

## EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO À LUZ DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE DO DIREITO PENAL

EXTINCTION OF PUNISHABILITY BY PAYMENT OF TAX IN LIGHT OF THE  
PRINCIPLE OF PROPORTIONALITY IN CRIMINAL LAW

Sabryna Ribeiro Queiroz<sup>1</sup>

Deivid Oliveira Lopes<sup>2</sup>

Ana Maria Seixas Pamponet<sup>3</sup>

### RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso se propõe a examinar a possibilidade de a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo violar o Princípio da Proporcionalidade do Direito Penal. Antes de desenvolver o presente estudo, fez-se necessário identificar que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo está no campo do Direito Penal Tributário, que combina elementos do Direito Penal e do Direito Tributário para reprimir crimes contra a ordem tributária e promover a justiça fiscal. Essa delimitação permitiu identificar que a criminalização de infrações fiscais gera inúmeros questionamentos que põem em dúvidas a efetividade e justiça. Dito isso, tem-se que a presente pesquisa adotou o método qualitativo, que consiste numa abordagem voltada para qualidade das matérias e sua relevância para o tema proposto. Por conseguinte, a metodologia consistiu na revisão bibliográfica realizada por meio da análise de legislação, doutrina e jurisprudência acerca do tema, bem assim de artigos e teses desenvolvidos na mesma linha abordada. Ao final da pesquisa foi possível inferir que a forma de aplicação do benefício causa conflitos entre princípios e consequentemente, põe em risco a segurança da ordem tributária.

**Palavras-chave:** Extinção da punibilidade; proporcionalidade; justiça fiscal.

### ABSTRACT

This final paper aims to examine the possibility that the extinction of punishability for paying taxes violates the Principle of Proportionality of Criminal Law. Before developing this study, it was necessary to identify that the extinction of

punishability for paying taxes falls within the field of Criminal Tax Law, which combines elements of Criminal Law and Tax Law to repress crimes against the tax system and promote tax justice. This delimitation allowed us to identify that the criminalization of tax offenses raises numerous questions that cast doubt on its effectiveness and justice. That said, this research adopted the qualitative method, which consists of an approach focused on the quality of the subjects and their relevance to the proposed theme. Therefore, the methodology consisted of a bibliographic review carried out through the analysis of legislation, doctrine and case law on the subject, as well as articles and theses developed along the same lines addressed. At the end of the research, it was possible to infer that the form of application of the benefit causes conflicts between principles and, consequently, puts the security of the tax system at risk.

**Keywords:** Extinction of punishability; proportionality; tax justice.

<sup>1</sup> Graduando/a em Direito, Centro Universitário Nobre (UNIFAN), [queirozribeiro54@outlook.com.br](mailto:queirozribeiro54@outlook.com.br)

<sup>2</sup> Mestre em Direito Público (Universidade Federal da Bahia - UFBA), [deivid\\_dlo@hotmail.com](mailto:deivid_dlo@hotmail.com)

<sup>3</sup> Doutora em Direitos Humanos e Desenvolvimento (Universidade Pablo de Olavide), [ana.pamponet@hotmail.com](mailto:ana.pamponet@hotmail.com)

## 1 INTRODUÇÃO

Toda a atividade do Estado deve ser norteada por princípios. São eles que permitem verificar se as ações estatais estão atendendo ao fim que delas se esperam. Nesse sentido, surgem dúvidas acerca de um instituto muito conhecido no campo do Direito Tributário, qual seja, a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo.

O tema demanda debates por inúmeros fatores. O principal deles, é a ausência de um marco temporal para a concessão do benefício ao contribuinte inadimplente nos moldes da atual jurisprudência brasileira. Sim, pois, quando se fala em punibilidade, estar-se falando em Direito Penal, ramo jurídico que lida com prazos fatais, desde as normas de prevenção dos crimes até as de execução das penas. Assim, em tese, não deveria ser diferente com a extinção da punibilidade do réu penal tributário.

Os impactos e discussões acerca dessa questão, ultrapassam os limites da relevância jurídica, também atingindo o interesse social, posto que o bem jurídico dos crimes tributários engloba o interesse coletivo, mostrando a sua pertinência enquanto tema de interesse público, assim como para as academias de direito.

Feitas tais considerações, tem-se que o presente estudo se propõe a responder a seguinte questionamento: de que forma a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo pode violar o Princípio da Proporcionalidade do Direito Penal?

Para responder ao questionamento supracitado, elencou-se como objetivo geral analisar de que forma a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo pode violar o Princípio da proporcionalidade do Direito Penal. Lado outro, delimitaram-se como objetivos específicos os seguintes: entender a punibilidade no âmbito da criminalidade tributária; analisar o princípio da proporcionalidade e a aplicação da pena; verificar o procedimento de extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo segundo o Direito pátrio; pesquisar a extinção da punibilidade tributária à luz do princípio da proporcionalidade do direito penal; e discutir se a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo gera um sentimento de impunidade.

Ademais, para desenvolver o presente estudo e cumprir os objetivos propostos, fora adotada a metodologia de pesquisa científica pautada numa abordagem qualitativa, com foco no agrupamento e seleção de fontes juridicamente relevantes, que exprimissem a qualidade necessária para elaboração do estudo.

Outrossim, tendo em vista a abordagem adotada, o método correlato escolhido foi o de revisão bibliográfica, por meio da qual foram analisados livros doutrinários, bem como a legislação e a jurisprudência brasileira acerca do tema da pesquisa, sem prejuízo do estudo de apoio em outros artigos sobre temas afins e/ou equivalentes ao que esse trabalho se propõe.

