



© **Cadernos de Direito Actual** Nº 25. Núm. Extraordinario (2024), pp. 95-110
·ISSN 2340-860X - ·ISSNe 2386-5229

¿Prescripción del crédito tributario como causa de extinción de punibilidad en los delitos contra el orden tributario brasileño? Un problema hermenéutico

Tax statute of limitations as a cause for the extinction for punishability in crimes against the Brazilian national financial system? A hermeneutic problem

Ivan Lira de Carvalho¹

Matheus Berckmans de Souza Dantas²

Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Sumario: 1. Introducción. 2. Delitos tributarios y extinción de punibilidad. 2.1. Delitos contra el orden tributario: evolución legislativa. 2.2 Extinción de punibilidad por el pago de la deuda. 3. ¿Prescripción del crédito tributario como causa de extinción de punibilidad? 3.1 Análise dos fundamentos contrários. 3.2. Prescripción del crédito tributario, extinción de la punibilidad y Constitución. 4. Prescripción del crédito tributario como causa extintiva de punibilidad: viabilidad hermenéutica de la analogía. 4.1. Prescripción tributaria y extinción de punibilidad: análisis de la aplicabilidad de la analogía como método integrador. 4.2. Metodología estructurante como fundamentación de la analogía. 5. Conclusión.

Resumen: La investigación analiza si la prescripción del crédito tributario puede interpretarse como causa de extinción de punibilidad de los delitos contra el orden tributario, tema controvertido en la doctrina. El Superior Tribunal de Justicia de Brasil sostiene que esto no es posible. El problema central es si la prescripción del crédito tributario debería extinguir la punibilidad en el derecho penal. Este estudio es relevante porque la prescripción tributaria es común y afecta a muchos individuos. El objetivo es verificar si puede considerarse como una hipótesis de extinción de

¹ Doctor y Maestro en Derecho por la Universidade Federal de Pernambuco. Profesor Asociado IV en la Universidade Federal do Rio Grande do Norte (en el Grado y en el Máster). Juez Federal. Miembro de la Academia Norte-rio-grandense de Letras, de la Academia de Letras Jurídicas de Rio Grande do Norte, del Consejo Estatal de Cultura y del Instituto Histórico y Geográfico de Rio Grande do Norte. Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9041-7181>. Email: ivanlira6@uol.com.br.

² Estudiante de Máster en Derecho en la Universidade Federal do Rio Grande do Norte y de posgrado en Derecho Penal Económico en la Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Orcid: <https://orcid.org/0009-0001-9387-1491>. Email: matheusberckmans@gmail.com.

punibilidad e identificar la técnica hermenéutica para tal reconocimiento. La investigación usa un método deductivo, cualitativo, exploratorio, con procedimientos bibliográficos y documentales. Se concluye que la causa extintiva del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 puede aplicarse, por analogía, a la prescripción del crédito tributario, con fundamento en una metodología normativo-estructurante.

Palabras clave: delitos tributarios; prescripción del crédito tributario; extinción de punibilidad; hermenéutica; analogía.

Abstract: The research analyzes whether the statute of limitations on tax credit can be interpreted as a cause for extinguishing the punishability of offenses against the tax order, a controversial issue in doctrine. The Brazilian Superior Court of Justice holds that this is not possible. The issue is whether the statute of limitations on tax credit should extinguish punishability in criminal law. This study is relevant because the tax credit expiration period is common and affects many individuals. The objective is to verify if it can be considered as a hypothesis for extinguishing punishability and to identify the hermeneutic technique for such recognition. The research uses a deductive, qualitative, exploratory method with bibliographic and documentary procedures. It concludes that the extinguishing cause of Article 9, § 2, of Law No. 10.684/2003 can be applied, by analogy, to the statute of limitations on tax credit, based on a normative-structuring methodology.

Keywords: tax crimes; tax statute of limitations; extinguishment for punishability; hermeneutic; analogy.

1. Introducción

La Ley nº 10.684/2003³ establece en su artículo 9º, § 2º, que el pago total de las deudas derivadas de tributos y contribuciones sociales, incluidos los accesorios, extingue la punibilidad en cualquier momento, lo que puede ocurrir incluso después de la sentencia firme, como ha sido reconocido por el Superior Tribunal de Justicia y por el Supremo Tribunal Federal⁴.

En paralelo al proceso penal, durante la ejecución fiscal es posible que ocurra la prescripción del crédito tributario, un factor imputable al Estado, ya sea por desidia o por incapacidad de la Hacienda Pública ejecutora para localizar bienes a través de diligencias fructíferas. De esta manera, se eliminaría la posibilidad de pago del tributo por parte del acusado y, por nexo lógico, se extinguiría su punibilidad a través del texto normativo del artículo 9º de la Ley nº 10.684/2003.

No obstante, es un entendimiento firme en el Tribunal de la Ciudadanía que la prescripción del crédito tributario no puede ser entendida como una hipótesis de

³ "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". BRASIL. "Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 mai. 2003.

⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 362.478/SP, Relator: Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017 e publicado no DJe em 20/09/2017; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 1.772.918/SP, Relator: Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 03/08/2021 e publicado no DJe em 10/08/2021; BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 128.245/SP, Relator: Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016.

extinción de punibilidad⁵. En este contexto, considerando al Estado como el agente responsable de la prescripción tributaria, se entiende que al individuo se le inflige un perjuicio por responsabilidad del Poder Público. Sin embargo, en un Estado Democrático de Derecho no es razonable que el particular pierda la oportunidad de efectuar el pago de la deuda – y, consecuentemente, extinguir su punibilidad – debido a la inercia estatal en el proceso de ejecución fiscal o administrativo fiscal.

De este modo, la presente investigación se justifica por la importancia del tema, dado que la prescripción del crédito tributario es un fenómeno relativamente común, de modo que la discusión sobre sus efectos respecto a la punibilidad concreta del sujeto pasivo afecta a una cantidad indeterminada de personas, que se encuentran perseguidas criminalmente a pesar de haber sido operada la prescripción de la deuda objeto de la denuncia.

En efecto, se formula la siguiente pregunta de investigación: ¿debe la prescripción del crédito tributario conllevar la extinción de la punibilidad en el proceso penal? En caso afirmativo, es necesario identificar la técnica hermenéutica capaz de situar la prescripción tributaria como una hipótesis de extinción de punibilidad en los delitos tributarios, sin pretender, sin embargo, agotar las complejidades del tema.

El presente estudio, de naturaleza básica, utiliza un enfoque cualitativo⁶ con objetivo exploratorio, con el fin de desarrollar conceptos sobre un tema poco explorado⁷, al aplicar una nueva perspectiva al debate relativo a la interpretación de la prescripción tributaria como causa de extinción de la punibilidad. En efecto, se aplica el método deductivo, ya que a partir de premisas generales sobre la prescripción del crédito tributario se obtienen conclusiones dogmáticas específicas mediante el razonamiento silogístico.

