Revista Ibero-Americana de Humanidades, Ciências e Educação — REASE

doi.org/10.51891/rease.v12i11.32710

A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DOS TRIBUNAIS SUPERIORES

THE EXTINCTION OF CRIMINAL LIABILITY THROUGH PAYMENT IN CRIMES AGAINST THE TAX SYSTEM: AN ANALYSIS IN LIGHT OF THE CASE LAW OF THE HIGHER COURTS

Calebe dos Santos Pinheiro[1]
Tarsis Barreto Oliveira[2]

RESUMO: O presente artigo analisa criticamente o entendimento pacificado do Supremo Tribunal Federal (RHC nº 128.245/SP) e do Superior Tribunal de Justiça (HC nº 362.478/SP) acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento integral do débito nos crimes contra a ordem tributária a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória, confrontando tal postura com os princípios fundamentais do Direito Penal. A pesquisa busca responder em que medida essa orientação jurisprudencial desvirtua a função de ultima ratio da tutela criminal e evidencia a seletividade do sistema punitivo brasileiro. Para tanto, utiliza-se o método dedutivo, com abordagem qualitativa, natureza básica e finalidade descritiva e explicativa, por meio de pesquisa bibliográfica e documental na legislação vigente, em julgados das Cortes Superiores e na doutrina especializada. O estudo examina a tensão entre o poder punitivo e o interesse arrecadatório estatal, a estrutura típica da Lei nº 8.137/1990, a teoria geral da punibilidade no artigo 107 do Código Penal e a evolução legislativa das Leis nº 9.249/1995 e nº 10.684/2003 à luz da Súmula Vinculante nº 24. Constata-se que a renúncia irrestrita ao poder de punir mediante recomposição financeira reduz a jurisdição penal a um instrumento de coação arrecadatória, estimula o cálculo econômico da sonegação por proteção deficiente e viola o princípio da isonomia diante do rigor aplicado aos crimes patrimoniais comuns. Conclui-se pela necessidade de limitar o efeito extintivo do pagamento fiscal ao momento anterior ao recebimento da denúncia.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária. Extinção da punibilidade. Pagamento do tributo. Intervenção mínima. Seletividade penal.

ABSTRACT: This article critically analyzes the settled case law of the Brazilian Federal Supreme Court (RHC No. 128.245/SP) and the Superior Court of Justice (HC No. 362.478/SP) regarding the extinction of criminal liability through the full payment of tax debts in crimes against the tax system at any time, including after a final and unappealable conviction, confronting this stance with the fundamental principles of Criminal Law. The research seeks to answer to what extent this judicial orientation distorts the ultima ratio function of criminal protection and highlights the selectivity of the Brazilian punitive system. To this end, the deductive method is employed, with a qualitative approach, basic nature, and descriptive and explanatory purposes, using bibliographic and documentary research based on current legislation, Higher Court precedents, and specialized legal doctrine. The study examines the tension between the state's power to punish and its revenue-collecting interest, the typical structure of Law No. 8.137/1990, the general theory of punishability under Article 107 of the Penal Code, and the legislative evolution of Laws No. 9.249/1995 and No. 10.684/2003 in light of Binding Precedent No. 24. It is found that the unrestricted waiver of punitive power in exchange for financial restitution

[1] Formando em Direito pela Universidade Estadual do Tocantins (UNITINS). Acadêmico na UNITINS.
[2] Pós-Doutor em Ciências Criminais pela Universidade de Sorbonne (França). Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia (UFBA). Professor de Direito Penal da UNITINS e da Universidade Federal do Tocantins (UFT).

reduces criminal jurisdiction to an instrument of coercive collection, encourages the economic calculation of tax evasion through deficient protection, and violates the principle of equality given the strict treatment applied to ordinary property crimes. It concludes that the extinguishing effect of tax payment must be limited to the moment prior to the formal acceptance of the criminal indictment.

Keywords: Crimes against the tax system. Extinction of criminal liability. Tax payment. Minimal intervention. Penal selectivity.

