

CRIMES TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE CRÍTICA DA EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO.

Aline Teodoro de Moura¹
Claudia de Paula Teixeira²

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo uma análise crítica dos efeitos da extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, além de apresentar o posicionamento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema. No Brasil, assim como na maioria dos países, a arrecadação de tributos constitui a principal fonte que o Estado dispõe para o custeio e o cumprimento dos seus objetivos constitucionais. Todavia, com o instituto da extinção da punibilidade, o que se observa é uma despenalização de atos criminosos praticados em prejuízo do erário. O Direito Penal busca a proteção de bens jurídicos como à vida, o patrimônio, a fé pública, dentre outros; assim, com a ocorrência da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, à qualquer tempo, questiona-se a função de *ultima ratio*, consagrada neste ramo do direito como o único caminho para a proteção dos bens Estatais, que em função do predomínio do interesse público, estão sob a tutela do Direito Penal Tributário. Com efeito, o que se pretende demonstrar são as situações jurídicas em descompasso com o Direito Penal Tributário, que se caracterizam como um incentivo à prática delituosa para alguns contribuintes o que, conseqüentemente causa prejuízo aos cofres públicos, servindo como um estímulo à reincidência de tais práticas, diante da aceitabilidade de que o ato de pagar é suficiente para que ocorra a extinção da sua punibilidade pelo Estado.

Palavras-chave: Crime tributário, Extinção da punibilidade, Direito Penal Tributário.

ABSTRACT

This article aims at a critical analysis of the effects of the extinction of punishability in crimes against the tax order, in addition to presenting the position of the Supreme Federal Court and the Superior Court of Justice on the subject. In Brazil, as in most countries, the collection of taxes is the main source that the State has for the cost and fulfillment of its constitutional objectives. However, with the institute of extinction of punishability, what is observed is a decriminalization of criminal acts committed to the detriment of the treasury. Criminal Law seeks the protection of legal assets such as life, property, public faith, among others; thus, with the occurrence of the extinction of the punishability by the payment of the tax, at any time, the function of last ratio, consecrated in this branch of law as the only way for the protection of State assets, which, due to the predominance of the public interest, is questioned under the tutelage of the Criminal Tax Law. In fact, what is intended to demonstrate are the legal situations at a disadvantage with the Criminal Tax Law, which are characterized as an incentive to the criminal practice for some taxpayers, which consequently causes damage to public coffers, serving as a stimulus to the recurrence of such practices, given the acceptability that the act of paying is sufficient for the extinction of its punishability by the State.

¹ Doutora em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Mestre em Direito e Sociologia pela Universidade Federal Fluminense – UFF. Especialização em Direito Financeiro e Tributário pela UFF. Advogada. Professora de Direito Empresarial e de Direito Tributário do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da UNIGRANRIO.

² Bacharel em Direito pela UNIGRANRIO e pós-graduanda em Direito Financeiro e Tributário pela UERJ.

Keywords: Tax crime, Extinction of punishability, Tax criminal law.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como proposta uma análise crítica da extinção da punibilidade sob a ótica do Direito Penal Tributário, mostrando suas características, origem e os seus reflexos diante do cenário jurídico brasileiro. Faz-se uma contextualização entre o Direito Penal e o Direito Penal Tributário, abordando os seus instrumentos de política criminal fiscal como *ultima ratio*, bem como o entendimento de alguns doutrinadores e as jurisprudências dos Tribunais brasileiros.

Em um primeiro momento, busca-se mostrar as nuances existentes entre os dois institutos, sendo o Direito Penal Tributário uma parte especial do Direito Penal; certo que, muito embora estando contido um no outro, em algumas situações se diferenciam. É no objeto dessa análise - a extinção da punibilidade - onde mais podemos perceber tais diferenças, pois possuem resultados distintos quando da sua aplicabilidade dentro de cada um desses ramos do direito.

Essa abordagem se dá em cinco tópicos; o segundo trata do Direito Penal e o crime tributário, demonstrando, as diferenças entre um ilícito penal e um ilícito tributário. A título de exemplo aponta-se a inadimplência como uma forma de ilícito tributário em que seria possível identificar também a existência ou não de um crime, a depender das circunstâncias que deram causa à sua origem e, assim, esse ato ilícito pode ser passível ou não de punição através de uma ação penal ou de uma sanção administrativa.

Identificada a existência de um conflito de entendimentos entre as esferas administrativa e judicial, no qual se questionava o momento exato para que se pudesse dar início a uma ação penal nos crimes contra a ordem tributária, a respectiva pacificação somente ocorreu após o entendimento sumulado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), através da Súmula Vinculante nº 24. Logo, serão demonstradas as características para a concretização de um crime tributário, sem as quais não se poderia tipificá-lo, além de exemplificar alguns crimes contra a ordem tributária.

No terceiro tópico, abordamos a lei, a extinção e a suspensão da pretensão punitiva do Estado, fazendo um apanhado histórico e evolutivo da legislação até os dias atuais, bem como suas modificações sofridas ao longo dos anos, com o propósito de alterá-las para sanar algum vício, ou conflito de entendimento. Serão apresentadas as causas que podem dar origem à extinção da punibilidade no Direito Penal Tributário, como o pagamento do tributo de forma integral ou parcelada, e à sua suspensão durante o parcelamento e, ainda, a aplicação do

princípio da insignificância ou bagatela, nos crimes previdenciários e de descaminho, tanto no Superior Tribunal de Justiça (STJ), quanto no Supremo Tribunal Federal (STF).

Todavia, para o STJ, nos demais crimes contra a ordem tributária, não é cabível a extinção da punibilidade pelo princípio da insignificância, sendo inclusive, sumulado por este Tribunal, através da Súmula nº 599, que diverge do entendimento do STF, já que para o STJ os crimes contra a Administração Pública independem de valor ínfimo, pois seu objetivo não é somente resguardar o aspecto patrimonial, mas principalmente, a moral administrativa, não sendo, portanto, suscetível de valoração econômica.³

Já no quarto tópico, fizemos um pequeno apanhado sobre a despenalização do crime tributário, abordando, entre outros, sobre qual bem jurídico se pretende tutelar no Direito Penal Tributário. Serão expostas as condições em que podem ocorrer a despenalização, o que também alcança o objeto de estudo, ou seja, a extinção da pretensão punitiva do Estado, como forma de despenalização no Direito Penal Tributário.

Adicionalmente, traz-se à colação um pequeno comparativo com algumas penas alternativas restritivas de direitos, como a prestação pecuniária, como forma de sanção coercitiva, que gera a reparação do dano ao seu ofendido e também da transação penal e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária. Descrevemos ainda, os seus efeitos com um questionamento acerca da *ultima ratio* e a despenalização, sobre qual a função que se pretendeu.

Buscou-se demonstrar, apesar de não haver um entendimento consensual, algumas definições do bem jurídico tutelado no Direito Penal Tributário, assim como indagamos a necessidade ou não dessa proteção advir do Direito Penal, e se todo bem jurídico merece a proteção do Direito Penal, como único instrumento capaz de trazer essa proteção.

Por fim, o quinto tópico se aborda a extinção da pretensão punitiva do Estado no Direito Penal Tributário, que apesar de ter sido tratada em todos os tópicos que antecederam a este, procuramos resumir e traçar uma crítica à aplicação do instituto ao Direito Penal Tributário.

Constata-se que o Direito Penal, como *ultima ratio*, não seria o ramo apropriado para obrigar o infrator a efetuar o pagamento, pois agindo assim, estar-se-ia apenas criando para o

³ COSTA, Felipe Paiva da. **Princípio da Insignificância nos crimes contra a Administração Pública.** Posicionamento do STJ, em jan/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/pareceres/63444/principio-da-insignificancia-nos-crimes-contra-a-administracao-publica>>. Acesso em 26/05/2020.

