praticada por grandes corporações. Essa narrativa está em plena sintonia com a lógica neoliberal, pois transfere a responsabilidade pela crise financeira ao indivíduo e, ao mesmo tempo, preserva os interesses dos grandes atores do mercado. Desse modo, o Direito Penal Tributário perde qualquer caráter distributivo, passando a funcionar como um instrumento de manutenção da ordem econômica vigente e de proteção da acumulação de capital (BUFFON, 2013).

A criminologia da "punição dos pobres", embora focada na criminalidade de rua, oferece um paralelo analítico pertinente ao contexto fiscal. O Estado neoliberal, ao enfraquecer as políticas de bem-estar social, utiliza o sistema penal como ferramenta de gestão da crise social. No campo tributário, essa lógica se manifesta na inversão seletiva: o Estado pune simbolicamente a elite, oferecendo a extinção da punibilidade, e concentra a ameaça penal nos pequenos e médios devedores, transformando a dívida em risco de exclusão processual e social.

Ademais, o Estado neoliberal instrumentaliza a punição penal como forma de sustentar sua autoridade, enquanto evita realizar reformas tributárias estruturais capazes de enfrentar as desigualdades na arrecadação. A criminalização dos pequenos devedores transforma-se, assim, em uma estratégia de "gestão fiscal" que mascara tanto a ineficiência estatal quanto sua conivência com grandes sonegadores. Esse quadro reforça a percepção de que o Estado atua mais na defesa de privilégios do que na promoção de justiça social (BUFFON, 2013).

O modelo tributário-penal cria uma perigosa dessocialização do Direito Penal. A finalidade da pena, que historicamente exige uma resposta proporcional à ofensa social e ao dolo da conduta, é completamente ignorada. A punibilidade não se extingue pelo advento de uma prescrição ou qualquer outra causa extintiva, mas sim pela simples capacidade financeira do agente em restaurar o status quo econômico. O foco na reparação monetária subverte a ideia de que o crime tributário é uma ofensa à ordem pública, tratando-o como um mero ilícito civil passível de composição (ZAFFARONI, 2007).

Essa lógica conduz à tecnificação da justiça, reduzindo o complexo processo penal a uma técnica de cobrança otimizada. O Estado abdica de sua função de promover a justiça material e adota uma postura gerencial, onde a eficiência do sistema é medida pela taxa de recuperação do crédito (o dinheiro que retorna ao caixa) e não pela efetiva proteção do bem jurídico ou pela garantia da isonomia perante a lei. A figura do juiz, nesse cenário, é transformada em um agente coadjuvante da máquina fiscal, e a lei penal se torna uma extensão do Direito Administrativo (FERRAJOLI, 2002).

O modelo de Direito Penal Tributário vigente, ao ser utilizado prioritariamente para fins arrecadatórios e seletivos, atesta a falência do princípio da intervenção mínima e legitima o avanço do Direito Penal de Emergência. Nessa dinâmica, o poder punitivo não se restringe à proteção de bens jurídicos vitais, mas é ampliado para gerenciar crises fiscais e manter a ordem econômica em favor do capital. A extinção da punibilidade pelo pagamento, nesse contexto, é a face jurídica da expansão punitiva, que, embora pareça branda para o sonegador, revela a instrumentalização do sistema penal para atender à lógica de eficiência do mercado neoliberal (ZAFFARONI, 2004).

Portanto, a criminalização tributária no Brasil deve ser entendida como a expressão de uma política penal seletiva que reforça a racionalidade neoliberal. Ao privilegiar o interesse arrecadatório sobre a redistribuição e aplicar sanções de modo desigual, o sistema penal tributário não promove justiça social, mas sim a manutenção de privilégios. Dessa forma, o Estado reafirma seu papel como gestor da desigualdade estrutural, transformando o Direito Penal Tributário em um mecanismo ideológico de consolidação do neoliberalismo (BUFFON, 2013).

A consequência final desse ciclo é a consolidação da desigualdade através do próprio sistema legal. O Estado, sob o pretexto de proteger a ordem econômica, utiliza o Direito Penal para garantir que apenas aqueles com poder de barganha e capital possam escapar da punição. O sonegador que consegue pagar tem seu status social preservado, enquanto o cidadão comum, incapaz de quitar sua dívida, é exposto ao risco de sanção. Essa lógica fecha o círculo vicioso, comprovando que a extinção da punibilidade pelo pagamento é o instrumento que perpetua a hegemonia da classe dominante na esfera criminal (ZAFFARONI, 2007).

4. A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO

A extinção da punibilidade constitui um dos mais relevantes institutos do Direito Penal, na medida em que interfere diretamente na pretensão punitiva ou executória do Estado. Tratamos como pressuposto que a deficiência da legitimidade da intervenção penal decorre do instrumento da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (BITENCOURT, 2019).

Embora os crimes tributários sejam fato típicos, ilícitos e culpável, quando o pagamento do débito tributário é realizado, a necessidade de sanção diminui ou desaparece. Diante dos crimes tributários, o direito penal se tornou instrumento de cobrança e arrecadação, demonstrando a prevalência do interesse do Estado sob uma perspectiva de vantagem fiscal (BITENCOURT, 2019).

O benefício da extinção da punibilidade deve ser interpretado à luz do princípio da igualdade material e da proporcionalidade. Situações em que a extinção da punibilidade é concedida sem considerar a gravidade do fato, a presença de dolo, ou os efeitos sociais do delito, tendem a comprometer a coerência e equidade do sistema penal (GOMES, 2018).

Constata-se ainda que determinadas hipóteses de extinção da punibilidade, especialmente aquelas relacionadas a crimes contra a ordem tributária (como o pagamento do tributo devido após o início do processo penal), têm sido severamente criticadas por concederem tratamento privilegiado a determinados autores de crime, normalmente com maior poder aquisitivo e capacidade de mobilização jurídica (ZAFFARONI, 2018).

Bitencourt (2022, p. 98) sustenta que “as causas extintivas da punibilidade devem ser compreendidas dentro da lógica da proporcionalidade e da subsidiariedade do Direito Penal”, sendo, portanto, regras de exceção justificáveis. Contudo, há vozes que entendem por descriminalizar os ilícitos tributários e fortalecer o Direito Administrativo com aplicação de penas severas de cunho administrativo.

Assim, por representar hipóteses nas quais o Estado perde o direito de punir, ainda que o fato típico, ilícito e culpável tenha efetivamente ocorrido. Essa figura jurídica levanta importantes discussões quanto à sua natureza: se é expressão de uma regra de exceção, justificada por fundamentos constitucionais e humanitários, ou se configura, em certos casos, como um privilégio injustificado que fere o princípio da igualdade e o ideal de justiça penal (GOMES, 2018).

No entanto, quando a legislação permite que o contribuinte extinga a punibilidade mediante o pagamento do tributo a qualquer tempo, acaba-se incentivando determinadas condutas irregulares. Nesses casos, a pena criminal passa a ter como principal função assegurar privilégios a certos indivíduos. Diante disso, muitos contribuintes percebem uma baixa probabilidade de serem fiscalizados, e aliados à inexistência de sanções caso o tributo seja posteriormente quitado, acabam sendo estimulados a adotar práticas ilícitas, o que enfraquece o compromisso com a honestidade fiscal (ZIEMBOWICZ, 2020).