En cuanto a los procedimientos técnicos, la investigación se basa en métodos bibliográficos y documentales⁸. La investigación bibliográfica abarca el estudio de libros y artículos científicos pertinentes al tema, proporcionando una base teórica relevante. Mientras tanto, la investigación documental se centra en el análisis de documentos legales, como la Constitución Federal de 1988, el Decreto-Ley nº 2.848/40 (Código Penal), la Ley nº 8.137/90, entre otras leyes dispersas, así como el análisis de fallos dictados por la Corte Ciudadana sobre el tema.

Para ello, se aplicará el siguiente criterio en el buscador de jurisprudencia del Superior Tribunal de Justicia de Brasil (STJ)⁹: “extinción de punibilidad” y “prescripción del crédito”. A continuación, se llevará a cabo una verificación de la compatibilidad de los casos con la cuestión actualmente debatida. Después, como última etapa de recolección, se realizará una búsqueda de decisiones referenciadas en el texto completo de las sentencias ya identificadas, lo cual se replicará de manera sistemática con el objetivo de identificar las decisiones colegiadas dictadas sobre el tema, hasta la primera de ellas. Al final, adoptando esta metodología, se pretende comprender la orientación de la Corte Superior en el tratamiento del asunto.

Sin duda, todas estas etapas son de fundamental importancia para comprender las consecuencias de la prescripción tributaria en el ámbito penal.

En primer lugar, se buscará evidenciar la evolución legislativa de los delitos contra el orden tributario, mediante el análisis del Código Criminal de 1830, del Código Penal de 1940, así como de las Leyes nº 3.807/60, 4.357/64, 4.729/65,

⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 1.872.334/PR*, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Quinta Turma, julgado em 01/12/2020; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg nos EDcl no AREsp 1.265.734*, Relator: Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 06/12/2018.

⁶ CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*, Artmed, Porto Alegre, 2010, p. 208-209.

⁷ GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, Atlas, São Paulo, 2008, p. 27.

⁸ GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, Atlas, São Paulo, 2008, p. 50-51.

⁹ Disponible en: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acceso en: 13 jan. de 2024.

8.137/90, 8.212/91, 9.983/2000 y 13.008/2014. Luego, se pretende demostrar la evolución legislativa del instituto de la extinción de la punibilidad por el pago del tributo, mediante el análisis del Decreto-Ley nº 157/67 y de las Leyes nº 4.729/65, 8.137/90, 8.383, 9.249/95, 10.684/2003, 11.941/2009 y 12.382/2011, en la parte que se relaciona con el tema.

En el siguiente apartado, se analizarán críticamente los argumentos en contra de la adopción de esta figura extintiva de punibilidad, expuestos tanto por la doctrina como por la jurisprudencia del STJ, optando por seleccionar esta Corte porque su orientación se considera como guía interpretativa de la legislación federal. Además, se formularán argumentos que hasta ahora han sido desconsiderados, con el fin de contribuir al debate dogmático, teniendo como referencia la Constitución Federal.

Al final, consciente de la imposibilidad de crear figuras jurídicas sin la utilización de un método hermenéutico adecuado, se buscará, mediante investigación bibliográfica y documental (jurisprudencia del STJ), verificar la aplicabilidad del método de la analogía.

2. Delitos tributarios y extinción de punibilidad

2.1. Delitos contra el orden tributario: evolución legislativa

La historia de los delitos fiscales en Brasil tiene sus raíces en el período del Imperio, una época marcada por el intenso movimiento de mercancías a través de las aduanas¹⁰. Durante ese tiempo, el contrabando surgió como el primer delito fiscal formalmente reconocido, conforme a lo previsto en el artículo 177 del Código Criminal de 1830, con una sanción limitada a la pérdida de las mercancías o géneros y una multa igual a la mitad de su valor¹¹.

Con la llegada del Decreto-Ley nº 2.848/40 (Código Penal), el espectro de delitos tributarios se amplió, incluyendo la falsificación de documentos oficiales y la cobranza excesiva de impuestos¹². En 1960, la Ley Orgánica de la Seguridad Social (Ley nº 3.807), en su artículo 86, impuso las penas del delito de apropiación indebida a la falta de recaudación, en el tiempo establecido, de las contribuciones y de cualquier cantidad debida a las instituciones de seguridad social y recaudada de los asegurados o del público¹³.

Posteriormente, se integraron al Código Penal otros tipos de delitos, ampliando así las prácticas consideradas penalmente relevantes en materia tributaria. Como ejemplo, el artículo 11 de la Ley nº 4.357/64¹⁴ clasificó como apropiación indebida la

¹⁰ VIRTUOSO, J. I. "Aspectos Controvertidos dos Crimes contra a Ordem Tributária: Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990", *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2021, p. 226-254.

¹¹ "Art. 177. Importar, ou exportar generos, ou mercadorias prohibidas; ou não pagar os direitos dos que são permittidos, na sua importação, ou exportação. Penas - perda das mercadorias ou generos, e de multa igual á metade do valor delles". BRASIL. "Lei de 16 de dezembro de 1830", liv. 1º de Leis, Secretaria de Estado dos Negocios da Justiça, Rio de Janeiro, 8 jan. 1831.

¹² MARTINS, I. G. S. *Da sanção tributária*, Saraiva, São Paulo, 1980, p. 6.

¹³ "Art. 86. Será punida com as penas do crime de apropriação indébita a falta de recolhimento, na época própria, das contribuições e de outras quaisquer importâncias devidas às instituições de previdência e arrecadadas dos segurados ou do público". BRASIL. "Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 set. 1960.

¹⁴ "Art 11. Inclui-se entre os fatos constitutivos do crime de apropriação indébita, definido no art. 168 do Código Penal, o não-recolhimento, dentro de 90 (noventa) dias do término dos prazos legais: a) das importâncias do Impôsto de Renda, seus adicionais e empréstimos compulsórios, descontados pelas fontes pagadoras de rendimentos; b) do valor do Impôsto de Consumo indevidamente creditado nos livros de registro de matérias-primas (modêlos 21 e 21-A do Regulamento do Impôsto de Consumo) e deduzido de recolhimentos quinzenais, referente a notas fiscais que não correspondam a uma efetiva operação de compra e venda ou que tenham sido emitidas em nome de firma ou sociedade inexistente ou fictícia; c) do valor do Impôsto do Sêlo recebido de terceiros pelos estabelecimentos sujeitos ao regime de verba

retención del impuesto sobre la renta en la fuente y el débito indebido de impuestos sobre el consumo, evidenciado en los registros contables¹⁵.