Estado uma forma coercitiva para se arrecadar os tributos de origem criminal, desviando-se assim da função primordial do Direito Penal.

Nesse sentido, destaca-se o posicionamento dos Tribunais Superiores, bem como a análise de tributaristas que entendem que a consequência da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo seria um incentivo à prática delitiva e outros que apontam para a inconstitucionalidade por ofensa à princípios constitucionais. Diante de tal posição, examinamos uma sugestão exemplificativa em substituição à extinção da punibilidade encontrada em uma das matérias de pesquisa deste estudo.

Por fim, a conclusão é pela existência de interesse arrecadatário do Estado, em razão da adoção da extinção da punibilidade com o pagamento do tributo devido a qualquer tempo, supondo-se se utilizar do Direito Penal apenas como mero objeto de coerção para obtenção da arrecadação sonogada e, que esse instituto requer ainda muitas discussões para se chegarem as alterações que importem em um direito sancionador efetivamente funcional.

2. O DIREITO PENAL E O CRIME TRIBUTÁRIO

O Direito Penal é uno, entretanto, o Direito Penal Tributário é visto como uma parte do Direito Penal Especial⁴, que trata do ilícito tributário de uma forma diversa do Direito Penal. O não pagamento de um tributo não é crime, porém, constitui um ilícito tributário, podendo ser considerado crime quando houver a prática de atos ou omissões fraudulentas e desonestas.⁵

Assim, o Direito Penal Tributário e o Direito Penal se encontram e suas normas intercomunicam-se. Essa convivência harmônica se dá quando, de forma fraudulenta, o contribuinte omite o pagamento de um tributo, legitimando-se assim o Direito Penal para punir o contribuinte, através de uma sanção penal⁶.

Com efeito, temos que a inadimplência da obrigação tributária poderá reclamar a ação do Direito Penal Tributário, a depender da sua causa, sendo necessária a regulamentação de legislação, para tratar da reparação e/ou punição, no caso de prática de atos ilícitos previstos na norma jurídica.

⁴ KHALED, Salah H. Jr.. **Introdução aos Fundamentos do Direito Penal**, em abr/2010. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/introducao-aos-fundamentos-do-direito-penal/>>. Acesso em 24/03/2020.

⁵ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro CTN Comentado**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.645.

⁶ KHALED, Salah H. Jr.. **Introdução aos Fundamentos do Direito Penal**, em abr/2010. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/introducao-aos-fundamentos-do-direito-penal/>>. Acesso em 24/03/2020.

O crime tributário no Brasil, surge como *ultima ratio*⁷ para reprimir a não contribuição em função da prática de atos ilícitos e fraudulentos, com o dever tributário de solidariedade e política social, imposto constitucionalmente, artigo 6º da Constituição de 1988^{8,9}

Constitui o crime tributário, um ilícito penal, ou seja, um ato ou omissão fraudulenta, de caráter ofensivo, que reproduz uma conduta criminalizadora, exigindo, assim, uma repreensão mais intensa, com lastro para a aplicação de penas privativas de liberdade; diferente dos ilícitos que não constituem crime, àqueles que implicam em sanções administrativas e, são reparados por sanções administrativas de multas moratórias, multas de ofício ou àquelas aplicadas em razão de descumprimento de obrigações acessórias.¹⁰

Decerto que as responsabilidades administrativas e criminal são independentes e autônomas entre si, de modo que o Poder Judiciário não fica vinculado às decisões proferidas em sede administrativa, ou seja, as decisões administrativas não produzem coisa julgada, não comprometendo assim, a proteção do bem jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário.¹¹

Todavia, cabe mencionar o conflito que existia entre a esfera administrativa e judiciária, acerca do momento da exigência dessas responsabilidades. Questionava-se que o momento seria após o término da esfera administrativa para o início do processo penal, o que a jurisprudência, através do art. 83 da Lei nº 9.430 /96¹², dispunha que a representação fiscal para

⁷ No texto, *ultima ratio*: “a lei penal não deve ser vista como a primeira opção (*prima ratio*); significa dizer que o direito penal não deve interferir em demasia na vida do indivíduo, retirando-lhe autonomia e liberdade, apenas quando se entende que outra solução não pode haver senão a lei penal incriminadora, impondo sanção penal ao infrator.” (NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal, 16ª Edição - Editora Forense, 2020. p. 105.)

⁸ **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015)”. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 09/05/2020.

⁹ CAMPOS, Flávio Vilela. CIAT e Receita Federal do Brasil (2018). Equipe JRRA. Crimes Tributários (Campos), **Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**, abr/2019 AM. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticaYTecnicaTributaria/EvasionTributaria/2018_estudio_comparado_vilela.pdf> <<https://www.joserobertoafonso.com.br/crimes-tributarios-campos-2/>>. Acesso em 19/03/2020.

¹⁰ PAULSEN, Leandro, **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 790.

¹¹ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8IDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

¹² BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, Art. 83. “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera

fins penais, relativas aos crimes contra a ordem tributária, definidos nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, somente seria encaminhada ao Ministério Público, após a decisão final na esfera administrativa. Por outro lado, alguns doutrinadores sustentaram que houve uma condição específica da Ação Penal Pública, ou seja, a ação se tornaria condicionada e não incondicionada e o Ministério Público somente poderia agir após a decisão final da esfera administrativa.¹³

Por esta razão, foi ajuizada a ADI 1.571¹⁴ do STF, que decidiu que a ação não é condicionada, mas sim incondicionada, e que não foi criada condição de procedibilidade, mas sim um momento para comunicar o Ministério Público, regendo apenas os atos da administração fazendária, e que o Ministério Público independe de representação tributária para oferecer a inicial acusatória, desde que tenha conhecimento do lançamento em definitivo do tributo.¹⁵

Contudo, não cessou a controvérsia, sendo necessário à sua pacificação pela Suprema Corte, que o fez através da edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF, firmando o entendimento de que, “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”, deixando claro, a necessidade do esgotamento da esfera administrativa, para se processar os crimes contra a ordem tributária, servindo de orientação a toda a comunidade jurídica. Assim, apesar de não se vincularem as decisões administrativas e judiciais, é necessário que ocorra o lançamento do tributo, elemento do crime tributário, o que somente se concretiza após o esgotamento da esfera administrativa.¹⁶

Além disso, para Aliomar Baleeiro, em sua obra, ‘O Direito Tributário Brasileiro’, CTN comentado, os conceitos daquilo que configura delito penal tributário, estão formulados na Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária, sendo assim, configurados por, “dois núcleos cumulativos, inseparáveis e necessariamente dependentes, sem os quais não se configura a espécie delituosa”, ou seja, necessário a existência de um tributo a pagar e, a

administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 11/05/2020.

¹³ CASTELLO, Rodrigo, **Súmula Vinculante 24 STF Crime Tributário**, PENAL, em jun/2013, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=L1EPo0K-hsk>>. Acesso em 09/05/2020.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **ADI 1571**, Relator Min Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado Em 10/12/2003, Dj 30-04-2004 Pp-00029 Ement Vol-02149-02 Pp-00265). Disponível para consulta em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97407/false>>. Acesso em 18/03/2020.

¹⁵ CASTELLO, Rodrigo, **Súmula Vinculante 24 STF Crime Tributário**, PENAL, em jun/2013, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=L1EPo0K-hsk>>. Acesso em 09/05/2020.

¹⁶ *Idem, ibidem.*

prática dolosa de atos ou omissões fraudulentas e desonestas, para a aplicação do Direito Penal Tributário, passível de uma sanção penal.¹⁷

Ressalta-se que no artigo 136¹⁸ do CTN, preconiza que a infração tributária independe da intenção do agente, o que corrobora com o entendimento de Aliomar Baleeiro, que dispõe que “diferentemente do Direito Penal, ao CTN não importa a intenção do agente”, ou seja, “a infração fiscal é formal” e, “sendo dolosos, pela inexistência de previsão legal de forma culposa, delimitam um campo delituoso específico”, entretanto, difere do Direito Penal, em que a vontade do infrator em praticar o ato ilícito ou um comportamento astucioso, com a finalidade de causar dano, compõe os elementos do crime.¹⁹

Assim, temos algumas condutas e responsabilidades previstas no próprio Código Penal, como por exemplo os artigos 168-A²⁰, 337-A²¹ e 334²², no Código Tributário art. 136²³,

¹⁷ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro CTN Comentado**. 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.645.

