

EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECISÃO DO STF: INEFICÁCIA DO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

EXTINCTION OF CRIMINAL LIABILITY THROUGH THE FULL PAYMENT OF TRIBUTARY DEBT IN THE SUPREME FEDERAL COURT'S DECISIONS: INEFFECTIVENESS OF THE CRIMINAL TAX LAW

EXTINCIÓN DE LA PUNIBILIDAD POR EL PAGO INTEGRAL DEL DÉBITO TRIBUTARIO EN DECISIÓN DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA: INEFICACIA DEL DERECHO PENAL TRIBUTARIO

HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa. Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa. Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco. (Recife, Pernambuco, Brasil).

<http://lattes.cnpq.br/1508584545879443> / <http://orcid.org/0000-0001-6162-7024> / vania.souza@jfpe.jus.br

SHEYLA CANUTO BARBOSA FREIRE

Mestranda em Direito na Universidade Católica de Pernambuco, especialista em Direito Civil e Empresarial pela Universidade Federal de Pernambuco, especialista em Direito Público pela UNINASSAU. (Recife, Pernambuco, Brasil).

<http://lattes.cnpq.br/8549216139965602> / <http://orcid.org/0000-0002-7877-0190> / grupo6vf@gmail.com

RESUMO

O artigo se debruça sobre fundamentação de acórdão do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento dos embargos declaratórios da ação penal 516/DF, proferido por maioria, em sessão plenária. A pesquisa indaga quais os fundamentos do entendimento do STF sobre a existência ou não de marco temporal para que o pagamento integral do débito tributário extinga a punibilidade dos crimes fiscais, bem como as consequências do entendimento majoritário na esfera penal. Através da metodologia de estudo de caso e análise de conteúdo, busca-se identificar as contribuições do caso para compreensão da descriminalização dos delitos em questão, da necessidade ou não de existência do direito penal tributário. Como resultados obtidos, identifica-se que esse mecanismo despenalizador aplicado como vem entendendo o STF torna ineficaz o direito penal tributário.

Palavras-chave: Crimes Contra a Ordem Tributária; Descriminalização; Direito Penal Tributário; Extinção da Punibilidade; Supremo Tribunal Federal.

ABSTRACT

This paper tackles the foundation of the Supreme Federal Court's judgment in the trial about declaratory embargos of the prosecution 516/DF, decided by the majority, in a plenary session. The research wonders on which foundation the Supreme Federal Court (STF) based its understanding regarding the existence (or not) of a temporal benchmark for the full payment of tax debt to extinguish liability of fiscal crimes, as well as the consequences of the majority understanding in the criminal sphere. By using the methodologies of case study and content analysis, this paper aims at identifying the contributions of this case to understand the decriminalization of the crimes at stake, and whether or not the criminal tax law needs to exist. As a result, it was verified that the decriminalizing mechanism applied any time at the STF's discretion makes the criminal tax law inefficient.

Keywords: Crimes Against the Tax Order; Decriminalization; Criminal Tax Law; Extinction of Criminal Liability; Supreme Federal Court.

RESUMEN

El artículo se centra en la fundamentación de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia en el juicio de los embargos declaratorios de la acción penal 516/DF, pronunciada por mayoría, en sesión plenaria. La investigación indaga qué fundamentos del entendimiento de la Corte Suprema de Justicia sobre la existencia o no de un marco temporal para que el pago integral de la deuda tributaria extinga la punibilidad de los delitos fiscales, así como las consecuencias del entendimiento mayoritario en la esfera penal. A través de la metodología de estudio de caso y análisis del contenido, se busca identificar las contribuciones del caso para la comprensión de la despenalización de los delitos en cuestión, de la necesidad o no de la existencia del derecho penal tributario. Como resultados obtenidos, se identifica que este mecanismo despenalizador, aplicado en el sentido que entiende la Corte Suprema de Justicia vuelve ineficaz el derecho penal tributario.

Palabras clave: Crímenes contra el Orden Tributaria; Despenalización; Derecho Penal Tributario; Extinción de la Punibilidad; Corte Suprema de Justicia.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO; 1 CONSIDERAÇÕES DOUTRINÁRIAS SOBRE A (DES)CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS FISCAIS; 1.1 À favor da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário; 1.2 À favor da descriminalização dos ilícitos tributários; 1.3 Contra a aplicação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário; 2 ANÁLISE DA DECISÃO; 2.1 Categoria A: Quais os fundamentos dos votos vencidos em relação à extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário?; 2.2 Categoria B: Quais fundamentos foram utilizados pelo STF para proferir decisão por maioria acerca da extinção da punibilidade a qualquer tempo?; CONCLUSÃO; REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

A respeito da previsão legal, a Lei nº 10.684/03 disciplina atualmente o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito nos crimes fiscais sem anterior parcelamento da dívida tributária, dispondo que com o pagamento integral não deve haver sanção penal ao infrator que pratique as condutas relacionadas à supressão ou redução de tributos, previstas tanto na Lei nº 8.137/90 quanto no Código Penal Brasileiro.

Perante essa realidade, a presente pesquisa trata da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito nos crimes fiscais, ou seja, nas esferas denominadas Ordem Tributária e Seguridade Fiscal, a exemplo dos crimes de sonegação fiscal, apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária¹.

O objetivo desta investigação é analisar o inteiro teor do acórdão do STF proferido por maioria no plenário, nos embargos de declaração na ação penal 516/DF (AP 516 ED/DF) por meio da metodologia da análise de conteúdo em relação especificamente ao tema extinção da punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento integral do débito. Pretende-se analisar os

¹ Cumpre esclarecer que a expressão punibilidade significa a possibilidade do Estado de impor sanção ao autor de um crime. Com efeito, a extinção da punibilidade é instituto que inibe a aplicação da sanção penal, despenaliza.

argumentos dos Ministros do STF na decisão em foco a partir de posicionamentos doutrinários antagônicos a favor e contra a extinção da punibilidade dos crimes fiscais pelo pagamento e a favor e contra a tutela penal nas relações tributárias.

É válido ressaltar que no inteiro teor do acórdão em questão, isto é, tanto no relatório quanto em votos e nos debates oficialmente transcritos na decisão², afirma-se a importância do julgamento do caso em apreço a fim de que o STF fixe a jurisprudência a respeito do alcance do dispositivo legal em debate, já que tal alcance interpretativo refletirá em inúmeros outros processos. Isso denota o caráter paradigmático da decisão objeto de estudo, matéria inclusive do boletim nº 731³.

No tocante à extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, esse é tema relevante que enseja diversas problemáticas, ainda que haja atualmente entendimento dominante da Suprema Corte sobre o assunto. A comunidade acadêmica tem, entre vários papéis, o de questionar e ser agente produtor de conhecimentos e críticas, bem como se ressalta a necessidade de estudar as repercussões daquilo que é fixado por interpretação dos Tribunais e que pode vir a ser ativismo judicial no que o legislador silencia.

Esse artigo faz o seguinte questionamento: quais os argumentos dos Ministros do STF sobre a existência ou não de marco temporal para que o pagamento integral do débito tributário possa vir a extinguir a punibilidade dos crimes fiscais?

É importante salientar que a primeira previsão legal do instituto em questão ocorreu na década de sessenta do século XX. A partir da Lei nº 4.729/65 passou a ser possível a extinção da punibilidade caso o pagamento integral do tributo ocorresse antes do início do processo administrativo fiscal. Posteriormente, várias alterações legislativas se sucederam mudando o prazo para pagamento com o efeito da extinção da punibilidade. O marco temporal para o adimplemento se alargou no decorrer das sucessivas legislações até sua completa omissão legal, ocorrida no texto da Lei nº 10.684/2003. Assim, diante da atual omissão legal sobre marco temporal para que o pagamento possibilite a despenalização dos crimes fiscais, na hipótese de não haver anterior parcelamento do débito, o STF vem se posicionando no sentido de entender que o pagamento integral com aplicação do benefício da extinção da punibilidade pode ser em qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado de decisão penal condenatória.

² A exemplo das páginas 16, 108 e 110 do inteiro teor do acórdão proferido na AP 516 ED/DF.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo 731 de 2013**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-731-do-stf-2013,46345.html>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

O tema em estudo divide opiniões de pesquisadores bem como de operadores do Direito como um todo, pois a partir de críticas e considerações sobre o assunto em questão há quem apresente evidências e conclusões em pesquisas afirmando a necessidade de descriminalização dos delitos tributários, a exemplo de Bruno Salles Pereira Ribeiro⁴.

A respeito do procedimento metodológico, trata-se de um estudo de caso. A escolha da decisão justifica-se a partir das inquietações causadas pela leitura do Informativo 731, do STF, de 2013⁵, que traz resumo do julgamento dos embargos declaratórios na Ação Penal 516/DF. A coleta de dados, no que concerne à decisão judicial, realiza-se transversalmente, uma única vez. Busca-se o inteiro teor da decisão e passa-se a estudá-lo. Realiza-se pesquisa bibliográfica, ou seja, pesquisa teórica de trabalhos doutrinários que versam sobre tema central e correlatos ao objeto de estudo, bem como se visualiza as problemáticas e perquire-se respostas.

No que concerne ao tratamento dos dados documentados na decisão, as linhas estão numeradas para facilitar a identificação dos trechos dos votos dos ministros do STF e utiliza-se a técnica de análise de conteúdo de Bardin⁶. Tendo em vista que os dados utilizados são eminentemente textuais, dito de outra forma, empírico-discursivos, é classificada como empírica essa pesquisa. Do texto do inteiro teor do acórdão extraem-se inferências que possibilitam a interpretação do conteúdo da decisão judicial e respostas aos problemas propostos.

Diante do exposto, esse estudo contribui para o conhecimento do atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal no tocante ao assunto, uma vez que foi objeto de análise o inteiro teor do acórdão com seus votos, não se limitando a estudar apenas a ementa ou o voto que prevaleceu. Além disso, a pesquisa possibilita visualizar, na prática, o sistema jurídico penal tributário em recorte específico, ou seja, a aplicação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito.