1 INTRODUÇÃO

A captação de recursos financeiros por meio da atividade tributária é indispensável para a manutenção do Estado Democrático de Direito e para o custeio das políticas públicas, razão pela qual o ordenamento jurídico brasileiro convocou o Direito Penal, por meio da Lei nº 8.137/1990, para reprimir condutas fraudulentas contra a arrecadação. Todavia, a intervenção criminal submete-se aos princípios da intervenção mínima, da fragmentariedade e da subsidiariedade, devendo operar estritamente como a *ultima ratio* do sistema na tutela de bens jurídicos essenciais. Na contramão dessa lógica, a evolução legislativa promovida pelas Leis nº 9.249/1995 e nº 10.684/2003 ampliou a extinção da punibilidade estatal mediante a quitação do débito fiscal. Diante da ausência de limite temporal no artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003, o Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245/SP, e o Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Habeas Corpus nº 362.478/SP, pacificaram o entendimento de que o pagamento integral do tributo extingue a punibilidade a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da condenação. Esse cenário desperta severas críticas quanto ao uso da ameaça penal como meio de cobrança e à quebra da isonomia frente aos crimes patrimoniais comuns, suscitando o seguinte problema de pesquisa: em que medida a pacificação jurisprudencial acerca da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo desvirtua a função de *ultima ratio* do Direito Penal e evidencia a seletividade do sistema punitivo brasileiro?

Para responder a tal questionamento, o objetivo geral deste artigo é analisar criticamente o entendimento pacificado do STF e do STJ sobre a extinção da punibilidade pelo adimplemento fiscal nos crimes contra a ordem tributária, confrontando-o com os princípios fundamentais da doutrina penal. Como objetivos específicos, busca-se examinar a tensão entre o poder punitivo estatal e o interesse arrecadatório; descrever a estrutura típica dos delitos da Lei nº 8.137/1990 e os fundamentos da teoria geral da punibilidade no artigo 107 do Código Penal; traçar a evolução histórica da legislação despenalizadora, diferenciando o pagamento integral do parcelamento à luz da Súmula Vinculante nº 24 do STF; e avaliar as críticas acerca do uso

da justiça criminal como reforço de arrecadação e do contraste entre eficácia arrecadatória e impunidade nos delitos de colarinho branco.

Quanto à metodologia, o estudo utiliza o método dedutivo, partindo das premissas gerais da teoria do delito e dos princípios constitucionais penais para examinar a extinção da punibilidade nos crimes fiscais. A pesquisa possui abordagem qualitativa, de natureza básica e finalidade descritiva e explicativa, valendo-se da técnica de pesquisa bibliográfica e documental apoiada na legislação vigente, em julgados paradigmáticos dos Tribunais Superiores e na literatura especializada em Direito Penal, Processo Penal, Direito Tributário e Criminologia.

Para tanto, o trabalho estrutura-se em cinco capítulos de desenvolvimento que antecedem a conclusão. O segundo capítulo examina o conflito entre o poder de punir do Estado e o interesse arrecadatório, demonstrando como a renúncia à pretensão punitiva diante do pagamento subordina os fins da pena à recomposição do erário. O terceiro capítulo aborda os crimes contra a ordem tributária na Lei nº 8.137/1990, destacando o bem jurídico tutelado, a exigência de dupla tipicidade e dolo, e a classificação entre crimes materiais (artigo 1º) e formais (artigo 2º). O quarto capítulo analisa a extinção da punibilidade no artigo 107 do Código Penal, contrapondo a distinção clássica entre pretensão punitiva e executória e o arrependimento posterior ao benefício fiscal. O quinto capítulo reconstrói a evolução legislativa do pagamento e do parcelamento até a Lei nº 10.684/2003, explicando seus efeitos e o papel do lançamento definitivo previsto na Súmula Vinculante nº 24 do STF. Por fim, o sexto capítulo analisa criticamente a jurisprudência que admite a extinção da punibilidade após o trânsito em julgado, expondo a instrumentalização processual, o estímulo econômico à sonegação e a seletividade penal, encerrando-se o estudo, no sétimo capítulo, com a síntese conclusiva e as propostas de aprimoramento do instituto.

2 O CONFLITO ENTRE O PODER DE PUNIR DO ESTADO E O INTERESSE ARRECADATÓRIO

A existência e o funcionamento do Estado contemporâneo pressupõem um fluxo contínuo de recursos financeiros capazes de custear a máquina administrativa e viabilizar políticas públicas, o que confere à atividade tributária um papel central na manutenção da ordem social (Sabbag, 2023). Para garantir o ingresso dessas receitas, o ordenamento jurídico submete os cidadãos e as empresas ao dever fundamental de pagar tributos, vinculando o nascimento da obrigação tributária à ocorrência do fato gerador previsto em lei, em estrita observância ao princípio da legalidade (Alexandre, 2023).

