

VOTO

O SENHOR MINISTRO NUNES MARQUES (RELATOR): Conforme relatado, cuida-se de ação direta ajuizada pela Procuradoria-Geral da República, em que se postula a declaração de inconstitucionalidade dos arts. 67, 68 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e, por extensão, do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003.

Registro, inicialmente, que a ADI 3.002, em que apontada a inconstitucionalidade do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003, foi julgada prejudicada por força de decisão do ministro Celso de Mello proferida em 14 de dezembro de 2009. Não mais subsiste, portanto, a relação de continência, sustentada nas informações apresentadas pelo Presidente da República, a justificar a reunião dos processos.

Ainda em preliminar, impõe-se reconhecer o prejuízo da arguição de inconstitucionalidade do art. 68 da Lei n. 11.941/2009. Explico.

A Lei n. 12.382/2011, em seu art. 6º, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996 e limitou, de forma expressa, a extinção da punibilidade por parcelamento formalizado antes do recebimento da denúncia (Lei n. 9.430/1996, art. 86, § 6º, c/c Lei n. 9.249, art. 34). Eis a redação do preceito após referidos acréscimos:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

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

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes

estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

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

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

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

§ 6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Como a lei veio disciplinar, em momento superveniente, apenas a extinção da punibilidade em consequência do parcelamento, sem dispor sobre o pagamento, permanece em vigor, para a satisfação integral do crédito tributário, a regra constante do art. 69 da Lei nº 11.941/2009, ora impugnada, que admite efeitos penais independentemente de o adimplemento ter ocorrido antes ou depois do recebimento da denúncia. Nesse sentido, reporto-me a precedente desta Corte representado pela seguinte ementa:

Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Aplicação do princípio da insignificância. Tese não analisada pelo Superior Tribunal de Justiça. Impossibilidade de conhecimento pela Suprema Corte. Inadmissível supressão de instância. Precedentes. Não conhecimento do *writ*. Requerimento incidental de extinção da punibilidade do paciente pelo pagamento integral do débito tributário constituído. Possibilidade. Precedente. Ordem concedida de ofício.

1. Não tendo sido analisada pelo Superior Tribunal de Justiça defesa fundada no princípio da insignificância, é inviável a análise originária desse pedido pela Suprema Corte, sob pena de supressão de instância, em afronta às normas constitucionais de competência.

2. Não se conhece do *habeas corpus*.

3. O pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos – empreendido pelo paciente em momento anterior ao

trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio. Precedente.

4. Entendimento pessoal externado por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.

5. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente.

(HC 116.828, Primeira Turma, ministro Dias Toffoli, *DJe* de 17 de outubro de 2013 – grifei)

Tenho, portanto, como prejudicada a arguição de inconstitucionalidade em relação ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009, na linha da firme jurisprudência deste Tribunal (ADI 2.087, Plenário, ministro Dias Toffoli, *DJe* de 8 de maio de 2018; e ADI 2.542 AgR, Plenário, ministro Luiz Fux, *DJe* de 27 de outubro de 2017).

Quanto ao mérito, o Supremo é chamado a decidir se os dispositivos questionados nesta ação são ou não compatíveis com os preceitos dos arts. 3º, I a IV, e 5º, *caput*, da Constituição Federal e ofensivos ao princípio da proporcionalidade sob a perspectiva da proibição da proteção deficiente.

Transcrevo as normas atacadas:

Lei n. 11.941/2009:

Art. 67. Na hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia.

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

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

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

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal.

Lei n. 10.684/2003:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

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

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Este o teor dos enunciados da Constituição Federal que a parte autora aponta como violados:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o desenvolvimento nacional;

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: [...]

As normas legais ora confrontadas com a Constituição Federal versam sobre medidas despenalizadoras atinentes aos delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal,

consistentes na suspensão (sobrestamento) da pretensão punitiva estatal em consequência do parcelamento de débitos tributários de que trata a Lei n. 11.941/2009, bem assim na extinção da punibilidade do agente caso seja realizado o pagamento integral.