Fue con la llegada de la Ley nº 4.729, el 14 de julio de 1965, que entró en vigor la primera norma que tipificaba penalmente las conductas de evasión fiscal, ya que hasta entonces no existía legislación que regulase exclusivamente los delitos tributarios¹⁶. En cuanto a los dispositivos legales, el artículo 3º establecía que solo los actos allí definidos podían constituir el delito de evasión fiscal.

A su vez, los tipos penales fueron definidos en el artículo 1º, basados en las siguientes conductas: (i) presentar una declaración falsa u omitir, total o parcialmente, información que debe ser proporcionada a agentes de las personas jurídicas de derecho público interno, con la intención de eximirse, total o parcialmente, del pago de tributos, tasas y cualquier adicional debido por ley; (ii) insertar elementos inexactos u omitir rendimientos u operaciones de cualquier naturaleza en documentos o libros exigidos por las leyes fiscales, con la intención de exonerarse del pago de tributos debidos a la Hacienda Pública; (iii) alterar facturas y cualquier documento relacionado con operaciones mercantiles con el propósito de defraudar a la Hacienda Pública; (iv) proporcionar o emitir documentos falsos o alterar gastos, aumentándolos, con el objetivo de obtener deducción de tributos debidos a la Hacienda Pública, sin perjuicio de las sanciones administrativas aplicables; y, por último, (v) exigir, pagar o recibir, para sí mismo o para el contribuyente beneficiario del pago, cualquier porcentaje sobre la parte deducible o deducida del impuesto sobre la renta como incentivo fiscal¹⁷.

En cuanto a las sanciones, la pena privativa de libertad establecida era baja, de detención de seis meses a dos años, mientras que la pena de multa era alta, de dos a cinco veces el valor del tributo¹⁸.

No obstante, dada la ineficacia de la Ley nº 4.729/65, el 27 de diciembre de 1990 se sancionó la Ley nº 8.137, que derogó tácitamente la legislación anterior y definió de manera amplia los delitos contra el orden tributario. Cabe destacar que la nueva legislación reguló el tema de manera integral, ya que además de delinear los tipos penales, también dispuso sobre la representación criminal, multas, responsabilidad de los agentes, y presentó un tratamiento exhaustivo de la temática, lo que solo permite concluir que la norma anterior fue derogada¹⁹.

La Ley nº 8.137/90 estableció penas de dos a cinco años de reclusión y multa para los delitos materiales contra el orden tributario (artículo 1º), y penas de seis meses a dos años de detención y multa para los delitos formales (artículo 2º).

En 1991, la Ley nº 8.212 tipificó en su artículo 95 los delitos formales y materiales relacionados con las contribuciones a la seguridad social, a los cuales se les impuso pena de dos a seis años de reclusión y multa²⁰. Sin embargo, con la promulgación de la Ley nº 9.983/2000²¹, se introdujeron en el Código Penal los tipos relativos al

especial". BRASIL. "Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 1964.

¹⁵ HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. *Crimes contra a ordem tributária*, Atlas, São Paulo, 2014, p. 91.

¹⁶ VIRTUOSO, J. I. "Aspectos Controvertidos dos Crimes contra a Ordem Tributária: Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990", *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2021, p. 226–254.

¹⁷ BRASIL. "Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 jul. 1965.

¹⁸ PAULSEN, L. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*, SaraivaJur, São Paulo, 2022, p. 194.

¹⁹ COSTA JÚNIOR, P. J.; DENARI, Z. *Infrações tributárias e delitos fiscais*, Saraiva, São Paulo, 2000, p. 108.

²⁰ BRASIL. "Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jul. 1991.

²¹ BRASIL. "Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 2000.

ámbito de la seguridad social, con la implementación de los delitos de apropiación indebida previsional en el artículo 168-A y de evasión de contribuciones previsionales en el artículo 337-A. Además, se produjo la derogación expresa del artículo 95 de la Ley nº 8.212 de 1991.

La legislación sufrió otra modificación con la Ley nº 13.008/2014²², que revisó el artículo 334 del Código Penal para separar los delitos de evasión y contrabando. El delito de evasión se mantuvo en el artículo 334, mientras que el contrabando fue trasladado a un nuevo dispositivo legal, el artículo 334-A.

Al final, se tiene un panorama más claro de los delitos contra el orden tributario en vigor, que se dividen entre el Código Penal, con los delitos de apropiación indebida previsional (artículo 168-A), evasión (artículo 334) y evasión de contribuciones previsionales (artículo 337-A), y la Ley nº 8.137/90, con los delitos de evasión de tributos (artículo 1º), apropiación indebida tributaria y otros delitos formales contra el orden tributario (artículo 2º).

2.2. Extinción de la punibilidad por el pago de la deuda

El instituto de la extinción de la punibilidad por autodenuncia y pago de la deuda tributaria surgió en Alemania, bajo la denominación de "autodenuncia liberadora de pena", con previsión en el orden jurídico germano y austríaco desde hace más de cien años. Más recientemente, en España, en 1995, se introdujo un mecanismo similar en su Código Penal, llamado "escusa absolutoria", basado en la idea de que la regularización tributaria es una causa de exclusión de la pena. No obstante, en estos países, la extinción de la punibilidad por el pago requiere que la regularización ocurra antes de la intervención de la Administración Pública o de la acción de los órganos de persecución penal²³.

En Brasil, por su parte, el artículo 2º de la Ley nº 4.729/65 (que definió por primera vez el delito de evasión fiscal) modificó la política recaudatoria para permitir que el deudor tributario alcance la extinción de la punibilidad por los actos ya cometidos, en el caso en que el agente efectúe el pago del tributo debido antes de que comience, en la esfera administrativa, la acción fiscal correspondiente²⁴.

Entonces, surgió una norma más amplia en el artículo 18, *caput*, del Decreto-Lei nº 157/67²⁵, que contemplaba la extinción de la punibilidad, incluso después de iniciada la acción fiscal, siempre que el agente efectuara el pago integral de los tributos y multas debidos, lo cual debía realizarse en armonía con las reglas establecidas por el Decreto-Lei nº 6262/66 o por el propio Decreto-Lei nº 157/67.

En 1990, el artículo 14 de la Ley nº 8.137 introdujo una previsión análoga, ampliando la causa de extinción a los casos de contribución social, y estableciendo el plazo para el pago de la deuda hasta el momento de la recepción de la denuncia.

²² BRASIL. "Lei n. 13.008, de 26 de junho de 2014", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 jun. 2014.

