

**A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO  
TRIBUTÁRIO: INCONSTITUCIONALIDADES E A POSSIBILIDADE DE  
SUBSTITUIÇÃO PELO ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL**

*THE EXTINCTION OF PUNISHMENT FOR THE PAYMENT OF TAX CREDIT:  
UNCONSTITUTIONALITIES AND THE POSSIBILITY OF REPLACEMENT BY THE  
NON-PROSECUTION AGREEMENT*

Rodrigo De Grandis\*  
Eduardo Garcia Albuquerque\*\*

**Resumo**

As diversas e sucessivas normas que preveem a possibilidade de extinção da punibilidade pelo simples adimplemento do crédito tributário representam um estímulo à sonegação. O ordenamento jurídico autoriza, em evidente desrespeito aos princípios da proporcionalidade e da livre concorrência, a utilização indiscriminada deste instrumento com o nítido escopo arrecadatório. Para além das inconstitucionalidades havidas, a possibilidade de pagamento do tributo sonegado a qualquer tempo, ainda que transitada em julgado a condenação, permite a perpetuação dos maus empresários no sistema em evidente prejuízo àqueles que recolhem rigorosamente os tributos decorrentes de sua atividade. Nesse contexto de inconstitucionalidades, pretende o presente trabalho apresentar o Acordo de Não Persecução Penal como uma alternativa viável, que trata indistintamente os agentes, sem criar privilégios odiosos àqueles que possuem recursos para adimplir os débitos decorrentes da conduta criminosa. Este instrumento atende aos interesses arrecadatórios estatais, limitando, todavia, diferentemente do que ocorre na extinção de punibilidade pelo pagamento, a possibilidade de utilização indiscriminada por parte do agente.

**Palavras-chave:** Extinção de punibilidade. Pagamento do crédito tributário. Proporcionalidade. Livre concorrência. Acordo de não persecução penal.

***Abstract***

*The various and successive rules that provide for the possibility of extinction of punishability by the simple implementation of the tax credit represent a stimulus to evasion. The legal system authorizes, in clear disregard for the principles of proportionality and free competition, the indiscriminate use of this instrument with the*

---

\* Doutor em Direito Penal pela Universidade de São Paulo (USP). Advogado. Foi Promotor de Justiça (Ministério Público do Estado de São Paulo) em 2003 e Procurador da República (Ministério Público Federal) de 2004 a 2023, com atuação preponderante em crimes contra o sistema financeiro nacional e lavagem de ativos ilícitos. Foi membro do grupo de combate a cartéis da Procuradoria da República de São Paulo e do Grupo de Trabalho de Colaboração Premiada e Leniência da 5ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal.

\*\* Mestre em Direito pela Universidade Nove de Julho (UNINOVE). Graduado em Direito pela Universidade de São Paulo (USP). Juiz de Direito.

*clear scope of revenue. In addition to the unconstitutionality that have occurred, the possibility of payment of the tax evaded at any time, even if the conviction becomes final, allows the perpetuation of bad entrepreneurs in the system in evident prejudice to those who rigorously collect the taxes arising from their activity. In this context of unconstitutionality, the present work intends to present the Non-Prosecution Agreement as a viable alternative, which treats agents indistinctly, without creating odious privileges for those who have the resources to pay the debts arising from the criminal conduct. This instrument meets the state collection interests, limiting, however, unlike what occurs in the extinction of punishability for payment, the possibility of indiscriminate use by the agent.*

**Keywords:** *Extinction of punishment. Payment of the tax credit. Proportionality. Free competition. Criminal Non-Prosecution Agreement.*

### Sumário

Introdução. 1. A extinção de punibilidade na visão das Cortes Superiores. 2. ADI 4273: A inconstitucionalidade dos artigos 67, 68, 69 e respectivos parágrafos, da Lei 11.941/09. 3. O princípio da proporcionalidade. 4. A proteção à livre concorrência. 5. Conclusões e alternativa legítima à extinção de punibilidade pelo pagamento: o acordo de não persecução penal. Referências.

## INTRODUÇÃO

O cerne do presente trabalho é o tratamento benéfico e inconstitucional reservado aos sonegadores de tributos, em especial por meio da figura da extinção de punibilidade pelo adimplemento, à revelia dos preceitos e normas regentes do direito penal e do Estado de Direito. Nesse contexto, valendo-nos do método hipotético-dedutivo, com análise aprofundada dos julgados existentes nas Cortes Superiores, em cotejo com a doutrina penal e tributária, apontaremos as críticas que entendemos necessárias para o aprimoramento do sistema punitivo pátrio.

A benesse concedida aos sonegadores não se criou de maneira imediata, foi fruto de evolução jurisprudencial e legislativa que culminaram na possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo sonegado a qualquer tempo.

Não se pretende criticar os diversos programas de parcelamento criados para socorrer contribuintes que, em razão do contexto econômico, não se encontravam em situação financeira adequada para honrar com pagamento dos tributos devidos. Pelo contrário, tais instrumentos foram imprescindíveis para a manutenção da atividade empresária, observando a função social inerente ao setor, com a manutenção do emprego de milhões de brasileiros. O parcelamento de tributo devido é válido e imprescindível para a higidez da economia.

Releva pontuar que os parcelamentos de débitos tributários criados pela legislação infraconstitucional, mormente pelos famigerados REFIS, devem ser tratados como favores fiscais excepcionalíssimos, colocados à disposição do contribuinte inadimplente que por motivos extraordinários deixou de realizar o recolhimento do tributo. Não se pode estender o benefício indiscriminadamente àqueles que dolosamente se valem de meios ilícitos para suprimir ou reduzir a arrecadação, o que gera prejuízos incomensuráveis ao custeio de políticas públicas.

Situações distintas são tratadas com a mesma lógica, gerando a criticável subversão da ordem penal no direito brasileiro, tratando de maneira diferenciada os cidadãos que cometem atentados contra bens jurídicos de manifesta importância para a manutenção do Estado Democrático de Direito. Isto porque o benefício que deveria ser exclusivamente do devedor de tributos declarados foi estendido ao sonegador que se utiliza de expedientes ilícitos para ludibriar o fisco e, assim, deixar de recolher o que é devido. Em síntese, trata-se o criminoso do mesmo modo que o mero devedor de tributo.