¹⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, “Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020.

¹⁹ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro CTN Comentado**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.644 e 1.645.

²⁰ BRASIL, **Decreto Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940, Art. 168-A. “Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 09/05/2020.

²¹ BRASIL, **Decreto Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940, Art. 337-A. “Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) I - omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) II - deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) III - omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000) Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 09/05/2020.

²² BRASIL, **Decreto Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940, Art. 334. “Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 09/05/2020.

²³ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, Art. 136. “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020.

137²⁴ e 138²⁵, e em leis especiais como a Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes contra a ordem tributária no geral²⁶.

São crimes da ordem tributária previstos na legislação brasileira: o descaminho; apropriação indébita tributária em geral; a apropriação indébita de contribuições previdenciárias; a pretensa apropriação do ICMS próprio declarado e não pago; o crime material de sonegação de tributos; a sonegação de contribuição previdenciária; os crimes formais (art. 2º da lei nº 8.137/90): falsificação de papéis públicos tributários; crimes tributários praticados por funcionários públicos; crimes de excesso de exação; facilitação ao descaminho; extravio, sonegação ou inutilização de livro, processo ou documento fiscal; corrupção passiva fiscal; advocacia administrativa fiscal.²⁷

Destarte, o presente trabalho, visa uma análise crítica da extinção da punibilidade, desse modo, não será feita uma investigação dos tipos penais.

3. A LEI, A EXTINÇÃO E A SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO

O início da extinção da punibilidade tributária no Brasil se deu através da lei nº 4.357/1964, no seu artigo 11, § 1º²⁸, hoje revogado pela Lei nº 8.383, de 1991, onde o pagamento do tributo devido, antes de uma decisão administrativa, extinguiu sua punibilidade.²⁹

²⁴ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, Art. 137. “A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020.

²⁵ BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, 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.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020.

²⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 7920 e 791.

²⁷ *Idem, Ibidem*. p. 816, 819, 821, 823, 828, 831, 834, 836, 837, 838, 839, 840, 841 e 842.

²⁸ BRASIL. **Lei nº 4.357**, de 16 de julho de 1964, 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: (...) § 1º O fato deixa de ser punível, se o contribuinte ou fonte retentora, recolher os débitos previstos neste artigo antes da decisão administrativa de primeira instância no respectivo processo fiscal (Revogado pela Lei nº 8.383, de 1991)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>. Acesso em 11/05/2020.

²⁹ TORRES, Heleno Taveira. **Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional**, em nov/2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo>>. Acesso em 13/05/2020.

Em seguida, criou-se pela primeira vez os delitos de sonegação fiscal, através da lei nº 4.729/65, também chamada, a Lei de Sonegação Fiscal que também cominava com a extinção da punibilidade através do pagamento do tributo devido, antes de ter início na esfera administrativa da ação fiscal, conforme preconizava o *caput* do seu artigo 2º³⁰, também revogado pela Lei nº 8.383 de 1991, ou em uma pena máxima de dois anos de detenção que, obrigatoriamente, teria que ser convertida em pena de multa pecuniária, de duas a cinco vezes o valor do tributo.³¹

O código Nacional Tributário, criado pela lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionado pela Constituição brasileira de 1988, com status de Lei Complementar, preconiza no seu artigo 138³², a extinção da punibilidade através da denúncia espontânea, onde o devedor do crédito tributário confessa a prática da infração e paga o respectivo débito antes que o fisco instaure o procedimento de cobrança administrativa, decorrendo assim o princípio da boa-fé, dando ao contribuinte dita “recompensa”, quando este confessa o seu débito, havendo a dispensa de multas, incidindo apenas os juros de mora no pagamento do tributo devido, desde que realizada antes do início de qualquer procedimento administrativo relacionada com a infração.³³

Em 1990, surgia então a lei nº 8.137, conhecida como a Lei de Crimes Contra a Ordem Tributária, que extingue a punibilidade no seu artigo 14, também revogado pelo art. 98 da Lei nº 8.383/91, juntamente com os art. 2º da lei nº 4.729/65, os §§ 1º e 2º do art. 11 da lei nº 4.357/64 e o art. 5º do decreto-lei nº 1.060/69, que previam causas extintivas da punibilidade em crimes tributários, entretanto, restava o decreto-lei nº 157/67³⁴, que passou a causar

³⁰ BRASIL. **Lei nº 4.729**, de 14 de julho de 1965, “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.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm>. Acesso em 11/05/2020.

³¹ OLIVEIRA, Ericka Carvalho Jacomo de. Trabalho de conclusão de curso da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, **Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária**, em mai/2016. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2016/pdf/ErickaCarvalhoJacomodeOliveira.pdf>. Acesso em 04/05/2020.

³² BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966, 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.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020.

³³ BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro CTN Comentado**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1.651.

³⁴ BRASIL. **Decreto-Lei nº 157**, de 10 de fevereiro de 1967. “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

divergência nos tribunais, o que levou à apreciação do STJ para pacificar a matéria, de forma a abolir de vez do ordenamento jurídico a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo devido³⁵, após a denúncia, sendo posteriormente restabelecida pelo o art. 34 da Lei nº 9.249 de 1995³⁶.

Na sequência temos ainda a Lei nº 9.430 de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, onde no seu art. 83³⁷ passou a admitir a extinção da punibilidade antes da denúncia, após a decisão final na esfera administrativa e da lei nº 10.684/03³⁸, que instituiu o Programa de Parcelamento Especial (PAES ou REFIS II), que no seu artigo 9º, *caput* e §2º, suspendeu a pretensão punitiva estatal e extinguiu a punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo, sendo posteriormente alterado pela Lei nº 12.382/2011³⁹, que disciplina a

nele consideradas devidas, para liquidação do débito após o julgamento da autoridade da primeira instância". (...)” § 2º Extingue-se a punibilidade quando a imputação penal, de natureza diversa da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, decorra de ter o agente elidido o pagamento de tributo, desde que ainda não tenha sido iniciada a ação penal se o montante do tributo e multas fôr pago ou depositado na forma dêste artigo”. (Vide Decreto-Lei nº 1.650, de 1978) Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em 27/05/2020.

³⁵ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8IDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

³⁶ BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995, “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.” Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em 11/05/2020.

³⁷ BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, Art. 83. “A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 11/05/2020.

³⁸ BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003, “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 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. § 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.” Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em 11/05/2020.

³⁹ BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, "Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º: “Art. 83. § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. § 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a

representação fiscal para fins penais onde ocorram o parcelamento do crédito tributário, com o retorno do marco temporal para o recebimento da denúncia, o momento anterior ao início da ação penal, mantendo ainda a extinção da punibilidade para os débitos submetidos ao parcelamento, conforme o parágrafo 1º e 4º⁴⁰, da Lei nº 9.430 de 1996 .⁴¹

Além disso, temos a lei nº 9.964/2000⁴², que instituiu o Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, implementado pela Lei nº 11.941/2009, que trata da renegociação de dívidas tributárias contestadas pelas empresas na Justiça, onde o governo oferecia descontos sobre os juros e multas, além de parcelamento, para que abrissem mão dos processos; essa lei também previa a suspensão da pretensão punitiva do Estado nos crimes tipificados nos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e artigo 95 da Lei nº 8.212/91, limitando-se apenas a sua suspensão do parcelamento do débito.⁴³

Por fim a Lei nº 12.382/2011, inovou com a suspensão da pretensão punitiva nos casos de parcelamento dos tributos ou contribuições sociais, desde que a pessoa física, ou jurídica estejam incluídas no programa de parcelamento, formalizado antes do recebimento da denúncia.⁴⁴

Por outro lado, assim como no Direito Penal, o princípio da insignificância também possui critério para afastabilidade da persecução penal no Direito Penal Tributário. Muito

pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. § 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. § 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.” (NR)”. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm>. Acesso em 11/05/2020.