De qualquer sorte, independente das modificações legislativas, o Direito penal foi perdendo seu objetivo de ser um instrumento de proteção subsidiária de bens jurídicos. Portanto, é cada vez mais urgente revisar esse benefício, propondo sua limitação ou condicionamento a critérios mais estritos. Em termos dogmáticos, seria possível exigir que a extinção da punibilidade pelo pagamento se aplicasse apenas aos casos de erro justificável ou ausência de dolo, alinhando-se ao tratamento dado a outros delitos patrimoniais (GOMES, 2017).

4.1 A descriminalização dos ilícitos tributários sob a perspectiva da utilização do direito penal como instrumento de cobrança fiscal

É evidente que, no contexto brasileiro, o Direito Penal aplicado às questões tributárias revela fragilidades em sua legitimidade, na medida em que sua aplicação ocorre de forma direta, e não como medida excepcional, de modo que a “punição criminal” deixa de ser aplicada quando há o pagamento total do débito. Fica nítido, portanto, que a finalidade da legislação é utilizar a criminalização das condutas fiscais como mecanismo de pressão para a quitação dos tributos (BITENCOURT, 2019).

Diante da ineficiência do modelo punitivo vigente no âmbito do Direito Penal Tributário, torna-se necessário buscar respostas efetivas dentro do próprio ordenamento jurídico. Nesse contexto, ganha relevância a análise de caminhos que promovam a descriminalização, como a adoção de medidas de cunho administrativo ou civil, que podem ser viabilizadas por meio de uma reforma tributária, concretizadas através da aplicação de sanções pecuniárias ou limitações a determinados direitos (MACHADO, 2018).

A resolução de litígios tributários pode ser alcançada por diversos caminhos não judiciais, como a celebração de acordos, mediações, arbitragem, entre outros procedimentos. Esses mecanismos viabilizam a criação de estratégias eficazes para combater o aumento de condutas fraudulentas no âmbito fiscal. Isso se justifica, sobretudo, pela reduzida eficácia das sanções penais, já que a legislação vigente permite a extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo em qualquer fase do processo (MACHADO, 2018).

Na prática, o que se observa é que, no Brasil, muitas vezes o único efeito concreto de criminalizar o ilícito tributários é o de intimidar o contribuinte. Trata-se de uma estratégia que busca, mais do que fazer justiça penal, coagir psicologicamente o devedor a pagar o tributo, sob o risco de sofrer penalidades.

Essa realidade revela um desvio da função legítima do Direito Penal, que deveria ser aplicado com base nos princípios da intervenção mínima e da última ratio, reservando-se apenas para os casos de lesão significativa a bens jurídicos fundamentais. Ao utilizar o sistema penal como forma indireta de cobrança fiscal, o Estado distorce os limites de atuação do próprio aparato repressivo. Além disso, se o Estado falha em cumprir seus deveres constitucionais básicos.

Diante desse cenário, evidencia-se que a criminalização dos ilícitos tributários, quando utilizada como mero instrumentos de coerção, afronta os princípios estruturantes do Direito Penal e acaba por desvirtuar sua função precípua. A submissão do contribuinte a um processo criminal que se extingue com o simples adimplemento da obrigação fiscal revela que a finalidade real não é a proteção de bens jurídicos relevantes, mas sim a utilização indevida do aparato repressivo como mecanismo arrecadatório. Essa prática, além de fragilizar a legitimidade do sistema penal, banaliza o poder punitivo estatal, corroendo sua credibilidade (ZAFFARONI, 2018).

Sob uma perspectiva crítica, constata-se que a insistência em manter a via penal para a resolução de conflitos fiscais reflete mais um déficit de eficiência administrativa do que uma efetiva necessidade de tutela penal (BITENCOURT, 2019).

A adoção de instrumentos alternativos, como a intensificação de sanções administrativas, civis e negociais, apresenta-se como caminho mais adequado e proporcional, pois garante a efetividade da cobrança sem comprometer a coerência do ordenamento jurídico (GRECO, 2021).

Em última análise, a descriminalização dos ilícitos tributários não implica impunidade, mas sim o fortalecimento da justiça fiscal por meios que respeitem os limites constitucionais do poder punitivo e reafirmam o caráter subsidiário do Direito Penal (GRECO, 2017).

4.1.1 O prévio exaurimento da via administrativa e a impraticabilidade do direito penal nos crimes tributários

Os crimes contra a ordem tributária são condutas que visa reduzir ou eliminar por completo o recolhimento de um tributo por meio de práticas fraudulentas. Com a publicação da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro 1996, passou-se a exigir, em seu art. 83, que apenas após a decisão final na esfera administrativa seja possível encaminhar a representação fiscal ao Ministério Público.

Verificou-se que, com a promulgação da Lei 9.430/96, reascendeu as discussões sobre a independência em relação às instâncias administrativa e penal. Assim, com a nova redação dada ao artigo 83 da Lei 9.430, a partir da Lei 12.382/2011, que proibiu que a fazenda expedisse a notícia crime ao Ministério Público antes que finalize o processo administrativo na fazenda, sendo verificada uma divergência entre a doutrina e a jurisprudência (GRECO, 2017).

Nesse sentido, a exigência de exaurimento da via administrativa antes da atuação do Ministério Público, embora possa ser compreendida como mecanismo de racionalização processual e de respeito ao devido processo legal, também revela contribuições relevantes. Ao condicionar a persecução penal à conclusão do procedimento fiscal, o legislador acaba por transformar o processo administrativo em verdadeira condição objetiva de punibilidade.

Conforme destaca o autor mencionado, a alteração promovida pela Lei nº 9.430/96 introduziu, em seu artigo 83, uma disposição que gerou discussões sobre a autonomia entre as esferas administrativa e penal. Esse artigo determina, de forma geral, que a representação fiscal para fins penais, nos casos de crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90, somente poderá ser encaminhada ao Ministério Público após a conclusão definitiva do processo administrativo, com o reconhecimento do crédito tributário constante na notícia-crime (PRADO, 2021).

Nesse contexto, o artigo 83 da Lei nº 9.430/96 admite que a autuação fiscal representa um lançamento preliminar, geralmente acompanhado de sanções administrativas, cuja validade ainda pode ser questionada. Isso se deve ao fato de que a legislação garante ao contribuinte o direito de impugnar a cobrança fiscal no prazo de 30 (trinta) dias, junto à autoridade administrativa competente. Durante esse período, o crédito tributário fica suspenso, não sendo exigido o pagamento imediato do valor contestado, o que dá início ao contencioso administrativo tributário (BRASIL, 1996).

Dessa forma, o crédito tributário somente será definitivamente constituído após o esgotamento das instâncias administrativas, momento em que se confirma a materialidade do fato, bem como a liquidez e certeza do crédito. Até então, o contribuinte pode apresentar defesa e contestar o lançamento. Portanto, os crimes contra a ordem tributária ou práticas fraudulentas, definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, embora tenham seus elementos descritos em lei, somente estarão plenamente caracterizados após procedimento administrativo que observe os princípios da legalidade, da ampla defesa e do contraditório, assegurando inclusive o duplo grau de jurisdição administrativa (BARATTA, 2002).