Em regra, quando ocorre o descumprimento dessa obrigação, o próprio Direito Tributário oferece mecanismos coercitivos na esfera administrativa e cível, como a aplicação de multas pecuniárias e a propositura da execução fiscal, que são instrumentos originalmente desenhados para recompor o erário (Paulsen, 2023).

Entretanto, diante de condutas fraudulentas que ferem mais intensamente a arrecadação, o Estado aciona o seu poder punitivo (*ius puniendi*), deslocando a controvérsia para o campo do Direito Penal (Prado, 2023). Ocorre que a intervenção penal em um Estado Democrático de Direito não é ilimitada, encontrando barreiras nos princípios da intervenção mínima, da fragmentariedade e da subsidiariedade (Greco, 2023). Tais postulados determinam que a tutela criminal deve operar estritamente como a *ultima ratio* do sistema, restringindo-se a punir as agressões mais graves contra bens jurídicos essenciais e apenas quando os demais ramos do Direito se mostrarem insuficientes para solucionar o conflito (Greco, 2023).

Dentro dessa visão mais garantista, torna-se indispensável diferenciar o mero ilícito tributário da infração penal tributária (Bitencourt; Monteiro, 2023). Enquanto o ilícito fiscal pode decorrer da simples inadimplência ou da inobservância objetiva de deveres formais perante o Fisco, o crime contra a ordem tributária exige uma ofensa material ao bem jurídico tutelado, somada à comprovação da responsabilidade subjetiva pautada no dolo de fraudar a Fazenda Pública (Bitencourt; Monteiro, 2023). Portanto, a finalidade legítima da norma penal consiste na prevenção geral e especial, buscando motivar os indivíduos a não transgredirem a ordem jurídica e aplicando sanções privativas de liberdade ou restritivas de direitos quando essa função preventiva falha (Bitencourt; Monteiro, 2023).

É exatamente nesse ponto que se instala o conflito estrutural entre o poder de punir do Estado e o seu interesse arrecadatório (Wedy, 2013). Embora a teoria clássica do delito exija que a pena cumpra funções de reprovação e prevenção da conduta criminosa (Capez, 2023), a política criminal brasileira voltada aos delitos fiscais passou a ser guiada por um pragmatismo utilitarista que prioriza o ingresso de valores nos cofres públicos em detrimento da aplicação da sanção penal (Baltazar Junior, 2023). Em vez de manter a autonomia da jurisdição criminal como guardiã secundária de valores ético-sociais relevantes, o legislador moldou o sistema punitivo tributário de forma variável, utilizando a ameaça do cárcere como um meio indireto para reduzir a inadimplência fiscal (Prado, 2023).

Essa tensão fica evidente quando se analisa o comportamento da pretensão punitiva do Estado diante do pagamento do tributo (Lima, 2023). Na sistemática penal comum, a prática de

um fato típico, ilícito e culpável faz nascer para o Estado o poder-dever de exigir a submissão do infrator à sanção cominada, consolidando a chamada pretensão punitiva (Masson, 2023). Nos crimes patrimoniais tradicionais, ainda que o agente repare integralmente o dano causado à vítima antes do recebimento da denúncia, a pretensão punitiva estatal permanece íntegra, concedendo-se ao réu apenas a causa de diminuição de pena do arrependimento posterior, prevista no artigo 16 do Código Penal (Nucci, 2024).

Em sentido divergente, nos crimes contra a ordem tributária, o Estado abre mão por completo de sua pretensão punitiva sempre que o contribuinte realiza o pagamento integral do crédito tributário e de seus acessórios (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024). Ao extinguir a punibilidade pela simples recomposição financeira do erário, o próprio ente estatal demonstra que o seu interesse primordial na persecução penal nunca foi a reprovação da fraude ou a reafirmação da autoridade da norma penal, mas sim a satisfação patrimonial do crédito fazendário (Mello, 2024). A pena criminal deixa de ser uma resposta necessária à lesão do bem jurídico e passa a funcionar como uma moeda de troca que desaparece no exato momento em que o interesse arrecadatório é atendido (Wedy, 2013).

Essa subordinação da pretensão punitiva à arrecadação gera graves distorções constitucionais e processuais. Conforme alertam Bitencourt e Monteiro (2023), quando se perde de vista a fronteira entre a proteção subsidiária de bens jurídicos e a cobrança de tributos, a tipificação penal corre o risco de se transformar, na prática, em um perigoso instrumento de coação política para exigir débitos fiscais, contornando a vedação constitucional à prisão civil por dívida esculpida no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal de 1988.