## 2 NATUREZA JURÍDICA DO TRIBUTO PARA ALÉM DO CARÁTER SANCIONATÓRIO

O Direito Tributário desempenha um papel fundamental na sociedade contemporânea, pois busca regular as relações fiscais entre o Estado e os contribuintes, estabelecendo as normas e os princípios que orientam a arrecadação de tributos. Nesse contexto, o tributo se destaca como um instrumento essencial para a manutenção das atividades estatais e o financiamento de políticas públicas.

Dito isso, transcreve-se o texto do artigo 3º da lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, norma que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional, preconizando que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Como se vê, o tributo não é uma imposição do Estado que decorre do seu poder de punir. Logo, não se mostrar como uma sanção, conforme se infere do dispositivo redigido pelo legislador. Em verdade, trata-se de uma obrigação compulsória característica de estruturas estatais pautadas na democracia organizacional.

Para Cassone (2018), o tributo é compreendido como uma prestação pecuniária compulsória instituída em lei e cobrada pelo Estado, cuja finalidade é custear as despesas públicas e promover a justiça social. Dessa forma, os tributos representam uma fonte de recursos indispensável para a realização de investimentos em áreas como saúde, educação, segurança, infraestrutura, entre outras, que impactam diretamente na qualidade de vida da população.

Além do aspecto financeiro, merece destaque o fato de que o tributo exerce um importante papel na sociedade contemporânea ao servir como instrumento de redistribuição de renda e de promoção da igualdade social.

Sim, pois, é por meio de uma tributação progressiva em que há uma incidência com maior peso sobre aqueles que possuem abastada capacidade contributiva, o Estado tem em vista atenuar as desigualdades econômicas e promover um ambiente mais justo e inclusivo (Cassone, 2018).

Por outro lado, é necessário reconhecer que a tributação também suscita questões complexas e desafios no contexto contemporâneo. Quando se trata dos ilícitos tributários sujeitos à sanção penal do Estado, tem-se que o sistema

tributário torna-se alvo de críticas devido à complexidade como interliga os dois ramos do direito e como os transgressores são punidos (Ziembowicz, 2024).

Diante desse panorama, é imprescindível a ocorrência de debates jurídicos acerca do Direito Penal Tributário, a fim de que a política fiscal esteja alinhada com os princípios da justiça, equidade e eficiência, buscando conciliar a necessidade de arrecadação com a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes e a promoção do bem-estar social.

Em síntese, verifica-se que na sociedade contemporânea, o Direito Tributário não mais se limita ao desempenho do papel de estabelecer as bases para a arrecadação e utilização dos tributos como meio de viabilizar o funcionamento do Estado e de promover a justiça social, como também dialoga com direito penal criando um novo panorama na persecução do interesse público.

## 2.1 A ORDEM TRIBUTÁRIA ENQUANTO BEM JURÍDICO TUTELADO PELO DIREITO PENAL

Como já exposto anteriormente, o Direito Tributário é o ramo do Direito que trata das relações entre o Estado e os contribuintes, regulando a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos. Por sua vez, o Direito Penal trata das matérias criminais que ocorrem na sociedade.

Nesse sentido, pode-se afirmar que a missão do direito penal é regular o conjunto de normas que estabelecem as infrações penais bem assim as penas aplicáveis às condutas consideradas ilícitas a partir de uma convenção normativa criada pela sociedade, ou seja, condutas que violam bens jurídicos legalmente tutelados (Alencar, 2006).

Fazendo uma síntese didática do papel do Direito Penal, tem-se que ele existe para proteger, prevenir e punir as ações que violam os bens jurídicos essencialmente protegidos pela Constituição Federal, como a vida, a honra, o patrimônio, etc. No caso de crimes fiscais, aplica-se a mesma lógica.

Nas palavras Ziembowicz (2024), o direito tributário é um direito de sobreposições, posto que dialoga com vários outros ramos como o empresarial, o cível, do trabalho, assim como ocorre como direito penal. A linha que separa as infrações essencialmente do direito tributário daquelas abarcadas pelo direito penal, é a tutela do bem jurídico violado.

Em se tratando dos delitos tributários, estes são caracterizados pela violação da arrecadação fiscal, logo, tem-se o bem jurídico tutelado que não deve ser violado. Vejamos:

O bem jurídico tributário se insere no contexto dos chamados bem jurídicos difusos, numa categoria ainda mais específica, chamados de bens jurídicos institucionais. São assim considerados por serem relacionados com determinadas atividades desempenhadas normalmente pelo poder público que são imprescindíveis para a vida dos indivíduos em sociedade. No caso, o bem jurídico tributário está relacionado com a atividade dos institucional de arrecadação de tributos essencial que é para o desenvolvimento de praticamente todas as atividades a serem desempenhadas pelo Estado. (Alencar, 2006, p. 37).

Percebe-se que a interseção entre esses dois ramos do Direito se verifica nas hipóteses em que as infrações fiscais ultrapassam os limites do direito tributário e se configuram também como crimes, especialmente quando há intenção deliberada de burlar as obrigações para com o fisco, como no caso da sonegação de impostos. Nesse contexto, é fundamental analisar a diferença entre infrações administrativas e crimes fiscais, bem como os critérios utilizados para caracterizar a conduta como ilícita e passível de punição penal.

No Direito brasileiro, a Lei Federal n.º 8.137/1990 define os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Esses crimes englobam condutas como a sonegação fiscal, a fraude fiscal, a omissão de informações relevantes para a fiscalização, entre outras. A legislação estabelece as penas aplicáveis a esses crimes, que podem incluir multas, detenção e até mesmo reclusão, dependendo da gravidade da conduta e do prejuízo causado aos cofres públicos (Brasil, 1990).