## **1 A EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE NA VISÃO DAS CORTES SUPERIORES**

Para incremento da arrecadação, entendeu o legislador que uma das modalidades de extinção do crédito tributário, o pagamento, teria o condão de encerrar toda e qualquer discussão sobre os crimes cometidos pelo sujeito passivo tributário. Tal entendimento foi abraçado sem ressalvas pelas Cortes Superiores, inclusive estendendo sua abrangência para além do momento estabelecido em lei, admitindo a qualquer tempo a desconstituição da coisa julgada para desconsiderar o *jus puniedi* estatal, tratando a persecução penal como um instrumento arrecadatório sem qualquer força cogente.

Em razão dos inúmeros casos existentes nas Cortes Superiores, que a estas chegaram pelos mais variados instrumentos disponíveis no direito processual brasileiro, para que não haja tumulto de ideias, pede-se vênica para deixar de mencionar cada um dos expedientes em que algum entendimento relevante para o estudo foi utilizado como fundamento decisório. Para organizar melhor o estudo, fixa-se como objeto a ser discorrido no presente tópico o entendimento assentado no âmbito dos Tribunais Superiores, sobre o qual serão dirigidas as críticas que se entende que sejam dignas de atenção.

Dito isso, atualmente prevalece nas Cortes Superiores a possibilidade de extinção de punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, mesmo depois de transitada em julgado a sentença condenatória. Sob o fundamento de que a intenção do legislador é a arrecadação tributária a qualquer custo, utilizando-se dos meios coercitivos à disposição do Estado para tanto, os Tribunais Superiores afiançam a deturpação do direito penal construída ao longo dos anos por sucessivas normas inconstitucionais. O Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de apreciar a constitucionalidade da norma extintiva de punibilidade, confirmando a tendência de considerá-la válida. No HC 128.245/SP, o Ministro Dias Toffoli deixou claro o alinhamento da Corte com o legislador no propósito de privilegiar a arrecadação em detrimento à penalização criminal.

Essa consolidação de pensamento, contudo, não escapa às críticas, mormente por tratar os tipos penais como normas dispositivas e que poderiam ser negociadas como cláusula contratuais estabelecidas entre particulares.

Vamos dedicar os próximos tópicos a tecer as críticas que entendemos mais urgentes, tendo como parâmetro a higidez da ordem tributária e econômica.

## **2 ADI 4273: A INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 67, 68, 69 E RESPECTIVOS PARÁGRAFOS, DA LEI 11.941/09**

Desde 2009, tramita no Supremo Tribunal Federal ação direta de inconstitucionalidade, proposta pelo Procurador-Geral da República, em que se questiona a extinção de punibilidade frente aos dispositivos constitucionais. Para fundamentar sua pretensão, o PGR enumera as normas da CF/88 que entende violadas<sup>1</sup>, além de discorrer

---

<sup>1</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição; Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação; Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal; Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência; Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente,

profundamente sobre o princípio da proporcionalidade, sob a perspectiva de proteção deficiente.

Pela morosidade no andamento processual (aliada aos inúmeros julgados sobre a matéria), apesar de haver pedido de prioridade no julgamento em razão da sensibilidade da matéria envolvida, nota-se a tendência da Corte Constitucional em considerar válido o instrumento normativo arrecadatório.

Os fundamentos suscitados pelo PGR, em especial o princípio da proporcionalidade (mormente pela proteção deficiente do bem jurídico tutelado) e da livre concorrência, os quais reputamos serem os mais contundentes, serão tratados nos próximos tópicos. Importante, nesta oportunidade, discorrer sobre os dados técnicos apresentados pelo PGR e que infirmam a tese de que a extinção de punibilidade pelo pagamento contribui para o aumento da arrecadação.

Contrariando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, do qual o voto do Ministro Dias Toffoli acima mencionado é bastante representativo, a extinção de punibilidade (mediante o pagamento e a possibilidade de parcelamento) implica em uma verdadeira diminuição da arrecadação. Aquilo que parecia lógico foi efetivamente demonstrado de maneira empírica.

Em artigo intitulado “Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes”<sup>2</sup>, de autoria de Nelson Leitão Paes, do qual se valeu

---

proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IV - livre concorrência; Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao Poder Público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos: V - equidade na forma de participação no custeio; Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro.

<sup>2</sup> Concluindo seu raciocínio, o autor discorre o seguinte: “Verificou-se que a disposição de pagar tributos no Brasil estaria em torno de 2/3 dos valores devidos, e que os parcelamentos concedidos na última década reduziram ainda mais este percentual para algo pouco acima dos 60%, percentual em linha com a literatura que trata de informalidade no Brasil. Por outro lado, a expectativa de oferta de parcelamentos tributários no futuro, bem como as condições em que são colocados, principalmente o número de parcelas e taxa de juros aplicada as parcelas, afetam de forma negativa o recolhimento espontâneo hoje. Este resultado indica que as autoridades devem ser cuidadosas na utilização deste tipo de mecanismo. O argumento de cautela deve ser reforçado pelo fato de tais custos, perda de arrecadação espontânea, não serem percebidos com facilidade, ao contrário do aumento da receita, decorrente dos recebimentos dos parcelamentos. Porém, tais ganhos são em geral temporários e os danos à boa cultura de pagamento de tributos podem ser permanentes.” (PAES, 2012).

o PGR para confirmar sua tese, o autor utiliza dados concretos e fórmulas matemáticas para concluir que os diversos parcelamentos lançados pelos entes políticos, em sequência, não geram o incremento que se espera na arrecadação. Ao revés, apesar de haver uma forte adesão nos primeiros anos dos programas, a continuidade dos aderentes no parcelamento tem acentuada diminuição com o tempo. Isso, segundo o autor, ocorre pela presunção de que outros planos virão, com condições mais favoráveis, reduzindo o incentivo do contribuinte a permanecer no parcelamento. Ainda, a estrutura da administração e as deficiências fiscalizatórias também encorajam o contribuinte a deixar de cumprir suas obrigações tributárias, sendo certo que na remota possibilidade de sofrer autuação, poderá se valer dos inúmeros parcelamentos a disposição, ano após ano.