O bem jurídico protegido pelo legislador mediante a tipificação dos delitos contra a ordem tributária é o erário, compreendido não apenas em termos de patrimônio da Fazenda Pública, mas em perspectiva metaindividual.

O fundamento para a tutela penal da ordem tributária é encontrado nos arts. 145 a 169 da Constituição Federal, os quais estabelecem princípios e regras que informam e regulam o exercício das competências tributárias, em ordem a proporcionar a obtenção, pelo Estado, das receitas necessárias à consecução das políticas socioeconômicas e ao desempenho de suas atividades essenciais.

Nessa perspectiva, aponta Luiz Regis Prado (2021, p. 285) que “a legitimidade constitucional para a tutela da ordem tributária radica no fato de que todos os recursos arrecadados se destinam a assegurar finalidade inerente ao Estado democrático e social de Direito, de modo a propiciar melhores condições de vida a todos (v.g. , tratamento de água e esgoto, criação de áreas de lazer, saúde, educação). É exatamente característica do Estado social promover e garantir a assistência e a solidariedade social”.

A extinção da punibilidade como decorrência da reparação integral do dano causado ao erário pela prática de crime contra a ordem tributária constitui opção política que vem sendo há muito adotada no ordenamento jurídico brasileiro, o que demonstra a prevalência do interesse do Estado na arrecadação das receitas provenientes dos tributos, para a consecução dos fins a que se destinam, em detrimento da aplicação da sanção penal.

A Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964, em seu art. 11, § 1º, dispõe que o crime de apropriação indébita **deixaria de ser punível** se o contribuinte, ou fonte retentora, recolhesse os débitos previstos nas alíneas “a” a “c” antes da decisão administrativa de primeira instância no correspondente processo fiscal. No § 2º, por sua vez, estabeleceu a **extinção da punibilidade**, considerada a mesma prática, “pela existência, à data da apuração da falta, de crédito do infrator, perante a Fazenda Nacional, autarquias federais e

sociedade de economia mista em que a União seja majoritária, de importância superior aos tributos não recolhidos, executados os créditos restituíveis nos termos da Lei nº 4.155, de 28 de novembro de 1962”.

Posteriormente, a Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, definiu o crime de **sonegação fiscal**, também prevendo, no art. 2º, a **extinção da punibilidade** referente aos tipos encerrados no diploma legal, quando o agente promovesse o recolhimento do tributo antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria.

Em 1967, o Decreto-Lei n. 157 assim disciplinou o tema:

Art. 18. Nos casos de que trata a Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, também se **extinguirá a punibilidade dos crimes nela previstos** se, mesmo iniciada a ação fiscal, o agente promover o recolhimento dos tributos e multas devidos, de acordo com as disposições do Decreto-lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, ou deste Decreto-lei, ou, não estando julgado o respectivo processo depositar, nos prazos fixados, na repartição competente, em dinheiro ou em Obrigações Reajustáveis do Tesouro, as importâncias nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância.

Em 27 de dezembro de 1990, passou a vigorar a Lei n. 8.137, que definiu os crimes contra a ordem tributária e econômica, bem assim contra as relações de consumo. A legislação trouxe, em seu art. 14, regra de **extinção da punibilidade** considerados os crimes nela previstos, nos seguintes termos: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.”

Embora referida disposição tenha sido revogada pela Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, quatro anos mais tarde em 26 de dezembro de 1995, a Lei n. 9.249 restabeleceu a extinção da punibilidade, em seu art. 34, *in verbis* :

Art. 34. **Extingue-se a punibilidade** dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o **pagamento** do tributo ou

contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Sobreveio, em 10 de abril de 2000, a Lei n. 9.964, decorrente da conversão da Medida Provisória n. 2.004-5, de 11 de fevereiro de 2000, que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), a fim de promover a regularização dos créditos da União relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, e introduziu no ordenamento jurídico, mediante seu art. 15, *caput* e § 3º, regra de suspensão e de extinção da pretensão punitiva estatal, nas hipóteses, respectivamente, de parcelamento e de pagamento do crédito tributário. Confira-se:

Art. 15. É **suspensa a pretensão punitiva do Estado**, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

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

[...]