Outrossim, o Direito Penal Econômico se preocupa com a preservação do interesse da coletividade que se confunde no próprio bem jurídico tutelado, se dedicando à tutela da ordem econômica e extraindo o seu fundamento da

necessidade de proteção do conjunto social contra práticas ilícitas que afetam o funcionamento do mercado e causam prejuízos à coletividade (Cury, 2020).

Assim, infere-se que, em teoria, a punibilidade no contexto da criminalidade tributária envolve a aplicação das normas penais que visam coibir condutas ilícitas como a sonegação fiscal, evasão de divisas, entre outras práticas lesivas ao erário, de modo a preservar a harmonia e equilíbrio econômico e financeiro do Estado Democrático de Direito.

Nesse contexto, é importante destacar a chamada criminalização do não pagamento de tributos que tem sido objeto de debates na doutrina e na jurisprudência. Existem correntes defendendo que a utilização do Direito Penal como forma de coagir o contribuinte a cumprir suas obrigações fiscais pode gerar injustiças e desigualdades, principalmente em um sistema tributário complexo e burocrático como o brasileiro. Por outro lado, existem defensores da ideia da punição penal como necessária para garantia da efetividade da arrecadação e combater a sonegação. Destarte, faz-se importante analisar os dois lados dessa divergência.

## 2.2 CRIMINALIZAÇÃO DA INADIMPLÊNCIA TRIBUTÁRIA

A criminalização do não pagamento de tributos é um tema complexo e controverso que suscita debates em diversos setores da sociedade e do mundo jurídico. Essa questão envolve não apenas aspectos legais e econômicos, mas também éticos e sociais, pois está diretamente relacionada à arrecadação de recursos pelo Estado e à distribuição justa dos ônus fiscais entre os contribuintes.

No direito penal contemporâneo, num marco de um Estado social e democrático de direito, observou-se que algumas infrações cometidas pelas classes econômicas mais abastadas possuíam um nível de danosidade social tão grande ou até maior que a criminalidade comum. A tomada de consciência de amplos setores da sociedade a respeito da magnitude dos danos sociais provocados por esse tipo de conduta fez com que os mesmos identificassem como vítimas de tal fenômeno, exigindo como resultado a intervenção de controles penais (Alencar, 2006, p. 71).

Conforme citado, a necessidade de criminalizar a inadimplência fiscal surgiu de uma transformação da matriz de pensamento, impulsionada pelo modelo democrático estatal adotado pelas nações com estruturas políticas similares à do Brasil. Nesses Estados, verificou-se que os danos sociais causados pelos agentes que cometiam, dolosamente, infrações contra a ordem tributárias, estavam causando danos ao conjunto social com desdobramentos similares ou até maiores que os crimes comuns.

A título de exemplo, na maioria dos países da Europa, as respectivas legislações preveem a criminalização de condutas relacionadas à evasão fiscal e à sonegação de impostos, mostrando que o sistema penal-tributário dos países europeus se dedica a punir criminalmente as infrações consideradas as mais graves contra a ordem tributária (Alencar, 2006).

Tal cenário, visualizado na Europa, pode reforçar que a criminalização do não pagamento de tributos se mostra como uma resposta a práticas fraudulentas que prejudicam o interesse da coletividade. Sendo o direito penal tributário utilizado como o instrumento para garantir a justiça fiscal, buscando evitar que alguns contribuintes se beneficiem indevidamente em detrimento do interesse do conjunto social.

No entanto, para Ziembowicz (2020), a criminalização da inadimplência não é uma equação matemática de simples resolução, pois abre margem para questionamentos e críticas, especialmente no que diz respeito aos limites e à proporcionalidade das penalidades aplicadas a agentes com poder aquisitivo diferente.

Nessa linha, percebe-se que a criminalização excessiva de ilícitos tributários, pode levar à criminalização da pobreza, penalizando de forma desproporcional os contribuintes em situação de vulnerabilidade econômica.

Por outro lado, defensores da criminalização sustentam que ela é necessária para combater a sonegação fiscal, que causa prejuízos significativos aos cofres públicos e compromete a capacidade do Estado de prover serviços essenciais à população. Para aqueles adeptos à corrente da criminalização, ela pode funcionar como um mecanismo de dissuasão, desencorajando condutas ilícitas e promovendo o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, e por consequência, garantindo a receita estatal (Alencar, 2006).



O autor afirma ainda que a criminalização do não pagamento de tributos deve ser aplicada de forma equilibrada e justa, levando em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos, as circunstâncias do caso e os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Além disso, é fundamental que o sistema tributário seja transparente e acessível, facilitando o cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes (Alencar, 2006).

Nessa linha, verifica-se que a grande problemática que envolve tipificação penal de ilícitos tributários, é a necessidade de se achar um equilíbrio entre os meios de punição empregados, o bem jurídico tutelado e a conduta delituosa, para que de fato, o direito penal tributário sirva de instrumento para garantia da efetividade do sistema tributário e da justiça fiscal.

### 3 A PROPORCIONALIDADE COMO PRINCÍPIO NORTEADOR DA APLICAÇÃO DA PENA

Todos os ramos do Direito possuem princípios basilares que norteiam a produção, a interpretação e a aplicação das suas respectivas normas jurídicas. No tocante a seara do direito penal, um dos mais importantes princípios é o princípio da proporcionalidade, intimamente ligado às penas cominadas para cada delito.