As conclusões seguem a lógica que se aplica às funções da pena no âmbito penal, sendo adequadas ao instituto da extinção de punibilidade pelo pagamento. O direito penal e a consequente aplicação da pena, como já sedimentado, ostenta tripla função: retribuição ao injusto causado, prevenção geral (prevenir a prática de crimes pela ameaça de punição) e prevenção especial (dirigida ao próprio condenado, para que deixe de reincidir). A partir da perspectiva de que a efetiva aplicação da pena ficará a cargo do próprio criminoso, ficam prejudicadas as funções preventivas da pena, tanto geral quanto especial. O direito penal e a pena tornam-se, nessa perspectiva, instrumentos inócuos e que, quando muito, servem tão somente como retribuição ao dano causado, mas não em razão da sanção criminal e sim pela punição administrativa (as pesadas multas que incidem sobre o tributo sonegado).

Colocadas essas premissas, a extinção de punibilidade pelo pagamento representa a concretização de uma finalidade imediata de estímulo ao sonegador já autuado, flagrado e, não raras vezes, condenado, a “comprar” sua condição de réu primário. Lado outro, numa perspectiva mediata, a própria existência deste instrumento serve como um salvo conduto que encoraja os maus empresários a se arrisquem na lucrativa atividade criminosa.

### **3 O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

O princípio da proporcionalidade, baliza regente de todo o direito, não encontra previsão normativa expressa na Constituição Federal, nada obstante esteja inquestionavelmente entranhado no seu conteúdo. Como bem pontua Paulo Bonavides,

trata-se de algo que é mais facilmente compreendido do que definido (BONAVIDES, 2016).

Vozes no direito entoam tal princípio aos quatro cantos, sendo frequentemente utilizado em decisões judiciais quando as regras convencionais e normas postas não se mostram aplicáveis ao caso concreto, servindo como fundamento para referendar qualquer posição.<sup>3</sup> Pode ser utilizado para afastar a aplicação de uma pena, entendendo-se pela sua inconstitucionalidade quando a reprimenda se mostrar demasiadamente severa para a tutela de determinado bem jurídico, bem como para considerar o preceito secundário em desacordo com a Constituição por sua insuficiência na proteção do objeto alvo da lesão.

Sua aplicação dá a tônica de todo o direito, sendo invocado sempre quando há um desequilíbrio que coloque em risco o bem-estar social, do cidadão ou da vida comunitária, quer na aplicação da lei, quer na sua elaboração. Pode servir como parâmetro de atuação para todos os ramos do direito, inclusive para o direito penal, em razão do risco à liberdade do cidadão.

Como consequência da necessária proteção dos direitos e interesses individuais, o princípio da proporcionalidade, para o direito penal, surge como fator limitante do poder de império, impondo ao Estado balizas nas relações com seus súditos. Nessa ordem de ideias, a proporcionalidade é lida como a medida do comportamento do Estado, necessária ponderação entre as sanções a serem impostas quando em confronto com os interesses que se pretendem tutelar.

Intrinsecamente ligada à noção de proporcionalidade está a ideia de moderação, prudência, equidade e proibição de excesso, que compreendem em seu teor um elevado grau de subjetivismo (ARAÚJO, 2009). Esta é a perspectiva originária do princípio, proibindo-se eventuais excessos do Estado para proteger os cidadãos (RUDOLFO, 2015).

Como sabido, originariamente no direito alemão, a proporcionalidade foi construída a partir de duas faces: A primeira, e mais comumente suscitada para fundamentar o garantismo negativo, impondo limites ao Estado para evitar os excessos que coloquem em risco a liberdade individual, é conhecida como *Übermassverbot*. A segunda, sob a rubrica doutrinária de garantismo positivo (ou social), proíbe a proteção

---

<sup>3</sup> Interessante analogia é feita por Fernanda Mambrini Rudolfo: “Cuida-se, pois, de uma utilização semelhante à do vinagre ou da água oxigenada na época de nossos avós. Ainda que há muitos anos se admitisse o uso dessas substâncias para a cura de todas as doenças e a solução de todos os males, hoje se sabe que – ainda que eventualmente ajudem – não são hábeis a resolver muitas das situações e, em diversos casos, podem até mesmo prejudicar.” (RUDOLFO, 2015).

deficiente do bem jurídico tutelado, mormente àqueles objetos socialmente sensíveis e de relevância constitucional (*Untermassverbot*).<sup>4</sup>

Com base nessa concepção originária de proporcionalidade (*Übermassverbot*), parte da doutrina defende a descriminalização da sonegação fiscal, forte no argumento de que há um desequilíbrio entre o bem jurídico tutelado e a punição no âmbito penal de conduta que, para eles, representa tão somente interesses creditícios e patrimoniais do Estado. Para os que acompanham esse entendimento, a utilização da sanção penal contra o devedor tributário nada mais seria do que uma forma especial da malfadada prisão civil por dívidas.

Divergimos, contudo, deste entendimento.

A evolução do Estado Democrático de Direito trouxe a lume uma nova leitura do princípio da proporcionalidade sob uma perspectiva de tutela sistêmica e transindividual. Se, na origem, o foco era o indivíduo, garantindo-se a ele um agir equânime do Estado, atualmente há uma nova concepção que garante uma proteção adequada dos valores sensíveis, previstos, implícita e explicitamente, na Constituição Federal.

Essa exigência de um agir do Estado convencionou-se a chamar de “garantismo positivo”, vedando-se um agir deficiente na tutela dos bens jurídicos de dignidade constitucional. Deve, pois, ficar claro que a estrutura do princípio da proporcionalidade aponta não só para uma perspectiva negativa de garantia (contra os excessos estatais), mas também para uma perspectiva positiva de direitos fundamentais, caso em que se enfrentaria a chamada “proibição de proteção insuficiente” da doutrina alemã (STRECK, 2008).