⁴⁰ BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996, “§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011). [...] § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.” Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 11/05/2020.

⁴¹ TORRES, Heleno Taveira. **Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional**, em nov/2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo>>. Acesso em 13/05/2020.

⁴² BRASIL. **Lei nº 9.964**, de 10 de abril de 2000. “Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.” Acesso em 28/05/2020.

⁴³ SOSA, Alexandra Carolina Pérez. **A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária**, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

⁴⁴ *Idem, ibidem.*

embora, não possua previsão legal dentro do ordenamento brasileiro, sendo considerado uma criação doutrinária, introduzida no direito penal por Claus Roxin, em 1964⁴⁵. A lei nº 10.522/02, no seu artigo 20⁴⁶, dispõe que serão arquivados sem baixa e extintas mediante requerimento do procurador, as execuções com valores iguais ou inferiores ao teto fixado pela Portaria nº 75/2012, de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).⁴⁷

Com efeito, este é também o entendimento de Leandro Paulsen, que sublinha que, “não se justifica a punição do agente quando o legislador, em face da pequena dimensão da lesão, dispensa a própria reparação”⁴⁸, percebe-se, assim, um parâmetro de valor nas execuções fiscais, o que também passou a ser considerado no Direito Penal Tributário, nos crimes previdenciários e de descaminho.

Nesse contexto, cumpre-nos trazer um julgado do STF, acerca do princípio da insignificância, nos crimes tributários:

PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. REITERAÇÃO DA CONDUTA NÃO VERIFICADA NOS AUTOS. AUSÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REEXAME DE FATOS E PROVAS EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, **o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda.** Precedentes. II - A busca por procedimentos administrativos estranhos ao caso em concreto, demanda o reexame de fatos e provas pelo Superior Tribunal de Justiça, o que é vedado em recurso especial, conforme disposto na Súmula 7 daquele Tribunal Superior. III – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. IV – Ordem concedida para trancar a ação penal. (HC 136843, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 08/08/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-232 DIVULG 09-10-2017 PUBLIC 10-10-2017)⁴⁹ Grifo nosso.

⁴⁵ COSTA, Felipe Paiva da. **Princípio da Insignificância nos crimes contra a Administração Pública. Posicionamento do STJ**, em jan/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/pareceres/63444/principio-da-insignificancia-nos-crimes-contra-a-administracao-publica>>. Acesso em 26/05/2020.

⁴⁶ BRASIL. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002, Art. 20. “Serão arquivados, sem baixa na distribuição, por meio de requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos em dívida ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior àquele estabelecido em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 11/05/2020.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.794.

⁴⁸ *Idem, ibidem.*

⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 136843**, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 08/08/2017, Processo Eletrônico Dje-232 Divulg 09-10-2017. Disponível para consulta em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13762610>>. Acesso em 17/03/2020.

Neste diapasão, de acordo com o entendimento do STF, o princípio da insignificância deve ser analisado, quando uma conduta administrativa não tenha relevância criminal, ou seja, deve se fazer uma análise do valor material, incluindo outras condutas para incidência do princípio da insignificância, como a mínima ofensividade da conduta do agente, ausência de periculosidade social da ação, ínfimo grau de reprovabilidade do comportamento e inexpressividade da lesão jurídica ocasionada, onde somente a reiteração ou habitualidade delitiva poderia afastar a insignificância da conduta, ou seja, um infrator contumaz⁵⁰.

Entretanto, a jurisprudência do STJ tem firmado o entendimento de ser inaplicável o princípio da insignificância nos crimes contra a administração pública, independente de ínfimo valor, pois “tem como objetivo resguardar não apenas o aspecto patrimonial, mas principalmente, a moral administrativa”⁵¹, o que é insuscetível de valoração econômica, sendo apenas cabível aos crimes de descaminho, diante das disposições trazidas na Lei nº 10.522 de 2002.⁵²

Vejamos o entendimento do STJ quanto aos crimes de descaminho:

RECURSO ESPECIAL AFETADO AO RITO DOS REPETITIVOS PARA FINS DE REVISÃO DO TEMA N. 157. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES TRIBUTÁRIOS FEDERAIS E DE DESCAMINHO, CUJO DÉBITO NÃO EXCEDA R\$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). ART. 20 DA LEI N. 10.522/2002. ENTENDIMENTO QUE DESTOA DA ORIENTAÇÃO CONSOLIDADA NO STF, QUE TEM RECONHECIDO A ATIPICIDADE MATERIAL COM BASE NO PARÂMETRO FIXADO NAS PORTARIAS N. 75 E 130/MF - R\$ 20.000,00 (VINTE MIL REAIS). ADEQUAÇÃO. 1. Considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia, deve ser revisto o entendimento firmado, pelo julgamento, sob o rito dos repetitivos, do REsp n. 1.112.748/TO - Tema 157, de forma a adequá-lo ao entendimento externado pela Suprema Corte, o qual tem considerado o parâmetro fixado nas Portarias n. 75 e 130/MF - R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) para aplicação do princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho. 2. Assim, a tese fixada passa a ser a seguinte: **incide o princípio da insignificância aos crimes tributários federais e de descaminho** quando o débito tributário verificado não ultrapassar o limite de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no art. 20 da Lei n.10.522/2002, com as atualizações efetivadas pelas Portarias n. 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. 3. Recurso especial improvido. Tema 157 modificado nos termos da tese ora fixada. (REsp 1688878/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 28/02/2018, DJe 04/04/2018) **Grifo nosso.**

Todavia, nos demais crimes, não havia consenso entre os operadores do direito, o Superior Tribunal de Justiça e a Suprema Corte Federal, o que levou o STJ a pacificar o entendimento nos seus tribunais, através da edição da Súmula 599, em novembro de 2017,

⁵⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p.795.

⁵¹ COSTA, Felipe Paiva da. **Princípio da Insignificância nos crimes contra a Administração Pública. Posicionamento do STJ**, em jan/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/pareceres/63444/principio-da-insignificancia-nos-crimes-contra-a-administracao-publica>>. Acesso em 26/05/2020.

⁵² *Idem, ibidem.*

com o seguinte texto, “o princípio da insignificância é inaplicável aos crimes contra a administração pública⁵³”, divergindo assim, do STF. Vejamos alguns precedentes originários do STJ:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. ART. 312, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. Essa eg. Corte Superior **possui entendimento no sentido da impossibilidade, em regra, de se aplicar o princípio da insignificância ao crime praticado contra a Administração Pública, uma vez que a norma busca resguardar também a moral administrativa** (precedentes). Recurso ordinário desprovido. (RHC 51.356/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 03/02/2015, DJe 18/02/2015).⁵⁴ Grifo nosso.

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. PECULATO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N.º 83 DA SÚMULA DO STJ. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM EM CONSONÂNCIA COM A ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DESTA CORTE SUPERIOR.1. O aresto objurgado alinha-se a entendimento assentado neste Sodalício no sentido de ser **incabível a aplicação do princípio da insignificância aos delitos cometidos contra a Administração Pública, uma vez que a norma visa a resguardar não apenas a dimensão material, mas, principalmente, a moral administrativa, insuscetível de valoração econômica**. 2. Incidência do óbice do Enunciado n.º 83 da Súmula do STJ, também aplicável ao recurso especial interposto com fundamento na alínea a do permissivo constitucional. 3. Agravo a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 572.572/PR, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 08/03/2016, DJe 16/03/2016).⁵⁵ Grifo nosso.