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

Política semelhante foi instituída, em relação às contribuições previdenciárias recolhidas dos contribuintes, por meio de retenção e dever de repasse à Fazenda, com a introdução do art. 168-A ao Código Penal por força da Lei n. 9.983/2000. O § 2º do preceito trouxe disposição no sentido da **extinção da punibilidade** no caso de o agente, de forma espontânea, declarar, confessar e **efetuar o pagamento de contribuições**, importâncias ou valores, além de prestar as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. Já o art. 337-A do Código Penal, incluído pela mesma Lei 9.983/2000, previu, em seu § 1º, a extinção da punibilidade do agente que, “espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as

informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal”, contudo, nesse caso, sem a necessidade do pagamento:

Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

[...]

§ 1º **É extinta a punibilidade** se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e **presta** as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

[...]

Em 30 de maio de 2003, foi editada a Lei n. 10.684, que lançou o Paes (ou Refis II) – questionada, de forma extensiva, na presente ação. Transcrevo o respectivo art. 9º:

Art. 9º **É suspensa a pretensão punitiva do Estado**, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de **parcelamento**.

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

§ 2º **Extingue-se a punibilidade** dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente **efetuar o pagamento** integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Em 2009, com a Lei n. 11.941, de 25 de julho, surgiu o denominado “Refis da Crise”. Os arts. 67, 68 e 69 desse diploma são objeto de impugnação na presente ação direta.

Finalmente, sobreveio a Lei n. 12.382/2011, a qual, como se viu, acrescentou os §§ 1º a 5º ao art. 83 da Lei n. 9.430/1996, limitando a extinção da punibilidade, considerado parcelamento, aos casos em que este tiver sido firmado antes do recebimento da denúncia (Lei n. 9.430/1996, art. 86, § 6º, c/c Lei n. 9.249, art. 34).

Como se pode observar da análise dos dispositivos questionados, o legislador penal-tributário, atuando em espaço de conformação que lhe é próprio, conferiu prevalência à política de arrecadação dos tributos e de restabelecimento das atividades econômicas das empresas, em detrimento da incidência – **mas sem afastá-la** – das sanções de natureza penal, entre as quais se encontra a pena privativa de liberdade.

Impende consignar, por oportuno, que o instituto da **suspensão** da exigibilidade do crédito tributário ante o parcelamento, a resultar na suspensão da pretensão punitiva e do prazo prescricional nas esferas tributária e penal, encontra-se disciplinado no Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172/1966), com a redação dada pela Lei Complementar n. 104/2001, no inciso VI do art. 151 e no art. 155-A:

Art. 151. **Suspendem** a exigibilidade do crédito tributário:

[...]

VI – **o parcelamento** .

Art. 155-A. O **parcelamento** será concedido **na forma e condições estabelecidas em lei específica** .

[...]

§ 4º A **inexistência da lei específica** a que se refere o § 3º deste artigo **importa na aplicação das leis gerais normais do parcelamento** entre o ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela LC n. 118, de 2005)

Já a **extinção** do crédito tributário está prevista no art. 156:

Art. 156. **Extinguem o crédito tributário** :

I – **o pagamento** ;

[...]

O parcelamento e o pagamento integral dos créditos tributários, além de resultarem em incremento da arrecadação, exercendo inequívoca função reparatória do dano causado ao erário em razão da prática dos crimes tributários, constituem mecanismos de fomento da atividade econômica e, em consequência, de preservação e de geração de empregos. Concorrem, em última análise, para o cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos no art. 3º da Constituição Federal, a saber: (i) construção de uma sociedade livre, justa e solidária; (ii) garantia

do desenvolvimento nacional; (iii) erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e (iv) promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Portanto, a ênfase conferida pelo legislador à reparação do dano ao patrimônio público, com a adoção das medidas de despenalização (causas suspensiva e extintiva de punibilidade) previstas nos dispositivos legais impugnados, em vez de frustrar os objetivos da República, contribui para a concretização das aspirações de nossa Lei Maior reveladas no art. 3º.