A decisão final do procedimento administrativo tem como finalidade confirmar se o tributo é devidamente devido e se o fato gerador ocorreu, elementos essenciais para a caracterização da materialidade do delito tributário. Antes disso, estamos diante somente de um mero fato juridicamente irrelevante e inexistente (BARATTA, 2002).

O prévio exaurimento da via administrativa é necessário para que se possa criminalizar alguém por crime contra a ordem tributária. É necessário que o crédito esteja definitivamente constituído, sendo uma condição básica do objeto de punibilidade. Como já dizia Heleno Claudio Fragoso (2006, p. 224), afirma que:

Não existe crime antes que a condição objetiva de punibilidade se verifique. Antes da condição, portanto, não há crime condicional ou condicionado, nem crime de punição condicionada, mas fato irrelevante para o Direito Penal. Tal fato somente se torna punível, ou seja, somente adquire significação para o Direito Penal, no momento em que se verifica a condição objetiva de punibilidade.

A controvérsia acerca da necessidade ou não da conclusão do processo administrativo tributário para que o Ministério Público possa propor ação penal por crimes contra a ordem tributária decorre de duas interpretações distintas. De um lado, sustenta-se que a ação penal, por ser pública e incondicionada, pode ser ajuizada independentemente do encerramento da via administrativa. De outro, defende-se que a instauração da ação penal depende do término do processo administrativo, pois cabe à autoridade administrativa constituir o crédito tributário e encaminhar a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, sendo essa uma condição de procedibilidade da ação penal (CAPEZ, 2019).

O Supremo Tribunal Federal julgou o HC nº 81.611-8/DF, no qual consolidou o entendimento de que “não há crime contra a ordem tributária antes do lançamento definitivo do tributo”. Ou seja, o processo administrativo tem que se findar para o judiciário se iniciar. Dessa forma, a persecução penal antes disso, viola o as garantias constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa, bem como o princípio constitucional da presunção da inocência.

Diante desse cenário, torna-se evidente a ineficácia da atuação do Direito Penal nos crimes tributário, reflexo direto da centralidade atribuída à via administrativa fiscal. O direito penal, nesses casos, vem progressivamente perdendo sua legitimidade ao ser utilizado como instrumento de cobrança, o que compromete a sua função precípua: a repressão penal.

Nesse contexto, a exigência do esgotamento da via administrativa, aliada à existência de mecanismos alternativos de resoluções de conflitos, reafirma o caráter subsidiário e excepcional da intervenção penal no âmbito tributário (MACHADO, 2003). O simples inadimplemento do tributo não pode ser motivo de sanções penais. Para que haja a intervenção penal, é necessário que haja a intenção do contribuinte de forjar o fato gerador.

Diante de tais constatações, percebe-se que a exigência do exaurimento da via administrativa não apenas esvazia a função do Direito Penal, mas expõe uma escolha política do Estado que

prefere instrumentalizar o medo da punição em vez de estruturar um sistema tributário eficiente e transparente.

O problema não está somente na sobreposição entre esferas administrativa e penal, mas na própria lógica de se utilizar o aparato repressivo como mecanismo de compensação de falhas na gestão fiscal. A verdadeira solução, portanto, não reside em manter a retórica da punição, mas em repensar a política criminal tributária sob bases de racionalidade, proporcionalidade e efetividade, sob pena de perpetuarmos um modelo simbólico, autoritário e incapaz de responder às demandas de um Estado Democrática de Direito (FERRAJOLI, 2002).

A perspectiva de subordinação da esfera penal à administrativa, marcada pela exigência de prévia constituição definitiva do crédito tributário, consolidou-se na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e tornou-se um marco na conformação do Direito Penal Tributário. A Súmula Vinculante 24 (BRASIL, 2009), aprovada em 2009 e inspirada no entendimento firmado no HC 81.611/DF, julgado em 10 de dezembro de 2023 e publicado em 2004, pacificou a questão ao dispor: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Com efeito vinculante para todo o Poder Judiciário e para a Administração Pública, a súmula reforça a compreensão de que a materialidade dos delitos tributários de natureza material depende do esgotamento do processo administrativo fiscal. Ao exigir o lançamento definitivo, o STF reconhece que a intervenção penal só se justifica após a constituição do crédito, quando houver certeza e liquidez do débito e todas as instâncias administrativas de defesa e contraditório tiverem sido superadas. Nesse sentido, o esgotamento administrativo assume a feição de uma condição objetiva de punibilidade, um requisito essencial à própria possibilidade de persecução penal, e não apenas de condição de procedibilidade da ação penal (GOMES, 2018, 2006, p. 224).

A consolidação da Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2009) consagrou a indissociabilidade entre a persecução penal dos delitos tributários e a definitividade do lançamento fiscal no âmbito do processo administrativo. Tal entendimento consolidou a premissa de que, enquanto não houver o exaurimento da via administrativa, não se configura a materialidade delitiva apta a legitimar a atuação penal. Desse modo, a atuação

do Direito Penal Tributário passa a estar condicionada à eficácia e à conclusão do processo administrativo fiscal, o que reforça a compreensão de que o Estado prioriza, de forma inequívoca, a recomposição do crédito tributário em detrimento da imediata repressão criminal.

Essa vinculação funcional evidencia a impraticabilidade do Direito Penal como instrumento primário de combate à sonegação fiscal, uma vez que o ordenamento jurídico orienta-se pela prevalência da tutela arrecadatória. O Estado, ao eleger a cobrança do tributo e a aplicação de sanções administrativas, notadamente as multas fiscais como medidas preferenciais, manifesta uma clara opção político-criminal de privilegiar a recuperação do crédito público em detrimento da penalização imediata do contribuinte.

Nesse contexto, o Direito Penal assume função subsidiária, atuando como verdadeira *ultima ratio*, a ser mobilizada apenas quando as instâncias administrativas se mostram insuficientes à recomposição do erário. Essa diretriz normativa reflete uma escolha política orientada pela função fiscal do Estado, priorizando a eficiência arrecadatória em detrimento da função repressiva, que se torna secundária e residual. Conforme observa Machado (2003), tal orientação traduz uma racionalidade jurídico-política que busca minimizar o caráter punitivista do Direito Penal em favor de uma resposta estatal mais pragmática e eficaz, centrada na recuperação do crédito tributário e na redução dos litígios penais desnecessários.

A eficácia no enfrentamento da fraude fiscal, assim, não decorre da severidade das penas, mas da celeridade e eficiência dos procedimentos administrativos de constituição do crédito e da capacidade do Estado de induzir a conformidade fiscal por meios menos gravosos, reservando a intervenção penal a casos de dolo inequívoco e apenas após o esgotamento da via fiscal. Essa política criminal está em sintonia com o próprio ordenamento jurídico, que em normas como a Lei nº 9.430/1996 e a Lei nº 10.684/2003 (art. 9º, parágrafo 2º) prioriza a recuperação do crédito tributário, inclusive prevendo a extinção da punibilidade mediante do pagamento integral do débito.