O artigo inicia-se com considerações doutrinárias sobre a (des)criminalização dos ilícitos fiscais para compreensão do contexto da discussão proposta, seguindo para a análise da decisão do STF sobre a qual se debruça a presente pesquisa. A partir da extração dos principais argumentos tratados no seu inteiro teor, abordam-se os entendimentos divergentes sobre o tema

⁴ RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. Lei 12382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v. 18, n. 221, abr. 2011. p. 8-9.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Informativo 731 de 2013*. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-731-do-stf-2013,46345.html>>.

Acesso em: 20 abr. 2016.

⁶ BARDIN, Laurence. *Análise de conteúdo*. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70 Lda, 1977.

e as implicações da decisão proferida por maioria do plenário do STF para o sistema jurídico penal tributário.

Finalmente, justifica-se o estudo por ser questionável a própria aplicação do benefício da extinção da punibilidade pelo pagamento às situações de crimes fiscais que agridem patrimônio de todos os brasileiros, posto que, em regra, os infratores em crimes comuns na hipótese de posterior reembolso quanto a prejuízos patrimoniais ou devolução do bem, a exemplo do crime de apropriação indébita, não obtém tamanha benesse, isto é, extinção da punibilidade. Posto isso, como explicar o mesmo sistema penal tratar de forma tão díspare os criminosos?

1 CONSIDERAÇÕES DOCTRINÁRIAS SOBRE A (DES)CRIMINALIZAÇÃO DOS ILÍCITOS FISCAIS

Por meio da problemática da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário tem-se uma construção de argumentos sobre a descriminalização dos delitos tributários. Cumpre, por primeiro, diferenciar as expressões mencionadas.

Descriminalização “é sinônimo de retirar formalmente ou de fato do âmbito do Direito Penal certas condutas, não graves, que deixam de ser delitivas”⁷. Por sua vez, despenalização, para Cervini, é “o ato de diminuir a pena de um delito sem descriminalizá-lo, quer dizer, sem tirar do fato o caráter de ilícito penal”⁸.

Portanto, extinguir a punibilidade dos crimes fiscais pelo adimplemento integral significa despenalizar, posto que as condutas continuam tipificadas como crimes, embora a penalidade criminal não atinja quem efetua o pagamento por inteiro do montante devido ao Fisco.

1.1 A favor da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário

Há doutrinadores que concordam com o atual posicionamento do STF de que o pagamento integral do débito tributário em qualquer tempo extingue a punibilidade, até mesmo quando o pagamento ocorre depois do trânsito em julgado de decisão condenatória. Mencionam que os ilícitos fiscais não devem ser punidos com pena privativa de liberdade e que a tutela

⁷ CERVINI, Raúl. *Os processos de descriminalização*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 81.

⁸ CERVINI, Raúl. *Os processos de descriminalização*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 85.

penal é apenas intimidatória para compelir ao pagamento, dentre eles Kiyoshi Harada⁹ e Hugo de Brito Machado¹⁰. Para eles, os agentes de ilícitos tributários não devem sofrer punição penal, a pena privativa de liberdade por dívida fiscal não se coaduna com o ilícito praticado. Dessa forma, entendem que apenas se deveria privar o agente de seus bens patrimoniais¹¹. Alguns, como Harada¹², argumentam que em liberdade o infrator se esforçará para cumprir a obrigação tributária, justificando que para o Estado isso é mais vantajoso, e que a função intimidatória da norma que compele ao pagamento satisfaz o interesse público tutelado pela norma penal. Posto isso, defendem que tal interpretação seria a opção do legislador por uma política arrecadatória na medida em que deixou de mencionar expressamente um marco temporal para que o pagamento venha a extinguir a punibilidade em qualquer tempo.

1.2 A favor da descriminalização dos ilícitos tributários

Existem os que defendem que as relações tributárias não devem ser tuteladas pelo Direito Penal. Nesse sentido, Bruno Salles Pereira Ribeiro aduz que o disciplinamento atual dos crimes contra a Ordem Tributária exhibe de maneira escancarada a utilização do Direito Penal para fins meramente administrativos. Questiona, sob o enfoque da teoria do delito, o que muda se o pagamento for feito antes ou depois do recebimento da denúncia, e afirma que nada muda. Explica que o pagamento do tributo altera a estrutura do próprio fato jurídico, suprimindo uma das elementares do tipo penal - a "supressão ou redução do tributo". Assim, alega que inexistente elemento objetivo do tipo penal, seja antes ou depois do início da ação penal, torna-se atípica a conduta, extinguindo-se dessa forma a punibilidade da conduta¹³. Ribeiro admite, ainda, que não há nada de política criminal na medida, mas sim o uso político do sistema jurídico penal para perseguição de objetivos macroeconômicos, o que considera inaceitável em um Estado que pretende ser visto como Liberal e Democrático¹⁴. Defende que deve haver uma

⁹ HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer Tempo. *Revista Jurídica Consulex*, ano 9, n. 192, jan. 2005. p. 41.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime de descaminho. *Revista Juris Plenum*, Caxias do Sul, RS, v. 12, n. 68, p. 135-142, mar. 2016. p. 136.

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002. p. 22.

¹² HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer Tempo. *Revista Jurídica Consulex*, ano 9, n. 192, jan. 2005. p. 41.

¹³ RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. Lei 12382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal. *Boletim IBCCRIM*. São Paulo, v. 18, n. 221, abr. 2011. p. 8.

¹⁴ RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. Lei 12382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal. *Boletim IBCCRIM*. São Paulo, v. 18, n. 221, abr. 2011. p. 9.

reforma na legislação penal, com ampla descriminalização de condutas sem legitimidade penal, a exemplo das condutas tipificadas como crimes fiscais.

Antonio Sérgio Altieri de Moraes Pitombo corrobora que os crimes tributários vem se "mostrando como instrumento de pressão, utilizado pelo Fisco, para cobrar os contribuintes, e amoldável às conveniências da política econômica do momento"¹⁵. Outrossim, Felipe Alexandre Ramos Breda reputa que a ação penal tributária é de todo inadequada, desnecessária e desproporcional¹⁶.

Juary Silva questiona a técnica legislativa constante na Lei nº 8.137/90, que define crimes tributários com objetivo de aumentar a arrecadação tributária, aterrorizando os contribuintes, desvinculada de princípios próprios do Direito Penal¹⁷.

Essa corrente entende que o Direito Penal não deve tutelar relações tributárias e que deve haver descriminalização dos ilícitos tributários; ressalta existir ação própria para recuperação do crédito tributário, ou seja, execução fiscal, considerando que o Direito Administrativo deve ser fortalecido, e punições severas de cunho administrativo devem substituir as atuais previsões de punições criminais.

1.3 Contra a aplicação do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário

Alguns entendem que é anômala a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito. Consideram um caso de repudiável inversão de valores, pois o interesse mediamente tutelado, o crédito tributário, passa a prevalecer sobre o imediatamente protegido: a fé pública e a Administração Pública, de maneira que o Direito Penal transforma-se em mero veículo para a cobrança de tributos, distanciando-se do seu primordial papel de apenador daqueles transgressores dos bens jurídicos mais caros. Ademais, não se pode permitir a instrumentalização do sistema criminal para atingir finalidade extrapenal, isto é, mera cobrança de tributos. Desse modo, alguns chegam a sugerir que se retire do ordenamento jurídico brasileiro a previsão da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito.

¹⁵ PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. O que não nos ensinaram sobre crime tributário. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, v. 12, n. 147, fev. 2005. p. 4-5.

¹⁶ BREDÁ, Felipe Alexandre Ramos. Crimes tributários e questões pontuais: o processo fiscal como condição de procedibilidade à ação penal-tributária, o princípio da absorção e a extinção da punibilidade pelo pagamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 201, jun. 2012. p. 69.

¹⁷ SILVA, Juary C. *Elementos de direito penal tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 22.

Tal corrente entende que a realidade brasileira premia o sonegador. No Brasil, os empresários podem calcular a viabilidade da sonegação de tributos, pois muitas vezes o sonegador não é descoberto e efetivamente deixa de pagar sem que qualquer consequência o atinja, pois há falhas da fiscalização. Há ainda que destacar a concorrência desleal em relação aos demais, quando se trata de pagamento de tributos de empresas. Além disso, mesmo em sendo descoberta a fraude, muitas vezes se posterga o pagamento do tributo, com inúmeros recursos, aguardando uma lei que traga benefícios ou até conceda anistia. Esse é o posicionamento de Luiz Renato Pacheco Chaves de Oliveira¹⁸ que afirma que o bem jurídico se considerado “arrecadação tributária” é sim relevante o suficiente para merecer a proteção do direito penal.

Saavedra e Buonicore¹⁹ entendem que o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário em qualquer tempo seleciona os que sofrerão punição penal com base em critério de poder econômico. Há uma impressão de isonomia na medida em que os sujeitos mais privilegiados socialmente chegam a ser processados criminalmente, porém não sofrem as consequências da execução penal pela fraude fiscal que cometem. Se a lei permite o pagamento como forma extintiva da punibilidade, o raciocínio que se faz é o seguinte: o réu será condenado ou absolvido não em razão do fato que cometeu, mas pelo pagamento ou inadimplência do débito fiscal. A pena não está reprovando a fraude, a falsidade e os artifícios para iludir o fisco, mas tão somente a inadimplência. Da mesma forma, é relevante indagar se no Brasil trata-se o forte de maneira fraca e o fraco de maneira forte²⁰.

A corrente a qual se está a tratar não concorda com a aplicação da extinção da punibilidade pelo pagamento dos débitos tributários em qualquer tempo. Entende, portanto, que este benefício seria um mecanismo velado de seleção penal, posto que quem tem poder econômico paga integralmente o débito, a qualquer momento, e não é punido.

Anderson Lodetti Cunha de Oliveira argumenta que são inconstitucionais as normas que permitem que o pagamento do tributo devido seja causa extintiva da punibilidade, pois o

¹⁸ OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 201-230, set./out. 2010.