O princípio em comento pode ser conceituado como a exigência de que a penalidade cominada para o tipo penal seja proporcional à infração cometida, ou seja, deve ser adequada, necessária e proporcional em sentido estrito — sob a ótica da legislação penal, da jurisprudência e da doutrina brasileira. Assim, será suficiente para atender ao propósito da pena que é retribuir ao agente a violação do bem jurídico, coibir a prática do delito e ressocializar o agente, conscientizando-o da necessidade de não mais incorrer em prática delituosa (Araújo, 2009).

Destarte, depreende-se que o princípio da proporcionalidade é basilar para o Direito Penal uma vez que serve como uma espécie de bússola na aplicação da pena assegurando a justa retribuição pela prática do crime e o equilíbrio entre a gravidade do delito e a sanção imposta, o que se dá a partir da de três pilares primordiais: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

Por adequação, tem-se a exigência de que a pena seja idônea para alcançar os fins do Direito Penal. A penalidade cominada deve ter potencial para prevenção de futuros delitos, operar a ressocialização do condenado e retribuir o crime justamente. Já em relação à necessidade, preconiza-se que a pena seja o único meio capaz de alcançar os fins do Direito Penal (retribuição, prevenção e ressocialização). Logo, a pena só se justifica se não existirem medidas alternativas para atingir os objetivos supracitados (Araújo, 2009).

Nesse ponto, impõe-se destacar o elemento 'necessidade' no contexto do presente estudo. Tal requisito preconiza que a penalidade preconizada seja necessária para os fins da pena. Em outras palavras, a razão de ser da pena, é justamente a sua essencialidade para os fins de retribuição, prevenção e ressocialização. Tem-se então que se não for necessária, presume-se por inócua a pena (Araújo, 2009).

Por fim, a terceira característica que deve ser observada na cominação das penas, é a proporcionalidade em sentido estrito. Observe:

O terceiro elemento da proporcionalidade pressupõe a comparação entre os meios empregados e os fins colimados, de molde a que os meios sejam os menos danosos possíveis. O meio a ser utilizado não pode apresentar-se de forma desproporcional ao fim pretendido. Enfim, há um sopesamento entre o meio a ser empregado e o fim a ser alcançado, de forma que, conquanto haja a realização ou fomento do fim perseguido, haja a menor restrição possível ao direito fundamental. Em outras palavras, pressupõe que as vantagens a serem trazidas pela adoção da medida superem as desvantagens (Araújo, 2009, p. 296).

Como se nota, o princípio da proporcionalidade é a matriz que norteia a criação e aplicação das penas. Logo, a partir dos três parâmetros acima descritos (adequação, necessidade e proporcionalidade *stricto sensu*), é possível verificar, em cada caso, se a pena é suficiente e capaz de alcançar os fins da punição sem configurar excessos.

Outrossim, o princípio da proporcionalidade deve ser aplicado em todas as etapas do processo penal, desde a investigação até a execução da pena. Evitando a utilização da pena como um instrumento de castigo, visto que o

caráter retributivo decorre da legalidade, do “não fazer” que a previsão de crimes no código penal impõe a todos (Hireche, 2011).

Nesse contexto, verifica-se a pena para o direito penal, à luz do princípio da proporcionalidade, transcende o propósito de punição. Importa também a manutenção da ordem que não deveria ser violada pela prática delitiva. Destarte, para além de punir, a aplicação da pena também visa preservar a respeitabilidade do texto legal.

Dito isso, impõe-se, neste momento, a análise da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo em crimes econômicos, paralelamente ao papel da pena à luz do princípio da proporcionalidade no direito processual penal brasileiro.

#### 4 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTO

O Direito Penal brasileiro admite algumas espécies de acordos oferecidos ao investigado/processado, os quais suspendem a persecução penal. Nesse sentido, mediante o cumprimento das condições impostas ao polo passivo, haverá a extinção da punibilidade do agente.

Os exemplos mais comuns dessas espécies alternativas de resolução de demandas criminais, é a suspensão condicional o processo, prevista no artigo 89 da Lei Federal n.º 9.099/1995, e o novel Acordo de Não Persecução Penal (ANPP) introduzido ao ordenamento jurídico através do Pacote Anticrime, como ficou conhecida a Lei Federal n.º 13.964/19 (Brasil, 2019).

Na seara do direito penal tributário também se admite rotas alternativas à sentença de mérito, e que são capazes de extinguir a punibilidade do agente. Até a edição da Lei 9.249/1995, o devedor só poderia evitar a persecução penal, se fizesse a realização do pagamento dos seus débitos fiscais antes da decisão administrativa que os lançaria na dívida ativa (Campos, 2020).

Com o advento da referida norma, dilatou-se o prazo para que o agente, mediante o recolhimento do tributo devido, obtivesse a extinção da sua punibilidade. Transcreve-se, a seguir, o artigo 34 da Lei n.º 9.249/1995, o qual prevê tal hipótese. *In verbis*:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 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. (Brasil, 1995b, grifo nosso)

Ocorre que no ano de 2003, sobreveio a Lei n.º 10.684, trazendo alterações referentes à legislação tributária nacional, dentre as quais está a redação do §2º do seu artigo 9º, dispondo que a extinção da punibilidade se dará mediante o pagamento sem, contudo, prever um marco temporal como a lei retromencionada o fazia (Brasil, 2003).

De igual modo, a Lei n.º 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, trouxe alterações ao texto da Lei n.º 9.430/96 que trata da legislação tributária nacional, fazendo constar também a possibilidade de extinguir a punibilidade do agente pelo adimplemento do débito fiscal, não prescrevendo um marco temporal (Brasil, 2011).

Nota-se que houve uma série de alterações legislativas, tanto no tocante à inclusão de marcos temporais para a benesse sob análise, como também para a supressão de tais marcos em outros diplomas.