²³ MEIRA, L. A.; ZIEMBOWICZ, R. L. "A extinção da punibilidade dos crimes tributários em face do princípio constitucional da proporcionalidade", *Revista Argumentum*, n. 3, v. 21, 2020, pp. 1025-1057.

²⁴ "Art. 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria". BRASIL. "Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 jul. 1965.

²⁵ "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". BRASIL. "Decreto-Lei n. 157, de 10 de fevereiro de 1967", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 fev. 1967.

Al año siguiente, la Ley nº 8.383 revocó expresamente los dispositivos de las leyes anteriores que trataban de la extinción de la punibilidad. Sin embargo, el artículo 30 de la Ley nº 9.249/95 restableció la causa de extinción siempre que el agente efectuara el pago del tributo o contribución social, incluidos los accesorios, antes de la recepción de la denuncia²⁶.

Innovando, la Ley nº 10.684/2003 introdujo en su artículo 9º, § 2º, la posibilidad de extinguir la punibilidad mediante el pago integral en cualquier momento, pudiendo ocurrir, por lo tanto, antes o después de la recepción de la denuncia, de la condena o incluso del tránsito en juicio²⁷. Cabe destacar que tal previsión solo se aplica a los delitos de los artículos 1º y 2º de la Ley nº 8.137/90 y 168-A y 337-A del Código Penal²⁸.

Posteriormente, la Ley nº 11.941/2009 estableció la extinción de la punibilidad en el caso de que la persona jurídica vinculada al agente efectuara el pago integral de los débitos derivados de tributos y contribuciones sociales, incluidos los accesorios, que hubieran sido objeto de un acuerdo de parcelamiento²⁹.

Años después, la Ley nº 12.382/2011 modificó el artículo 83 de la Ley nº 9.430/96 para establecer que el parcelamiento de la deuda resulta en la suspensión de la pretensión punitiva del Estado con respecto a los delitos tributarios, durante el período en que la persona física o la persona jurídica vinculada al agente de dichos delitos esté incluida en el régimen de parcelamiento, con la salvedad de que la solicitud de parcelamiento debe haber sido formalizada antes de la recepción de la denuncia en el procedimiento penal³⁰.

Así, en general, se observa que el sistema sigue regulado en cuanto a la extinción de la punibilidad por pago, conforme lo dispuesto en el artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/03, con la posibilidad de que el pago se realice en cualquier momento, independientemente de la modalidad de pago³¹.

²⁶ BRASIL. "Lei n. 8.838, de 30 de dezembro de 1991", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1991.

²⁷ "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. 168A e 337A 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. [...] § 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". BRASIL. "Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 mai. 2003.

²⁸ PAULSEN, L. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*, SaraivaJur, São Paulo, 2022, p. 358.

²⁹ "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". BRASIL. "Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 mai. 2009.

³⁰ BRASIL. "Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 2011.

³¹ "(...) não obstante a 'instabilidade legislativa' quanto à matéria da extinção da punibilidade pelo pagamento, com os condicionamentos temporais e revogação ocorridos, objetos de diversos diplomas legais, o dispositivo atual, do art. 9º, §2º, da Lei nº 10.684/2003, tem conteúdo bastante amplo, temporalmente incondicionado, além do que é aplicável retroativamente, posto que a lei penal retroage para beneficiar o réu, nos termos do art. 5º, XL, da Constituição". PAULSEN, L. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*, SaraivaJur, São Paulo, 2022, p. 362.

Este instituto, sin embargo, genera diversas críticas doctrinales, fundamentadas en que es incoherente otorgar tal beneficio a los delitos tributarios, que atentan contra el patrimonio de la colectividad y la función social de la tributación, mientras que a diversos delitos menos graves no se aplica este instituto despenalizador³². Además, se señala que esta modalidad extintiva de punibilidad materializa la selectividad del sistema penal, al otorgar a la criminalidad macroeconómica beneficios no extensibles a la criminalidad convencional, tratándose de un instituto penal que prácticamente vacía la efectividad de la pena en el ámbito tributario, constituyendo una manifestación evidente de un sistema penal discriminatorio³³.

A pesar de las críticas, el instituto constituye una opción política legislativa, debiendo la interpretación jurídica centrarse en la realidad del ordenamiento vigente, lo que impone verificar si la prescripción tributaria debe resultar en la extinción de la punibilidad del agente, como una especie de derivación lógica de la previsión contenida en el artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003³⁴.

3. ¿Prescripción del crédito tributario como causa de extinción de punibilidad?

La tesis de la prescripción del crédito tributario como causa de extinción de punibilidad es una cuestión controvertida, ya que mientras el STJ, en jurisprudencia reiterada y en conformidad con una parte significativa de la doctrina, la rechaza, una corriente doctrinaria opuesta considera acertada la orientación más benéfica para el acusado. Esto hace imprescindible una incursión crítica sobre los argumentos presentados, con el objetivo de demostrar posibles aciertos, debilidades y contradicciones en los discursos jurídico-penales relativos a la temática.

Así, en este apartado, primero se evaluarán los argumentos presentados, para luego llevar a cabo un análisis del tema desde la perspectiva de la Constitución.

3.1. Análisis de los fundamentos contrarios

Para ilustrar los argumentos contrarios a la tesis de la prescripción tributaria como causa de extinción de punibilidad, se realizó una investigación en el buscador de jurisprudencia del STJ³⁵, aplicando los términos "extinción de punibilidad" y "prescripción del crédito". Se encontraron cuatro fallos relevantes: AgRg no RHC 167526/SP, AgRg no REsp 1872334/PR, AgRg nos EDcl no AREsp 1265734/ES y RHC 62992/SP.

A continuación, se realizó una investigación de la compatibilidad de los fallos con la cuestión debatida, revelando que, de los casos citados, solo el AgRg no REsp 1872334/PR y el AgRg nos EDcl no AREsp 1265734/ES están relacionados con el tema. Posteriormente, se profundizó en la recolección de sentencias mediante una búsqueda de decisiones citadas en el texto completo de estos dos fallos iniciales. Al realizar esta operación de manera sistemática, se encontraron referencias a los

³² XEREZ, H. V. *Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento*, Juruá, Curitiba, 2017, p. 233-234.

³³ MENDES, G. A. S.; AMARAL, C. P.; DE SOUZA, C. M. "Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica", *Revista Paradigma*, n. 2, v. 30, 2022, p. 26-48.

³⁴ "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". BRASIL. "Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 mai. 2003.

³⁵ Disponible en: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acceso en: 13 de jan. de 2024.

siguientes fallos: REsp 1.597.580/MG, RHC 81.446/RJ, RHC 67.771/MG y AgRg no AREsp 202.617/DF, siendo este último el que trató la materia en carácter originario.