Nesse contexto, a obrigação de proteger os direitos fundamentais exerce pressão sobre o Estado. A eficácia da proteção exigida pela constituição integrará o conteúdo dessa obrigação, visto que a obrigação de tomar medidas ineficazes é desprovida de sentido. A proporcionalidade aqui funciona para vedar a tutela insuficiente a partir do momento em que aprendemos que a Constituição proíbe abaixo de um certo nível mínimo

---

<sup>4</sup> “Do que se observa, pois, o primeiro passo rumo à aceitação da teoria dos mandados implícitos de criminalização parte, justamente, dos aportes oferecidos pela jurisdição constitucional. Aludidas decisões, ainda que tenham gerado intensa polêmica, mesmo dentro do órgão jurisdicional prolator – aqui, muito especialmente, referimo-nos à sentença do Tribunal Constitucional espanhol –, abriram campo dogmático fértil a uma rediscussão acerca dos limites da liberdade de configuração do legislador penal. Dessas decisões pode-se extrair, como denominador comum, que o legislador, havendo de transitar entre um limite máximo (*Übermassverbot*) e um limite mínimo (*Untermassverbot*) na conferência de proteção normativa a um direito (ou valor) fundamental, encontra-se vinculado não apenas a disposições constitucionais expressas nesse sentido, senão que também haveria de submeter-se a limitações implícitas, as quais, no limite, requereriam o recurso a normas penais.” (FELDENS, 2005, p. 97.)



de proteção. Ao contrário do que acontece com a proibição de intervenção (excessiva), a função imperativa da tutela pressupõe decisões sobre o “se” e o “como” da proteção, situação que torna o seu funcionamento mais difícil do que aquele. Enquanto na Proibição de intervenção excessiva se questiona a legitimidade da atuação do Estado face a medidas específicas, adotadas concretamente, no caso um imperativo de tutela a atuação deve pautar-se por um arcabouço de medidas possíveis (civis, administrativas, penais etc) para a proteção eficiente do direito fundamental (FELDENS, 2005).

Essa leitura constitucional parte do pressuposto que o Estado não somente agride, mas também tem a função de proteger a sociedade contra pretensos agressores para garantia da paz social, decorrência da evolução do Estado e os novos compromissos por ele assumidos (constitucionalismo compromissório e social) (STRECK, 2008).

Transportando a proporcionalidade na sua feição de garantismo positivo à seara dos crimes tributários, as diversas normas que garantiram ao sonegador de tributos ter extinta a punibilidade pelo pagamento do débito parece estar em desconformidade com esse constitucionalismo compromissório.

É certo que todos os programas governamentais que salvaguardam ao cidadão um mínimo existencial, e até mesmo a existência do próprio Estado, dependem da arrecadação de tributos. Nesse sentido, não há dúvidas em relação à importância da tutela deste bem jurídico tão caro ao Estado Democrático de Direito, sendo indubitosa sua natureza extrapatrimonial.

Dizer que a criminalização da sonegação fere o princípio da proporcionalidade por haver outros meios suficientes e adequados para a tutela da ordem tributária é ignorar a macro proporcionalidade sobre a qual foi erigida o sistema penal brasileiro. Seria proporcional, então, manter a criminalização do delito de apropriação indébita ou de falsificação documental, que contêm o mesmo núcleo principiológico dos delitos fiscais? Seria proporcional considerar como causa de diminuição de pena a restituição da coisa nos crimes patrimoniais, até o recebimento da denúncia, mas extinguir a punibilidade pelo pagamento de tributo devido, a qualquer tempo? Acaso a resposta seja “sim”, certo é que há uma nítida distorção do que se entende por proporcionalidade; se, contudo, a resposta for “não”, inadmissível valer-se do princípio em questão para defender a descriminalização da sonegação.

Há, neste caso, o que é tratado por Luciano Feldens como uma *incoerência interna (endonormativa) do sistema de proteção penal*. Para manter a coerência do sistema,

Feldens sugere a adoção de alguns parâmetros que, como veremos, podem ser úteis na análise da proporcionalidade do tratamento dado ao sonegador pelo ordenamento pátrio.

O primeiro parâmetro seria a *inconstitucionalidade de uma ordem de bens jurídico-penais que inverta a ordem de valores constitucionais*: a) a sanção cominada a um delito deve situar-se em parâmetro similar a outro delito que extorne uma danosidade semelhante. Adotando exemplo diverso do autor, para contextualizar com o presente trabalho, a sanção imposta ao delito de apropriação indébita previdenciária deve situar-se em patamares mais ou menos congruentes às cominadas à apropriação indébita; b) como conclusão deste raciocínio, decorre a rejeição de uma medida legislativa que inverta a carga axiológica dos bens jurídicos, tal e como estabelecido na Constituição (FELDENS, 2005)<sup>5</sup>.

O segundo parâmetro adotado por Feldens, trata-se da *teoria proporcionalista de Hirsch: proporcionalidade ordinal e cardinal*. Considerando a necessidade de proporcionalidade entre crime e punição, Hirsch desenvolveu uma teoria proporcionalista que se baseia na ancoragem das penas, da qual ele diferencia entre proporcionalidade ordinal e cardinal. A proporcionalidade ordinal (que ele chama de relativa) se referiria a uma escala relativa na qual condutas relativamente mais graves merecem reprovação criminal mais severa, enquanto a proporcionalidade cardinal (ou não relativa) seria aquela que permitiria calibrar a severidade da punição em relação à conduta sem que fosse necessário fazer comparações com outras punições.

A chamada proporcionalidade ordinal possui três sub-requisitos:

a) igualdade de penas: se os infratores forem condenados por crimes de igual gravidade, merecem penas de igual gravidade. Tal requisito não exige necessariamente as mesmas punições, pois pode haver variáveis significativas dentro da mesma categoria de infrações (por exemplo, a real nocividade da conduta e o grau de culpabilidade do agressor). Exige, no entanto, que dentro dessa categoria, e dada a variação dos incidentes, as penalidades sejam substancialmente semelhantes.

b) escalonamento de penas (considerando o grau de gravidade dos crimes): punir a infração Y com pena maior do que a infração X expressa maior desaprovação da ofensa

---

<sup>5</sup> “[...] assim, por exemplo, a pena do homicídio haveria de situar-se em patamar lógico e necessariamente superior à sanção cominada ao furto, sendo impensável - e irracional - a hipótese contrária. Uma tal carga axiológica, não vemos como possa ser diferente, é ditada pela própria Constituição, a qual, embora não estabeleça, de "A" a "Z". uma escala microscopicamente ordenada de valores, transmite claramente ao intérprete, a partir de uma análise objetiva, que "A" (v.g., a vida) é superior (axiológica e normativamente considerando) a "Z" (v.g., o patrimônio).” (FELDENS, 2005. p. 121.)

de Y, que só seria merecida se fosse mais grave. As punições devem, portanto, ser ordenadas de acordo com uma escala de modo que sua maior ou menor gravidade reflita o nível de gravidade das infrações em questão;

c) espaçamento entre sentenças: dado que os delitos X, Y e Z são cada vez mais graves, mas Y é substancialmente mais grave que X e ligeiramente menos grave que Z, deveria haver mais espaço (distância) entre as sentenças de X e Y do que entre Y e Z.