Oportuno ressaltar ainda que a citada Lei n.º 9.249/1995, que fixa o marco temporal como recebido da denúncia de crimes tributários, ainda está em vigor, não tendo sido revogada. Logo, recai sobre o Poder Judiciário, enquanto intérprete da norma, fixar o momento preclusivo (Campos, 2019).

Ocorre que a interpretação que os tribunais superiores pátrios têm dado aos dispositivos supracitados, bem assim aos demais diplomas de mesma natureza no ordenamento jurídico brasileiro, é de relativização do marco temporal previsto na lei, questão que merece destaque e será discutida nas seções seguintes.

#### 4.1 O TRATAMENTO JURÍDICO DISPENSADO AO CRIMINOSO TRIBUTÁRIO SEGUNDO A INTERPRETAÇÃO DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

Conforme já exposto, a jurisprudência dos tribunais superiores brasileiros vem relativizando o alcance temporal e processual do benefício da extinção da punibilidade mediante o pagamento do tributo, haja vista haver dispositivos

legais em que o legislador ficou silente quanto ao marco temporal fatal que outrora fora legalmente fixado como sendo o recebimento da denúncia.

O Supremo Tribunal Federal adota o entendimento segundo o qual o agente pode, a qualquer momento do processo, efetuar o pagamento do tributo, obtendo a consequente extinção da punibilidade. Tal entendimento é precedente da corte suprema, sendo adotado à unanimidade (Brasil, 2015).

Na mesma linha, o Superior Tribunal de Justiça coaduna com o entendimento dos ministros do STF, adotando também como precedente da Corte Cidadã, a extinção da punibilidade a qualquer tempo, como se infere no RHC 98.508/SP e no HC 414.879/SP, por exemplo (Brasil, 2018a; Brasil, 2018b).

Destaca-se, ainda, que a Quinta Turma do STJ tem ido além. Conforme precedentes do órgão, a extinção da punibilidade pelo adimplemento fiscal pode ocorrer, inclusive, mesmo após transitada em julgado da sentença penal condenatória, como consta no julgado a seguir transcrito:

HABEAS CORPUS. IMPETRAÇÃO EM SUBSTITUIÇÃO AO RECURSO CABÍVEL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DO REMÉDIO CONSTITUCIONAL. VIOLAÇÃO AO SISTEMA RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO. [...] 2. O alegado constrangimento ilegal será analisado para a verificação da eventual possibilidade de atuação ex officio, nos termos do artigo 654, § 2º, do Código de Processo Penal. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. 1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. 2. Não há como se interpretar o referido dispositivo legal de outro modo, senão considerando que o pagamento do tributo, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado. 3. Como o édito condenatório foi alcançado pelo trânsito em julgado sem qualquer mácula, os efeitos do reconhecimento da extinção da punibilidade por causa que é superveniente ao aludido marco devem ser equiparados

aos da prescrição da pretensão executória. 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003. (STJ - HC: 362478 SP 2016/0182386-0, Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 - QUINTA TURMA, Data de Publicação: DJe 20/09/2017, grifo nosso)

Da análise do julgado, depreende-se que a base da interpretação dos Ministros que compõem a Quinta Turma do STJ, é a redação do §2º, do artigo 9º da Lei 10.684/2003, o qual preconiza que *“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, 2003).

Campos (2020) afirma que as diversas alterações dos textos legais acerca dos programas voltados a estimular a adimplência tributária, especialmente no tocante aos permissivos de extinção da punibilidade pelo pagamento, causou ecos na interpretação normativa, que impulsionaram o cenário jurisprudencial atual, onde não se reconhece um marco para que o inadimplente, mesmo condenado, possa se “livrar” do ônus da pena pelo simples pagamento do débito.

Nesse contexto, a postura adotada pelos tribunais superiores, é de que a existência de leis, sobretudo as mais recentes, que silenciaram acerca de um marco processual fatal para o agente pagar o tributo e obter a extinção da punibilidade, abre margem para a interpretação de que ela pode ser feita a qualquer tempo.

#### 4.2 A AUSÊNCIA DO MARCO TEMPORAL DIANTE DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE

Como delineado até aqui, observa-se que o direito penal, em sua essência, exige a aplicação das sanções penais visando responsabilização do agente, ressocializá-lo e coibi-lo, bem assim o conjunto social, de praticarem o delito. Por conseguinte, como visto, o princípio da proporcionalidade realiza o equilíbrio entre a vontade do legislador e o efeito prático da pena.

Ocorre que a ausência de um marco temporal para que o agente obtenha a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, se contrapõe à ordem jurídica e se desvia do propósito da criminalização tributária, quer seja para a

efetiva punição dos agentes, quer seja pelos efeitos contrários ao estimular a prática de crimes da espécie (Campos, 2019, *apud* Torres, 2019).

Tem-se, portanto, que apesar de o sistema prever toda a disciplina e as punições que devem ser aplicadas ao criminoso tributário, estas são relativizadas pelo próprio texto legal, especialmente para os intérpretes que entendem não ter o legislador restringido o momento para a concessão da benesse sob análise.

É em razão disso que Hireche (2011) tece críticas ao modelo penal aplicados aos crimes da espécie, ao afirmar que é retrógrado utilizar a norma penal a partir de um viés simbólico, meramente para amedrontar o administrado e coibi-lo a fazer ou deixar de fazer algo. No caos dos crimes tributários, para coagir a pessoa física a adimplir o ônus fiscal e a não incorrer em práticas que prejudiquem o erário.