De hecho, se extrae la orientación del STJ sobre la materia a partir del análisis del texto completo de los seis fallos, siendo posible sintetizar el entendimiento adoptado a partir de dos fundamentos: (i) la constitución regular y definitiva del crédito tributario es suficiente para la tipificación de las conductas previstas en el art. 1º, I a IV, de la Ley nº 8.137/90, de tal manera que el eventual reconocimiento de la prescripción tributaria no es relevante, dada la independencia entre las esferas tributaria y penal; y (ii) la imposibilidad de aplicar por analogía la norma prevista en el artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 debido a la falta de una similitud relevante entre el pago y la prescripción, a la luz de la *ratio legis* que informa el dispositivo.

Sobre la discusión, Leandro Paulsen argumenta que la equiparación de la prescripción con el pago, a efectos penales, encontraría obstáculo en la diferencia entre estos institutos. Según sostiene, la prescripción tributaria no revela características similares al pago, lo que impediría que se les atribuyan los mismos efectos jurídico-penales. Esto se debe a que, en el caso de la prescripción, la supresión o reducción de tributos adquiere definitividad, en la medida en que el crédito deja de ser exigible por la Administración, de modo que, en lugar de satisfacer el daño al erario, quedaría perpetuado³⁶. En la misma línea, Andrade Filho rechaza la tesis debatida con el argumento de que los presupuestos fácticos del tributo y del delito son distintos, lo que excluye la aplicación automática de las normas que rigen la extinción del tributo al proceso penal³⁷.

Ocurre que, en lo que respecta a la argumentación basada en la premisa de independencia entre las instancias penal y tributaria (punto 'i'), resulta ser contradictoria en la medida en que rechaza la equiparación de la prescripción con el pago, para fines de extinción de punibilidad, sin considerar que la existencia del instituto de extinción de la pena por pago depende precisamente de la confusión entre las instancias.

Mejor dicho: a partir del momento en que el legislador opta por privilegiar el refuerzo al erario en lugar de imponer la sanción penal a quien comete una conducta típica, antijurídica y culpable, se revela que tal categoría de criminalización opera como una extensión de la ejecución fiscal, funcionando como un instrumento para forzar al contribuyente a cumplir con el interés recaudatorio del Fisco³⁸. De esta manera, el Estado incurre en una evidente confusión entre las instancias penal y tributaria.

Por consiguiente, dado que la existencia de la extinción de punibilidad por pago está estrechamente ligada al carácter recaudatorio del derecho penal tributario brasileño, no es sólido utilizar el argumento de la independencia de las instancias para impedir la posible equiparación entre la prescripción y el pago con fines extintivos, ya que la norma del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 adopta como fundamento existencial el carácter recaudatorio atribuido a los delitos contra el orden tributario.

Desde otro ángulo, en relación con la premisa basada en la diferenciación entre los institutos de prescripción y pago (punto 'ii'), la doctrina mencionada sostiene que existe una diferencia ontológica entre los institutos, ya que, según se argumenta, mientras que el pago satisface la pretensión del Fisco, la prescripción eterniza el daño al erario.

³⁶ PAULSEN, L. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*, SaraivaJur, São Paulo, 2022, p. 372.

³⁷ ANDRADE FILHO, E. O. *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*, Atlas, São Paulo, 2015, p. 140.

³⁸ MACHADO, H. B. *Crimes contra a ordem tributária*, Atlas, São Paulo, 2022.

No obstante, se debe considerar que tal argumentación imputa al individuo la culpa por la "eternización" del daño, olvidando que la responsabilidad por la prescripción tributaria es, en realidad, atribuible a la inercia de la Hacienda Pública ejecutora. Este punto merece una mayor explicación:

El Superior Tribunal de Justicia mantiene una postura firme en el sentido de que la prescripción intercorrente del crédito tributario presupone una inercia injustificada del acreedor, excluyéndola incluso en el caso en que el período sin práctica de actos procesales sea resultado de la demora en el impulso oficial por parte del Poder Judicial³⁹, lo que permite inferir que, generalmente, la inercia injustificada es lo que motiva la extinción del crédito. Sin embargo, existe un escenario en el que es posible el reconocimiento de la prescripción incluso en ausencia de inercia por parte del acreedor

Este segundo escenario es aquel en el que, a pesar de que la Hacienda Pública haya realizado esfuerzos para localizar bienes embargables, no logró obtener resultados fructíferos, lo que provocaría la expiración del plazo del artículo 40, § 4º, de la Ley de Ejecución Fiscal⁴⁰, con el posterior reconocimiento de la prescripción intercorrente, como ha sido establecido por el STJ bajo el procedimiento de recursos especiales repetitivos (REsp 1.340.553/RS, Tema 566⁴¹).

En este caso, no se trataría de una inacción propiamente dicha, sino de una falla por ineptitud, lo que también lleva a la conclusión de que la responsabilidad por la prescripción es de la Hacienda Pública, y no del individuo. Además, cabe señalar que se consignó en el cuerpo del fallo vinculante citado que ninguna ejecución fiscal presentada puede permanecer eternamente en los archivos del Poder Judicial o de la Procuraduría Fiscal encargada de la ejecución de la deuda fiscal⁴², justamente por la imposibilidad de penalizar al individuo en detrimento de la inoperancia del Estado.

Se entiende, por todo lo expuesto, que los argumentos en contra no son coherentes, basados en una supuesta independencia de las instancias y en una teórica distinción entre los institutos de la prescripción y del pago, sustentada en la afirmación de que la prescripción, en lugar de depurar, representa la eternización del daño causado a la Administración Pública.

En cuanto a la cuestión planteada en el punto 'ii', relativa a la posibilidad o no de aplicar la causa extintiva del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 al caso de la prescripción por analogía, esto solo se abordará en el punto 4 (Prescripción del crédito tributario como causa extintiva de punibilidad: viabilidad hermenéutica de la analogía).

3.2. Prescripción del crédito tributario, extinción de punibilidad y Constitución

Superadas tales controversias, ahora se impone analizar el tema desde la óptica de la Constitución Federal de 1988.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp nº 1.839.423/PR*, Relator: Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 22/11/2021 e publicado no DJe em 02/12/2021.

⁴⁰ "Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. [...] § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato". BRASIL. "Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 set. 1980.

⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema Repetitivo n. 566*. Prescrição intercorrente na execução fiscal suspensa por não localização do devedor ou de seus bens. Disponible en: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=566&cod_tema_final=566. Acceso en: 19 jan. 2024.

⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.340.553/RS*. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, publicado no DJe em 16/10/2018.