Além disso, o uso da estrutura policial e ministerial para compelir o contribuinte ao pagamento desvirtua a finalidade do processo penal, que deixa de atuar como garantia de apuração da culpa para operar como mecanismo de pressão psicológica sobre o devedor (Lopes Jr., 2023; Machado, 2022). Desse modo, a prevalência absoluta do interesse arrecadatório sobre os fins da pena compromete a coerência do Direito Penal Tributário, pavimentando o caminho para questionamentos acerca da legitimidade e da isonomia desse modelo despenalizador (Baltazar Junior, 2023; Mello, 2024).

3 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (LEI N.º 8.137/90)

A repressão penal às fraudes fiscais no ordenamento jurídico brasileiro ganhou contornos próprios a partir da edição da Lei nº 4.729/1965, que definiu pioneiramente o crime

de sonegação fiscal no país, prevendo tipos penais de natureza predominantemente formal e com penas brandas (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024). Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 e a necessidade de conferir maior rigor à tutela da arrecadação estatal, o legislador editou a Lei nº 8.137/1990, que reformulou a matéria ao tipificar de maneira mais severa e abrangente os crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo (Paulsen, 2023). Essa mudança legislativa buscou alinhar a proteção penal à importância assumida pelo sistema tributário no texto constitucional, elevando a arrecadação de recursos à condição de instrumento essencial para atingir os objetivos fundamentais da República (Machado, 2022).

Na análise dogmática da Lei nº 8.137/1990, a definição do bem jurídico tutelado constitui o ponto de partida indispensável para legitimar a incidência da norma penal sob a ótica de um Estado Democrático de Direito (Bitencourt; Monteiro, 2023). Conforme explicam Bitencourt e Monteiro (2023), a doutrina divide-se historicamente entre as correntes funcionalistas, que enxergam o objeto de proteção nas funções sociais desempenhadas pelo tributo na sociedade, e as correntes patrimonialistas, que focam na defesa do patrimônio da Fazenda Pública.

Prevalece no entendimento garantista a concepção de que o crime tributário protege um bem jurídico de natureza supraindividual, consistente na própria ordem tributária enquanto atividade estatal voltada à arrecadação de receitas e à gestão de gastos públicos (Prado, 2023). Desse modo, o objeto jurídico imediato da tutela penal é o erário público em sua feição dinâmica de ingressos financeiros, enquanto o objeto mediato abrange valores ético-sociais reflexos, tais como a solidariedade tributária, a capacidade contributiva, a livre concorrência mercantil e a manutenção da estrutura institucional do Estado (Bitencourt; Monteiro, 2023).

Para que uma conduta afete de modo legítimo esse bem jurídico, exige-se a observância do princípio da dupla tipicidade, segundo o qual a configuração do delito fiscal pressupõe, de maneira lógica e fática, a existência prévia de uma obrigação e de uma infração na esfera tributária (Bitencourt; Monteiro, 2023). Isso ocorre porque os tipos penais da Lei nº 8.137/1990 são estruturados como normas penais em branco e repletos de elementos normativos — a exemplo dos conceitos de tributo, contribuição social, nota fiscal e lançamento —, exigindo que o intérprete recorra à legislação tributária para compreender o alcance da proibição penal (Paulsen, 2023).

Entretanto, a simples infração ao dever de pagar tributo, regida pela responsabilidade objetiva no âmbito fiscal, jamais é suficiente por si só para caracterizar o crime na esfera penal

(Sabbag, 2023; Alexandre, 2023). Todos os delitos previstos na Lei nº 8.137/1990 são punidos exclusivamente na modalidade dolosa, inexistindo previsão de modalidade culposa, o que torna obrigatória a comprovação do elemento subjetivo consistente na vontade consciente de fraudar a Fazenda Pública, afastando-se a criminalização da mera inadimplência (Bitencourt; Monteiro, 2023; Machado, 2022).