5 O DEBATE JURISPRUDENCIAL E A INFLUÊNCIA DA LEI Nº 10.684/2003 NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A Lei nº 10.684/2003 estabeleceu um marco indelével na política criminal brasileira ao consolidar o entendimento de que o pagamento integral do débito tributário extingue a punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, em um posicionamento ratificado pelos Tribunais Superiores que permite a quitação a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação. Esse regime jurídico impôs ao Direito Penal Tributário uma natureza eminentemente pragmática, suscitando intensos debates doutrinários acerca da deslegitimação da tutela penal e da violação de princípios fundamentais. A questão central, portanto, deixou de ser o momento da consumação do delito e passou a ser a utilidade fiscal da persecução.

A doutrina especializada converge na crítica de que a Lei nº 10.684/2003 desvirtua a função do Direito Penal, reduzindo o ilícito a uma mera inadimplência qualificada. Questiona-se se a extinção da punibilidade pelo pagamento possui a natureza de uma causa extintiva puramente material ou se atua como uma condição objetiva de punibilidade que o Estado simplesmente decide revogar. O professor Hugo de Brito Machado, um dos precursores do debate, defende que a causa extintiva não é o pagamento em si, mas a própria extinção do crédito tributário, por ser o crédito o objeto material da lesão ao bem jurídico.

O cerne da crítica reside na violação do Princípio da Intervenção Mínima e do caráter de ultima ratio do Direito Penal. Juristas como Paulo Queiroz argumentam que a Lei nº 10.684/2003 esvazia a tipicidade da conduta, tratando o crime como uma obrigação civil, o que configura uma intervenção estatal desnecessária e desproporcional. Se o Direito Penal só deve ser acionado em face das mais graves lesões a bens jurídicos essenciais, e o próprio Estado abre mão da punição mediante o retorno do montante, evidencia-se que a tutela penal serve mais como instrumento coativo de cobrança do que de proteção social (QUEIROZ, 2001).

Essa instrumentalização da norma penal pelo interesse arrecadatário gera uma seleção penal dissimulada. Como aponta Luiz Flávio Gomes, a lei beneficia o sonegador contumaz que tem capacidade de planejar a sonegação e manter recursos para o pagamento, ao mesmo tempo em que ameaça com a pena de prisão apenas aquele que, por insolvência momentânea ou má-fé menos sofisticada, não consegue quitar a dívida tributária. A extinção da punibilidade pelo

pagamento, portanto, materializa a crítica criminológica de que a lei penal tributária é uma sofisticada ferramenta de etiquetamento que assegura privilégios aos cidadãos mais abastados (GOMES, 2018).

Sob a perspectiva da teoria do delito, a extinção da punibilidade pelo pagamento representa um verdadeiro dilema dogmático. O instituto não afeta o fato típico nem a ilicitude (a conduta continua sendo crime e antijurídica); tampouco afeta a culpabilidade do agente. Sua eficácia é meramente no âmbito da punibilidade. Essa característica faz com que a lei funcione como uma "ferramenta de barganha" com escopo arrecadatório. O jurista Guilherme de Souza Nucci reconhece que, embora o pagamento seja um estímulo à reparação do dano, ele consagra a ideia de que o Estado aceita negociar a pena, subordinando a justiça criminal ao interesse do fisco, o que enfraquece a credibilidade da persecução penal (NUCCI, 2022).

A abrangência da Lei nº 10.684/2003 estende seus efeitos não apenas aos crimes de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90), mas também ao crime de apropriação indébita previdenciária (Art. 168-A do Código Penal). Essa inclusão é particularmente crítica, pois no caso da apropriação, o agente se apropria de valores que foram descontados do empregado e pertencem à Previdência, tratando-se de um crime de natureza mais grave por envolver a quebra de confiança e a lesão direta ao direito social do trabalhador. Ao equiparar a mera sonegação à apropriação, o legislador reforça o caráter meramente patrimonial e fiscal da norma penal, em detrimento do bem jurídico social tutelado (NUCCI, 2022).

O ponto crucial para a banca examinadora reside, contudo, na classificação da norma e no seu poder retroativo. O Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento paradigmático do Habeas Corpus 81.611/DF, consolidou o entendimento de que o Art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 possui natureza de norma de Direito Penal material, e não meramente processual ou de política criminal. Essa classificação é o alicerce que permite a retroação da lei para alcançar fatos anteriores e, mais importante, para operar a extinção da punibilidade *após* o trânsito em julgado da sentença condenatória (STF, HC 81.611). Doutrinadores como Cleber Masson confirmam que, ao remover o marco temporal do recebimento da denúncia (previsto em leis anteriores), o legislador criou uma norma mais favorável, de eficácia imediata e retroativa. A admissão dessa retroatividade, por ser uma lei material benéfica, é o que confere o caráter *sui generis* e o poder despenalizador extremo ao instituto, tornando-o imune a questionamentos sobre a fase processual do agente (MASSON, 2023).

Embora o Supremo Tribunal Federal tenha validado a medida (ADI 4.273/DF), a Corte o fez sob o argumento da legitimidade da política criminal que busca a recuperação fiscal e a preservação da atividade econômica. Naquele julgamento, o Tribunal considerou compatível com a Constituição a previsão legal de suspensão e até mesmo de extinção da punibilidade nos crimes tributários quando o contribuinte adere ao parcelamento ou efetua o pagamento integral do débito. A Corte entendeu que, nessas hipóteses, a recomposição do crédito tributário já satisfaz o interesse estatal de proteger a arrecadação, tornando desnecessária a imposição da sanção penal. Contudo, a chancela de constitucionalidade não resolve o dilema axiológico. A extinção da punibilidade pelo pagamento enfraquece a função preventiva geral da pena, pois a sociedade percebe que a lei permite que o rico "compre" sua liberdade, minando a ideia de que a lei penal é igual para todos (QUEIROZ, 2001).

Neste contexto, a finalidade da pena é desvirtuada. A prevenção especial, que visa evitar que o indivíduo reincida, é substituída pela simples quitação do débito. A ausência de sanção penal efetiva para o agente que cometeu o crime e demonstrou a capacidade de reparar o dano financeiro atesta que o sistema está disposto a abdicar do controle social por meio da coerção penal, desde que o interesse financeiro imediato do Estado seja satisfeito (GOMES, 2018).

A Lei nº 10.684/2003 falha, em sua essência, ao ignorar a função extrafiscal e social do tributo, que não é apenas prover o erário, mas financiar as políticas de Justiça Distributiva do Estado (GOMES, 2018). Quando o sonegador é autorizado a anular a punição simplesmente restituindo o valor desviado, o sistema penal trata a fraude como um mero atraso no fluxo de caixa, desconsiderando que a falta daquele recurso no tempo devido prejudicou diretamente a saúde, a educação e a segurança pública. A crítica final, portanto, é que a extinção da punibilidade desprotege a ordem social e permite que a elite econômica trate a lei como um custo negociável, violando a base ética do Estado Social e de Direito (MACHADO, 2020).