¹⁹ SAAVEDRA, Giovani Agostini; BUONICORE, Bruno Tadeu. A extinção da punibilidade nos crimes fiscais pela perspectiva criminológica. *Revista Mestrado em Direito*, Osasco, ano 13, n. 1, p. 143-184, jan./jul. 2013. p. 180-181.

²⁰ CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. A instrumentalização do combate à sonegação fiscal como um meio de defesa do contribuinte que paga os seus tributos - Algo precisa ser feito. *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 57, set. 2008. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3125. Acesso em: 20 set. 2016.

constituente vedou qualquer possibilidade de uso de coação penal para cobrança de dívidas²¹. A inconstitucionalidade estaria expressa no art. 5.º, LXVII, da CF/1988²².

2 ANÁLISE DA DECISÃO

A análise da decisão traz a discussão dos resultados obtidos a partir da coleta de dados, realizada em relação aos posicionamentos dos ministros do STF em inteiro teor de acórdão sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário, quando do julgamento dos embargos declaratórios da Ação Penal 516/DF. Vale salientar que se optou por omitir os nomes de pessoas físicas que de alguma forma foram citadas, transcrevendo-se apenas as iniciais, permanecendo na íntegra os nomes dos agentes do Estado.

A pesquisa qualitativa permitiu identificar que houve um acórdão anterior proferido pelo Plenário do STF que condenou J.F.C., detentor de foro por prerrogativa de função, pelos crimes de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. O condenado, então, pagou integralmente o débito tributário, comprovou nos autos, e interpôs recurso de embargos de declaração buscando a declaração da extinção da punibilidade referente aos crimes em face do pagamento da dívida posterior à condenação, bem como alegou a prescrição da pretensão punitiva do Estado. O acórdão proferido nos embargos de declaração, pelo plenário, é o objeto deste estudo. A presente análise se detém apenas aos trechos dos votos dos ministros do STF no que tratam da fundamentação sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário.

Em linhas gerais, duas correntes se manifestaram sobre o assunto no julgamento, interpretando o alcance da extinção da punibilidade pelo pagamento. A primeira, adotada pelo relator Ministro Ayres Britto, apenas admite a extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário enquanto existente a pretensão punitiva estatal, ou seja, no processo penal de conhecimento. Após a condenação, quando surge a pretensão executória do Estado, entende não ser possível a extinção da punibilidade pelo pagamento. A segunda corrente, na qual há o voto divergente do Ministro Luiz Fux, relator do acórdão proferido por maioria, afirma que o

²¹ OLIVEIRA, Anderson Lodetti Cunha de. O Supremo Tribunal Federal, o HC 81611-8/DF e a inconstitucionalidade não declarada: prejuízo ao contribuinte e à ordem tributária. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 98, n. 890, p. 471-496, dez. 2009.

²² “Art. 5.º [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel; [...]” BRASIL. Constituição Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 dez. 2017.

artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 bem como art. 69 da Lei nº 11.941/2009 não estabelecem qualquer restrição quanto ao momento ideal para realização do pagamento. Logo, não cabe ao intérprete, fazê-lo. Desse modo, entende que a extinção da punibilidade pelo pagamento pode ocorrer a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

A primeira consideração a ser feita é que a votação foi equilibrada, pois foram seis votos pelo provimento dos embargos e declaração da extinção da punibilidade contra cinco votos pela rejeição dos embargos e indeferimento do pedido de declaração da extinção da punibilidade por superveniente pagamento. Assim, um voto definiu o julgamento, com o desempate.

Com relação à análise de conteúdo, elaboraram-se duas categorias a partir de perguntas-problemas sobre o tema.

Quadro 1 - Categorias temáticas do *corpus* (embargos de declaração na ação penal 516/DF)

CATEGORIAS TEMÁTICAS	
A	Quais os fundamentos dos votos vencidos em relação à extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário?
B	Quais fundamentos foram utilizados pelo STF para proferir decisão por maioria acerca da extinção da punibilidade a qualquer tempo?

Fonte: Os autores (2017)

Por conseguinte, passa-se a identificar e discorrer sobre os principais argumentos constantes nos votos vencidos e nos votos que prevaleceram no julgado. Vale salientar que a pesquisa analisou o inteiro teor da decisão por completo, cada voto e manifestação, porém, apenas os principais argumentos dos votos dos ministros do STF serão apresentados neste texto.

2.1 Categoria A: Quais os fundamentos dos votos vencidos em relação à extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário?

Foram identificados doze argumentos principais nos votos vencidos dos Ministros que rejeitaram os embargos de declaração e indeferiram o pedido de extinção da punibilidade por superveniente pagamento do débito, os quais estão organizados na tabela subsequente.

Quadro 2 - Argumentos retirados dos votos vencidos

	PÁGINA DO INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO	MINISTRO	ARGUMENTO
1.	23	AYRES BRITTO	707. [...] a 708. extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário é apenas 709. admissível enquanto existente pretensão punitiva estatal, em 710. contraposição à pretensão executória do Estado.[...]
2.	24	AYRES BRITTO	740. [...] Condenação 741. definitiva afasta o direito constitucional da presunção de 742. não-culpabilidade, substituindo-o pelo juízo da culpa.
3.	27	AYRES BRITTO	832. [...] por mais 833. relevantes que possam ser as razões de política criminal (vinculadas a 834. instrumentos de arrecadação fiscal) que levaram à criação da causa de 835. extinção da punibilidade em questão, não tem ela o alcance de rescindir 836. condenação criminal definitiva, ainda mais quando tal condenação seja 837. originária da mais alta Corte do País, sob pena de temerário desprestígio 838. à Jurisdição Criminal do Estado.
4.	65	JOAQUIM BARBOSA	1956. Como se sabe, constitui regra basilar de exegese legislativa o critério 1957. de interpretação concêntrica, de modo que o <i>caput</i> é o núcleo referencial 1958. interpretativo, cabendo às suas subdivisões (parágrafos, incisos e alíneas) 1959. as funções de circunstanciar, integrar, detalhar e exemplificar o <i>caput</i> , 1960. sendo certo que as possibilidades de interpretações mais benéficas aos 1961. réus não podem ser irrestritas de modo a tornar inócua a própria norma. 1962. Por fim, admitir-se a possibilidade de extinção da punibilidade em 1963. decorrência do pagamento integral dos débitos posteriormente à 1964. condenação equivaleria à submissão estatal ao achincalhamento 1965. provocado pela desarrazoada renitência de um réu que se esquivava do 1966. cumprimento de seus deveres de todas as formas possíveis e, somente 1967. após a mobilização do aparato judiciário e com a superveniência de uma 1968. condenação, age para se eximir da responsabilidade que lhe incumbe.
5.	65	JOAQUIM BARBOSA	1969. A ofensividade das condutas violadoras de bens jurídicos 1970. penalmente tutelados, sobretudo nos crimes contra o erário, impõe pronta 1971. resposta estatal[...]
6.	65	JOAQUIM	1971. [...] a pena, considerando-se todas as suas 1972. razões e finalidades, deve ter fundamento ético, o qual jamais

	BARBOSA	pode se 1973. confundir com um instrumento estatal de caráter meramente coercitivo 1974. destinado à arrecadação de tributos.	
7.	79	TEORI ZAVASCKI	2309. [...] Se o pagamento se deu depois da aplicação da punição, só 2310. poderia ocorrer hipótese de extinção da pretensão executória, que não é 2311. alcançada, como se viu, pelo artigo 69. (Lei nº 11.941/2009).
8.	100 e 101	TEORI ZAVASCKI	2845. [...] os artigos 68 e 2846. 69 da Lei 11.941/09 tratam da hipótese de extinção de punibilidade em 2847. casos de parcelamento de débito tributário, e, não, dos casos em que há o 2848. pagamento integral do tributo, em dinheiro, como aqui ocorreu. [...]
9.	101	TEORI ZAVASCKI	2849. [...] quando há pagamento integral, a extinção de 2850. punibilidade decorre da regra geral estabelecida no artigo 9º, § 2º da Lei 2851. nº 10.684/03 que não estabelece prazo para que essa faculdade possa ser 2852. exercida pelo acusado. [...]
10.	101	TEORI ZAVASCKI	2869. Nada há que autorize à luz desse preceito normativo a conclusão de 2870. que o pagamento de tributo, após a condenação, extingue a pena imposta. 2871. Pelo contrário, a interpretação do § 2º, integrado ao seu caput e ao § 1º do 2872. preceito normativo evidenciam que o legislador está tratando aqui da 2873. extinção da pretensão punitiva, não da executória.
11.	101	TEORI ZAVASCKI	2874. O pagamento do tributo que autoriza a extinção de punibilidade (pretensão 2875. punitiva) é o realizado até a data da condenação (data da sessão de 2876. julgamento que impôs a pena).
12.	101 e 102	TEORI ZAVASCKI	2876. [...] Esgotada a atividade jurisdicional de 2877. imposição da pena - da qual, especialmente quando se trata de 2878. condenação imposta pelo Plenário do STF, já não caberá recurso algum -, 2879. o que se terá, daí em diante, é o exercício da pretensão executória do 2880. Estado, no âmbito do qual será despicienda qualquer discussão sobre 2881. extinção da pretensão punitiva. [...]

Fonte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que acolheu os embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade do embargante, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux.** Ação Penal nº 516 ED/DF. Ministério Público Federal e Edna Márcia Cesílio. Relator: Ministro Ayres Britto. 1 ago. 2014. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=516&classe=AP-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 1 out. 2015.

Quanto à fundamentação do voto do relator Ministro Ayres Britto, infere-se que há um marco temporal para que o pagamento venha a extinguir a punibilidade, qual seja, até antes da definitividade da condenação, citando para corroborar seu entendimento um precedente que

trata da situação de suspensão por parcelamento de débito tributário. Afirma, ainda, o Ministro Ayres Britto, às linhas 740 a 742 do acórdão, que a presunção de não culpabilidade é afastada com a condenação, sendo substituída pelo juízo de culpa, conferindo ao Estado o direito de impor a sanção.