A reforçar a adequação das regras impugnadas para a tutela do sistema penal-tributário, vale salientar que a reparação do dano constitui, também, objetivo do direito penal, que reduz a extensão da pena no caso de recomposição do dano, conforme se verifica da leitura sistemática das disposições dos arts. 15; 16; 65, II, “b”; 143; e 312, § 2º, do Código Penal. A reparação civil do dano figura, ainda, como causa de despenalização prevista nos arts. 69 a 75 da Lei n. 9.099/1995. E o art. 28-A, I, do Código de Processo Penal, com a redação dada pela Lei n. 13.964/2019, elenca, entre as condições ajustadas, cumulativa e alternativamente, para viabilizar a propositura de acordo de não persecução penal pelo Ministério Público, a reparação do dano ou restituição da coisa à vítima, exceto na impossibilidade de fazê-lo.

A preponderância conferida pelo legislador à política arrecadatória, em relação à incidência das sanções penais, guarda conformidade e harmonia, ademais, com os princípios da intervenção mínima (ou da subsidiariedade) e da fragmentariedade (ou essencialidade), que informam o direito penal. Tais princípios são expressão do postulado constitucional da proporcionalidade, o qual encontra fundamento no devido processo legal em sua acepção substantiva (CF, art. 5º, LIV).

A esse respeito leciona, com percuciência, Francisco de Assis Toledo, que

A tarefa imediata do direito penal é, portanto, de natureza eminentemente jurídica e, como tal, resume-se à proteção de bens jurídicos. Nisso, aliás, está empenhado todo o ordenamento jurídico. **E aqui entremostra-se o caráter subsidiário do ordenamento penal: onde**

a proteção de outros ramos do direito possa estar ausente, falhar ou revelar-se insuficiente, se a lesão ou exposição a perigo do bem jurídico tutelado apresentar certa gravidade, até aí deve estender-se o manto da proteção penal, como *ultima ratio regum*. Não além disso.

Fica, pois, esclarecido o caráter limitado do direito penal, sob duplo aspecto: **primeiro o da subsidiariedade de sua proteção a bens jurídicos; segundo, o dever estar condicionada sua intervenção à importância ou gravidade da lesão, real ou potencial.** Pode-se elucidar o que foi dito com alguns exemplos, a saber: a) numa sociedade em que o casamento perdeu o caráter de vínculo jurídico indissolúvel, com a instituição do divórcio, não há razão para manter-se a tipificação do crime de adultério (CP, art. 240), embora se reconheça ser esse fato moralmente condenável; **b) em certos crimes contra o patrimônio, cometidos sem violência ou grave ameaça por agente não-perigoso, a efetiva reparação do dano deveria ser causa extintiva da punibilidade ; [...]**

(Com meus grifos)

Na mesma linha é a ponderação de Luiz Regis Prado:

O princípio de intervenção mínima ou de subsidiariedade decorrente das ideias de necessidade e de utilidade da intervenção penal, presentes no pensamento ilustrado, estabelece que o Direito Penal só deve atuar na defesa dos bens jurídicos imprescindíveis à coexistência pacífica dos homens **e que não podem ser eficazmente protegidos de forma menos gravosa. Isso porque a sanção penal reveste-se de especial gravidade, acabando por impor as mais sérias restrições aos direitos fundamentais.**

Nesses termos, a intervenção da lei penal só poderá ocorrer quando for absolutamente necessária para a sobrevivência da comunidade – como *ultima ratio legis* –, ficando reduzida a um mínimo imprescindível. E, de preferência, só deveria fazê-lo na medida em que for capaz de ter eficácia.

[...]

Já pelo postulado de fragmentariedade ou essencialidade, corolário do primeiro, tem-se que a função maior de proteção de bens jurídicos atribuída à lei penal não é absoluta, mas sim relativa, visto que todo ordenamento jurídico dela se ocupa. O que faz com que só devam eles ser defendidos penalmente ante certas formas de agressão, consideradas socialmente intoleráveis.