Estabelecidos constitucionalmente os limites da proporcionalidade cardinal, caberá ao legislador definir as penas aplicáveis a cada um dos tipos penais, em função da maior ou menor gravidade de atos que atentem contra bens jurídico-penais mais ou menos relevantes em relação à proporcionalidade ordinal. A flagrante violação desta proporcionalidade a fim de configurar uma situação de manifesta incoerência endonormativa do sistema de proteção jurídico-penal poderia conduzir à intervenção da jurisdição constitucional (FELDENS, 2005).

Vale, aqui, ilustrar a situação com uma implicação concreta, observada na legislação penal brasileira, que é bastante relevante para o presente estudo. Há no ordenamento pátrio, no que se refere a tributos, dois tipos penais que criminalizam a apropriação indébita. O tipo anterior, que criminaliza a apropriação genérica de tributos, previsto no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, e seu congênere, criado posteriormente e aplicável especificamente à apropriação de contribuições previdenciárias, previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Ambos os tipos possuem o mesmo conteúdo material, tratando-se, em suma, da conduta de deixar de repassar ao Estado os valores de tributos recolhidos junto a terceiros. Vê-se que a conduta é semelhante, a gravidade é idêntica e o bem jurídico tutelado, em que pese as diversas classificações, é o mesmo.

Ocorre que o tipo penal previsto na Lei 8.137/90 contém em seu preceito secundário pena de detenção de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa, sanção inferior à prevista no Código Penal (reclusão de 2 a 5 anos, e multa).

Nesse caso, valendo-se da classificação da proporcionalidade ordinal de Hirsch, há um nítido desequilíbrio entre as penas aplicadas para crimes semelhantes. Apesar de não haver decisões dos Tribunais superiores para os crimes fiscais em comento, situação parecida foi enfrentada (em que pese a desproporção analisada tenha sido em grau demasiadamente mais acentuado).

O Supremo Tribunal Federal (STF) declarou inconstitucional dispositivo do Código Penal (CP) que impunha pena de 10 a 15 anos para quem importar medicamentos sem registro sanitário, por entender que a punição seria desproporcional. No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 979962, o Tribunal restaurou a redação anterior do artigo 273, parágrafo 1º-B, inciso I, CP, na parte que estabelece a penalidade de 1 a 3 anos de reclusão, aplicável apenas ao crime de importação de medicamentos sem registro na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa).

No caso concreto, um homem foi condenado por importar e vender ilegalmente medicamento não registrado na Agência Nacional de Vigilância Sanitária (Anvisa). O Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), que reconheceu que a pena prevista no CP fere o princípio da proporcionalidade, confirmou a condenação, aplicando, contudo, a pena prevista na Lei Antidrogas (Lei 11.343/2006, Artigo 33º), prisão de 3 anos, 9 meses e 15 dias de prisão, além do pagamento de multa.

A maioria do plenário concordou que a punição pelo comportamento retratado era desproporcional em relação à punição por crimes como estupro de pessoa vulnerável, extorsão mediante sequestro e tortura resultando em morte. Por isso, os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), Gilmar Mendes, Dias Toffoli, Alexandre de Moraes, Nunes Marques, Luiz Fux, Cármen Lúcia e Rosa Weber votaram pela inconstitucionalidade do inciso I do dispositivo e pela ripristinação na sua versão original, com a pena prevista de prisão de 1 a 3 anos.

Assim, foi firmada a tese: "É inconstitucional a aplicação do preceito secundário do artigo 273 do Código Penal, com a redação dada pela Lei 9.677/1998 - reclusão de 10 a 15 anos - à hipótese prevista no seu parágrafo 1º-B, inciso I, que versa sobre a importação de medicamento sem registro no órgão de vigilância sanitária. Para esta situação específica, fica ripristinado o preceito secundário do artigo 273, na redação originária - reclusão de um a três anos e multa".

Aplicando-se a teoria proporcionalista de Hirsch, na sua acepção ordinal, verifica-se a falta de coerência do sistema jurídico-punitivo: não há paridade entre as penas, não se observa um necessário escalonamento e o distanciamento entre as penas de crimes de gravidade ascendente não possuem simetria equitativa.

Essa conclusão, em que pese de maneira bem menos evidente, também pode ser aplicada aos crimes de apropriação indébita tributária (referindo-se aqui aos tipos previstos no Código Penal e na Lei 8.137/90). Nesta linha de raciocínio, o preceito

secundário previsto no artigo 168-A, do Código Penal, está eivado de inconstitucionalidade, visto que não observa a devida coerência interna (endonormativa). A conclusão só pode ser uma para a manutenção da coerência do sistema: o agente deverá ser apenado com a sanção prevista no artigo 2º, inciso II, da Lei 8.137/90, ainda que incorra no preceito primário previsto no artigo 168-A do Código Penal.

Tal entendimento, para além das discussões meramente acadêmicas, tem efeitos práticos significativos. Isto porque as penas cominadas ao delito da Lei especial são de menor potencial ofensivo, fazendo o infrator jus às medidas despenalizadoras previstas na Lei 9.099/95 (tanto a transação penal quanto a suspensão processual). No que se refere ao delito previsto no Código Penal, ao revés, nenhum benefício terá direito ao infrator, tramitando o feito pelo rito processual penal ordinário (em que pese atualmente faça jus ao Acordo de Não Persecução).

Indiscutivelmente, há no texto constitucional os conflitos da vida comunitária que devem ou não serem dirimidos pelo direito penal, umas mais, outras menos evidentes. Não se discute que a vida e a integridade física são valores a serem tutelados, visto que a Constituição Federal é prodigiosa na defesa do cidadão, alçado à condição de figura central, sujeito de direitos essencial e que serve como parâmetro para todos os outros direitos.