Às linhas 832 a 838, vê-se a afirmação de que a criação da extinção da punibilidade deu-se por razões de política criminal vinculada aos instrumentos de arrecadação fiscal, que por mais relevante que seja, não rescinde a condenação criminal definitiva, sob pena de desprestígio à jurisdição criminal. Entende o Ministro Ayres Britto, portanto, ser relevante a arrecadação fiscal, mas não ao ponto de se sobrepor ao Direito Penal, aviltando-o. Ao defender um marco temporal para o pagamento, qual seja, até onde finda a pretensão punitiva, e considerar que não pode haver inibição da aplicação de sanção penal quando iniciada a pretensão executória, está-se a defender que as relações tributárias merecem sim a salvaguarda do Direito Penal. Tais argumentos corroboram a permanência da criminalização dos ilícitos tributários. Aqui, cabe a discussão sobre o desprestígio do Direito Penal pela aplicação em qualquer tempo da extinção da punibilidade pelo pagamento em análise. Para tanto, o argumento constante no quadro 3 dialoga com o que se afirma no voto do Ministro Ayres Britto, fazendo-se um paralelo, por oportuno.

A interpretação que prevalece sobre o instituto em questão, traduz-se em uma criminalização que, em tese, é exacerbação de uma execução fiscal, pelas próprias palavras do Ministro Luiz Fux, conforme se vê no quadro 3, adiante. Isso porque com o pagamento do débito, a Fazenda Pública estaria, de fato, descriminalizando o ilícito como menciona o Ministro Luiz Fux, citando afirmação do Ministro Sepúlveda Pertence, nas linhas 1990 a 1993, quadro 3.

Seria um direito penal tributário inaplicável a quem detenha poder econômico? Mostra-se inadmissível essa ideia de impunidade seletiva legitimada. Há ofensa ao princípio da isonomia e são tantas as ofensas ao ordenamento jurídico que tramita a ADI 4.273/DF no STF sobre o tema.

Quadro 3 - Trecho de esclarecimento do Ministro Luiz Fux

Luiz Fux	
	1983. ESCLARECIMENTO
Fragmento 1	1984. O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX - Senhor Presidente, eu só 1985. queria fazer um esclarecimento exatamente nisso.
Esclarecimento (página 66 do inteiro teor do acórdão)	1986. Eu me baseei numa jurisprudência mais hodierna do Supremo, 1987. porque, realmente - e evidentemente me submeterei à decisão do Plenário 1988. -, efetivamente, a Lei nº 11.941, de 2009, dispõe que é suspensa pretensão 1989. punitiva referente aos crimes previstos, inclusive, a apropriação indébita

1990. tributária, porque, como diz o Ministro Sepúlveda Pertence, o que se
1991. verificou, aqui, foi uma criminalização no afã de se exacerbar uma
1992. execução fiscal. Uma vez pago o débito, a Fazenda Pública
1993. descriminalizaria esse ilícito.

Fonte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que acolheu os embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade do embargante, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux.** Ação Penal nº 516 ED/DF. Ministério Público Federal e Edna Márcia Cesílio. Relator: Ministro Ayres Britto. 1 ago. 2014. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=516&classe=AP-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 1 out. 2015.

O Ministro Ayres Britto conclui seu voto às linhas 839 a 841, página 27 do inteiro teor do acórdão. Entende que, exercida a pretensão punitiva estatal com a condenação, não há que se dar eficácia jurídico-penal ao pagamento do débito tributário, ou seja, não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento.

Quanto ao voto do Ministro Joaquim Barbosa, este corrobora e traz novos argumentos ao entendimento do Ministro Ayres Britto. Esclarece o critério hermenêutico considerado para fins de interpretação do dispositivo, critério de interpretação concêntrica segundo o qual estudar um artigo de uma lei é interpretar de forma concêntrica e não linear. Deve-se entender que o centro orbital de um artigo é o seu *caput*, tudo o circunstancia: os parágrafos, incisos e alíneas que porventura o integram.

A doutrina e a jurisprudência criam acerca dos dispositivos legais mais possibilidades de interpretação não estando presas ao sentido literal de uma norma jurídica que ganha contornos de acordo com o método interpretativo utilizado pelos tribunais. O que chama atenção nesse momento é a necessidade dos julgadores esclarecerem a técnica interpretativa utilizada, contextualizarem como surgiu a conclusão do conteúdo da norma nas suas manifestações, sob pena de se incidir em sincretismo metodológico, no qual há adoção de teorias incompatíveis, como se compatíveis fossem ou pior, haver o uso do método mais conveniente para fundamentar decisão que se toma de forma antecipada à própria interpretação a cada caso concreto.

Observa-se que o Ministro Joaquim Barbosa ressalta, entre outras questões, repercussões sociais negativas do entendimento divergente. Afirma que a extinção da punibilidade a qualquer tempo, sujeita o Estado à ridicularização, escárnio dos agentes, que conscientemente se omitem ao dever de pagar tributo, provocando despesas inerentes ao processo judicial. Somente após uma possível condenação, efetuam pagamento com o único intuito de não serem responsabilizados concretamente na esfera penal.

Por oportuno, cabe uma reflexão a partir de texto escrito por José Casalta Nabais. Ele explica que, no que concerne à cidadania fiscal e deveres fundamentais, existe o dever fundamental de pagar tributos. Segundo o autor, os próprios doutrinadores não demonstram entusiasmo para tratar da matéria de deveres fundamentais, deixando-a no esquecimento. Alega que os direitos fundamentais têm custos financeiros públicos assumidos por aqueles que integram uma comunidade organizada no estado. Assim, afirma:

[...] concentremo-nos no problema da cidadania como suporte financeiro do estado, na cidadania fiscal. E, a este respeito, a principal ideia a reter é a de que a cidadania fiscal se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos, um dever que, como dissemos no início deste estudo, constitui o preço a pagar por termos uma comunidade organizada baseada na ideia de liberdade.²³

Como dever fundamental, portanto, todos estão obrigados ao cumprimento da obrigação de pagar tributos. Admitir que por meio de fraudes e omissões conscientes não haja punição é incentivar a conduta fraudulenta dos que buscam o lucro à custa do prejuízo para a maior parte da população, já onerada de todas as formas, pois os custos existem e serão rateados por quem paga. Observa-se, desse modo, que a população pagará cada vez mais na medida em que a minoria privilegiada obtém junto ao Poder Legislativo e ao Poder Judiciário, favorecimentos e incentivos às condutas ilícitas. O suposto silêncio eloquente do legislador quanto ao marco temporal para o pagamento com possibilidade de extinção da punibilidade justifica a interpretação em detrimento do interesse público, com a justificativa de que é política arrecadatória? Qual seria essa política arrecadatória que estimula a fraude, ou seja, a perda de vultosas somas?

Alerta o Ministro Joaquim Barbosa, às linhas 1970 a 1974, que as razões e finalidades dos bens jurídicos tutelados nos crimes fiscais demandam resposta imediata. Discorda da utilização do Direito Penal Tributário como mero instrumento coercitivo destinado a arrecadar tributos. Infere-se no trecho que, no entender do Ministro, não ocorreria a banalização do Direito Penal Tributário se a extinção da punibilidade pelo pagamento apenas fosse possível enquanto existente a pretensão punitiva estatal.

Quanto ao Ministro Teori Zavascki, ele retoma a explicação feita pelo Ministro Dias Toffoli e, embora possuam entendimentos divergentes sobre este tema, concordam em um único

²³ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: *Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa*. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 737-767. p. 763.

e específico aspecto: a Lei nº 10.684/2003 deve ser a única aplicável quando há extinção da punibilidade pelo pagamento integral independentemente de parcelamento de débito tributário, hipótese do julgamento do caso concreto, linhas 2844 a 2850. Portanto, a referida concordância é no sentido de que a lei posterior (Lei nº 11.941/2009) tratou apenas da extinção da punibilidade pelo pagamento integral de dívida objeto de parcelamento. Como a Lei nº 11.941/2009 não tratou do pagamento integral nas hipóteses em que inexistiu parcelamento do débito tributário, caso dos autos do processo, a Lei nº 10.684/2003 continua disciplinando a matéria nesse ponto e é esta que deve ser observada no caso em apreço.

Salienta-se que o Ministro Teori Zavascki afirma que a Lei nº 10.684/2003 não autoriza a extinção da pena imposta pelo pagamento do tributo após a condenação, linhas 2869 e 2870. Com efeito, o Ministro Teori Zavascki diz que a interpretação integrada dos parágrafos 1º e 2º do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 evidencia que apenas pode existir extinção da pretensão punitiva do Estado, não pode existir extinção da pretensão executória. Segue o voto do Ministro relator Ayres Britto, portanto.

Respondida, assim, a primeira pergunta de quais os principais fundamentos dos votos vencidos no acórdão em análise, passa-se a observar os votos da corrente de entendimento que prevaleceu, discutindo as consequências no plano penal e tributário.

2.2 Categoria B: Quais fundamentos foram utilizados pelo STF para proferir decisão por maioria acerca da extinção da punibilidade a qualquer tempo?

No julgamento dos embargos declaratórios da Ação Penal 516/DF, o STF, por maioria, acolheu os embargos opostos e declarou extinta a punibilidade do embargante. Para compreensão dos principais argumentos que fundamentam os votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal que seguem a corrente jurisprudencial majoritária, montou-se um quadro esquemático que responde à segunda pergunta, dentro da divisão feita em categorias temáticas, no quadro 1.