(Grifei)

A sanção penal deve ser, portanto, a *ultima ratio* para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas instituidoras dos crimes contra a ordem tributária que as medidas previstas na Lei n. 11.941/2009 abrangem. Desse modo, a incidência da pena se justificará quando as normas tributárias que disciplinam a fiscalização e a arrecadação dos tributos – aí incluídas, por certo, as reguladoras do parcelamento conducente à extinção do crédito tributário – se mostrarem insuficientes para a proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais.

Na percepção de Luiz Flávio Gomes, “é da tradição jurídica brasileira a previsão de causas extintivas da punibilidade pelo pagamento, jungidas aos crimes materiais contra a ordem tributária, tendo em conta a particularidade do bem ofendido (o patrimônio público). Por razões de política criminal (e **arrecadatória**) do Estado, quase sempre se preferiu receber o *quantum* devido a se aguardar processo ou condenação criminal. Os tributos custeiam serviços públicos essenciais. **Melhor arrecadá-los que condenar criminalmente o contribuinte**” (grifei).

Importa salientar, em reforço do juízo de constitucionalidade das regras impugnadas, que, a rigor, **inexiste diferença ontológica** entre os ilícitos tributário e penal, consoante observou Nelson Hungria:

A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico. Dizia Bentham que as leis são divididas apenas por comodidade de distribuição: todas leis podiam ser, por sua identidade substancial, dispostas “sobre um mesmo plano, sobre um só *mapa mundi*”. No que têm de fundamental, coincidem o delito civil e o delito penal. Um e outro são uma rebeldia contra a ordem jurídica. Consistem ambos num fato exterior do homem, antijurídico, imputável a título de dolo ou de culpa. A única diferença entre eles está na maior gravidade do delito penal, que, por isso mesmo, provoca mais extensa e intensa perturbação social. Diferença puramente de grau ou quantidade.

É o que salienta, também, Misabel Abreu Machado Derzi. Segundo a professora de Direito Tributário da Universidade Federal de Minas Gerais:

Nos delitos de fundo tributário, as normas que valoram, que são efetivamente lesadas, são aquelas tributárias. O comportamento

descrito na lei penal – de sonegação fiscal, de infringência à ordem tributária –, se concretizado, realizará a lei penal. Mas a antijuridicidade (vale dizer, o injusto ou a ilicitude da ação) só se compreende por meio da interpretação e integração das leis tributárias, que definirão os deveres e direitos que devem ser observados.

Por isso, Adolf Merkel, com base nessas premissas, acentuou o critério unitário do injusto.

E arremata:

Conclui-se, então, que não pode existir crime tributário de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure transgressão de dever tributário, ilícito fiscal. Mas a recíproca não é verdadeira. Inversamente, poderá haver a infringência de norma tributária (não pagamento de tributo, ou pagamento insuficiente), portanto antijuridicidade tributária, sem que, entretanto, ocorra fato delituoso.

Daí igualmente justificar-se, sob essa perspectiva, a opção do legislador ordinário pela suspensão da pretensão punitiva estatal ante o parcelamento do crédito tributário, e pela extinção da punibilidade do agente em função do pagamento, pretendendo-se, assim, estimular a reparação integral do dano causado ao erário em decorrência da prática da sonegação, de modo a dotar o Estado de condições materiais para cumprir os objetivos da República insertos no art. 3º da Constituição Federal.

Em outro passo, entendo que os arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e o art. 9º da Lei n. 10.684/2003 não contrariam o art. 5º, *caput*, da Constituição de 1988, tendo em vista que as medidas de suspensão e de extinção da punibilidade prestigiam a liberdade, a propriedade e a livre iniciativa ao deixarem as sanções penais pela prática dos delitos contra a ordem tributária como *ultima ratio*, em conformidade com o postulado da proporcionalidade e da intervenção mínima do direito penal.