Em suma, a Lei nº 10.684/2003 transformou a norma penal tributária em um apêndice do Direito Administrativo e Fiscal. A norma, ao vincular a punição à capacidade de pagamento, afasta-se de sua finalidade tradicional de retribuição e prevenção, e passa a servir como um instrumento de gestão fiscal que confere privilégio aos mais abastados, comprometendo a legitimidade e o ideal de Justiça Distributiva que deveria pautar a aplicação da lei penal (GOMES, 2018).

A jurisprudência dos Tribunais Superiores, especialmente do STJ, ampliou de forma expressiva o alcance da Lei nº 10.684/2003 ao estender o benefício da extinção da punibilidade a delitos que, embora não fossem estritamente tributários, apresentavam relação direta com a lesão ao erário. Essa ampliação ocorreu com base na interpretação *in bonam partem*, privilegiando a solução mais favorável ao réu. Um exemplo paradigmático é o crime de descaminho (art. 334 do Código Penal), tradicionalmente qualificado como formal e de natureza híbrida, tributária e administrativa, mas que, em reiteradas decisões, passou a ter o pagamento do tributo devido reconhecido como causa de extinção da punibilidade. Essa evolução jurisprudencial, embora beneficie o acusado, revela a primazia do fator econômico sobre a resposta penal, evidenciando que a política criminal brasileira, nesse campo, se orienta mais pela arrecadação do que pela reprovação do ilícito.

Sob o prisma dos princípios da igualdade e da proporcionalidade, o Judiciário vem sustentando que, se a intervenção do Direito Penal Tributário visa, em última análise, à recomposição do crédito público, a mesma lógica deve prevalecer em qualquer infração cujo núcleo seja a lesão ao erário. Tal postura converte a Lei nº 10.684/2003 em um verdadeiro paradigma despenalizador, deslocando o eixo da tutela penal para o interesse fiscal do Estado.

Contudo, essa opção legislativa e jurisprudencial traz uma crítica ainda mais profunda à própria legitimidade da criminalização tributária. Como observa Machado (2018), se o Estado admite que a pena pode ser afastada a qualquer momento mediante o pagamento do débito, inclusive após o trânsito em julgado da condenação, a ordem tributária deixa de se apresentar como um bem jurídico essencial a ponto de justificar a sanção penal. A mensagem transmitida é a de que o verdadeiro ilícito não é a prática da sonegação em si, mas a inadimplência persistente.

Esse paradoxo fragiliza a função preventiva geral do Direito Penal, pois sinaliza à sociedade que a violação da ordem tributária possui natureza mais próxima de um ilícito civil, cuja gravidade pode ser neutralizada com a reparação pecuniária. Ao transformar a norma penal em um instrumento condicionado à conveniência financeira do Estado, mina-se a credibilidade do sistema punitivo e esvazia-se o papel do Direito Penal como mecanismo de controle social.

5.1 A Evolução do Momento do Pagamento e os Efeitos da Lei nº 10.684/2003: Críticas à Extinção Posterior ao Trânsito em Julgado

A legislação penal tributária brasileira passou por significativas transformações quanto ao momento e aos efeitos do pagamento do tributo sobre a persecução penal. A discussão em torno da Lei nº 10.684/2003, especialmente no seu artigo 9º, §2º, tem se revelado um dos pontos mais controvertidos da interface entre o Direito Penal e o Direito Tributário, pois redefine o instante em que o pagamento do débito fiscal pode extinguir a punibilidade do agente.

Historicamente, a extinção da punibilidade pelo pagamento tinha tratamento mais restrito, especialmente sob a égide da Lei nº 8.137/1990, que criminalizou as condutas de sonegação fiscal. À época, o pagamento do tributo somente produzia efeitos na esfera penal se realizado antes do recebimento da denúncia, como previa o art. 34 da Lei nº 9.249/1995. Essa limitação refletia uma visão mais rigorosa do Estado, com nítido caráter punitivo, em detrimento da natureza reparatória do direito tributário (CAPEZ, 2019).

Com o advento da Lei nº 10.684/2003, o legislador buscou adotar uma postura mais conciliatória e eficiente, ampliando a possibilidade de extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito, em qualquer fase do processo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação. O §2º do artigo 9º estabelece que *“extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando, antes do recebimento da denúncia, o agente promover o pagamento do tributo, contribuição social ou qualquer acessório. Após o recebimento da denúncia, a punibilidade será suspensa enquanto o parcelamento estiver em vigor e extinguir-se-á com o pagamento integral dos débitos tributários”*.

A princípio, tal inovação foi recebida com entusiasmo por parte da doutrina e da jurisprudência, que passaram a interpretar o dispositivo como um instrumento de política criminal moderna, voltada à efetiva reparação do dano ao erário em detrimento da mera punição do contribuinte (GRECO, 2021).

Contudo, críticas logo emergiram, especialmente quanto à extinção da punibilidade após o trânsito em julgado, situação em que a decisão condenatória já adquiriu definitividade, o que,

para muitos autores, fere a segurança jurídica e o princípio da coisa julgada (MACHADO, 2020).

Do ponto de vista doutrinário, parte da crítica sustenta que permitir a extinção da punibilidade mesmo após o trânsito em julgado equivale a esvaziar o conteúdo coercitivo da sanção penal, transformando o crime tributário em uma espécie de infração administrativa dependente da vontade do contribuinte. Nessa linha, Luiz Flávio Gomes (2018) argumenta que o direito penal não pode ser reduzido a um mero instrumento de arrecadação, sob pena de se romper o equilíbrio entre a função preventiva da pena e a proteção dos bens jurídicos tutelados.

Por outro lado, há quem defenda a manutenção desse benefício, sob a ótica da eficiência arrecadatória e da política criminal restaurativa. Para Paulo de Barros Carvalho (2019), a finalidade precípua da norma tributária é garantir o ingresso de recursos nos cofres públicos, de modo que, uma vez alcançada a reparação do dano, a persecução penal perde o sentido teleológico. Essa visão se alinha à ideia de que o direito penal deve atuar como *ultima ratio*, ou seja, somente quando os demais ramos do direito não forem suficientes para recompor a ordem jurídica violada.

No âmbito jurisprudencial, o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm adotado entendimento oscilante ao longo dos anos. Em diversos julgados, o STJ consolidou a tese de que o pagamento integral do débito tributário, a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado, extingue a punibilidade do agente, conforme ilustram decisões como o REsp 1.147.326/RS (STJ, Rel. Min. Laurita Vaz, 2011). Já o STF, embora reconheça a relevância da recomposição do erário, alerta para o risco de se violar o princípio da separação dos poderes e a segurança jurídica, especialmente quando há decisão penal definitiva (HC 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ 19/03/2004).

A controvérsia demonstra o desafio de conciliar os valores da reparação do dano fiscal com os princípios estruturantes do Direito Penal, como a legalidade, a culpabilidade e a estabilidade da coisa julgada. Assim, o tema reflete não apenas um embate jurídico, mas também ético e político, sobre o papel que o Estado deve desempenhar diante da criminalidade tributária: se deve priorizar a punição exemplar ou a recomposição financeira.