Quadro 4 - Argumentos retirados dos votos do entendimento da maioria dos Ministros do Supremo Tribunal Federal

PÁGINA DO INTEIRO TEOR DO ACÓRDÃO	MINISTRO	ARGUMENTO
1. 53 e 54	LUIZ FUX	1651. Quanto à extinção da punibilidade pelo pagamento do débito 1652. tributário, tem-se como fundamento o disposto no artigo 69 da Lei nº 1653. 11.941/ 2009 [...] 1659. É certo ter havido arguição de inconstitucionalidade do referido 1660. preceito no bojo da ADI nº 4273-4, ainda em curso nesta Corte. Sua 1661. Excelência o Ministro Celso de Mello aprovou aplicar à espécie a regra do 1662. artigo 12 da Lei das 9868/99. Assim, não parece razoável afastar a 1663. aplicação de dispositivo legal, cuja eficácia não se encontra suspensa, 1664. relegando ao segundo plano a presunção de constitucionalidade das leis. [...]
2. 55	LUIZ FUX	1709. Na disposição legal que serve de fundamento à pretensão do 1710. embargante (artigo 69 da Lei nº 11.941/2009) não há qualquer restrição 1711. quanto ao momento ideal para o devedor efetuar o pagamento. Não cabe 1712. ao intérprete, por isso, impor restrições ao exercício do direito postulado, 1713. cumprindo a esta Corte observar o disposto no artigo 61, caput, do Código 1714. de Processo Penal: “Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo (S/C) de ofício”. [...]
3. 55 e 56	LUIZ FUX	1722. [...] É pertinente a observação feita pelo Ministro Sepúlveda 1723. Pertence no julgamento do Habeas Corpus nº 81.929/RJ, julgado em 16 de 1724. dezembro de 2003: “a nova lei tornou escancaradamente clara que a repressão 1725. penal nos ‘crimes contra a ordem tributária’ é apenas uma forma reforçada de 1726. execução fiscal”.
4. 66	LUIZ FUX	1986. Eu me baseei numa jurisprudência mais hodierna do Supremo, 1987. porque, realmente - e evidentemente me submeterei à decisão do Plenário 1988. -, efetivamente, a Lei nº 11.941, de 2009, dispõe que é suspensa pretensão

			1989. punitiva referente aos crimes previstos, inclusive, a apropriação indébita 1990. tributária, porque, como diz o Ministro Sepúlveda Pertence, o que se 1991. verificou, aqui, foi uma criminalização no afã de se exacerbar uma 1992. execução fiscal. Uma vez pago o débito, a Fazenda Pública 1993. descriminalizaria esse ilícito.
5.	67	MARCO AURÉLIO	2002. A prestação jurisdicional não está aperfeiçoada, tanto que estamos a 2003. julgar embargos declaratórios. A culpa não se mostrou, até aqui, selada. 2004. Não se pode cogitar de execução do título condenatório. [...]
6.	69	MARCO AURÉLIO	2071. [...] Então, o 2072. preceito da Lei nº 10.684/2003 é linear: extingue-se a punibilidade pela 2073. liquidação. 2074. Ora, se não é dado ainda cogitar de execução da decisão do Supremo [...] 2078. e se houve a liquidação do débito, incide a norma.
7.	82	DIAS TOFFOLI	2341. Como já tive a oportunidade de sustentar, penso que a Lei nº 2343. 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários 2344. nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto 2345. no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade 2346. em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.
8.	82	DIAS TOFFOLI	2347. Como referido por Luiz Flávio Gomes <i>et al.</i> (Os crimes tributários e 2348. a extinção da punibilidade. <i>Conjur</i> , 17/3/11), 2349. “é da tradição jurídica brasileira a previsão de causas 2350. extintivas da punibilidade pelo pagamento, jungidas aos crimes 2351. materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a 2352. particularidade do bem ofendido (o patrimônio público). Por 2353. razões de política criminal (e arrecadatória) do Estado[,] quase 2354. sempre se preferiu receber o quantum devido [a se aguardar] 2355. processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços 2356. públicos essenciais. Melhor arrecadá-los que condenar 2357. criminalmente o contribuinte. Muitos veem nisso um privilégio 2358. odioso, que favorece precisamente os mais aquinhoados.”
9.	82 e 83	DIAS TOFFOLI	2359. Comungo dessa linha de pensamento. Ressalto, porém, que se trata 2360. de opção que, a meu ver, não se submete ao aventado controle de 2361. constitucionalidade, estando dentro da discricionariedade conferida ao 2362. Parlamento - até porque quem pode o mais pode o menos. 2363. Se é dado ao legislador até mesmo revogar a norma penal, ou

			2364. conceder anistia a determinadas violações sancionadas no ordenamento 2365. jurídico, qual seria a vedação de ordem material a impedir, nos crimes 2366. contra a ordem tributária, que se privilegiasse, por opção política do 2367. legislador, o reforço ao erário em detrimento da imposição de uma pena 2368. ao contribuinte renitente?
10.	83	DIAS TOFFOLI	2369. Como é cediço, o arcabouço normativo dos delitos contra a ordem tributária e previdenciária encontra-se na Lei nº 8.137/90, bem como nos 2371. dispositivos dos arts. 168-A; 334, segunda parte, e 337-A, do Código 2372. Penal. 2373. Cuida-se, em regra, de crimes de resultado, também denominados 2374. materiais ou causais pela doutrina, para cuja consumação se exige, 2375. necessariamente, a produção de um resultado naturalístico - no caso, de 2376. efetivo dano ao erário, com prejuízo à atividade fiscal do Estado.
11.	83	DIAS TOFFOLI	2377. Como referido por Luiz Regis Prado (Direito Penal Econômico. 4. ed. São Paulo: RT, 2011. p. 269), “a atividade tributária do Estado dá lugar 2379. a uma política fiscal, que é um dos instrumentos fundamentais da 2380. formulação de sua política econômica global”. 2381. Destaca aquele autor, ainda, que “a legitimidade constitucional para 2382. a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos 2383. arrecadados se destinam a assegurar a finalidade inerente ao Estado 2384. democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições 2385. de vida a todos [...]”.
12.	83	DIAS TOFFOLI	2386. Daí a opção política do legislador, desde longa data, por privilegiar a 2387. arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para 2388. obter a satisfação integral do débito tributário - evidentemente que junto 2389. àqueles que, embora possuindo recursos financeiros para tanto, se furtem 2390. ao recolhimento dos impostos e contribuições devidos.
13.	83	DIAS TOFFOLI	2391. Em vez da efetiva execução de penas privativas de liberdade contra 2392. o sonegador, com todos os custos sociais daí decorrentes,

			privilegiou-se a 2393. política arrecadatória, com a possibilidade de extinção da punibilidade do 2394. agente, desde que satisfeita integralmente a obrigação (entendida como 2395. incluindo os acréscimos pecuniários decorrentes da mora, os quais, 2396. precisamente, o legislador fixou de modo mais rigoroso e severo).
14.	88	DIAS TOFFOLI	2535. A meu ver, o que o legislador ordinário não limitou não cabe a esta 2536. Corte, em substituição a ele, fazê-lo. Anuir com essa hipótese seria 2537. admitir a possibilidade de a Corte legislar, o que refoge às suas 2538. atribuições constitucionais.
15.	88	DIAS TOFFOLI	2539. Ademais, não se poderia dar uma interpretação desfavorável da 2540. norma ao caso, pois, sem grandes dificuldades, é perceptível que ela é 2541. dotada de contornos penais. 2542. Penso que esse posicionamento ainda vige, mesmo depois do 2543. advento da Lei nº 12.382/11, e mesmo após condenação com trânsito em 2544. julgado. 2545. Por ser norma penal mais benéfica, no que concerne ao pagamento 2546. como causa de extinção da punibilidade, passou o § 2º do art. 9º da Lei nº 2547. 10.684/03 a regular integralmente a matéria (contrariamente às regras 2548. previstas na Lei nº 9.249/95 e no § 2º do art. 168-A do Código Penal), 2549. permanecendo hígida apenas a hipótese prevista no § 1º do art. 337-A do 2550. CP, por não se vincular ao pagamento, de modo, a nesse particular, não 2551. sofrer revogação pela <i>lex mitior</i> .
16.	92	DIAS TOFFOLI	2642. Por essas razões, no meu entendimento, o pagamento integral 2643. empreendido pelo réu, em momento anterior ao trânsito em julgado da 2644. condenação que lhe foi imposta (ressalto que, no meu entender, isso 2645. possa ocorrer até mesmo em fase posterior, no curso de sua execução), é 2646. causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político- criminal 2647. do legislador pátrio [...]

17.	94 e 95	RICARDO LEWANDO WSKI	2686. De outra parte também, sensibilizado pelo voto, a meu ver, muito 2687. aprofundado e vertical do Ministro Luiz Fux, e, agora, complementado de 2688. maneira, a meu ver, também, <i>data venia</i> , exemplar pelo Ministro Dias 2689. Toffoli, extinguiu-se a punibilidade pelo pagamento do débito. Isso está 2690 exposto, com todas as letras, no parágrafo 2º, artigo 9º, da Lei 10.684/2003. 2691. E o Ministro Dias Toffoli, agora, de forma, a meu ver, muito 2692. consistente, demonstrou, de forma satisfatória, que a lei superveniente, 2692. em seu artigo 68, tratou apenas dos parcelamentos, e não teve o condão 2694. de revogar esta extinção da punibilidade prevista pelo artigo 9º, inciso II, 2695. do referido diploma legal.
18.	103	GILMAR MENDES	2889 [...] Senhor Presidente, 2890. vou pedir vênias ao Ministro Teori para subscrever, no ponto, as razões 2891. trazidas pelo Ministro Dias Toffoli. 2892. Independentemente do juízo que se possa fazer sobre a conveniência 2893. legislativa, sobre a adequada ou devida conformação, o fato é que o 2894. legislador, por uma opção de política legislativa, que, em momentos 2895. determinados, acaba por fazê-lo - nós poderíamos até discutir se essa 2896. opção, muitas vezes, pode se configurar numa inconstitucionalidade -, 2897. mas essa é uma política que muitos Estados, os mais diversos, fazem em 2898. momentos determinados.
19.	103	GILMAR MENDES	2904. [...] Como a matéria se 2905. coloca nesse plano, tendo em vista inclusive uma política criminal 2906. adotada, o legislador poderia até ter eleito um outro momento, e poderia 2907. até ser devido a uma eleição, mas, aí, parece-me que também, aqui, há de 2908. se considerar o elemento de legalidade estrita, de modo que, nesse ponto, 2909. eu vou acolher os embargos, tal como Sua Excelência o Ministro Dias 2910. Toffoli, pedindo vênias aos que divergiram