No que tange à estrutura típica e à classificação dos delitos praticados por particulares, a Lei nº 8.137/1990 estabelece uma divisão fundamental entre as condutas descritas em seu artigo 1º e aquelas elencadas em seu artigo 2º, reservando o artigo 3º para os crimes funcionais praticados por servidores públicos (Capez, 2023). Os delitos tipificados no artigo 1º, incisos I a V, são classificados de forma unânime pela doutrina e pela jurisprudência como crimes materiais ou de resultado (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Nessa categoria, o tipo penal exige, para a sua consumação, a ocorrência de um resultado naturalístico separado da conduta do agente, que se traduz no efetivo prejuízo financeiro ao erário por meio da supressão ou redução de tributo ou contribuição social mediante fraude, omissão de informações ou falsificação documental (Lima, 2023).

Por outro lado, as figuras típicas previstas no artigo 2º da Lei nº 8.137/1990 são classificadas como crimes formais, de consumação antecipada, ou crimes de mera conduta (Bitencourt; Monteiro, 2023). Nesses tipos penais — que incluem condutas como fazer declaração falsa sobre rendas ou deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo descontado ou cobrado na qualidade de sujeito passivo de obrigação —, o legislador antecipa o momento consumativo para a simples realização da ação ou omissão descrita na norma, independentemente da efetiva ocorrência de dano patrimonial aos cofres públicos (Nucci, 2024). Embora o agente também atue com o propósito voltado à evasão fiscal, o resultado de prejuízo financeiro funciona, nos delitos do artigo 2º, apenas como um exaurimento da conduta criminosa, razão pela qual as penas cominadas são consideravelmente menores do que aquelas previstas no artigo 1º (Capez, 2023; Lima, 2023).

Essa distinção classificatória entre crimes materiais e formais produz reflexos dogmáticos e processuais profundos na persecução penal tributária (Baltazar Junior, 2023). Nos crimes materiais do artigo 1º, como a consumação depende da efetiva redução ou supressão do tributo, a caracterização da materialidade delitiva fica condicionada à prévia constituição definitiva do crédito tributário pela autoridade administrativa por meio do lançamento,

conforme disciplina o artigo 142 do Código Tributário Nacional (Alexandre, 2023; Paulsen, 2023).

Já nos crimes formais do artigo 2º, em razão da dispensa do resultado naturalístico para a consumação, a jurisprudência consolidou o entendimento de que a propositura da ação penal independe do encerramento do processo administrativo-fiscal, muito embora a doutrina garantista sustente que a oportunidade de regularização fiscal pelo pagamento antes da denúncia deveria ser assegurada de forma isonômica em ambas as espécies delitivas (Bitencourt; Monteiro, 2023; Prado, 2023).

4 A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO DIREITO PENAL

Para compreender o alcance da vantagem fiscal concedida aos autores de crimes tributários, mostra-se necessário examinar inicialmente a estrutura do delito e o local ocupado pela punibilidade na teoria geral do Direito Penal (Masson, 2023). Sob a ótica da teoria tripartida, amplamente majoritária na doutrina penal brasileira, o crime é conceituado analiticamente como um fato típico, ilícito e culpável (Greco, 2023). Nessa arquitetura dogmática, a punibilidade não integra o conceito analítico de infração penal, figurando, em verdade, como a consequência jurídica natural da prática do delito (Capez, 2023). Sempre que um agente realiza uma conduta típica, antijurídica e culpável, o direito de punir abstrato do Estado (*ius puniendi in abstracto*) converte-se no poder-dever concreto de impor a sanção prevista no preceito secundário da norma incriminadora, fazendo surgir a chamada pretensão punitiva estatal (Nucci, 2024; Masson, 2023).

A teoria geral da punibilidade estuda exatamente a possibilidade jurídica de o Estado efetivar essa ameaça de pena contra o autor da infração penal (Greco, 2023). Contudo, em um Estado Democrático de Direito, o exercício da pretensão punitiva não é absoluto nem perpétuo, encontrando limites temporais, processuais e político-criminais que condicionam a atuação jurisdicional (Lopes Jr., 2023).

Em determinadas situações, embora o crime exista em sua plenitude material e formal, fatores externos à estrutura do delito ou razões de conveniência político-criminal impedem que o Estado aplique ou execute a sanção penal (Prado, 2023). Nesse campo, a doutrina distingue as condições objetivas de punibilidade — que são circunstâncias externas ao fato típico e alheias ao dolo ou à culpa, das quais depende a relevância penal da conduta — das causas de extinção

da punibilidade, que constituem fatos jurídicos supervenientes capazes de fazer desaparecer o direito estatal de punir (Bitencourt; Monteiro, 2023; Masson, 2023).