Menos evidentes, contudo, são outras situações em que há certa margem para discricionariedade do agente político no regramento das relações cotidianas. Para essas situações, o Tribunal Constitucional alemão já utilizou um sistema que se convencionou chamar de *modelo de três níveis*, o qual, pelo escólio de Feldens, assim pode ser resumido: 1) aquilo que indubitavelmente pertence ao núcleo do direito penal, com fundamento no ordenamento de valores da Lei Fundamental; 2) aquilo que, por decorrência do raciocínio anterior, não estão dotados de relevância para fazer parte deste núcleo; 3) por fim, como conclusão, há um limite, embora difícil de se estabelecer, entre o que faz parte deste núcleo do direito penal e o que deve ser tratado como meras irregularidades.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup>“Essa decisão reafirma a constatação que vimos sustentando acerca da operacionalização da teoria dos mandados constitucionais de criminalização como uma teoria de extremos, sempre pautada em situações-limite, extraídas a partir da inequívoca dignidade constitucional do bem a ser protegido. Ao final, uma vez afirmada a necessidade de coerência endonormativa (interna ou orgânica) do sistema penal, cabe-nos também considerar que a intervenção legislativa em proteção ao direito fundamental merecedor de tutela normativa eficiente encontra limites imanentes à projeção do direito fundamental quando este se habilita a colidir com outro direito da mesma natureza. Dessa sorte, se por um lado pode o Estado estar obrigado a

Essa dificuldade em traçar os limites entre o que deve ser tutelado pelo direito penal e aquilo que deve ser atribuído ao direito administrativo sancionador é observado no âmbito tributário, o que confirma a necessidade do estudo do bem jurídico tutelado nos crimes fiscais para a correta inclusão da matéria no núcleo de valores constitucionais inegociáveis. Vale aqui reafirmar que a dignidade da pessoa humana é intangível e, como consequência, também o é a tributação, fonte de custeio do Estado garantidor.

Por isso, e não é despidendo reafirmar, não há espaços para discussões tendentes a descriminalizar a conduta dos sonegadores.

#### **4 A PROTEÇÃO À LIVRE CONCORRÊNCIA**

Na esteira do que já vem sendo dito, os crimes fiscais, como espécie de delito econômico, servem também como instrumento de proteção de toda a ordem econômica tão cara ao Estado de Direito.

Quanto à relevância da ordem econômica não há maiores dificuldades argumentativas, havendo todo um título da Constituição Federal dedicado ao tema. Daí se extrai a importância de se utilizar o direito penal como instrumento protetivo deste bem jurídico. Contudo, o bem jurídico “ordem econômica” padece de alguns inconvenientes, tais como imprecisão conceitual, abstração e generalidade. Nesse ponto, convém especificarmos, dentro da própria ordem econômica, bem jurídico de extrema relevância, dotado de maior concretude e que, individualmente considerado, é igualmente digno de tutela penal fiscal: a livre concorrência.

A livre concorrência, prevista como um princípio da ordem econômica, pode ser conceituada como uma garantia dada ao cidadão que, no exercício de atividade econômica, tenha as mesmas condições competitivas daqueles que exerçam atividades análogas, sem que a qualquer deles sejam oportunizadas condições que lhes deem vantagens indevidas em relação aos demais agentes. Vale dizer que empresas de um mesmo setor devem ter os mesmos ônus e bônus de seus pares, garantindo-se a isonomia entre elas para a consecução de suas atividades.

---

conferir adequada proteção jurídica a determinado bem jurídico em face da proibição de proteção deficiente, por outro, a legislação penal que o proteja submete-se a determinados limites, havendo de sintonizar-se proporcionalmente (juízo de ponderação) em face do direito de liberdade do transgressor daquele direito fundamental.” (FELDENS, 2005, p. 128.)

Por essas colocações, podemos considerar que os crimes fiscais são instrumentos de extrema relevância para a equalização dos competidores no mercado concorrencial, coagindo todos os agentes a cumprirem as normas tributárias para que nenhum deles obtenha vantagem indevida em relação aos demais, eliminando do sistema todos aqueles tenham conduta incompatível com o princípio da livre concorrência.<sup>7</sup>

Para não fugir ao tema de estudo proposto, não nos aprofundaremos em conceitos jurídicos inerentes do direito concorrencial, tais como de mercados perfeitamente competitivos, oligopolistas ou monopolistas. Para o estudo específico do direito penal, importante tratar tão somente da possibilidade de desequilíbrio pontual, entre concorrentes específicos, e não o potencial que a sonegação tenha de fazer ruir determinados mercados macroeconomicamente considerados.

Nessa quadra, consideremos empresários que se dediquem a uma mesma atividade, com margens de lucro apertadas e mercado consumidor extremamente competitivo. Aquele que, a título de ilustração, resolva reter as contribuições previdenciárias descontadas de seus funcionários para investir estes valores na sua atividade, certamente conseguira praticar preços mais atrativos que seus concorrentes que não se furtam às suas responsabilidades tributárias.

Extrai-se, assim, a relevância da tipificação desta conduta como meio de proteger a livre concorrência, bem jurídico este previsto como princípio da ordem econômica pelo constituinte. A própria Constituição Federal prevê a necessidade de instrumentos legais para a proteção da livre concorrência, o que pode ser interpretado como um mandamento constitucional dirigido ao legislador para que crie meios de punição contra as condutas que prejudiquem este princípio da Ordem Econômica.<sup>8</sup>

A extinção de punibilidade pelo pagamento, neste contexto, fornece ao empresário mal-intencionado uma importante ferramenta, criada pelo Estado, que pode ser utilizada para incremento de sua atividade em detrimento dos demais players do mercado. Disto decorre mais um motivo para que seja declarada a inconstitucionalidade deste instituto.

---

<sup>7</sup> A essa mesma conclusão chegou Leandro Paulsen, contudo, entendendo que o bem jurídico tutelado no descaminho o difere dos demais crimes contra a ordem tributária: *O descaminho, além de causar prejuízos ao erário, afeta de forma substancial as ordens econômica e financeira do País em seus princípios basilares, tais como o da livre concorrência. Por certo que o agente que introduz no mercado bens descaminhados terá larga e ilícita vantagem concorrencial sobre os comerciantes que cumprem integralmente com suas obrigações legais. Aliás, é justamente em face da ausência de identidade entre os bens jurídico-tutelados que o STJ entende inaplicável, ao descaminho, a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos iludidos* (PAULSEN, 2018).