Ainda nesse sentido, o autor faz as seguintes considerações:

Impende esclarecer que a crítica acima feita em relação ao simbolismo desse Direito Penal não tem condão de desmerecer a proteção jurídica que se deve atribuir aos bens de relevo econômico, desde que feita em outros ramos dos direitos quando a intervenção vai se demonstrar adequada e legítima. As relações econômicas carecem sim de tratamento jurídico. Apenas o que se deve considerar é que nem tudo que seja importante para a saúde econômica deve merecer tutela penal (Hireche, 2011, p. 277).

Destarte, é necessário aqui resgatar o papel primordial do já citado princípio da proporcionalidade no direito penal.

Considerando os estudos acerca do princípio em referência, viu-se que ele busca tanto limitar a “violência” do Estado na aplicação das sanções, quanto punir o agente na medida adequada da sua conduta. Nesse panorama em que o princípio da proporcionalidade opera como limitador estatal e como dosador da pena adequada, a extinção da punibilidade decorrente do recolhimento tardio do tributo, estaria, em tese, descumprindo o referido princípio nessa duas perspectivas citadas.

No tocante à perspectiva de limitação da violência do Estado, a inobservância do princípio da proporcionalidade se deve ao emprego simbólico de normas penais, haja vista que, como citado, os críticos do sistema penal

tributário defendem que o uso do direito repressor como instrumento de arrecadação se mostra uma violência desmedida na medida que o Direito Penal é um instrumento residual de controle (Hireche, 2011).

Infere-se que o direito penal deve ser usado como última ferramenta de controle e organização social. Não denota proporcionalidade o uso de uma prerrogativa tão “agressiva” para tratar de questões relacionadas ao funcionamento da máquina estatal.

Em contrapartida, a ausência de um marco temporal para o benefício em análise, cria o cenário do que criticam o garantismo no tocante as interpretações em favor do criminoso tributário. *In verbis*:

O limite do marco temporal da regularização é necessário, pois o não pagamento de tributo equivale ao descumprimento de um dever de cidadania. Portanto, todo ato de sonegação leva ao perecimento do exercício de direitos alheios, em relação à previdência social, à educação, à saúde, à segurança ou a qualquer outro direito atendido pelo Estado. Daí a importância de ter-se sempre algum instrumento que, ao mesmo tempo, sirva para punir exemplarmente o mau pagador e, por justiça, preserve algum espaço para execução da pena ou conexão necessária com a decisão judicial relativa ao direito material (Torres, 2019).

Destarte, recorrendo ao direito comparado como forma de analisar a questão, observa-se que em países que, assim como o Brasil, admitem a extinção da punibilidade em razão do recolhimento intempestivo do tributo, como no caso de Alemanha, Áustria e Cabo Verde, observa-se que os seus ordenamentos jurídicos fixam um marco temporal sendo, respectivamente, o encerramento do procedimento fiscal (administrativo), o recebimento da denúncia e o fim da instrução processual em sede judicial (Campos, 2020).

Em contrapartida, como já visto, o Brasil, especialmente a partir da interpretação dos tribunais superiores, vem adotando a inexistência de um limite temporal, em que pese haja legislações em vigor que preconizam o recebimento da denúncia como sendo o marco fatal.

Nesse cenário, impõe-se mencionar que a obrigação de recolher o tributo não desaparece com a deflagração da ação penal. Mesmo após a judicialização da inadimplência, visando punir o agente pela via criminal, a obrigação tributária



de cunho administrativo permanece paralelamente ao processo judicial. Logo, em caso de eventual condenação, além da sanção penal, ainda remanescerá a obrigação tributária que não foi adimplida (Torres, 2019).

Infere-se que a previsão de normas penais não afasta a obrigação tributária. A sanção penal decorre justamente da transgressão da norma repressora, tal como ocorre como crime de roubo, por exemplo. Sendo assim, uma vez transgredida a norma penal por meio da prática da conduta típica, consumado está o crime, para o qual surge a pena cominada.

Resgatando-se, aqui, o papel do princípio da proporcionalidade no direito penal, especialmente no tocante ao objetivo de equilibrar a sanção e a conduta praticada, não se mostra razoável que o criminoso tributário tenha a punibilidade afastada por fazer tardiamente, aquilo que deveria fazer em tempo hábil.

Oportuno mencionar que há países, como Angola, Austrália e Finlândia, onde não há possibilidade de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, havendo total independência entre os feitos administrativos e judiciais. Todavia, os ordenamentos jurídicos das citadas nações, admitem a atenuação da pena em razão do pagamento tardio (Campos, 2020).

No Brasil, o artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN) se mostra alinhado com a postura adotada pelos países supracitados ao preconizar que:

Art. 138. **A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração**, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. **Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização**, relacionados com a infração. (Brasil, 1966, grifo nosso)

Torres (2019) afirma que a disposição contida no artigo citado, trata do arrependimento eficaz que, na doutrina do direito penal, importa a ação do agente infrator que, querendo retroceder na conduta típica, age de modo a afastar os efeitos do crime em tempo hábil a restabelecer a ordem social sem gerar impactos significativos. Tal comportamento só ensejará a punição pelos atos que eventualmente caracterizem crime.

Nessa linha de pensamento, observa-se que o pagamento tardio do tributo no modelo brasileiro não se mostra equivalente ao arrependimento eficaz, haja vista que o contribuinte pode o fazer a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da ação pena. A conduta típica foi praticada e a lesão ao bem jurídico fora consumada, ou seja, houve o resultado do crime. Isso deveria impedir que inadimplentes se valessem do recolhimento tardio do tributo para se eximirem da responsabilidade penal, em total simetria com os demais crimes do Direito Penal.