Dessarte, foram apresentados os diversos atos normativos especialmente criados ao longo dos anos, que introduziram no seu bojo a extinção, ou suspensão da punibilidade nos crimes tributários, a partir do parcelamento ou pagamento integral do tributo devido. Logo, após esse apanhado histórico sobre a legislação e a exposição de aspectos pertinentes à sua aplicação, passemos à despenalização do crime tributário.

4. A DESPENALIZAÇÃO DO CRIME TRIBUTÁRIO E O BEM JURÍDICO TUTELADO

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **Súmula 599**, Direito Penal, Crimes Contra a Administração Pública, julgado em 20/11/2017, publicação no DJe 27/11/2017. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27599%27\).sub.#TIT1TEMA0](https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27599%27).sub.#TIT1TEMA0)>. Acesso em 29/05/2020.

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **RHC 51.356/SC**, Relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 03/02/2015, DJe 18/02/2015. Disponível para consulta em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1379360&num_registro=201402244673&data=20150218&formato=HTML>. Acesso em 17/04/2020.

⁵⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no AREsp 572.572/PR**, Relator Ministro JORGE MUSSI, Quinta Turma, julgado em 08/03/2016, DJe 16/03/2016. Disponível para consulta em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1493885&num_registro=201402127730&data=20160316&formato=HTML>. Acesso em 17/04/2020.

A despenalização consiste na eliminação da pena, ainda que, a conduta continue sendo considerada crime, trata-se do *abolicionismo penal*, uma teoria criminológica relacionada à descriminalização, ou seja, a retirada de determinada conduta das leis penais, com a extinção da pena.⁵⁶ Assim, a despenalização teria o condão de reeducar, aquele que delinuiu, evitando o encarceramento. Entretanto, para Nucci, “o *abolicionismo penal* é somente uma utopia [...]. o fracasso do sistema penal”⁵⁷, ou seja, uma tentativa que não vem dando certo.

Decerto, a despenalização pode ocorrer pela transação penal, suspensão condicional do processo e ainda, pela suspensão ou extinção da pretensão punitiva do Estado através do parcelamento ou pagamento integral do tributo devido nos crimes contra a ordem tributária, entretanto, existiram controvérsias quanto ao marco temporal dessa suspensão, que seria regulado pela Lei nº 12.382 de 2011, a qual somente seria possível até o recebimento da denúncia, e a Extinção da punibilidade regulada pela Lei nº 10.684, de 2003, que seria até o trânsito em julgado da sentença condenatória⁵⁸.

Além disso, também podem ocorrer a despenalização quando se aplica à prestação pecuniária, sanção coercitivamente imposta para o pagamento em dinheiro à vítima, pelo infrator ao ofendido, reparando assim o dano causado⁵⁹. Já a transação penal, nos crimes tributários, tem sua aplicação mais restrita, uma vez que são aplicáveis a penas máximas de até dois anos, ou seja, somente poderão ser aplicadas aos tipos descritos no artigo 2º da lei nº 8.137/90⁶⁰, dos crimes contra a ordem tributária.⁶¹ Ressalta-se ainda, que no Direito Penal, uma vez aceita a transação penal, haverá o registro da sua concessão, para que o infrator não venha

⁵⁶ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**, 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 514.

⁵⁷ *Idem, ibidem*, p. 515

⁵⁸ CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>>. Acesso em 26/03/2020.

⁵⁹ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**, 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 589

⁶⁰ BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990, “Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.” Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em 11/05/2020.

⁶¹ CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>>. Acesso em 26/03/2020.

fazer desse benefício, motivo para reincidência, ou seja, se tornar um infrator contumaz, acreditando que poderá se beneficiar novamente⁶².

Portanto, podemos constatar o instituto da despenalização também no Direito Penal Tributário, quando da extinção da pretensão punitiva do Estado sobre o contribuinte infrator que, apesar da prática do ilícito penal de forma fraudulenta, após o pagamento integral ou parcelamento do tributo devido, tem a sua pena extinta, ou suspensa.

Por outro lado, no Direito Penal, quando ocorrido o ressarcimento após o trânsito em julgado, se extingue apenas a imposição da pena, “remanescendo, no entanto, os efeitos secundários da sentença condenatória, tais como lançamento do nome do condenado no rol dos culpados, possibilidade de gerar a reincidência e maus antecedentes, entre outros”⁶³, e que somente afastaria a pena juntamente com todos os seus efeitos secundários, quando ocorrer antes do trânsito em julgado.

Ademais, temos ainda, entre outros, a Retratação como causa de extinção da punibilidade no Direito Penal, que apenas pode ocorrer quando a ação penal for privada, não podendo se concretizar no cenário da ação penal pública.⁶⁴

Nesse momento, ocorre o questionamento acerca da *ultima ratio*, tão consagrada no Direito penal, em que se examina se a despenalização no Direito Penal Tributário estaria ou não servindo para reeducar o infrator, como se pretende no Direito Penal, ou se estaria servindo como um incentivo a uma prática delitativa por parte dos contribuintes que lesam os cofres públicos e, se realmente seria cabível essa a proteção do Direito Penal Tributário; senão haveriam outros ramos do direito que pudessem corresponder à necessária proteção dos meios de arrecadação em prol do erário, na precípua função fiscal do Estado. Essa é a análise, razão deste estudo, ou seja, se o Direito Penal Tributário seria a última alternativa para se alcançar o objeto perseguido, confrontando-se com a hipótese de que outros ramos do direito não pudessem fazê-lo, ou um estímulo a práticas ilícitas. Mas para isso, convém ainda, situarmos os bens a que o Direito Penal Tributário pretende proteger.

Quando se fala em crime, é necessária uma análise acerca do seu objeto ou bem jurídico a que se pretende proteger. Segundo Nucci, é o objeto do crime, que pode ser material de natureza corpórea ou incorpórea, ou ainda, jurídico, ou seja, “é o interesse protegido pela norma penal, como a vida, o patrimônio, a fé pública, entre outros.”⁶⁵ Entretanto, para o autor, “não é

⁶² *Idem, ibidem.*

⁶³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**, 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 792.

⁶⁴ *Idem, ibidem*, p. 948/949.

⁶⁵ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**, 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 235.

todo bem jurídico protegido que merece proteção do Direito Penal. Há outros ramos do direito para isso. Portanto, podemos encontrar situações ofensivas a determinados bens, mas inofensivas em matéria penal.”⁶⁶

Não há consenso acerca dos bens protegidos no Direito Penal Tributário; certo é que os bens jurídicos individuais e coletivos devem ser protegidos tanto pelo direito penal, quanto pelo direito penal tributário, uma vez que estão ligados entre si e a proteção da ordem estatal, juntamente com a paz social⁶⁷. Além disso, os bens tutelados pelo Direito Penal Tributário são aqueles ditos coletivos, ou seja, pertencem à Administração Pública e quando atingidos, afetam toda a sociedade, diferentemente dos bens individuais que estão na esfera patrimonial de particulares⁶⁸.

Assim, para Leandro Paulsen, “no caso dos crimes contra a ordem tributária, os principais bens protegidos são, a integridade do erário, a arrecadação e o cumprimento das leis tributárias.”⁶⁹ Todavia, indaga-se mais uma vez sobre a necessidade dessa proteção aos bens jurídicos do Estado, pelo Direito Penal Tributário, sendo esse uma *ultima ratio*, ou seja, uma última medida a ser utilizada e, se a garantia dessa proteção, advinda da extinção da punibilidade, seria o único instrumento capaz de obrigar ou coagir o infrator a reparar o bem usurpado do Estado, ou se porventura não seria um favorecimento à impunidade, por seus infratores. Enfim, passemos à análise crítica do tema principal objeto deste estudo: a Extinção da pretensão punitiva do Estado no Direito Penal Tributário.