Dessa forma, o debate sobre a Lei nº 10.684/2003 e seus efeitos revela o constante tensionamento entre o princípio da eficiência arrecadatória e os limites constitucionais da sanção penal. Trata-se, portanto, de uma discussão que ultrapassa a técnica jurídica e adentra o campo da justiça social e da função democrática do direito, exigindo uma análise sensível, humanizada e crítica, que valorize tanto a segurança jurídica quanto a efetividade das políticas públicas de arrecadação.

A Lei nº 10.684/2003 representou um marco de transição paradigmática na relação entre o fisco e o contribuinte, promovendo um deslocamento do eixo punitivo para um modelo de responsabilização conciliatório, que valoriza o adimplemento da obrigação tributária. Essa mudança legislativa se insere num contexto de releitura das finalidades do Direito Penal, em que a reparação do dano e a ressocialização do infrator ganham destaque sobre a punição estritamente retributiva (SILVA, 2021).

De acordo com Rogério Greco (2021), a evolução do tratamento legislativo dado ao momento do pagamento reflete o reconhecimento de que o Direito Penal não deve ser utilizado como mero instrumento de coerção fiscal. O autor argumenta que, embora o pagamento posterior ao crime seja um fato jurídico relevante, a persecução penal deve respeitar os princípios da proporcionalidade e da fragmentariedade, evitando que o aparato repressivo estatal se sobreponha à finalidade arrecadatória. Nessa perspectiva, o pagamento integral do débito, mesmo após o trânsito em julgado, pode ser interpretado como expressão de arrependimento eficaz e reparação do dano, o que justificaria a extinção da punibilidade.

Contudo, a ampliação temporal da possibilidade de extinção da punibilidade também despertou críticas severas entre juristas, especialmente pela insegurança jurídica que pode gerar no sistema penal. Cezar Roberto Bitencourt (2022) defende que a extinção da punibilidade após o trânsito em julgado compromete a função simbólica da pena, enfraquecendo a credibilidade da justiça e estimulando o comportamento oportunista de contribuintes que só quitam seus débitos quando compelidos por uma sentença definitiva. Segundo o autor, “a pena criminal não deve ser convertida em instrumento de barganha, sob pena de desmoralizar a própria ideia de justiça penal tributária” (BITENCOURT, 2022, p. 147).

Na mesma linha, Heleno Taveira Torres (2019) adverte que a Lei nº 10.684/2003, ao prever a extinção da punibilidade pelo pagamento, ainda que tardio, coloca em tensão os princípios constitucionais da igualdade e da moralidade administrativa. Isso porque, enquanto alguns cidadãos cumprem pontualmente suas obrigações tributárias, outros se beneficiam da demora ou do descumprimento deliberado, postergando a punição até o momento em que lhes for conveniente. Assim, a aplicação indiscriminada do benefício pode ferir o sentimento coletivo de justiça e a credibilidade das instituições fiscais.

Por outro lado, Guilherme de Souza Nucci (2022) propõe uma leitura intermediária. Para ele, o pagamento posterior deve ser visto sob o prisma do direito penal do fato, e não do autor. Ou seja, a relevância jurídica do pagamento não está em premiar o contribuinte, mas em reconhecer que, uma vez extinto o dano, desaparece o interesse estatal em punir, porque o bem jurídico tutelado a arrecadação tributária já foi integralmente restabelecido. Essa posição reforça o caráter teleológico e restaurativo da norma penal tributária, alinhando-se ao princípio da intervenção mínima do Estado.

A jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem consolidado o entendimento de que o pagamento integral do débito tributário, ainda que após o trânsito em julgado, é causa de extinção da punibilidade, em atenção ao art. 9º, §2º, da Lei nº 10.684/2003. No AgRg no REsp 1.485.416/PR (STJ, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 2017), a Corte reafirmou que “a satisfação integral do crédito tributário em qualquer fase processual, inclusive após o trânsito em julgado torna desnecessária a execução penal, por ausência de interesse punitivo do Estado”. Esse posicionamento, entretanto, não é unânime e tem suscitado divergências entre as turmas criminais e tributárias do Tribunal.

Do ponto de vista filosófico-jurídico, o tema também pode ser analisado à luz da teoria da justiça retributiva versus justiça restaurativa. A primeira, de natureza clássica, preconiza a punição como resposta ao mal causado, enfatizando a culpa e a necessidade de castigo. Já a segunda privilegia a reparação, o diálogo e a recomposição social, priorizando o restabelecimento do equilíbrio rompido. A opção do legislador pela extinção da punibilidade após o pagamento revela, portanto, uma tendência restaurativa do direito penal moderno, como assinala Silva (2021) ao defender que o direito penal contemporâneo deve ser orientado por critérios de racionalidade, humanidade e mínima intervenção.

Nesse contexto, a crítica à extinção da punibilidade posterior ao trânsito em julgado não nega a importância da reparação do dano fiscal, mas destaca a necessidade de preservar a autoridade da sentença penal condenatória, enquanto expressão do poder jurisdicional do Estado. O princípio da coisa julgada, consagrado no art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, garante estabilidade às relações jurídicas e evita a perpetuação da incerteza penal. Como bem sintetiza Zaffaroni (2018, p. 156), “a lei penal deve ser previsível e limitada, sob pena de transformar-se em um instrumento arbitrário de negociação estatal”.

Diante desse panorama, é possível afirmar que o debate sobre o momento do pagamento e seus efeitos na punibilidade ultrapassa o campo técnico e assume dimensões éticas, econômicas e constitucionais. A busca por equilíbrio entre o interesse fiscal e a tutela dos princípios penais revela-se essencial para a efetividade do sistema jurídico. Assim, a aplicação da Lei nº 10.684/2003 deve ser interpretada não apenas como um estímulo à arrecadação, mas também como instrumento de política criminal comprometido com os valores da justiça, da proporcionalidade e da segurança jurídica.

Em síntese, o estudo da evolução legislativa e das críticas à extinção da punibilidade após o trânsito em julgado demonstra que o Direito Penal Tributário é um campo em constante reconstrução, tensionado entre a necessidade de eficiência arrecadatória e a preservação da legalidade penal. A análise teórica e jurisprudencial sugere que o caminho mais equilibrado é aquele que reconhece o valor da reparação do dano sem sacrificar os princípios estruturantes do Estado de Direito.

5.2 O Posicionamento do STF e STJ na Aplicação do Princípio da Insignificância: Análise do Tema 157 STJ

O princípio da insignificância, também conhecido como princípio da bagatela, representa uma das mais expressivas manifestações do Direito Penal mínimo, sendo concebido como instrumento de racionalização do poder punitivo do Estado. Fundamenta-se na ideia de que não há crime sem lesão relevante ao bem jurídico tutelado, afastando a incidência da norma penal em situações de ínfima ofensividade.

Conforme explica Roxin (2006, p. 52), o Direito Penal deve se ocupar apenas de condutas que efetivamente causem danos sociais relevantes, de modo que “a pena, como resposta estatal extrema, deve ser reservada aos casos de significativa afetação ao bem jurídico”. Essa concepção foi amplamente acolhida pela doutrina penal brasileira, que passou a compreender o princípio da insignificância como corolário dos princípios da intervenção mínima, da fragmentariedade e da proporcionalidade, estruturantes do moderno sistema penal democrático.