En una valiosa lección, José Joaquim Gomes Canotilho explica que la Constitución, como norma primaria sobre la producción jurídica, tiene tres funciones importantes: primero, la identificación de las fuentes del derecho del ordenamiento jurídico; segundo, el establecimiento de criterios de validez, eficacia y jerarquía de las normas producidas por las diversas fuentes del derecho; y tercero, la determinación de la competencia de las entidades que revelan normas de derecho positivo⁴³.

En este contexto, el valor normativo superior de la Ley Fundamental se relaciona precisamente con su carácter de fuente de la producción normativa, convirtiéndola en un parámetro obligatorio para orientar los actos estatales. De hecho, el principio fundamental de la constitucionalidad de los actos normativos señala que el acto normativo guarda conformidad con el texto constitucional cuando no ha violado el sistema formal de producción de esos actos, y no ha contrariado "parámetros materiales plasmados en las reglas o principios constitucionales"⁴⁴.

Así, la legislación debe alinearse con los "parámetros materiales" de las reglas o principios constitucionales, ya que, con la redemocratización, la Constitución de 1988 superó la limitación de la supremacía formal, adquiriendo también una supremacía material (axiológica), potenciadas por la apertura del sistema jurídico y la normatividad de sus principios⁴⁵. Desde esta perspectiva, el contenido material y axiológico de la Carta Magna se irradia, con fuerza normativa, por todo el sistema jurídico (fenómeno de la constitucionalización del Derecho)⁴⁶.

A pesar de ello, la orientación jurisprudencial contraria a la tesis debatida (sobre la adopción de la prescripción del crédito como causa de extinción de la pena) representa una descoordinación con el valor normativo superior atribuido al texto constitucional, ya que se traduce en una violación al principio constitucional de la igualdad (o isonomía), previsto en el artículo 5º, *caput*, de la Constitución Federal, que establece que "todos son iguales ante la ley, sin distinción de ninguna naturaleza"⁴⁷. Por lo tanto, es necesario evidenciar tal infracción:

Por previsión legal, el ordenamiento jurídico reconoce que el pago de la deuda extingue la punibilidad del sujeto perseguido criminalmente por delitos contra el orden tributario, de acuerdo con el texto normativo del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003, lo cual puede ocurrir en cualquier momento, incluso después del tránsito en juzgado, tal como ya se ha afirmado.

Sin embargo, es posible que, durante el curso del proceso penal, ocurra la extinción del crédito tributario por el transcurso del plazo de prescripción basado en el artículo 156 del Código Tributario Nacional⁴⁸. Otro escenario (que aunque es menos probable no es imposible) es aquel en el que ocurre la prescripción del crédito tributario incluso antes de la presentación de la denuncia por parte del ministerio público (y, por lo tanto, antes de la existencia de un proceso penal).

En ambos los escenarios, se imposibilitaría el pago de la deuda por parte del agente, ya que la prescripción tributaria extingue el propio crédito y la obligación correlativa, haciendo que la cobranza o el pago, ya sea por vía judicial o administrativa, sean inoperativos. Así, se imposibilita al sujeto la extinción de su punibilidad mediante una causa extintiva que, aunque existe y es válida, queda desprovista de eficacia en este escenario.

⁴³ CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*, Edições Almedina, Coimbra, 2018, p. 693.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 890.

⁴⁵ SILVA JÚNIOR, W. N. *Curso de direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal*. Editora OWL, Natal, 2021.

⁴⁶ BARROSO, L. R. "Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito", *Revista Quaestio Iuris*, n. 1, v. 2, 2014, p. 1-48.

⁴⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988.

⁴⁸ BRASIL. "Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.

Además, cabe recordar que la referida ineficacia del texto normativo no se debe a la responsabilidad del acusado, sino a la desidia o inoperancia de la Hacienda ejecutora, ya sea por inacción o por incapacidad para promover diligencias fructíferas durante el curso de la ejecución fiscal.

De esta manera, al negar la extinción de la punibilidad por la prescripción, se penaliza al individuo por la ineficiencia estatal, resultando en una violación del principio de igualdad, ya que se concede un privilegio a un ciudadano en detrimento de otro. El término privilegio (y la consiguiente ruptura de la igualdad) se utiliza porque ambos agentes – aquel cuya deuda prescribe y aquel cuya deuda no prescribe – no son responsables de esta situación, ya que es un factor ajeno al comportamiento individual. Así, la única solución concebible es considerar la prescripción como causa de extinción de la punibilidad, recuperando el necesario estatus de equilibrio y equidad exigido por el contenido de la norma constitucional⁴⁹.

Por consiguiente, se observa que la no inclusión de la prescripción del crédito como causa de extinción de la punibilidad revela una violación del principio de igualdad, por lo que es necesario verificar la aplicabilidad de la analogía como una herramienta adecuada para resolver tal inconstitucionalidad, siendo este el objetivo a abordar en el próximo tema.

4. Prescripción del crédito tributario como causa extintiva de punibilidad: viabilidad hermenéutica de la analogía

Hecha la constatación de que la orientación jurisprudencial que aparta la equiparación de la prescripción del crédito tributario al pago es contraria al principio de igualdad, consagrado en el artículo 5º, *caput*, de la Constitución Federal, es el momento de verificar la viabilidad de la analogía como método hermenéutico para resolver la problemática planteada.

En este sentido, se retomarán los argumentos presentados en la jurisprudencia del STJ (punto 'ii') mediante un análisis crítico, para luego discutir cómo la metodología estructurante puede ser aplicada para contribuir a resolver la duda relacionada con la aplicación de la analogía para acercar la prescripción al pago.

4.1. Prescripción tributaria y extinción de punibilidad: análisis de la aplicabilidad de la analogía como método integrador

La analogía consiste en una forma de aplicación del texto normativo, de función integradora (y no interpretativa), mediante la cual se aplica determinado precepto a una hipótesis no contemplada por el texto legal, con el fin de llenar un vacío en la ley, representando, de este modo, un verdadero medio de integración del sistema jurídico⁵⁰.

En materia penal, por su parte, está prohibida la analogía que perjudique al acusado (*in malam partem*), siendo permitida únicamente la analogía que le sea favorable (*in bonam partem*), encontrando esta última hipótesis justificación en el principio de equidad⁵¹.

No obstante, aunque se trate de un escenario que se desvía del principio de igualdad, la jurisprudencia del STJ rechaza la aplicación del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 a la prescripción tributaria por analogía, basándose en el argumento de que no existe una similitud relevante entre el pago y la prescripción, a la luz de la *ratio legis* que informa el dispositivo.