20.	124 e 125	CELSO DE MELLO	<p>3449. É certo que os fatos delituosos objeto da presente ação penal foram</p> <p>3453. praticados em momento anterior à vigência da Lei nº 10.684/2003. Não se</p> <p>3454. desconhece, igualmente, que, com a superveniência da Lei nº 11.941,</p> <p>3455. de 27 de maio de 2009 - que, em seu art. 68, disciplinou, de</p> <p>3456. maneira integral, a mesma matéria até então regulada no art. 9º da</p> <p>3457. Lei nº 10.684/2003 -, esta regra legal restou tacitamente revogada</p> <p>3458. (ADI 3.002-MC/DF, Rel. Min. CELSO DE MELLO).</p> <p>3459. Entendo, ainda assim, que a norma consubstanciada no § 2º do art. 9º</p> <p>3460. da Lei nº 10.684/2003, por revelar-se mais benigna ao ora embargante,</p> <p>3461. mostra-se apta a incidir, retroativamente, porque “lex mitior”, sobre os</p> <p>3462. fatos delituosos praticados por esse mesmo recorrente em momento</p> <p>3463. anterior ao da vigência da regra legal em causa.</p> <p>3464. Impende reconhecer, por necessário, que a eficácia retroativa e a</p> <p>3465. eficácia ultrativa da norma penal benéfica possuem extração constitucional,</p> <p>3466. traduzindo, sob tal aspecto, inquestionável direito público subjetivo que</p> <p>3467. assiste a qualquer autor de infrações penais.</p>
21.	126 e 127	CELSO DE MELLO	<p>3511. Cabe registrar que o eminente Ministro LUIZ FUX, que iniciou a</p> <p>3512. divergência, acompanhado dos eminentes Ministros DIAS TOFFOLI,</p> <p>3513. RICARDO LEWANDOWSKI, GILMAR MENDES e MARCO AURÉLIO,</p> <p>3514. ao reconhecer configurada essa causa extintiva da punibilidade, invocou</p> <p>3515. como fundamento o art. 69 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009, para concluir,</p> <p>3516. tendo em vista a presunção de constitucionalidade que milita em favor de</p> <p>3517. todos os atos estatais, inclusive daqueles de caráter legislativo, que,</p> <p>3518. presentemente, a quitação integral dos débitos tributários, “a qualquer</p> <p>3519. tempo, extingue a punibilidade do crime tributário”, apoiando-se, para tanto,</p> <p>3520. no precedente que venho de referir (HC 81.929/RJ, Red. p/ o acórdão Min.</p> <p>3521. CEZAR PELUSO)</p>

Fonte: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que acolheu os embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade do embargante, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux.** Ação Penal nº 516 ED/DF. Ministério Público Federal e Edna Márcia Cesílio. Relator: Ministro Ayres Britto. 1 ago. 2014. Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=516&classe=AP-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>. Acesso em: 1 out. 2015.

Observa-se às linhas 1651 a 1653 que o Ministro Luiz Fux²⁴ afirma que o dispositivo que trata da extinção da punibilidade pelo pagamento é o artigo 69 da Lei nº 11.941/2009, não cabendo ao intérprete impor restrições ao exercício do direito tendo em vista que não existe qualquer restrição no dispositivo mencionado.

O Ministro Luiz Fux entende que, apesar da arguição de inconstitucionalidade, na ADI 4.273/DF, dos artigos 67, 68 e 69 da Lei nº 11.941/2009 extensível ao artigo 9º, §1º e §2º, da Lei nº 10.684/2003, a eficácia desses dispositivos não se encontra suspensa, pois considera a presunção de constitucionalidade das leis. Acrescenta que a extinção da punibilidade pode ser declarada de ofício em qualquer fase do processo pelo juiz. Do mesmo modo, menciona precedente onde o Ministro Sepúlveda Pertence teria dito, à época do julgado, que a legislação sobre o tema demonstra que a repressão penal aos crimes fiscais é apenas uma forma reforçada de execução fiscal. Aqui, retoma-se o questionamento que parece ser o foco da presente discussão: a repressão penal aos ilícitos fiscais deve existir? Dizer que repressão penal se presta apenas a cobrar impostos pela intimidação e pelo terror é responder negativamente à pergunta imediatamente anterior. Isso em razão de ser notório que o Direito Penal é a *ultima ratio* e que o processo criminal é dispendioso demais para ser apenas instrumento de execução fiscal infrutífera. Acrescente-se que existem outros meios administrativos de cobrança que podem ser implementados por meio do Poder Legislativo, como já existe a proposta através do Projeto de Lei nº 5.080/2009, cujo objetivo consiste em tornar mais efetiva a cobrança do crédito tributário por meio da chamada execução fiscal administrativa.

Por sua vez, o Ministro Marco Aurélio refuta o argumento de que, no caso concreto, o pagamento do débito tributário se dá na fase da pretensão executória. Ele argumenta que a prestação não está aperfeiçoada, portanto não há que se falar em culpa, pois há ainda o julgamento dos embargos, linhas 2002 a 2004. O Ministro conclui que incide a norma, já que inexistente início da execução, ou seja, que o caso dos autos encontra-se ainda no exercício da pretensão punitiva. Portanto, não se infere dos argumentos do Ministro Marco Aurélio que, após início da execução, o pagamento do débito pode vir a extinguir a punibilidade dos crimes fiscais. O Ministro Marco Aurélio não afirma que o pagamento pode ser a qualquer tempo. Ele, de fato,

²⁴ O Ministro Luiz Fux, com voto divergente que prevaleceu em relação ao voto do Ministro Ayres Britto, foi o relator para o acórdão proferido nos embargos objeto do presente estudo.

afirma que não houve o início da execução no momento do pagamento do débito no caso concreto.

No que diz respeito ao voto do Ministro Dias Toffoli, ele esclarece que a legislação aplicável (Lei nº 10.684/2003) não foi revogada por qualquer norma posterior e que tal lei prevê a extinção da punibilidade a qualquer tempo, em razão do pagamento integral do débito tributário. De fato, as duas normas posteriores (Leis nº 11.941/2009 e Lei nº 12.382/2011) tratam da hipótese específica de extinção da punibilidade quando o pagamento ocorre em situação em que existe parcelamento do débito tributário, o que não é o caso concreto do acórdão em questão.

Nas linhas 2347 a 2368, o Ministro Dias Toffoli cita texto de Luiz Flávio Gomes que defende que, por questões de política criminal e arrecadatória do Estado, esse tende a preferir receber os tributos devidos ao invés de condenar criminalmente o contribuinte, e que muitos avaliam isso como odioso favorecimento aos que tem poder econômico e que ele, o Ministro Dias Toffoli, comunga dessa linha de pensamento (linha 2359). A partir disso, infere-se que o Ministro Dias Toffoli também considera odiosa esta impunidade seletiva, mas entende que a opção do legislador está dentro da sua discricionariedade, que não se submete ao controle de constitucionalidade. Argumenta, ainda, que já que o legislador pode revogar norma penal e conceder anistia também pode extinguir a punibilidade, pois quem pode o mais, pode o menos. Seria uma política de reforço ao Erário em detrimento da imposição de pena ao contribuinte, que é infrator contumaz. Utiliza-se, assim, da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário. O Ministro Dias Toffoli afirma que os delitos fiscais se encontram na Lei nº 8.137/1990 e no Código Penal, sendo crimes de resultado ou materiais. Portanto, para consumação há de existir necessariamente dano efetivo ao erário (linhas 2369 a 2378). Com o pagamento integral, não há dano e, portanto, não há sequer consumação de crime. O Ministro Dias Toffoli defende também que ante os custos sociais decorrentes da pena de liberdade, privilegiou-se a política arrecadatória com a possibilidade de extinção da punibilidade desde que pago integralmente o tributo (linha 2392 e 2393), com acréscimos pecuniários da mora que menciona estarem mais rigorosos e severos. O Ministro alega, ainda, que há tempos utiliza-se a coação penal como meio para obter a satisfação integral do débito (linhas 2386 a 2396).

Sobre o argumento dos custos sociais decorrentes da pena privativa de liberdade, cumpre questionar o fato de o STF não utilizar tal argumento para extinção da punibilidade de crimes patrimoniais comuns. Essa hipótese é defendida por Lenio Streck, que elaborou parecer

com base nos princípios da isonomia e da proporcionalidade no sentido de que se aplica o benefício da extinção da punibilidade às demais hipóteses de crimes contra o patrimônio, praticados sem violência ou grave ameaça, desde que a *res furtiva* tivesse sido devolvida ou totalmente recuperada²⁵.

A propósito, Sutherland enfatiza que o estigma do criminoso é uma punição por si mesmo, mas chama a atenção para o fato de que o procedimento clássico sob a lei criminal é modificado para que o estigma não recaia sobre o condenado quando se trata de crime de colarinho branco²⁶, que abarca os ilícitos fiscais. Ele afirma que tais crimes não são reconhecidos como semelhantes aos outros crimes, tendo procedimentos administrativos e judiciais peculiares, diferentes dos demais²⁷. Isso é o que se visualiza quanto aos crimes fiscais, pois é criada uma norma especial (§ 2º do art. 9º da Lei 10.684/2003) com causa especial de extinção da punibilidade para beneficiar os agentes de tais crimes, sem que se aplique tamanha benesse às situações de outros crimes, que na prática, assemelham-se, como aduz Streck, por serem crimes patrimoniais praticados sem violência ou grave ameaça. Nesse sentido, igualmente a crítica de Sutherland à afirmação com a qual discorda de que todos os homens são iguais aos olhos da lei, se faz pertinente o tema em questão, já que não há observância ao princípio da igualdade.