Acerca da proporcionalidade e de seus elementos, reputo pertinente salientar o magistério do ministro Gilmar Mendes e de Paulo Gustavo Gonet Branco, a fim de ingressar na análise da ofensa ao princípio da proibição de proteção deficiente invocado na inicial:

A doutrina identifica como típica manifestação do excesso de poder legislativo a violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso (*Verhältnismäßigkeitsprinzip ; Übermassverbot*), que se revela mediante contraditoriedade, incongruência e irrazoabilidade ou inadequação entre meios e fins. No direito constitucional alemão, outorga-se ao princípio da proporcionalidade ou ao princípio da proibição de excesso qualidade de norma constitucional não escrita.

A utilização do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso no direito constitucional envolve, como observado, a apreciação da necessidade (*Erforderlichkeit*) e adequação (*Geeignetheit*) da providência legislativa.

Assim, em decisão proferida em março de 1971, o *Bundesverfassungsgericht* assentou que o princípio do Estado de Direito proíbe leis restritivas inadequadas à consecução de seus fins, acrescentando que “uma providência legislativa não deve ser já considerada inconstitucional por basear-se em um erro de prognóstico” – BverfGE, 25:1(12).

O Tribunal Constitucional explicitou, posteriormente, que “os meios utilizados pelo legislador devem ser adequados e necessários à consecução dos fins visados. O meio é adequado se, com a sua utilização, o evento pretendido pode ser alcançado; é necessário se o legislador não dispõe de outro meio eficaz, menos restritivo aos direitos fundamentais”.

A aferição da constitucionalidade da lei em face do princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso contempla os próprios limites do poder de conformação outorgado ao legislador. É o que se constata em decisão do *Bundesverfassungsgericht* na qual, após discutir aspectos relativos à eficácia e adequação de medidas econômicas consagradas em ato legislativo, concluiu-se que o legislador não havia ultrapassado os limites da discricionariedade que lhe fora outorgada.

O Tribunal reconhece que o estabelecimento de objetivos e a definição dos meios adequados pressupõem uma decisão de índole política, econômica, social, ou político-jurídica. Esse juízo inerente à atividade política parece ter determinado uma postura cautelosa do Tribunal no exame relativo à adequação das medidas legislativas. **A inconstitucionalidade de uma providência legal por objetiva desconformidade ou inadequação aos fins somente pode ser constatada em casos raros e especiais.**

Embora reflita a delicadeza da aplicação desse princípio no juízo de constitucionalidade, tal orientação não parece traduzir uma atitude demissionária quanto ao controle da adequação das medidas legislativas aos fins constitucionalmente perseguidos.

Uma lei será inconstitucional, por infringente ao princípio da proporcionalidade ou da proibição de excesso, diz a Corte Constitucional alemã, “se se puder constatar, inequivocamente, a existência de outras medidas menos lesivas” .

No Direito português, o princípio da proporcionalidade em sentido amplo foi erigido à dignidade de princípio constitucional consagrando-se, no art. 18º, 2, do texto magno, que “a lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos”.

O princípio da proibição de excesso, tal como concebido pelo legislador português, afirma Canotilho, “constitui um limite constitucional à liberdade de conformação do legislador”.

Portanto, a doutrina constitucional mais moderna enfatiza que, em se tratando de imposição de restrições a determinados direitos, deve-se indagar não apenas sobre a admissibilidade constitucional da restrição eventualmente fixada, mas também sobre a compatibilidade das restrições estabelecidas com o princípio da proporcionalidade.

Essa orientação, que permitiu converter o princípio da reserva legal (*Gesetzesvorbehalt*) no princípio da reserva legal proporcional (*Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes*), pressupõe não só a legitimidade dos meios utilizados e dos fins perseguidos pelo legislador, mas também a adequação desses meios para consecução dos objetivos pretendidos (*Geeignetheit*) e a necessidade de sua utilização (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*).

O subprincípio da adequação (*Geeignetheit*) exige que as medidas interventivas adotadas mostrem-se aptas a atingir os objetivos pretendidos. A Corte Constitucional examina se o meio é “simplesmente inadequado” (*schlechthin ungeeignet*), “objetivamente inadequado” (*objektiv ungeeignet*), “manifestamente inadequado ou desnecessário” (*offenbar ungeeignet oder unnötig*), “fundamentalmente inadequado” (*grundsätzlich ungeeignet*), ou “se com sua utilização o resultado pretendido pode ser estimulado” (*ob mit seiner Hilfe der gewünschte Erfolg gefördert werden kann*).