Ocorre que apesar da previsão contida no supracitado artigo 138 CTN, a extinção da punibilidade pelo pagamento tributo passou por várias modificações legislativas ao longo das últimas décadas, bem como sofreu a interferência interpretativa dos tribunais superiores que “aboliram” o marco temporal a partir da hermenêutica sistemática das várias leis que versam sobre o tema, de modo que o agente pode se valer da benesse a qualquer tempo, em total contrariedade a égide do princípio da proporcionalidade.

A existência concomitante de dispositivos que preconizam diretrizes diferentes para um mesmo fato, somada ainda às críticas ao uso do Direito Penal de forma meramente simbólica com fito de coibir a inadimplência tributária, põe em risco a segurança jurídica no que tange a repressão efetiva do Estado contra infrações fiscais.

No caso da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, a forma como tem sido admitida no Direito pátrio, foge aos ditames da proporcionalidade no que tange à necessidade de uma punição proporcional à conduta para que, ao ser aplicada, cumpra os fins de ressocializar, coibir novas práticas e retribuir o agente pela violação da ordem jurídica.

O primeiro ponto que se critica é a admissão da extinção pelo simples adimplemento do tributo em atraso. Sim, pois, pagar tributo é um dever do contribuinte que independe de ser ou não condenado penalmente. Assim, o pagamento poderia ensejar a atenuação da pena, tal como ocorre em países como Angola, Austrália e Finlândia.

Outrossim, a extinção da punibilidade por meio da autocomposição no direito penal tradicional, a exemplo da já citada Suspensão Condicional do Processo e do ANPP, enseja a consignação de restrições de direitos do processado, o que não ocorre no âmbito tributário. Assim, além do pagamento

do tributo, deveriam ser cumuladas outras punições menos gravosas para haver uma proporcionalidade entre o crime e a sanção alternativa.

Além desses pontos controversos, há também o fato de inexistir um marco temporal para a concessão da benesse. Ao contrário de outros países que fixam prazos preclusivos para o agente dispor dessa alternativa à sanção penal, o Brasil, através da interpretação jurisprudencial, não adota nenhum marco temporal, de modo que o inadimplente pode fazer o pagamento a qualquer tempo e obter a extinção da sua punibilidade pelo simples cumprimento da sua obrigação, o que deveria fazer justamente para evitar a persecução penal. O cenário se agrava quando se verifica a admissão da extinção após o trânsito em julgado. Não demanda maiores incursões para concluir que essa situação provoca sensação de insegurança jurídica e põe em risco a respeitabilidade das leis e das instituições de poder do país.

Logo, a forma como essa extinção se dá vai de encontro à razão de ser das normas penais. Elas existem para não serem violadas e quando desrespeitadas, ensejam consequências. Bem verdade é que o Estado não deve ser vingativo e a persecução penal existe para restabelecer a ordem e promover a segurança do conjunto social, todavia, é preciso refletir e repensar a possível existência de um “trunfo de defesa” que pode ser usado a qualquer momento pelo contribuinte inadimplente.

## 5 CONCLUSÃO

Conforme já externando, a presente pesquisa teve como objeto principal analisar a possibilidade de a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo violar o Princípio da Proporcionalidade do Direito Penal. A partir dos estudos realizados foi possível verificar que as problemáticas que envolvem o referido instituto possuem questões profundas que vão além do direito penal e do direito tributário.

Como visto, o tributo, enquanto prestação pecuniária compulsória, tem como finalidade custear as despesas públicas e promover a redistribuição de renda, o que decorre da persecução do interesse público. Assim, violações a sua exigibilidade se configuram afrontas ao interesse da coletividade e ao bem

comum. A resposta do Estado foi a adoção do direito penal para punir e coibir práticas da espécie, como a famigerada sonegação fiscal.

Ocorre que a adesão ao estatuto repressor para intimidar o contribuinte a honrar as suas obrigações com o fisco, não é vista por todos como a ferramenta mais adequada para fins de êxito na arrecadação fiscal. Teoriza-se ser um uso simbólico do Direito Penal, apenas para atender o propósito de arrecadação, não se mostrando o uso adequado da última ratio.

Apesar dessas críticas, o Direito Penal Econômico vai muito além da arrecadação fiscal. Observou-se que ele visa tutelar a ordem tributária, bem jurídico que diz respeito a todos e que uma vez violado, deve ensejar a efetiva reprovação para retribuir o agente infrator e coibir novas violações à ordem tributária, sem prejuízos de propósitos outros, em atenção ao princípio da proporcionalidade.

A partir dessas inferências, percebeu-se que a existência do instituto da extinção da punibilidade penal tributária pelo pagamento do tributo, põe em risco a segurança jurídica em termos de ordem tributária.

Os institutos que buscam alternativas à sanção penal como forma de evitar lesões maiores ao interesse do processado, não são novidades no direito penal e decorrem de cláusulas gerais como a dignidade da pessoa humana. Todavia, é necessário que haja equilíbrio na aplicação dos princípios constitucionais, bem como que sejam devidamente balizados o interesse do réu e o interesse coletivo.

Observou-se que a extinção por simples pagamento do débito em atraso ignora o caráter educativo e dissuasório da pena. Pagar tributos é obrigação legal de todo contribuinte, independentemente da existência de processo penal. A extinção deveria ser condicionada ao cumprimento de medidas punitivas adicionais, como a reparação do dano causado e a restrição de direitos, a fim de garantir a proporcionalidade entre a infração e a sanção.