Às linhas 2535 a 2538, o Ministro Dias Toffoli argumenta, ainda, que como o legislador ordinário não limitou, deixando de estabelecer marco temporal para o pagamento, o STF não pode substituí-lo, pois isso seria admitir a possibilidade de a Suprema Corte legislar. Adere aos que entendem que não houve revogação da Lei nº 10.684/03, que continua regulando as hipóteses de pagamento sem parcelamento (linhas 2542 a 2584), pois a Lei nº 11.941/2009 regulou situação distinta, na qual haja parcelamento. Nas linhas 2642 a 2647, o Ministro afirma que o pagamento integral com extinção da punibilidade pode ocorrer mesmo no curso da execução, após o trânsito em julgado da decisão condenatória, mas que, no caso dos autos, o pagamento se deu antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Com relação ao Ministro Ricardo Lewandowski, ele acompanha a divergência ressaltando que o dispositivo aplicável ao caso é o parágrafo 2º, artigo 9º, da Lei 10.684/2003 que não fora revogado.

²⁵ STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008. p. 283.

²⁶ SUTHERLAND, Edwin H. **Crime de Colarinho Branco**: versão sem cortes. Tradução de Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015. p. 97.

²⁷ SUTHERLAND, Edwin H. **Crime de Colarinho Branco**: versão sem cortes. Tradução de Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015. p. 105.

Quanto ao Ministro Gilmar Mendes, ele reitera o argumento de que há uma opção política do legislador, inclusive política criminal, e que se deve observar sua legalidade estrita, independentemente de juízo de ser adequada ou devida a conformação. Ele ainda argumenta que é possível discutir se a opção legislativa configura inconstitucionalidade. No entanto, essa é uma política que diversos entes públicos fazem em momentos determinados.

Da fundamentação do voto do Ministro Celso de Mello com relação ao tema em questão, nas linhas 3449 a 3467, destaca-se a afirmação de que os fatos em julgamento ocorreram em momento anterior à vigência da Lei nº 10.684/2003, que, por sua vez, foi tacitamente revogada pela Lei nº 11.941/2009. Entretanto, ressalta a eficácia retroativa e ultrativa da norma penal mais benigna, a Lei nº 10.684/2003, que considera aplicável, portanto, ao caso concreto. O Ministro Celso de Mello, às linhas 3511 a 3521, reitera que, a qualquer tempo, o pagamento integral dos débitos tributários extingue a punibilidade. No inteiro teor do acórdão, cita algumas decisões e obras de alguns doutrinadores sobre o tema. Acompanhando a divergência iniciada pelo Ministro Luiz Fux, o Ministro Celso de Mello provê os embargos para declarar extinta a punibilidade do embargante pela quitação integral do débito tributário.

Ante a observação dos fundamentos principais dos votos da maioria, é oportuno discutir sobre as consequências do entendimento que prevaleceu. Há um argumento que é repetido por mais de um Ministro: a suposta opção do legislador por uma política criminal vinculada a instrumentos de arrecadação fiscal. O próprio Ministro relator, cujo voto foi vencido, menciona a existência de uma escolha do Poder Legislativo de priorizar a arrecadação no âmbito do processo criminal, e que tal política levou à criação do benefício da extinção da punibilidade. No entanto, o Ministro relator diz que não se pode aplicar o instituto em foco, que é benéfico ao réu, de modo a rescindir a condenação criminal definitiva, sob pena de temerário desprestígio à jurisdição criminal do Estado. Pode-se dizer que é temerário principalmente quando se leva em consideração que a ineficácia do Direito Penal Tributário perante aquele que detém poder econômico para pagar integralmente o débito fiscal leva à discussão da necessidade ou não da tutela penal às relações tributárias. O argumento de que se quer arrecadar mais do que punir criminalmente precisa levar em consideração as condutas sociais incentivadas. Está-se a incentivar a fraude na medida em que, em um encontro de contas, um empresário percebe que é vantajoso fraudar o Fisco, pois nem todas as fraudes são descobertas e, a qualquer tempo, ele poderá pagar o débito e não sofrer os efeitos da condenação. Na prática, isso significa prejuízo ao Erário e não arrecadação, como argumenta a corrente majoritária.

O Ministro Luiz Fux, nas linhas 1992 a 1993, quadro 3, chega a mencionar passagem de voto em outro julgamento, no qual o Ministro Sepúlveda Pertence disse que uma vez pago o débito, a Fazenda Pública descriminalizaria o ilícito, que a criminalização em foco é no afã de se exacerbar uma execução fiscal. Entende-se que o Ministro Sepúlveda Pertence, quadro 3, quis dizer depenalização do ilícito, já que a criminalização dos ilícitos fiscais, segundo ele, seria no intuito de exacerbar a execução fiscal. Portanto, o Ministro Sepúlveda Pertence quando citado pelo Ministro Luiz Fux linhas 1992 a 1993, quis dizer que se trata de um crime não punível, que a sanção penal não tem eficácia nos crimes fiscais por vontade do legislador.

Tal entendimento de pagamento em qualquer tempo leva a banalização do Direito Penal com despenalização de condutas ilícitas fiscais irrestritas no tempo. Ressalta-se, despenalização apenas para quem tem poder econômico, o que fere a isonomia. Seria exemplo do sistema econômico interferindo negativamente no sistema do Direito Penal. O sistema jurídico, que em sua forma pauta-se na licitude ou ilicitude das condutas (fraude ou inexistência de fraude), passa a considerar na aplicação da pena a forma própria do sistema econômico do ter ou não ter dinheiro (adimplir ou não a dívida).

Nesse sentido, veja-se Teubner *apud* Villas Boas Filho:

Disso decorre que as intervenções do subsistema jurídico em outros subsistemas sejam entendidas em termos de observação, o que significa, por exemplo, que, ao pretender intervir sobre a economia, o direito construiria internamente uma imagem da economia e formularia as normas respectivas a tal imagem, ao passo que a economia, por sua vez, construiria uma imagem do direito e processaria seus atos de pagamento com referência a tal imagem. Nem o direito teria acesso ao que é a economia, nem esta teria acesso ao que é o direito²⁸. (grifo nosso)

Portanto, consoante Teubner, o Direito pode interrelacionar-se com os demais subsistemas, notadamente o político e o econômico, com irritações que não afetam as autorreferências. Isso porque de acordo com a teoria social de Luhmann, cada subsistema regula a si próprio a partir de operações internas. Entretanto, não poderia haver interferência direta do ambiente no sistema, como está ocorrendo no caso em comento - interferência direta do sistema econômico “ter ou não ter dinheiro” (ambiente) no sistema jurídico penal tributário.

No tocante ao ponto de vista da hermenêutica da decisão, observa-se que os votos vencidos esclarecem os critérios de interpretação utilizados, quais sejam interpretação concêntrica do artigo e busca da vontade objetiva da lei. A teoria objetivista da interpretação,

²⁸ VILLAS BOAS FILHO, Orlando. *Teoria dos sistemas e o direito brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 156.

que visa à vontade objetiva da lei acaba dando maior autonomia ao poder judiciário, já que se procura interpretar a lei no momento de sua aplicação, abrindo espaço para o método de interpretação teleológico-axiológico na busca do fim contido na lei, mediante investigação das condições sociais e valores preponderantes no momento da aplicação. Nesse sentido, exemplifica-se na decisão: a menção quanto à possibilidade de o STF mudar o entendimento anteriormente proferido na ADI nº 3.002, feita pelo Ministro Joaquim Barbosa; o argumento que leva em conta questão social de que a extinção da punibilidade a qualquer tempo, sujeita o Estado à ridicularização, escárnio dos agentes, que conscientemente se omitem ao dever de pagar tributo; além da própria descrição da interpretação concêntrica do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, linhas 1956 a 1960.

Por sua vez, nos fundamentos dos votos que prevaleceram se diz que há uma opção política do legislador por privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário, mas não se mostra qualquer trecho das exposições de motivos das leis ou qualquer exame realizado em documento ou outra fonte que possa levar a essa conclusão. Simplesmente se diz que é “opção política do legislador”. Chega a ser dito que não se concorda com o que se considera “odioso esse favorecimento aos que têm poder econômico”, mas que se entende que tal opção do legislador que está dentro da sua discricionariedade, que não se submete a controle de constitucionalidade, linhas 2359 a 2368.

Será? Veja-se o poder judiciário decidindo e colocando a responsabilidade da decisão no poder legislativo, sem nem bem fundamentar de onde extraiu a conclusão de que era essa a vontade do legislador. Frisa-se, ainda, que o Ministro Gilmar Mendes afirma que se pode sim discutir se a opção legislativa em apreço configura inconstitucionalidade, mas que “essa é uma política que muitos Estados, os mais diversos, fazem em momentos determinados” (linhas 2897, 2898).

Segundo Margarida Lacombe, “Ao historiador do direito compete descobrir os motivos da lei determinados pela situação histórica, enquanto ao jurista cabe definir o conteúdo e alcance prático da lei”²⁹. Existem várias possibilidades hermenêuticas que podem ser utilizadas pelo intérprete como a sugerida por Lenio Streck de integração com as normas constitucionais³⁰, por exemplo. Vale ressaltar que a vontade do legislador é subjetiva, além do que é questionável

²⁹ CAMARGO, Margarida Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 133.

³⁰ STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso**: constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

se ela pode ser alcançada, bem como questionável do ponto de vista de ser ou não o legislador o autêntico representante do povo, especialmente em tempos de corrupção escancarada verificada entre os membros do Poder Legislativo em detrimento do interesse da população que os elegeu.

No que concerne à validade da teoria de interpretação subjetivista e da teoria objetivista, considerando-se que o direito se concretiza por meio de um jogo de forças entre diferentes teses apresentadas como produto de sua interpretação, prevalecendo a de maior poder de convencimento, pode-se concluir que qualquer das posições é válida à medida que se apresente como argumentativamente apta a produzir um resultado de consenso³¹.