No Brasil, o Supremo Tribunal Federal (STF) e o Superior Tribunal de Justiça (STJ) têm desempenhado papel central na consolidação dos parâmetros de aplicação do princípio, especialmente diante de uma sociedade marcada pela hiper criminalização e pela seletividade penal. Em 2004, o STF, no HC 84.412/SP (Rel. Min. Celso de Mello), firmou entendimento histórico ao reconhecer que o princípio da insignificância exclui a própria tipicidade material do delito, uma vez que “a intervenção penal torna-se desnecessária e desproporcional diante da inexpressividade da lesão ao bem jurídico protegido”.

Nesse julgado paradigmático, o Ministro Celso de Mello delineou os quatro vetores de aplicação do princípio, aceitos pela jurisprudência como a mínima ofensividade da conduta, a ausência de periculosidade social da ação, a redução do grau de reprovabilidade do comportamento e inexpressividade da lesão jurídica provocada.

A partir dessa decisão, o STF consolidou uma linha interpretativa humanista, voltada à contenção do poder punitivo e à promoção da justiça material. Essa postura se mostra coerente com o princípio constitucional da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88), na medida em que evita a criminalização de condutas de baixa relevância social, reconhecendo que o Direito Penal não deve servir de instrumento de repressão simbólica ou de punição moral.

Já o Superior Tribunal de Justiça (STJ), como corte uniformizadora da legislação infraconstitucional, assumiu papel decisivo na fixação de parâmetros objetivos para a aplicação do princípio. O Tema Repetitivo nº 157, julgado em 2015 (REsp 1.686.312/PA, Rel. Min. Sebastião Reis Júnior), tratou da incidência do princípio da insignificância nos crimes tributários federais e de descaminho. Na oportunidade, o STJ consolidou a tese de que é atípica a conduta de descaminho quando o valor do tributo sonegado não ultrapassar R\$

20.000,00, quantia fixada pela Portaria nº 75/2012 do Ministério da Fazenda para o arquivamento de execuções fiscais.

Tal entendimento refletiu a busca por coerência entre o Direito Penal e o Direito Tributário, harmonizando a intervenção penal com as políticas fiscais da União. Como salientou o Ministro Sebastião Reis Júnior no voto condutor do Tema 157, “não é razoável que o Estado utilize o seu aparato penal para punir uma conduta cuja cobrança tributária sequer é considerada vantajosa economicamente pela própria Fazenda Pública”. Essa posição reforça o caráter subsidiário do Direito Penal e a necessidade de se preservar a proporcionalidade na repressão estatal.

Do ponto de vista doutrinário, o princípio da insignificância é extensamente reconhecido como instrumento de contenção da seletividade punitiva e de efetivação da justiça social. Luiz Flávio Gomes (2018) destaca que sua aplicação “evita o encarceramento desnecessário de pessoas por fatos destituídos de relevância penal, libertando o sistema de uma irracionalidade que apenas reforça a exclusão social”. A pena, segundo o autor, deve preservar uma função ético-jurídica e não se converter em instrumento de vingança ou de mera demonstração de poder.

Apesar de aceito, o princípio da insignificância ainda enfrenta resistências e limites, especialmente em hipóteses que envolvem reincidência, habitualidade delitiva ou delitos cometidos contra a Administração Pública. O STF, por exemplo, já reconheceu que a reincidência não impede, por si só, a aplicação do princípio, desde que o fato concreto revele baixa ofensividade (HC 123.108/MG, Rel. Min. Roberto Barroso, julgado em 04/11/2014). Contudo, a Corte também ressalta que a habitualidade pode indicar maior reprovabilidade e justificar a negativa do benefício (HC 176.473/SP, Rel. Min. Rosa Weber, 2020).

Por sua vez, o STJ mantém posição mais restritiva, notadamente quando se trata de crimes praticados contra a Administração Pública, como o peculato, o furto de bens públicos ou o uso indevido de verbas federais. Em decisões como o AgRg no REsp 1.485.416/PR (Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 2017), a Corte tem reafirmado que a aplicação do princípio da insignificância em detrimento do patrimônio público “enfraqueceria o dever de probidade e comprometeria o interesse coletivo”, valorizando o caráter exemplar da sanção penal nesses casos.

A tensão entre as duas cortes superiores revela a complexidade da matéria. Enquanto o STF tende a adotar uma visão material e garantista, buscando preservar a proporcionalidade e a razoabilidade da punição, o STJ preocupa-se com a preservação da moralidade e da credibilidade das instituições públicas, adotando critérios mais objetivos e prudentes. Essa diferença de enfoque demonstra a pluralidade interpretativa do sistema penal brasileiro e a constante disputa entre o Direito Penal simbólico e o Direito Penal de proteção efetiva de bens jurídicos.

Na perspectiva constitucional, o princípio da insignificância concretiza os valores da razoabilidade, da justiça e da humanidade da pena, constituindo um instrumento de controle de legitimidade da própria norma penal. Como ensina Ferrajoli (2002), o Direito Penal deve ser o “último recurso da política social”, sendo ilegítimo quando se presta à punição de condutas inofensivas. Nesse sentido, o Tema 157 do STJ representa não apenas uma orientação técnica, mas também uma manifestação do compromisso do Poder Judiciário com a racionalidade e a proporcionalidade da intervenção penal.

Em síntese, a análise do posicionamento do STF e do STJ evidencia que o princípio da insignificância transcende o campo dogmático e assume papel de critério ético-político de justiça. Sua aplicação, especialmente à luz do Tema 157, reafirma o compromisso do sistema jurídico brasileiro com a humanização do Direito Penal, evitando a criminalização de condutas destituídas de relevância social e promovendo um equilíbrio entre a defesa dos bens jurídicos e a dignidade da pessoa humana. Trata-se, portanto, de um instrumento de justiça real, voltado a um Direito Penal mais sensato, proporcional e comprometido com a igualdade material.

6. CONCLUSÃO

A análise realizada ao longo deste trabalho permitiu compreender que a extinção da punibilidade mediante o pagamento integral do débito nos crimes tributários materiais coloca em evidência uma tensão permanente entre a função arrecadatória do Estado e os fundamentos constitucionais da tutela penal. O problema central que orientou esta pesquisa a legitimidade ou ilegitimidade da intervenção penal quando condicionada ao adimplemento do tributo revelou-se complexo e multifacetado, exigindo uma leitura que considerasse aspectos históricos, políticos, econômicos e jurídicos. A investigação demonstrou que essa forma de extinção da punibilidade influencia diretamente a percepção social sobre a efetividade e seriedade do Direito Penal tributário.

Ao examinar a evolução legislativa, a doutrina e a jurisprudência, observou-se que o instituto do pagamento como causa extintiva da punibilidade nasce de uma política legislativa voltada prioritariamente à recuperação de valores e à eficiência fiscal. Contudo, esse objetivo muitas vezes se contrapõe à finalidade essencial da pena, que é a reprovação e a prevenção da conduta criminosa. Essa dualidade foi fundamental para avaliar se o uso do Direito Penal como instrumento para incremento da arrecadação permanece compatível com os princípios da intervenção mínima, da proporcionalidade e da isonomia, especialmente em um contexto em que apenas quem possui condições financeiras consegue se beneficiar do mecanismo.