5. A EXTINÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

A Extinção da pretensão punitiva no Direito Penal Tributário brasileiro, como já mencionado nos tópicos anteriores, é condicionada ao pagamento do tributo devido e não há marco temporal, pois pode ocorrer a qualquer tempo, ou seja, antes da denúncia ou após a

⁶⁶ *Idem, ibidem*, p. 113.

⁶⁷ CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>>. Acesso em 26/03/2020.

⁶⁸ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8lDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**, 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 793.

sentença transitada em julgado⁷⁰. É análogo ao devedor contumaz, vale dizer, aquele que não comete ilícito passível de crime, porém extrapola os limites da inadimplência e depois, de forma voluntária, efetua o pagamento do tributo devido, no entanto, difere na origem do tributo devido, sendo esse constituído de forma fraudulenta⁷¹.

De certo, vale repisar que a extinção da punibilidade pode ocorrer pelo pagamento integral do tributo devido, o que afasta a aplicação das penalidades, ou pela aplicação do princípio da insignificância, como objeto de exclusão do tipo penal formal, retratando sua natureza subsidiária e fragmentária do direito penal⁷², sendo também conhecido como princípio da bagatela. É um tema importante que se submete ao julgamento dos Tribunais de Justiça, em que o valor do tributo sonogado também passou a ser um dos critérios para aplicação do princípio na seara do Direito Penal Tributário.⁷³

Assim, a jurisprudência dos Tribunais Superiores de Justiça, tem entendido, pela descriminalização das condutas e não a exclusão da pena, quando o valor perpetrado no delito por meios fraudulentos, no caso, crimes tributários federais e de descaminho, for inferior ao admitido para execução fiscal, ou seja, valores iguais ou inferiores a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), a teor do disposto no artigo 20 da lei nº 10.522/02, com as atualizações efetivadas pelas Portarias nº 75 e 130/2012, do Ministério da Fazenda⁷⁴, uma vez que há, a dispensa na execução fiscal, para valores iguais ou inferiores⁷⁵.

⁷⁰ TORRES, Heleno Taveira. **Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional**, em nov/2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo>>. Acesso em 13/05/2020.

⁷¹ CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>>. Acesso em 26/03/2020.

⁷² THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8IDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

⁷³ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8IDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

⁷⁴ Consultor Jurídico. **STJ fixa em R\$ 20 mil valor máximo para insignificância em crime de descaminho**, em mar/2018, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-06/valor-maximo-insignificancia-descaminho-20-mil>>. Acesso em 15/03/2020.

⁷⁵ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8IDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>.

Em síntese, esse tem sido o entendimento aplicado pelo STF e o STJ para os crimes de descaminho, fazendo-se uma análise do valor e das circunstâncias pessoais do agente, ou seja, deve ser atrelado a um valor tido como “bagatela”, seguido da não tipificação de um crime fiscal⁷⁶, para que se possa extinguir a punibilidade pelo princípio da insignificância.

Todavia, a extinção da punibilidade no Direito Penal difere do Direito Penal Tributário, pois não atinge o crime em sua totalidade, mas somente ocorre à sua totalidade nos casos da *abolitio criminis* e da anistia⁷⁷. Como se pode ver, a extinção da punibilidade a qualquer tempo, permite ao delinquente evadir-se da sanção penal a qualquer momento, ou seja, o destino da ação penal fiscal está à mercê do comportamento do próprio infrator, é ele quem tem o poder de decidir se deseja e quando deseja restituir o tributo sonegado, ou do contrário irá sofrer a sanção penal pelo seu ato praticado. Logo, entende-se que “poderá ser recompensado” com a extinção da punibilidade pelo Estado.⁷⁸

Apresentamos abaixo jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a extinção da punibilidade com o pagamento do tributo a qualquer tempo:⁷⁹

ACÇÃO PENAL. EX-PREFEITO E ATUAL DEPUTADO FEDERAL. DENÚNCIA DE INFRAÇÃO AO DECRETO-LEI 201/1967, ART. 1º, III E IX. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EMENDATIO LIBELLI. ABSOLVIÇÃO EM RELAÇÃO A PARCELA DA APROPRIAÇÃO, EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO, EM RELAÇÃO AO MAIS. 1. A apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal) prevalece sobre o tipo previsto no art. 1º, XIV, do Decreto-Lei 201/1967, quando a hipótese versa descumprimento de lei municipal atinente a recolhimento a autarquia previdenciária. 2. Ausência de descrição própria de desvio de renda pública, independente da suposta apropriação indébita, leva à absolvição, sobretudo quando a prova dos autos evidencia não ter havido o suposto fato. Improcedência da denúncia, no ponto. 3. Incide, no caso, o entendimento de que **o pagamento do tributo, a qualquer tempo, extingue a punibilidade do crime tributário**. Precedente. (AP 450, Relator(a): Min. TEORI

de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8lDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

⁷⁶ No texto, **Crime fiscal antecedente no Brasil**: tráfico ilícito de substâncias entorpecentes; terrorismo e seu financiamento; contrabando ou tráfico de armas, munição ou material destinado a sua produção; extorsão mediante sequestro; contra a Administração Pública; Contra o sistema financeiro nacional; praticado por organização criminosa e praticado por particular contra a Administração Pública, eleitos pela Lei nº 9.613/1998.

⁷⁷ BOTELHO, Jeferson. **Extinção da punibilidade, uma abordagem sinóptica**, em mai/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/62187/extincao-da-punibilidade-uma-abordagem-sinoptica/1>>. Acesso em 24/05/2020.

⁷⁸ THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de-politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8lDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

⁷⁹ PONTIERI, Alexandre. **A jurisprudência atual do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**, em fev/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/79628/a-jurisprudencia-atual-do-stf-e-do-stj-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo/2>>. Acesso em 26/05/2020.

ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 18/11/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-028 DIVULG 10-02-2015 PUBLIC 11-02-2015)⁸⁰. **Grifo nosso.**

O mesmo entendimento de alguns Superiores Tribunais de Justiça:⁸¹

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. 1. É possível o reconhecimento da extinção de punibilidade, mesmo após o recebimento da denúncia, quando existe prova convergente e pré-constituída no sentido da ocorrência do pagamento integral dos tributos devidos. Precedentes. 2. No caso, as informações prestadas pelo Chefe do Núcleo Fiscal de Cobrança de Marília/SP indicam que, após a inscrição do débito em dívida ativa, foram realizados três recolhimentos, em 13/6/2016, 11/7/2016 e 22/7/2016, suficientes para liquidar integralmente o valor devido. 3. Recurso provido para trancar a ação penal na origem. (RHC 98.508/SP, Rel. Ministro ANTONIO SALDANHA PALHEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 13/11/2018).

Segundo o artigo publicado pelo periódico Consultor Jurídico⁸², quanto ao atual posicionamento do STF e do STJ, o posicionamento é correto, “no sentido de 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”⁸³, pois, se não fosse assim, o Estado estaria ingressando em esfera penal – penalizando pessoas – sendo que o objeto principal (recebimento do tributo) já estaria resolvido.”

É evidente que o consenso entre as Cortes, conflita com o interesse do Direito Penal e o do Direito Penal Tributário, pois o primeiro tem a função de *ultima ratio*, já o segundo, de acordo com o entendimento do STF e do STJ, busca apenas o recebimento do tributo, objeto principal da demanda, uma vez que o Direito Penal tem sob sua tutela a própria liberdade do indivíduo como função primordial de *ultima ratio*.

Nota-se que o princípio da intervenção mínima, previsto no Direito Penal e protegido constitucionalmente não se faz imprescindível no Direito Penal Tributário, uma vez que sua gravidade, não alcança a liberdade do indivíduo, já que o mero adimplemento do objeto do crime, conduz a extinção da punibilidade.⁸⁴

⁸⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AP 450**, Relatora Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, Julgado Em 18/11/2014, Acórdão Eletrônico Dje-028 divulg. 10-02-2015. Disponível para consulta em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719484>>. Acesso em 10/04/2020.