<sup>8</sup> “A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros” (artigo 173, §4º, da Constituição Federal).

## 5 CONCLUSÕES E ALTERNATIVA LEGÍTIMA À EXTINÇÃO DE PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO: O ACORDO DE NÃO PERSECUÇÃO PENAL

No curso do artigo, nos dedicamos a demonstrar os motivos pelos quais entendemos que não deve subsistir a figura da extinção de punibilidade pelo pagamento no ordenamento jurídico pátrio. Apontar as inconstitucionalidades, contudo, não representa qualquer solução concreta para suprir os anseios arrecadatários do Estado. Por isso, neste momento, nos dedicaremos a apresentar uma alternativa viável e já existente, a qual, a um só tempo dá ao cidadão uma alternativa à sanção penal e garante ao Fisco o ressarcimento dos valores sonegados: o ANPP.

Nesse ordenamento a parte que rege a criminalidade fiscal, chama a atenção a preservação da figura da extinção de punibilidade pelo pagamento mesmo frente a criação do acordo de não persecução penal. Esta última, diferentemente daquela, foi criada e pensada para beneficiar criminosos indistintamente, sem privilégios odiosos, de modo que, a meu ver, não faz mais sentido a manutenção da extinção de punibilidade pelo pagamento no ordenamento jurídico.

O Código Processo Penal estabelece os requisitos a serem observados pelos criminosos/investigados para que possam aderir ao acordo de não persecução penal (artigo 28-A).<sup>9</sup> Tratando-se de instrumento processual relativamente novo, pouco há na doutrina ou na jurisprudência sobre as divergências que da literalidade da norma possam surgir, muito menos quanto à sua aplicabilidade aos crimes fiscais.

---

<sup>9</sup> Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo; II - renunciar voluntariamente a bens e direitos indicados pelo Ministério Público como instrumentos, produto ou proveito do crime; III - prestar serviço à comunidade ou a entidades públicas por período correspondente à pena mínima cominada ao delito diminuída de um a dois terços, em local a ser indicado pelo juízo da execução, na forma do art. 46 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); IV - pagar prestação pecuniária, a ser estipulada nos termos do art. 45 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), a entidade pública ou de interesse social, a ser indicada pelo juízo da execução, que tenha, preferencialmente, como função proteger bens jurídicos iguais ou semelhantes aos aparentemente lesados pelo delito; ou V - cumprir, por prazo determinado, outra condição indicada pelo Ministério Público, desde que proporcional e compatível com a infração penal imputada. § 1º Para aferição da pena mínima cominada ao delito a que se refere o **caput** deste artigo, serão consideradas as causas de aumento e diminuição aplicáveis ao caso concreto.



Tal escassez, contudo, não nos impede de defender a adoção desta importante ferramenta negocial também na criminalidade tributária, inclusive substituindo a figura da extinção de punibilidade pelo pagamento. Isto porque não se justifica a manutenção deste instrumento que privilegia uma espécie de infrator, com a existência de ferramenta geral e que está de acordo com o sistema punitivo vigente. É o que iremos expor.

Os requisitos objetivos contidos na norma processual são adequados aos tipos fiscais: a) pena mínima inferior a 4 anos; b) infração cometida sem violência ou grave ameaça; c) não cabimento de transação penal (ficam excluídos os delitos fiscais que admitem esta figura); d) não ser o beneficiado reincidente e não ter conduta criminal habitual; e) não ter sido o agente beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores com nenhuma medida despenalizadora (ANPP, transação penal ou suspensão condicional do processo).

Da singela leitura dos requisitos acima, extrai-se uma diferença entre a ANPP e a extinção de punibilidade pelo pagamento do tributo que se mostra fundamental, a nosso ver, para a preponderância daquele em detrimento deste, ao menos para a manutenção da coerência do sistema punitivo: a impossibilidade do agente se valer do benefício indiscriminadamente.

Com efeito, a extinção de punibilidade pelo pagamento não gera qualquer outro efeito secundário e não estabelece limitações à sua utilização. O agente que adere ao benefício continua sendo primário e poderá, sempre que for necessário, valer-se do pagamento para escapar da increpação. O único requisito previsto em lei é o pagamento e o único efeito é a extinção de punibilidade. Para além das inconstitucionalidades que este tratamento favorecido ostenta (e que já apresentamos ao longo do trabalho), reside aqui um potencial prejuízo ao sistema econômico. Empresários ímprobos manterão seu *status quo* a despeito das condutas ilícitas praticadas, o que geraria um perigo iminente ao bem jurídico tutelado com a preservação destes indivíduos à frente das atividades empresariais.

Lado outro, o ANPP é figura processual construída com parcimônia e de acordo com o sistema punitivo vigente, inserido de maneira harmônica no ordenamento jurídico como meio alternativo à sanção criminal, mas que não se presta a favorecer determinados cidadãos em razão da natureza do delito. O investigado que faz jus ao ANPP deverá cumprir as condições impostas pela lei, sob pena de desfazimento do acordo e prosseguimento da persecução (art. 28-A, §10º, do CPP). Também não poderá o investigado ser agraciado com o benefício se for: reincidente ou houver elementos

probatórios que indiquem conduta criminal habitual, reiterada ou profissional (exceto se insignificantes as infrações penais pretéritas (art. 28-A, §2º, II, CPP); ou ter sido beneficiado nos 5 (cinco) anos anteriores ao cometimento da infração, em acordo de não persecução penal, transação penal ou suspensão condicional do processo (art. 28-A, §2º, III, CPP).

Essas vedações, por si só, fornecem ao instituto do ANPP aquilo que falta à extinção de punibilidade pelo pagamento: regras que limitam sua utilização e impõe ao agente uma mudança comportamental, evitando a malfadada reiteração criminosa. Diferentemente da extinção de punibilidade pelo pagamento, há uma nítida natureza ressocializadora no ANPP, dando a oportunidade do agente criminoso repensar sua conduta no curso no cumprimento das condições impostas. Não se ignora a possibilidade de reiteração delitiva, mas acaso haja, será processado regularmente, sem as benesses processuais que outrora fazia jus, suportando as sanções penais ao final.