Sin embargo, como enseña Carlos Salgado, para constatar la existencia de una laguna digna de aplicación por analogía, se debe invocar el principio o regla general

⁴⁹ GALVAN DOS SANTOS, M.; CECCONELO FOLLE, A. J.; FASOLO PILATI, A. "Os princípios constitucionais como forma de efetivar o estado democrático de direito no Brasil", *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, n. 1, v. 15, 2023.

⁵⁰ BITENCOURT, C. R. *Tratado de direito penal: parte geral*, Saraiva Educação, São Paulo, 2018, p. 207.

⁵¹ TOLEDO, F. A. *Princípios básicos de direito penal*. Saraiva, São Paulo, 1994, p. 27.

inclusiva, por el cual, habiendo la misma "situación de hecho", se adopta el criterio de igualdad como solución justa, de derecho o axiológica. En efecto, reconocido el vacío del ordenamiento para la misma situación de hecho, se impone recurrir a procesos para su llenado, entre los cuales el más técnico, por utilizar la propia legislación, es la analogía, que está prevista en la regla general inclusivo-extensiva del artículo 4º de la Ley de Introducción a las Normas del Derecho Brasileño⁵².

Así, aunque se alegue una ausencia de semejanza relevante entre el pago y la prescripción, a la luz de la *ratio legis*⁵³, la realidad es que en ambos escenarios se trata de una misma "situación de hecho", pues en ambos los agentes no tienen un actuar relevante sobre la ocurrencia o no de la prescripción tributaria (como se explicó en el subtópico 4.2), motivo por el cual los dos escenarios (prescripción y pago) deben atraer la causa extintiva del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003, adoptando el criterio de igualdad como solución justa.

El hecho de que la supuesta *ratio legis* consista en ofrecer la extinción de punibilidad, con vistas a la mejora recaudatoria, no puede traducirse en la imposibilidad de aplicar la causa extintiva de punibilidad por analogía. Esto se debe a que, cuando el Legislativo creó la figura extintiva por el pago, permitió la existencia de una contradicción sistémica, que viola el principio de igualdad, y que debe ser subsanada mediante la aplicación por analogía, como solución de equidad.

Por lo tanto, a diferencia de lo que concluyó el STJ, se identifica una verdadera laguna en el texto legal, apta para permitir la aplicación de la causa extintiva por analogía en el caso de prescripción del crédito tributario.

4.2. Metodología estructurante como fundamentación de la analogía

Evolucionando en este razonamiento, se observa que la limitación impuesta por el STJ a la aplicación del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 por analogía al caso de la prescripción tributaria, no prevalece sobre la adopción de una metodología normativo-estructurante

Sobre la metodología normativo-estructurante, José Joaquim Gomes Canotilho afirma que sus postulados básicos son: (i) la investigación de las diversas funciones de realización del derecho constitucional; (ii) la captación de la transformación de las normas para concretar una decisión, buscando su conexión con la resolución de problemas prácticos; (iii) la preocupación necesaria con la estructura de la norma y del texto normativo en relación con el sentido de la normatividad y el proceso de concretización; (iv) la teoría hermenéutica de la norma jurídica que diferencia entre norma y texto normativo, siendo este último un elemento decisivo para la comprensión de la estructura normativa; (v) el texto de un precepto jurídico positivo se manifiesta solo como "la parte descubierta del iceberg normativo", lo que corresponde al programa normativo (sinónimo de mandato jurídico en la doctrina tradicional); (vi) la norma no abarca solo el texto, sino también un "dominio normativo", es decir, un "fragmento de realidad social" que el programa normativo solo contempla parcialmente; y (vii) por lo tanto, la concretización normativa debe considerar dos tipos de elementos de concretización: el primero, formado por los elementos resultantes de la interpretación del texto de la norma, y el segundo, que

⁵² CARLOS SALGADO, J. "Analogia", *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 91, 2005, p. 45-76.

⁵³ Como se extrae del RHC 81.446/RJ, la *ratio legis* de la causa extintiva del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 es la de "incentivar os sujeitos passivos das obrigações tributárias a quitar os seus débitos para se livrar da persecução penal". BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 81.446/RJ*. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 13/06/2017, publicado no DJe em 30/06/2017.

es el elemento de concretización derivado de la investigación del referente normativo (dominio o región normativa)⁵⁴.

En esta perspectiva, como forma de realizar el derecho constitucional a través de una metodología normativo-estructurante, es necesario alinear la norma jurídica considerando el análisis de la realidad, ya que, como señala Müller, la desvinculación de la disposición legal de la realidad provoca una discrepancia, de modo que solo el "dato real" es capaz de consolidar la normatividad⁵⁵.

El supuesto principal es que el texto ciertamente tiene un papel significativo en la interpretación, pero está limitado por las características inherentes al lenguaje. De esta manera, los propios parámetros proporcionados por el texto escrito contienen lagunas, lo que hace esencial tener en cuenta los hechos y las circunstancias específicas de la situación para proporcionar un contexto adecuado⁵⁶.

De hecho, la adhesión a la metódica normativo-estructurante lleva a la conclusión de que, aunque el programa normativo (texto de la norma) del artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 limite su aplicación a los casos en que ocurre el pago efectivo (sin incluir la hipótesis de prescripción tributaria), al analizar el resultado de esta comprensión, se evidencia una infracción a la Constitución, debido a un estatus desigual derivado de la interpretación dada al programa normativo.

Por lo tanto, se concluye que la Teoría Estructurante de Müller establece las premisas que implican interpretar el programa normativo considerando la realidad material, de modo que la norma se entiende como un modelo obligatorio de ordenamiento que debe concretarse, orientándose hacia la búsqueda de grados de interpretación que se ajusten al derecho constitucional actual⁵⁷.

Por lo tanto, se concluye, con base en la metódica normativo-estructurante, que el artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003 debe aplicarse, por analogía, en el caso de la prescripción del crédito tributario, bajo pena de validar una interpretación contraria a la Constitución, dado que la concepción de norma jurídica adecuada al Estado Constitucional se alinea con la formulada por Friedrich Müller.

5. Conclusión

El uso del derecho penal tributario como herramienta de política recaudatoria, además de permitir la persecución penal, inaugura una consecuencia negada por la orientación adoptada por el STJ: a partir del momento en que se posibilita la extinción de la punibilidad mediante el pago de la deuda (artículo 9º, § 2º, de la Ley nº 10.684/2003), dicho programa normativo debe aplicarse a la hipótesis en la que ocurre la prescripción del crédito tributario.

De lo contrario, se corroboraría una discordancia con el principio de igualdad, en la medida en que no es posible distinguir el mérito entre el agente cuya deuda ha prescrito y el que no cuenta con esta extinción temporal, considerando que la prescripción tributaria es un hecho jurídico atribuible a la Hacienda ejecutora, ya sea por inercia o por su incapacidad para localizar bienes embargables.