⁸¹ PONTIERI, Alexandre. **A jurisprudência atual do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**, em fev/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/79628/a-jurisprudencia-atual-do-stf-e-do-stj-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo/2>>. Acesso em 26/05/2020.

⁸² PONTIERI, Alexandre. **A jurisprudência atual do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**, em fev/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/79628/a-jurisprudencia-atual-do-stf-e-do-stj-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo/2>>. Acesso em 26/05/2020.

⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 362.478/SP**, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corpus-hc-362478-sp-2016-0182386-0/inteiro-teor-501159967?ref=juris-tabs>>. Acesso em 20/05/2020.

⁸⁴ CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>> Acesso em 26/03/2020.

Com efeito, assim tem disposto a legislação pátria, como se pode verificar em leis mais atuais como a Lei 12.383 de 25 de fevereiro de 2011, entre outras, que legitimam o judiciário nas suas decisões, ou seja, confere legalidade aos atos praticados dentro dos tribunais, partindo do princípio de que a privação da liberdade pertence à esfera penal e não é esse o interesse maior do Estado fiscal, mas sim a restituição do tributo sonegado a qualquer tempo.⁸⁵

Constata-se, no entanto, o entendimento de alguns doutrinadores como, por exemplo, Douglas Fischer, de que a extinção da punibilidade pelo pagamento do débito, possui um fim arrecadatório, já que o pagamento incentivado, atingiria o interesse principal do Estado de arrecadar o tributo⁸⁶. Outros, como José Antônio Paganela Boschi, de que a extinção da punibilidade conflita com os fins da pena, previstos na parte final do caput do artigo 59 do Código Penal, que é de reprovar e prevenir o mal praticado pelo agente,⁸⁷ ou seja, as penas no Direito Penal Tributário não possuem nenhuma das suas funções, posto que receberiam, ao invés da reprovação ou prevenção, um incentivo e até mesmo uma nova oportunidade para a prática reincidente do ilícito.⁸⁸

Alguns autores consideram inconstitucional a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, como uma afronta aos princípios da proporcionalidade, da isonomia e igualdade. Para Leandro Barreto Bortowski “a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo (meio) em nada favorece a efetividade da norma penal e a objetividade jurídica por ela protegida (fim)”⁸⁹, já para outros se mostra como uma proibição do excesso e uma proteção deficiente, ou ainda trata outros delitos patrimoniais menos lesivos, como o furto, apropriação

⁸⁵ PONTIERI, Alexandre. **A jurisprudência atual do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**, em fev/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/79628/a-jurisprudencia-atual-do-stf-e-do-stj-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo/2>>. Acesso em 26/05/2020.

⁸⁶ FISCHER, Douglas. **Delinqüência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 206 e 207. *Apud*, SOSA, Alexandra Carolina Pérez, A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

⁸⁷ BOSCHI, Antônio Paganela. **Das penas e seus critérios de aplicação**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 129. *Apud*, SOSA, Alexandra Carolina Pérez, A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

⁸⁸ SOSA, Alexandra Carolina Pérez. **A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária**, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

⁸⁹ BORTOWSKI, Leandro Barreto. **O preço da liberdade: a extinção da punibilidade nos delitos econômicos à luz do Princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: WS Editor, 2009. p. 89. *Apud*, SOSA, Alexandra Carolina Pérez, A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

indébita e estelionato, que com a reparação do dano ensejam apenas uma diminuição de pena, e não a extinção da punibilidade, ferindo assim o princípio da igualdade na lei, ao tratar de forma desigual situações iguais.⁹⁰

Ademais, essa afronta atinge também o próprio Código Penal Brasileiro, pois existe previsão legal que se suponha, traria melhor efetividade ao fim fiscal do tributo nos crimes fiscais, e que não excluiria a função do Direito Penal como *ultima ratio*, como por exemplo o “arrependimento posterior”, conforme o artigo 16, do Código Penal⁹¹, e assim, com o pagamento do tributo, objeto do crime fiscal, o infrator teria sua pena reduzida, sendo proposta penas alternativas, entretanto, não seria extinta à sua punibilidade.⁹²

Ainda, sobre o arrependimento posterior, segundo Zaffaroni:

A Política Criminal é a ciência ou a arte de selecionar os bens (ou direitos) que devem ser tutelados jurídica e penalmente e escolher os caminhos para efetivar tal tutela, o que iniludivelmente implica a crítica dos valores e caminhos já eleitos.⁹³

Sendo assim, por tudo que foi demonstrado, o que se pôde perceber foi uma constante instabilidade e entendimento conflituoso acerca do instituto pelo pagamento do tributo, da forma como vem sendo apresentado no Direito Penal Tributário, seja “no âmbito da produção legislativa, seja sob o aspecto da interpretação jurisprudencial”, já que o “legislador entendeu tipificar, levando para o âmbito da incidência do Direito Penal, determinadas condutas tidas por atentatórias à ordem tributária”, o que necessitaria de um maior estudo sobre a necessidade ou não dessa intervenção pelo Direito Penal, e caso realmente seja necessário, a busca por outros institutos que possam conferir uma maior efetividade. Portanto, percebe-se que a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, abarcada pelo Direito Penal Tributário, é um tema ainda muito conflitante, o que demonstra estar ainda muito longe de um consenso satisfatório.⁹⁴

⁹⁰ SOSA, Alexandra Carolina Pérez. **A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária**, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

⁹¹ BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940, “Art. 16 - Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.” Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 29/05/2020.

⁹² NETO, Alcindo Pereira. **Os efeitos do pagamento nos crimes tributários**, em ago/2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31361/os-efeitos-do-pagamento-nos-crimes-tributarios/2>>. Acesso em 29/05/2020.

⁹³ ZAFFARONI, Eugênio Raúl; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997, p.132. *Apud*. MASCARENHAS, Carlos Renê Magalhães, Arrependimento posterior: personalidade na reparação do dano ou restituição da coisa. Direito Penal, em mai/2018. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51628/arrependimento-posterior-pessoalidade-na-reparacao-do-dano-ou-resituicao-da-coisa>>. Acesso em 29/05/2020.

⁹⁴ SOSA, Alexandra Carolina Pérez. **A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária**, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

6. CONCLUSÃO

O estudo buscou, através de uma análise crítica feita a partir de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial, demonstrar os efeitos negativos da extinção da pretensão punitiva no Direito Penal Tributário, bem como o seu entendimento conflitante entre os juristas, sendo visto como uma afronta ao Direito Penal, ferindo princípios constitucionais e, pela própria sociedade, que o interpreta como um benefício oferecido ao seu infrator.

Além disso, a própria produção legislativa se mostra conflitante ao tratar do tema, pois chama ao Direito Penal a tutela de um bem que conflita com a função primordial de *ultima ratio* que norteia esse ramo do direito, bem como exclui a própria função da pena como reparadora e preventiva do tipo, como pode se observar na sua evolução histórica, em que se observam diversas alterações na busca de um resultado mais efetivo na sua aplicação, entretanto, deixando nítido o fim arrecadatório almejado pelo Estado, com o recebimento do tributo devido, resultado de um crime fiscal.

Daí a sua contrariedade, pois se questiona se não haveria outros ramos do direito ou institutos do próprio Direito Penal que pudessem servir de instrumento para o atingimento do fim desejado pelo Estado, sem com isso ignorar o aspecto patrimonial, mas também contemplar a moral administrativa fiscal, que é afetada com esse caráter absolutório concedido pelo instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, que por si só, já causa reprovação diante da sociedade, uma vez que se caracteriza, em tese, como um benefício ou incentivo à reincidência da prática delitiva, podendo inclusive, esse pagamento ser feito a qualquer tempo.

Verificou-se também que a legislação Penal e a do Direito Penal Tributário, aplicam um mesmo instituto se valendo de formas diferenciadas; para um infrator a reparação do dano patrimonial resulta na extinção da punibilidade e, para outro, resulta apenas na diminuição da pena aplicada, e tudo isto em conformidade com a legislação vigente.