O subprincípio da necessidade (*Notwendigkeit oder Erforderlichkeit*) significa que nenhum meio menos gravoso ao indivíduo revelar-se-ia igualmente eficaz na consecução dos objetivos pretendidos.

Em outros termos, o meio não será necessário se o objetivo almejado puder ser alcançado com a adoção de medida que se revele a um só tempo adequada e menos onerosa. Ressalte-se que, na prática,

adequação e necessidade não têm o mesmo peso ou relevância no juízo de ponderação. Assim, apenas o que é adequado pode ser necessário, mas o que é necessário não pode ser inadequado.

Pieroth e Schlink ressaltam que a prova da necessidade tem maior relevância do que o teste da adequação. Positivo o teste da necessidade, não há de ser negativo o teste da adequação. Por outro lado, se o teste quanto à necessidade revelar-se negativo, o resultado positivo do teste de adequação não mais poderá afetar o resultado definitivo ou final. De qualquer forma, um juízo definitivo sobre a proporcionalidade da medida há de resultar da rigorosa ponderação e do possível equilíbrio entre o significado da intervenção para o atingido e os objetivos perseguidos pelo legislador (proporcionalidade em sentido estrito). É possível que a própria ordem constitucional forneça um indicador sobre os critérios de avaliação ou de ponderação que devem ser adotados. Pieroth e Schlink advertem, porém, que nem sempre a doutrina e a jurisprudência se contentam com essas indicações fornecidas pela Lei Fundamental, incorrendo no risco ou na tentação de substituir a decisão legislativa pela avaliação subjetiva do juiz.

Tendo em vista esses riscos, procura-se solver a questão com base nos outros elementos do princípio da proporcionalidade, enfatizando-se, especialmente, o significado do subprincípio da necessidade. A proporcionalidade em sentido estrito assumiria, assim, o papel de um controle de sintonia fina (*Stimmigkeitskontrolle*), indicando a justeza da solução encontrada ou a necessidade de sua revisão.

(Com meus grifos)

Como se sabe, o princípio da proporcionalidade se desdobra em três subprincípios: (i) adequação: o fim pretendido pelo Estado deve ser compatível com os meios por ele utilizados para atingir seus objetivos; (ii) necessidade: o Estado deve adotar, entre os atos e meios adequados, aquele ou aqueles que menos sacrifícios ou limitações causem aos direitos dos administrados e; (iii) proporcionalidade em sentido estrito: a medida adotada deve trazer vantagens que superem quaisquer desvantagens.

Cabe relembrar que o princípio da proporcionalidade conta, ainda, com duas vertentes: a da proibição de excesso e a da proibição de proteção deficiente. Assim, se o postulado impõe ao Estado, por um lado, que ele se abstenha de intervir desnecessariamente, determina, por outro, que ele proteja, de forma suficiente, certos bens jurídicos eleitos pelo legislador.

Ora, as opções de suspender a pretensão punitiva e o prazo da prescrição penal em virtude do parcelamento dos débitos tributários, de um lado, e de extinguir a punibilidade em função do pagamento integral desses mesmos débitos, de outro, se mostram adequadas (compatíveis) e idôneas à proteção do bem jurídico tutelado pelas normas penais incriminadoras. Trata-se de providências que estimulam e perseguem a reparação do dano causado ao erário em consequência da sonegação e que afastam o excesso, caracterizado pela restrição ao direito fundamental a liberdade, decorrente da imposição da sanção penal, quando os débitos estiverem sendo regularmente pagos ou já tenham sido integralmente quitados, o que sinaliza, nesses casos, a suficiência das normas tributárias para a proteção do patrimônio público.

As medidas versadas nas normas questionadas se afiguram, ainda, suficientes para a tutela do bem jurídico em análise considerada a previsão, pelo legislador, do sobrestamento da pretensão punitiva e do prazo prescricional para que o Estado a exerça. Desse modo, rescindido o parcelamento tributário em razão do inadimplemento, caso subsista lesão ao erário, a persecução penal – que permanece incólume – se restabelecerá, com todo o vigor, podendo resultar na imposição de sanção privativa da liberdade ao autor do crime.