De este modo, con la adopción de una metodología normativo-estructurante y teniendo en cuenta el "dato real" constatable (violación de la igualdad), se considera adecuada la aplicación por analogía de la norma extintiva de punibilidad al escenario de la prescripción tributaria, como forma de realización axiológica de la Constitución, bajo pena de validar una inconstitucionalidad inaugurada por el Poder Legislativo, al

⁵⁴ CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*, Edições Almedina, Coimbra, 2018, p. 1213.

⁵⁵ MÜLLER, F. *Teoria estruturante do direito*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2008, p. 226-229.

⁵⁶ COSTA, M. G. V. *A hermenêutica estruturante de Friedrich Muller como instrumento de interpretação constitucional das normas trabalhistas*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2024.

⁵⁷ MÜLLER, F. *Métodos de trabalho do direito constitucional*, Max Limonad, São Paulo, 2000, p. 69.

concebir la extinción de la pena para aquel que paga, pero no para quien ve su deuda prescrita.

Tal entendimiento presenta relevancia ya que constituye una visión alternativa a la posición dominante en la jurisprudencia del STJ, que prohíbe atribuir efectos penales a la prescripción del crédito tributario. La propuesta presentada aquí se formula a partir de una fundamentación inédita en la literatura nacional.

Referencias

- ANDRADE FILHO, E. O. *Direito Penal Tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social*, Atlas, São Paulo, 2015, p. 140.
- BARROSO, L. R. "Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito", *Revista Quaestio Iuris*, n. 1, v. 2, 2014, p. 1-48.
- BITENCOURT, C. R. *Tratado de direito penal: parte geral*, Saraiva Educação, São Paulo, 2018.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 5 out. 1988.
- BRASIL. "Decreto-Lei n. 157, de 10 de fevereiro de 1967", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 13 fev. 1967.
- BRASIL. "Lei de 16 de dezembro de 1830", *liv. 1º de Leis*, Secretaria de Estado dos Negócios da Justiça, Rio de Janeiro, 8 jan. 1831.
- BRASIL. "Lei n. 3.807, de 26 de agosto de 1960", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 set. 1960.
- BRASIL. "Lei n. 4.357, de 16 de julho de 1964", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 1964.
- BRASIL. "Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 19 jul. 1965.
- BRASIL. "Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966.
- BRASIL. "Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 set. 1980.
- BRASIL. "Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 jul. 1991.
- BRASIL. "Lei n. 8.838, de 30 de dezembro de 1991", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 dez. 1991.
- BRASIL. "Lei n. 9.983, de 14 de julho de 2000", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 jul. 2000.
- BRASIL. "Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 mai. 2003.
- BRASIL. "Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 mai. 2009.
- BRASIL. "Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 fev. 2011.
- BRASIL. "Lei n. 13.008, de 26 de junho de 2014", *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 jun. 2014.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 81.446/RJ*. Relatora: Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 13/06/2017, publicado no DJe em 30/06/2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC 362.478/SP*, Relator: Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017 e publicado no DJe em 20/09/2017.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.340.553/RS*, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 12/09/2018, publicado no DJe em 16/10/2018.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg nos EDcl no AREsp 1.265.734*, Relator: Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 06/12/2018

- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 1.872.334/PR*, Relator: Ministro João Otávio de Noronha, Quinta Turma, julgado em 01/12/2020
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 1.772.918/SP*, Relator: Ministro Ribeiro Dantas, Quinta Turma, julgado em 03/08/2021 e publicado no DJe em 10/08/2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp nº 1.839.423/PR*, Relator: Ministro Raul Araújo, Quarta Turma, julgado em 22/11/2021 e publicado no DJe em 02/12/2021.
- BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Tema Repetitivo n. 566*. Prescrição intercorrente na execução fiscal suspensa por não localização do devedor ou de seus bens. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=566&cod_tema_final=566. Acesso em: 19 jan. 2024.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RHC 128.245/SP*, Relator: Ministro Dias Toffoli, Segunda Turma, julgado em 23/08/2016.
- CARLOS SALGADO, J. "Analogia", *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 91, 2005, p. 45-76.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*, Edições Almedina, Coimbra, 2018.
- COSTA, M. G. V. *A hermenêutica estruturante de Friedrich Muller como instrumento de interpretação constitucional das normas trabalhistas*. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, 2024.
- COSTA JÚNIOR, P. J.; DENARI, Z. *Infrações tributárias e delitos fiscais*, Saraiva, São Paulo, 2000.
- CRESWELL, J. W. *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto*, Artmed, Porto Alegre, 2010.
- GALVAN DOS SANTOS, M.; CECCONELO FOLLE, A. J.; FASOLO PILATI, A. "Os princípios constitucionais como forma de efetivar o estado democrático de direito no Brasil", *Revista Digital Constituição e Garantia de Direitos*, n. 1, v. 15, 2023.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*, Atlas, São Paulo, 2008.
- HARADA, K.; MUSUMECCI FILHO, L.; POLIDO, G. M. *Crimes contra a ordem tributária*, Atlas, São Paulo, 2014.
- MACHADO, H. B. *Crimes contra a ordem tributária*, Atlas, São Paulo, 2022.
- MARTINS, I. G. S. *Da sanção tributária*, Saraiva, São Paulo, 1980.
- MEIRA, L. A.; ZIEMBOWICZ, R. L. "A extinção da punibilidade dos crimes tributários em face do princípio constitucional da proporcionalidade", *Revista Argumentum*, n. 3, v. 21, 2020, pp. 1025-1057.
- MENDES, G. A. S.; AMARAL, C. P.; DE SOUZA, C. M. "Sonegação fiscal à luz da criminologia crítica", *Revista Paradigma*, n. 2, v. 30, 2022, p. 26-48.
- MÜLLER, F. *Métodos de trabalho do direito constitucional*, Max Limonad, São Paulo, 2000.
- MÜLLER, F. *Teoria estruturante do direito*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2008.
- PAULSEN, L. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*, SaraivaJur, São Paulo, 2022.
- SILVA JÚNIOR, W. N. *Curso de direito processual penal: teoria (constitucional) do processo penal*. Editora OWL, Natal, 2021.
- TOLEDO, F. A. *Princípios básicos de direito penal*. Saraiva, São Paulo, 1994.
- VIRTUOSO, J. I. "Aspectos Controvertidos dos Crimes contra a Ordem Tributária: Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990", *Revista Direito Tributário Atual*, n. 39, 2021, p. 226-254.
- XEREZ, H. V. *Crimes tributários: teoria à extinção da punibilidade pelo pagamento*, Juruá, Curitiba, 2017.