Esses efeitos secundários do ANPP não se encontram presentes na extinção de punibilidade pelo pagamento, situação que revela a natureza exclusivamente arrecadatória do instituto. O agente poderá sonegar durante toda sua vida, gerindo fraudulentamente diversas empresas, sem ostentar qualquer anotação criminal contra si. Basta que ele (ou até mesmo as pessoas jurídicas por ele geridas) tenham condições financeiras para arcar com o adimplemento dos débitos decorrentes da sua atividade criminosa. A sanção criminal, além de não cumprir seu propósito, também passa a ser seletiva, mostrando-se eficaz somente junto às camadas sociais menos favorecidas da população, os pequenos empresários que não detêm capital para quitar seus débitos.

Outra condição do ANPP que merece atenção e que se mostra especialmente relevante para sua primazia face à extinção de punibilidade pelo pagamento é a reparação do dano, exceto na impossibilidade de fazê-lo (art. 28-A, I, CPP). Tal condição é fundamental para a viabilidade de sua aplicação aos crimes fiscais, cumprindo em parte os interesses arrecadatórios estatais sem, contudo, desvirtuar o ANPP, mantendo os propósitos originais para os quais fora criado.

A despeito de não haver maior aprofundamento na doutrina sobre o tema, entendemos que o “dano” a ser reparado, nos crimes fiscais, diz respeito tão somente ao valor do tributo sonogado com os juros de mora, excluídas, por dedução lógica, as multas aplicadas ao sonegador. Isto porque as multas não se confundem com prejuízos que o ente federado suportou em razão da conduta do agente. Estes, são representados pelos tributos

suprimidos ou reduzidos, obviamente com os juros de mora (que servem para indenizar os prejuízos) e correções monetárias (que somente atualizam os valores devidos). Já as multas possuem natureza diversa, não se confundindo com o “dano” causado, sendo, na verdade, sanção de natureza administrativa aplicada ao devedor por não ter recolhido os valores devidos no prazo oportuno.

Nesse particular, o ANPP seria benéfico ao agente sonegador por dois principais motivos:

1) Primeiro, por diminuir significativamente os valores a serem pagos para adesão aos benefícios processuais/penais à sua disposição. Isto não significa que deixará de existir o crédito tributário, somente não haverá a obrigação de quitação da sanção administrativa para ter direito ao benefício na esfera criminal. Quanto à multa, continuará fazendo parte da dívida ativa, devendo a Fazenda Pública utilizar os meios processuais adequados para perseguir o seu adimplemento. Ficam, assim, bem delimitadas as searas cível e penal.

2) Segundo, por equalizar os agentes sonegadores que ostentem capacidades financeiras dispare, visto que a norma prevê, na parte final, a exceção para os casos de impossibilidade de reparação do dano<sup>10</sup>. Esta condição nivela os pequenos e grandes empresários, conferindo ao ANPP conteúdo normativo de irrepreensível índole democrática. As dificuldades financeiras apresentadas pelos criminosos não podem obstar os benefícios previstos em lei como alternativa à responsabilização penal, sob pena de tornar-se o ANPP, a exemplo da extinção de punibilidade pelo pagamento, em odioso instrumento arrecadatório, o que desvirtuaria por completo os propósitos para os quais fora criado.

Pelo exposto, conclui-se, para além da possibilidade de sua utilização em crimes tributários, pela demasiada vantagem do ANPP frente à extinção de punibilidade pelo pagamento. Sob a perspectiva da unidade do sistema punitivo, o ANPP equipara todos os agentes criminosos, sem distinções injustificadas em razão do delito cometido, dando a eles o mesmo tratamento. Sob a perspectiva arrecadatória, continua havendo a utilização

---

<sup>10</sup> Art. 28-A. Não sendo caso de arquivamento e tendo o investigado confessado formal e circunstancialmente a prática de infração penal sem violência ou grave ameaça e com pena mínima inferior a 4 (quatro) anos, o Ministério Público poderá propor acordo de não persecução penal, desde que necessário e suficiente para reprovação e prevenção do crime, mediante as seguintes condições ajustadas cumulativa e alternativamente: I - reparar o dano ou restituir a coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo (sem grifos no original).

do direito penal como um instrumento a disposição do erário, contudo, de maneira sistêmica, condizente com o Estado de Direito.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Fabio Roque da Silva. O Princípio da Proporcionalidade Aplicado ao Direito Penal: Fundamentação Constitucional da Legitimidade e Limitação do Poder de Punir. *Revista da EMERJ*, v.12, nº 45, 2009, p. 273-315.

FELDENS, Luciano. *A Constituição penal: a dupla face da proporcionalidade no controle de normas penais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005.

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. *Economia*, XXXVIII Encontro Nacional de Economia, v. 13, n. 2, p. 345-363, mai/ago 2012.

PAULSEN, Leandro. *Crimes federais*. Editora Saraiva, 2018. E-book. ISBN 9788553600137. Disponível em: <  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553600137/> >. Acesso em: 08 mar. 2023.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. Editora Saraiva, 2022. E-book. 9786555596465. Disponível em: <  
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/> >. Acesso em: 29 ago 2022.

RUDOLFO, Fernanda Mambrini. Proporcionalidade: do excesso de proibição e da proteção deficiente. *Empório do Direito*, 24 de março de 2015. Disponível em: <  
<https://emporiiododireito.com.br/leitura/proporcionalidade-do-excesso-de-proibicao-e-da-protecao-deficiente> >. Acessado em: 02/02/2023.

STRECK, Lenio Luiz. O dever de proteção do Estado (Schutzpflicht): o lado esquecido dos direitos fundamentais ou “qual a semelhança entre os crimes de furto privilegiado e o tráfico de entorpecentes”? *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 13, n. 1840, 15 jul. 2008. Disponível em <https://jus.com.br/artigos/11493/o-dever-de-protecao-do-estado-schutzpflicht>. Acesso em: 03/02/2023.

Submetido em 17 de outubro de 2023.

Aprovado para publicação em 31 de dezembro de 2023.