Vale consignar, ainda, que a fundamentação assentada no voto proferido pelo ministro Gilmar Mendes no RE 418.376 – evocada pela Procuradoria-Geral da República, na inicial, para arrazoar a alegação de ofensa ao princípio da proibição de proteção deficiente – não guarda adequação, *permissa venia*, com a hipótese em julgamento. No referido precedente, esta Corte examinou a possibilidade de reconhecer a extinção da punibilidade, com fundamento no art. 107, VII, do Código Penal (na redação vigente à época), do autor de crime de estupro que manteve relações sexuais com menina sob sua tutela, no período em que a menor tinha entre 9 (nove) e 12 (doze) anos de idade. O autor do crime, cometido mediante violência presumida, passou a conviver em união estável com a vítima e invocou a incidência da causa de extinção da punibilidade prevista no art. 107, VII, do Código Penal (VII – pelo casamento do agente com a vítima, nos crimes contra os costumes, definidos nos Capítulos I, II e III do Título VI da Parte Especial deste Código – inciso revogado pela Lei n. 11.106/2005), em virtude da equiparação da união estável ao casamento, nos termos do art. 226, § 3º, da Constituição Federal.

Ante a situação fática específica e a natureza do crime cometido, o ministro Gilmar Mendes concluiu que o reconhecimento da extinção da punibilidade equivaleria, no caso, a “blindar, por meio de norma penal benéfica, situação fática indiscutivelmente repugnada pela sociedade, caracterizando-se típica hipótese de proteção insuficiente por parte do Estado, num plano mais geral, e do Judiciário, num plano mais específico” (excerto do voto proferido no RE 418.376, Redator do acórdão o ministro Joaquim Barbosa).

Já quanto aos crimes contra a ordem tributária, cuida-se de espécie delitiva de reprovabilidade social reduzida, em que não há o emprego de violência ou grave ameaça, não havendo falar, portanto, em proteção penal insuficiente na previsão legislativa das medidas despenalizadoras já examinadas.

Afastada a violação aos dispositivos constitucionais invocados e ao postulado da proporcionalidade, há de se conferir, na espécie, prevalência ao princípio da presunção de constitucionalidade dos dispositivos questionados.

Conforme leciona, em obra doutrinária, o ministro Roberto Barroso, “o princípio de presunção de constitucionalidade dos atos do Poder Público, notadamente das leis, é uma decorrência do princípio geral da separação dos Poderes e funciona como fator de autolimitação da atividade do Judiciário, que, em reverência à atuação dos demais Poderes, somente deve invalidar-lhes os autos diante de casos de inconstitucionalidade flagrante e incontestável”.

Na mesma esteira, Daniel Sarmiento pontua que, “em uma democracia, a escolha dos valores e interesses prevalecentes em cada caso deve, a princípio, ser da responsabilidade de autoridades cuja legitimidade repouse no voto popular. Por isso, o Judiciário tem, em linha geral, de acatar as ponderações de interesses realizadas pelo legislador, só as desconsiderando ou invalidando quando elas se revelarem manifestamente desarrazoadas ou quando contrariarem a pauta axiológica subjacente ao texto constitucional”.

A reverência às opções políticas adotadas pelo legislador vem sendo a prática do Supremo, a exemplo da orientação firmada nos seguintes

precedentes: ADI 6.031, Plenário, ministra Cármen Lúcia, *DJe* de 16 de abril de 2020; e ADI 3.446, Plenário, ministro Gilmar Mendes, *DJe* de 31 de julho de 2020.

Do exposto, julgo o pedido **prejudicado** no tocante ao art. 68 da Lei n. 11.941/2009 e **improcedente** quanto aos demais dispositivos impugnados na inicial, declarando, por consequência, a constitucionalidade dos arts. 67 e 69 da Lei n. 11.941/2009 e do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.684/2003.

É como voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 21/04/2023 00:00