Neste sentido, observa-se uma natureza simbólica do Direito Penal no Direito Penal Tributário, em que não se observa o princípio da intervenção mínima do Direito penal, e ainda assim se utiliza dos mesmos institutos com a aplicação de um conteúdo legislativo totalmente desigual, ferindo assim princípios constitucionais basilares na construção de uma norma legislativa.

Por todo o exposto, a conclusão é que a extinção da punibilidade no Direito Penal Tributário, nada mais é do que um sistema coercitivo de arrecadação de um tributo sonegado de forma fraudulenta, servindo-se do Direito Penal apenas como um mero arrecadador de tributos oriundos dos crimes contra a ordem tributária.

REFERÊNCIAS:

PONTIERI, Alexandre. **A jurisprudência atual do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo**, em fev/2020. Disponível em:

<<https://jus.com.br/artigos/79628/a-jurisprudencia-atual-do-stf-e-do-stj-sobre-a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-do-tributo/2>>. Acesso em 26/05/2020.

BALEEIRO, Aliomar. DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro CTN Comentado**. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BOSCHI, Antônio Paganela. **Das penas e seus critérios de aplicação**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006. p. 129. *Apud*, SOSA, Alexandra Carolina Pérez, A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

BOTELHO, Jeferson. **Extinção da punibilidade, uma abordagem sinóptica**, em mai/2020. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/62187/extincao-da-punibilidade-uma-abordagem-sinoptica/1>>. Acesso em 24/05/2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, Senado Federal: Centro Fráfico, 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 18/03/2020

BRASIL, Decreto **Lei nº 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm>. Acesso em 09/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 4.357**, de 16 de julho de 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4357.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 4.729**, de 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/14729.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 11/05/2020

BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 9.249**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 9.430**, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 10.522**, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10522.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 10.684**, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Lei nº 12.382**, de 25 de fevereiro de 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm>. Acesso em 11/05/2020.

BRASIL. **Súmula 599**, Direito Penal, Crimes Contra a Administração Pública, Corte Especial STJ, julgado em 20/11/2017, publicação no DJe 27/11/2017. Disponível em: <[https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=\(sumula%20adj1%20%27599%27\).sub.#TIT1TEMA0](https://scon.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=(sumula%20adj1%20%27599%27).sub.#TIT1TEMA0)>. Acesso 29/05/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **ADI 1571**, Relator Min Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, Julgado Em 10/12/2003, Dj 30-04-2004 Pp-00029 Ement Vol-02149-02 Pp-00265). Disponível para consulta em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97407/false>>. Acesso em 18/03/2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **AP 450**, Relatora Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, Julgado Em 18/11/2014, Acórdão Eletrônico Dje-028 Divulg 10-02-2015. Disponível para consulta em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7719484>>. Acesso em 10/04/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **HC 362.478/SP**, Rel. Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 14/09/2017, DJe 20/09/2017. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corpus-hc-362478-sp-2016-0182386-0/inteiro-teor-501159967?ref=juris-tabs>>. Acesso em 20/05/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **RHC 51.356/SC**, Relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 03/02/2015, DJe 18/02/2015. Disponível para consulta em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1379360&num_registro=201402244673&data=20150218&formato=HTML>. Acesso em 17/04/2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **AgRg no AREsp 572.572/PR**, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 08/03/2016, DJe 16/03/2016. Disponível para consulta em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1493885&num_registro=201402127730&data=20160316&formato=HTML>. Acesso em 17/04/2020

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, **HC 136843**, Relator Min. Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 08/08/2017, Processo Eletrônico Dje-232 Divulg 09-10-2017. Disponível para consulta em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13762610>>. Acesso em 17/03/2020.

CAMPOS, Flávio Vilela. CIAT e Receita Federal do Brasil (2018), Equipe JRRA. **Crimes Tributários (Campos), Estudo comparado sobre a extinção da punibilidade e elementos fundamentais dos crimes tributários: paralelo entre a experiência internacional e o modelo adotado no Brasil**, abr/2019 AM. Disponível em: <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/PoliticayTecnicaTributaria/EvasionTributaria/2018_estudio_comparado_vilela.pdf> <<https://www.joserobertoafonso.com.br/crimes-tributarios-campos-2/>>. Acesso em 19/03/2020.

CASAS, Alexandre. **Aplicação das medidas despenalizadoras nos crimes tributários**, em jul/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/67592/aplicacao-das-medidas-despenalizadoras-nos-crimes-tributarios#>> Acesso em: 26/03/2020.

CASTELLO, Rodrigo. **Súmula Vinculante 24 STF Crime Tributário**, PENAL, em jun/2013, Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=L1EPo0K-hsk>>, Acesso em 09/05/2020.

Consultor Jurídico, STJ fixa em R\$ 20 mil valor máximo para insignificância em crime de descaminho, em mar/2018, Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-mar-06/valor-maximo-insignificancia-descaminho-20-mil>>. Acesso em 15/03/2020.

COSTA, Felipe Paiva da. **Princípio da Insignificância nos crimes contra a Administração Pública. Posicionamento do STJ**, em jan/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/pareceres/63444/principio-da-insignificancia-nos-crimes-contra-a-administracao-publica>>. Acesso em 26/05/2020.

FISCHER, Douglas. **Delinquência econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 206 e 207. *Apud*, SOSA, Alexandra Carolina Pérez, A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

KHALED, Salah H. Jr.. **Introdução aos Fundamentos do Direito Penal**, em abr/2010. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/introducao-aos-fundamentos-do-direito-penal/>>. Acesso em 24/03/2020.

MASCARENHAS, Carlos Renê Magalhães. **Arrependimento posterior: pessoalidade na reparação do dano ou restituição da coisa**. Direito Penal, em mai/2018. Disponível em: <<https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/51628/arrependimento-posterior-pessoalidade-na-reparacao-do-dano-ou-resituicao-da-coisa>>. Acesso em 29/05/2020.

NETO, Alcindo Pereira. **Os efeitos do pagamento nos crimes tributários**, em ago/2014. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/31361/os-efeitos-do-pagamento-nos-crimes-tributarios/2>>. Acesso em 29/05/2020.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de direito penal**. 16. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

OLIVEIRA, Ericka Carvalho Jacomo de. Trabalho de conclusão de curso da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro, **Extinção da Punibilidade pelo Pagamento nos Crimes Contra a Ordem Tributária**, em mai/2016. Disponível em: <https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/1semestre2016/pdf/ErickaCarvalhoJacomodeOliveira.pdf>. Acesso em 04/05/2020.

SOSA, Alexandra Carolina Pérez. **A extinção da punibilidade nos delitos tributários: uma proteção deficiente da ordem tributária**, em dez/2011 RS. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-penal/a-extincao-da-punibilidade-nos-delitos-tributarios-uma-protecao-deficiente-da-ordem-tributaria/>>. Acesso em 28/05/2020.

THADEU, José. PIRAGIBE, Afonso. **O direito penal tributário e os instrumentos de política criminal fiscal / El derecho penal fiscal y los instrumentos de política criminal**, Fonte: **IBICT - Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia**, em jul/2011, Disponível em: <<https://www.academicoo.com/artigo/o-direito-penal-tributario-e-os-instrumentos-de-politica-criminal-fiscal-el-derecho-penal-fiscal-y-los-instrumentos-de>>

politica-criminal?fbclid=IwAR2COzYsg7vz1g8lDZgka3GTgAyiueU2veq1Bg4Smk62HG_YU2rRHadPPpA>. Acesso em 02/05/2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Extinção da punibilidade de crimes tributários e garantismo constitucional**, em nov/2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-nov-27/consultor-tributario-extincao-punibilidade-crimes-tributarios-garantismo>>. Acesso em 13/05/2020.