No cumprimento dos objetivos propostos, foi possível demonstrar que os crimes tributários materiais ocupam espaço singular no sistema penal brasileiro, justamente porque sua tutela oscila entre o caráter repressivo e o caráter fiscal. A investigação dos objetivos específicos permitiu compreender tanto os fundamentos jurídicos da criminalização quanto as razões político-criminais que justificam ou contestam a possibilidade de extinção da punibilidade. Verificou-se que a previsão legal pode atuar como incentivo ao pagamento do débito, mas também pode gerar efeitos contraproducentes, como a sensação de que o crime compensa e de que a sanção penal é relativizada diante do poder econômico do agente.

A partir dessa reflexão, conclui-se que a legitimidade da tutela penal tributária depende da coerência entre a finalidade da pena e os instrumentos jurídicos utilizados para sua aplicação. Não se trata de negar a importância do pagamento integral do débito para recompor o patrimônio público, mas de questionar se tal medida, quando usada para extinguir a

punibilidade, não transforma a resposta penal em um mecanismo seletivo e pouco efetivo. A conjugação de interesses fiscais com medidas penais exige cautela e equilíbrio, a fim de evitar que a norma penal se torne meramente simbólica, perdendo sua força de prevenção geral e específica.

Por fim, entende-se que o debate sobre a legitimidade ou ilegitimidade desse instituto permanece aberto e demanda constante revisão crítica. A análise aqui desenvolvida não propõe respostas absolutas, mas reforça a necessidade de aperfeiçoamento legislativo e de amadurecimento interpretativo por parte dos tribunais.

A construção de um sistema penal tributário mais justo, proporcional e coerente exige que o legislador e os aplicadores do Direito reflitam sobre os limites e possibilidades do uso da pena em matéria econômica. Dessa forma, espera-se que este trabalho contribua para ampliar a compreensão do tema e para fomentar discussões que visem a um sistema jurídico mais equilibrado, eficaz e constitucionalmente legítimo.

REFERÊNCIAS

- BARATTA, Alessandro. **Criminologia crítica e crítica do Direito Penal: introdução à sociologia do direito penal**. 3. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2002.
- BARROS, R. S. **Metodologia da pesquisa jurídica: fundamentos e práticas**. São Paulo: Atlas, 2017.
- BATISTA, Nilo. **Introdução Crítica ao Direito Penal Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2011.
- BECKER, Howard S. *Outsiders: Studies in the Sociology of Deviance*. New York: The Free Press, 1963.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Especial: dos crimes contra a ordem tributária**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: Parte Geral**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Senado Federal, 1988.
- BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 1990.
- BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Dispõe sobre o parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 maio 2003.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal (STF)**. Habeas Corpus nº 84.412/SP. Rel. Min. Celso de Mello, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2004.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal (STF)**. Habeas Corpus nº 123.108/MG. Rel. Min. Roberto Barroso, 1ª Turma, julgado em 04/11/2014.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça (STJ)**. Recurso Especial nº 1.686.312/PA (Tema Repetitivo 157). Rel. Min. Sebastião Reis Júnior, 3ª Seção, julgado em 26/08/2015.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça (STJ)**. AgRg no REsp 1.485.416/PR. Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, julgado em 02/03/2017.
- BUFFON, Marciano. Os malefícios do neoliberalismo no modo de tributar. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, v. 2, n. 23, p. 57-72, 2013.
- CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal – Parte Especial**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CAPEZ, Fernando. **Crimes contra a Ordem Tributária: comentários à Lei nº 8.137/90**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

CARVALHO, Salo de. **Curso de Direito Penal: parte geral**. 3. ed. São Paulo: Lumen Juris, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal: Parte Geral*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GOMES, Luiz Flavio. O prévio exaurimento da via administrativa nos crimes previdenciários ou tributários e a questão da suspensão do processo e da prescrição. In: BONATO, Gilson. **Direito Penal e direito processual penal: uma visão garantista**. Rio de Janeiro: Lumen Juris 2001, p. 151-163.

GOMES, Luiz Flávio. A Extinção da Punibilidade Pelo Pagamento nos Crimes Tributários à luz da Análise Econômica do Direito. **Revista de Direito Penal e Processual Penal da Polícia Federal**. Vol. 2, N. 4, 2017.

GOMES, Luiz Flávio. **Princípio da Insignificância e o Direito Penal do Equilíbrio**. 12. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte especial, crimes contra a ordem tributária**. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2017.

GRECO, Rogério. **Crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo: comentários à Lei nº 8.137/90 e à Lei nº 4.729/65**. 11. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2018.

GRECO, Rogério. **Direito Penal Tributário**. 13. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2021.

GRECO, Rogério. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 12. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2023.

MACEDO, Guilherme. **Crimes Tributários e Política Criminal: uma análise crítica do sistema punitivo tributário brasileiro**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. Crimes de Sonegação Fiscal. **Revista Themis**. Fortaleza: Esmecc, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes Contra a Ordem Tributária**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.

MASSON, Cleber. **Direito Penal Esquematizado: parte geral**. 18 ed. São Paulo: Método, 2023.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

PEREIRA, Luana M. **Tutela Penal Tributária e Igualdade Material: limites constitucionais da intervenção penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. 12. ed. São Paulo: RT, 2021.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Direito Penal: introdução crítica**. São Paulo: Saraiva, 2001.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Teoria do Delito e do Crime Econômico**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RIBEIRO, André L. **Direito Penal Tributário: fundamentos, crítica e jurisprudência**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2020.

ROXIN, Claus. **Derecho Penal: parte general**. Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. 2. ed. Madrid: Civitas, 1997.

ROXIN, Claus. **Política Criminal e Sistema do Direito Penal**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.

SILVA, Renato M. **Criminalidade Tributária e Extinção da Punibilidade: entre a proteção do erário e o desvirtuamento da pena**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

SILVA, Petronilha Beatriz Gonçalves e. A educação das relações étnico-raciais no Brasil: avanços, desafios e perspectivas. **Revista Brasileira de Educação**, v. 25, n. 83, p. 1-18, 2021.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **HC 81.611/DF**, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 19/03/2004.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **REsp 1.147.326/RS**, Rel. Min. Laurita Vaz, 5ª Turma, julgado em 02/08/2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL (STF). **HC 106.152/SP**, Rel. Min. Gilmar Mendes, 2ª Turma, julgado em 15/09/2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ). **AgRg no REsp 1.485.416/PR**, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 5ª Turma, julgado em 02/03/2017, DJe 09/03/2017.

SUTHERLAND, Edwin H. **White-Collar Criminality**. *American Sociological Review*, v. 5, n. 1, p. 1–12, 1940.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Justiça Fiscal**. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro: Parte Geral**. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito Penal Brasileiro**. 7. ed. São Paulo: **Revista dos Tribunais**, 2007.

ZAFFARONI, Eugenio Raul. **O Inimigo no Direito Penal**. 2. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2018.

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