Por fim, a conclusão que se chega é de que há a necessidade de reprovação penal de infrações tributárias, visto que o agente violou um bem jurídico constitucionalmente tutelado, e sua ação atinge todo o conjunto social. Dito isso, mostra-se igualmente necessário haver limitações ao garantismo que se visualiza na aplicação da benesse da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, haja vista que se de um lado há de se promover a solução

alternativas de conflitos, inclusive os penais, deve-se também limitar essas garantias em observância a princípios como a proporcionalidade e a supremacia de interesse público.

## REFERÊNCIAS

ALENCAR, Romero Auto de. **Crimes contra a Ordem Tributária: legitimidade da tutoria penal e inadequação política traço criminal da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**. Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito do Recife (Mestrado). Recife: Edição do autor, 2006. Disponível em: [https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4524/1/arquivo5920\\_1.pdf](https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/4524/1/arquivo5920_1.pdf)

Acesso em: 15 mar. 2024.

ARAUJO, Fábio Roque da Silva. O Princípio da Proporcionalidade Aplicado ao Direito Penal: Fundamentação Constitucional da Legitimidade e Limitação do Poder de Punir. **Revista da EMERJ**, v. 12, n.º 45. Rio de Janeiro, 2009. Disponível em: [https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista45/Revista45\\_273.pdf](https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista45/Revista45_273.pdf) Acesso em: 24 mar. 2024.

BRASIL. Planalto. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <https://docs.google.com/document/d/1iL8oUOqfGZOogS2yExbioT5nTgcvaHIU/edit> Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL. Planalto. lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.137%2C%20DE%2027%20DE%20DEZEMBRO%20DE%201990.&text=Define%20crimes%20contra%20a%20ordem,consumo%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.). Acesso em: 12 mar. 2024.

BRASIL (1995a). Planalto. Lei n.º 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9099.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm) Acesso em: 12 abr. 2024.

BRASIL (1995b). Planalto. Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm) Acesso em: 12 abr. 2024.

BRASIL. Planalto. Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm) Acesso em: 12 abr. 2024.

BRASIL. Planalto. Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm) Acesso em: 18 abr. 2024.

BRASIL. Planalto. Lei n.º 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei n.º 12.255, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União**. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm#art6](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm#art6) Acesso em: 19 abr. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 575071 A GR / SP. **AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. [...] CRIME TRIBUTÁRIO. PAGAMENTO DO TRIBUTO E CONSEQUENTE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. APLICAÇÃO REATROATIVA DA LEI FEDERAL Nº

10.684/2003. PRECEDENTES DA CORTE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. Relator: LUIZ FUX – Brasília, DF, 05 fev. 2013. Jurisprudência do STF . Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3443043> Acesso em: 28 abr. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HABEAS CORPUS: HC 362478 SP 2016/0182386-0**. HABEAS CORPUS. [...] CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CONDENAÇÃO TRANSITADA EM JULGADO. PAGAMENTO DO TRIBUTO. CAUSA DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. ARTIGO 9º, § 2º, DA LEI 10.684/2003. COAÇÃO ILEGAL CARACTERIZADA. CONCESSÃO DA ORDEM DE OFÍCIO. Relator: Ministro JORGE MUSSI, Data de Julgamento: 14/09/2017, T5 - QUINTA TURMA - DJe. Brasília, DF, 20 set. 2017. Jurisprudência do STJ . Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/501159952/inteiro-teor-501159967> Acesso em: 28 abr. 2024.

BRASIL (2018a), Superior Tribunal de Justiça. **HABEAS CORPUS: 98.508/SP**. PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe. Brasília, DF, 13 nov. 2018. Jurisprudência do STJ. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/647801386/inteiro-teor-647801404> Acesso em: 2 maio 2024.

BRASIL (2018b). Superior Tribunal de Justiça. HABEAS CORPUS: HC 414.879/SP, Rel. Ministro RIBEIRO DANTAS, QUINTA TURMA, julgado em 24/05/2018, DJe 30/05/2018. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/stj/647801386/inteiro-teor-647801404> Acesso em: 2 maio 2024.

BRASIL. Planalto. Lei n.º 13.964, de 24 de dezembro de 2019. Aperfeiçoa a legislação penal e processual penal. **Diário Oficial da União**. Disponível em:

[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/l13964.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/l13964.htm)

Acesso em: 12 abr. 2024.

CAMPOS, Felipe Vilela. **ESTUDO COMPARADO SOBRE A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE E ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS CRIMES TRIBUTÁRIOS**: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil. Imprensa: São Paulo, Quartier Latin, 2019. Descrição Física: 335 p. ISBN: 9788574538280. Rede Virtual de Bibliotecas — Localização: STJ Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/estudo-comparado-sobre-a-extincao-da-punibilidade-e-elementos-fundamentais-dos-crimes-tributarios.pdf>. Acesso em: 14 maio 2024.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário, 28ª edição**. São Paulo: Atlas, Grupo GEN, 2018. *E-book*. ISBN 9788597015706. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597015706/>. Acesso em: 16 mar. 2024.

CURY, Rogério. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Grupo Almedina, 2020. *E-book*. ISBN 9786556270531. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556270531/>. Acesso em: 09 abr. 2024.

HIRECHE, Gamil Föppel El . **A (i)legitimidade da tutela penal da ordem econômica: simbolismo, ineficiência e desnecessidade do direito penal econômico**. Tese apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do grau de Doutor em Direito. Recife, 2011. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3733> Acesso em: 07 abr. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional. **Consultor Jurídico**. Consultor Tributário. São Paulo, 27 nov. 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo/> Acesso em: 14 maio 2024.



ZIEMBOWICZ, Rodrigo L. **Crimes Tributários**. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2020. *E-book*. ISBN 9788584935680. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935680/>. Acesso em: 16 mar. 2024.