No presente trabalho, prima-se por descrever os principais argumentos utilizados pelos Ministros no inteiro teor do acórdão (AP 516 ED/DF), apontar problemáticas relacionadas ao tema da extinção da punibilidade pelo pagamento, bem como por expor considerações críticas à decisão judicial objeto de estudo. A decisão final do STF mostra-se menos convincente do que a dos votos vencidos constantes no acórdão, na medida em que se baseia na vontade do legislador sem esclarecer como chega à conclusão de que a vontade do legislador é a que se afirma nos votos que prevaleceram. Os Ministros que proferem o voto que prevalece deveriam combinar mais de uma técnica hermenêutica para a interpretação da norma no caso concreto. Além disso, o posicionamento majoritário desconsidera as características sociológicas que envolvem os crimes fiscais com relação a seus agentes criminosos. Nesse contexto, do voto da maioria dos Ministros do STF, há margem para duas vertentes de sugestões.

Primeira, reconhecer a inadequação do instituto em estudo da forma como vem sendo aplicado, a qualquer tempo, e adequá-lo de modo que permaneça a eficácia do Direito Penal pautada na análise da conduta lícita e ilícita, por considerar legítima a tutela penal do bem jurídico-tributário. Entendimento este que não exclui a possibilidade de criação de punições mais severas na esfera administrativa.

Na impossibilidade de adesão legislativa a essa proposta, tem-se a segunda: ante a mercantilização do Direito Penal a partir de premissas puramente econômicas, com sonegadores que usam de expedientes para obter economia fiscal, com punição meramente simbólica intimidatória, o que não se pode admitir por não ser compatível com a ideia de *ultima ratio* e com os princípios próprios do Direito Penal, propõe-se deslocar a punibilidade dos delitos fiscais

³¹ CAMARGO, Margarida Lacombe. **Hermenêutica e argumentação**: uma contribuição ao estudo do direito. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 133.

da esfera penal para a esfera administrativa, punindo-os severamente de modo a inviabilizar socioeconomicamente as empresas e negócios dos grandes sonegadores.

CONCLUSÃO

Primeiramente cumpre esclarecer que não há intenção de se fixar premissas definitivas. O objetivo delimitado foi a análise da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário a partir do estudo de caso de inteiro teor de acórdão paradigmático do STF, AP 516 ED/DF.

Vale salientar que após a Lei nº 10.684/2003, o STF firmou entendimento de que o pagamento como causa extintiva de punibilidade dos crimes fiscais pode ser realizado a qualquer tempo, mesmo após o trânsito em julgado de decisão condenatória. Dessa forma, esse instituto de despenalização transgride o princípio da igualdade duplamente: a) quando comparado aos crimes contra o patrimônio individual; b) entre os próprios sujeitos passivos da lei despenalizante, na medida em que considera o pagar ou não pagar a dívida, o ter ou não ter dinheiro para adimplir, no momento da aplicação da sanção criminal.

Ao se atribuir à condição do pagamento para que seja aplicada a extinção da punibilidade dos crimes fiscais, surgem situações que cumpre destacar. O desvalor da conduta, a fraude, o dano causado ao bem jurídico é o mesmo independente da existência de pagamento, porém, a consequência jurídica aplicada é diversa aos infratores que pagam e aos que não pagam o débito.

Há quem fraude e não pague o tributo por opção, mesmo possuindo recursos para pagar a qualquer momento e, assim, essas pessoas têm a garantia de que não sofrerão punição criminal. Entretanto há aqueles que fraudam e não possuem dinheiro para pagar e sofrerão os efeitos da condenação penal, o que aumenta a desigualdade social e impede execução de políticas públicas e econômicas, já que o atual entendimento favorece, inclusive, a concorrência desleal entre empresas.

Na decisão analisada, o principal argumento reiterado pelos Ministros do STF é que há uma opção política do legislador de privilegiar a arrecadação estatal, utilizando-se da coação penal como um meio para obter a satisfação integral do débito tributário. Uma observação a ser frisada é que os fundamentos constantes nos votos dos Ministros do STF mencionam a vontade do legislador por uma política arrecadatória sem esclarecer como chegaram a essa conclusão, sem análise minuciosa da legislação e suas justificativas e sem explicar o motivo de escolher a teoria

hermenêutica da busca da vontade do legislador, diante de tantas possibilidades de interpretação da norma como, por exemplo, a integração das leis infraconstitucionais que regulam o caso concreto à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

De nada adianta a rigidez normativa sem a aplicação no plano prático. É inservível e contraproducente mover o Poder Judiciário em um processo penal caro e moroso para, ao final, o crime estar prescrito ou ainda o contribuinte que possui poder econômico efetuar o pagamento e culminar na extinção da punibilidade.

Por conseguinte, esta pesquisa conclui que o mecanismo despenalizador em foco, aplicado em qualquer tempo como entende o STF, torna ineficaz o Direito Penal Tributário, visto que não surte efeito perante aqueles que têm dinheiro para pagar integralmente o débito, o que, com uma punibilidade seletiva, destoa da construção teórica do Direito Penal e afronta o princípio da igualdade em relação aos crimes patrimoniais comuns.

No contexto do voto da maioria, portanto, há margem para duas vertentes alternativas de sugestões, que são excludentes entre si, e confirmam o entendimento contrário à possibilidade do pagamento extinguir a punibilidade a qualquer tempo, listadas em ordem de preferência.

A primeira é reconhecer a inadequação da causa de despenalização em estudo da forma como vem sendo aplicada, a qualquer tempo, e adequá-la de modo que permaneça a eficácia do Direito Penal pautada na análise da conduta lícita e ilícita (fraude), por considerar legítima a tutela penal do bem jurídico tributário.

A segunda, ante a mercantilização do Direito Penal a partir de premissas puramente econômicas, com sonegadores que usam de expedientes para obter economia fiscal, com punição meramente simbólica intimidatória: propõe-se deslocar a punibilidade dos delitos fiscais da esfera penal para a esfera administrativa, punindo-os severamente de modo a inviabilizar socioeconomicamente as empresas e negócios dos grandes sonegadores, mantendo-se como parâmetro, mesmo em se tratando de esfera administrativa, a aplicação do princípio da insignificância no limite de R\$10.000,00 (dez mil reais), a fim de se tratar desigualmente os pequenos empresários, na medida de suas desigualdades.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70 Lda, 1977.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 14 dez. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Acórdão que acolheu os embargos de declaração e declarou extinta a punibilidade do embargante, nos termos do voto do Ministro Luiz Fux**. Ação Penal nº 516 ED/DF. Ministério Público Federal e Edna Márcia Cesílio. Relator: Ministro Ayres Britto. 1 ago. 2014. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=516&classe=AP-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M>>. Acesso em: 1 out. 2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo 731 de 2013**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-731-do-stf-2013,46345.html>>. Acesso em: 20 abr. 2016.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. Crimes tributários e questões pontuais: o processo fiscal como condição de procedibilidade à ação penal-tributária, o princípio da absorção e a extinção da punibilidade pelo pagamento. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 201, jun. 2012.

CAMARGO, Margarida Lacombe. **Hermenêutica e argumentação: uma contribuição ao estudo do direito**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourem. A instrumentalização do combate à sonegação fiscal como um meio de defesa do contribuinte que paga os seus tributos - Algo precisa ser feito. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 57, set. 2008. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=3125>. Acesso em: 20 set. 2016.

CERVINI, Raúl. **Os processos de descriminalização**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários extinção da punibilidade pelo pagamento a qualquer Tempo. **Revista Jurídica Consulex**, ano 9, n. 192, jan. 2005.

MACHADO, Hugo de Britto. **Estudos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Britto. Extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo no crime de descaminho. **Revista Juris Plenum**, Caxias do Sul, RS, v. 12, n. 68, p. 135-142, mar. 2016.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. In: **Estudos em Homenagem ao Conselheiro José Manuel Cardoso da Costa**. Coimbra: Coimbra, 2003, p. 737-767.

OLIVEIRA, Anderson Lodetti Cunha de. O Supremo Tribunal Federal, o HC 81611-8/DF e a inconstitucionalidade não declarada: prejuízo ao contribuinte e à ordem tributária. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 98, n. 890, p. 471-496, dez. 2009.

OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 18, n. 86, p. 201-230, set./out. 2010.

PITOMBO, Antonio Sérgio Altieri de Moraes. O que não nos ensinaram sobre crime tributário. **Boletim IBCCRIM**, São Paulo, v. 12, n. 147, fev. 2005.

RIBEIRO, Bruno Salles Pereira. Lei 12382/11: efeitos penais do adimplemento tributário e a crise de legitimidade do direito penal. **Boletim IBCCRIM**. São Paulo, v. 18, n. 221, abr. 2011.

SAAVEDRA, Giovani Agostini; BUONICORE, Bruno Tadeu. A extinção da punibilidade nos crimes fiscais pela perspectiva criminológica. **Revista Mestrado em Direito**, Osasco, ano 13, n. 1, p. 143-184, jan./jul. 2013.

SILVA, Juary C. **Elementos de direito penal tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e Consenso: constituição, hermenêutica e teorias discursivas da possibilidade à necessidade de respostas corretas em direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

SUTHERLAND, Edwin H. **Crime de Colarinho Branco: versão sem cortes**. Tradução de Clécio Lemos. Rio de Janeiro: Revan, 2015.

VILLAS BOAS FILHO, Orlando. **Teoria dos sistemas e o direito brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

Recebido em: 11.01.2017 /Revisões requeridas em: 05.09.2017 /Aprovado em: 23.10.2017 / Publicado em: 20.12.2017

COMO FAZER A REFERÊNCIA DO ARTIGO (ABNT):

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém Campos; FREIRE, Sheyla Canuto Barbosa. Extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito tributário em decisão do STF: (des)criminalização dos ilícitos fiscais? **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, Santa Maria, RS, v. 12, n. 3, p. 735-767, dez. 2017. ISSN 1981-3694. Disponível em: <<https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/25583>>. Acesso em: dia mês. ano. doi:<http://dx.doi.org/10.5902/1981369425583>.