No ordenamento jurídico pátrio, a sede geral da matéria encontra-se no artigo 107 do Código Penal, que elenca as hipóteses clássicas em que se extingue a punibilidade do agente (Capez, 2023). O referido dispositivo contempla fatos naturais, como a morte do agente no inciso I, além de instrumentos de clemência soberana ou política criminal, a exemplo da anistia, graça ou indulto no inciso II, da abolitio criminis no inciso III, e de institutos ligados ao decurso do tempo ou à inércia processual, como a prescrição, a decadência e a perempção no inciso IV, seguidos pela renúncia, pelo perdão aceito, pela retratação e pelo perdão judicial nos incisos subsequentes (Greco, 2023; Nucci, 2024).

Apesar da amplitude desse dispositivo, é pacífico na doutrina penal que o rol do artigo 107 do Código Penal possui natureza meramente exemplificativa (*numerus apertus*), e não taxativa (Masson, 2023). Isso significa que tanto a Parte Especial do próprio Código Penal quanto a legislação penal extravagante podem instituir causas específicas de extinção da punibilidade para determinados delitos, guiando-se por critérios utilitários ou de política criminal (Lima, 2023; Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Os efeitos jurídicos produzidos por uma causa extintiva variam substancialmente conforme o momento processual em que ela se verifica, dividindo-se entre aquelas que atingem a pretensão punitiva e aquelas que recaem sobre a pretensão executória (Capez, 2023). Quando a causa extintiva ocorre antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, ela dardeja a própria pretensão punitiva estatal, impedindo a instauração do processo ou extinguindo a ação penal em curso sem que reste qualquer efeito penal condenatório, mantendo-se intacta a primariedade do réu (Masson, 2023; Lopes Jr., 2023).

Por outro lado, na sistemática tradicional do Código Penal, quando a causa extintiva sobrevém após o trânsito em julgado da condenação — à exceção da *abolitio criminis* e da anistia —, ela atinge apenas a pretensão executória, afastando o cumprimento da pena principal, mas preservando os efeitos secundários penais e extrapenais da sentença, tais como a reincidência e os maus antecedentes (Greco, 2023; Nucci, 2024).

Outro aspecto central da teoria geral da punibilidade reside no tratamento conferido pelo Código Penal à reparação do dano patrimonial causado pela infração (Nucci, 2024). Na Parte Geral do estatuto repressivo, o ressarcimento do prejuízo financeiro pela via do pagamento não foi contemplado no artigo 107 como causa geral de extinção da punibilidade (Masson, 2023).

Como regra, nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, a reparação voluntária do dano ou a restituição da coisa até o recebimento da denúncia configura apenas o instituto do arrependimento posterior, previsto no artigo 16 do Código Penal, cuja consequência limita-se à redução obrigatória da pena de um a dois terços (Greco, 2023; Capez, 2023).

O legislador ordinário reservou a extinção da punibilidade pela recomposição patrimonial a hipóteses raríssimas e de menor gravidade no Código Penal, como ocorre no peculato culposo, caso a reparação anteceda a sentença irrecorrível (Nucci, 2024). Todavia, rompendo com essa coerência sistemática da teoria geral da punibilidade, a legislação especial tributária elevou o pagamento do débito fiscal ao patamar de causa extintiva autônoma e irrestrita, subvertendo inclusive os limites clássicos entre a pretensão punitiva e a pretensão executória (Baltazar Junior, 2023; Lima, 2023).

5 O PAGAMENTO COMO CAUSA EXTINTIVA: EVOLUÇÃO E LEGISLAÇÃO

A trajetória legislativa da extinção da punibilidade pelo pagamento nos delitos fiscais no Brasil é marcada por constantes oscilações político-criminais, alternando momentos de rigor punitivo e períodos de ampla abertura arrecadatória (Prado, 2023). Na redação original da Lei nº 8.137/1990, o seu artigo 14 previa que o pagamento integral do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, realizado antes do recebimento da denúncia, extinguia a punibilidade do agente (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Embora esse dispositivo tenha sido brevemente revogado pela Lei nº 8.383/1991 em uma tentativa estatal de endurecer o combate à sonegação, o legislador recuou poucos anos depois com a edição da Lei nº 9.249/1995 (Paulsen, 2023). Por meio do artigo 34 desse diploma legal, restabeleceu-se a regra de que o adimplemento do tributo e de seus acessórios antes do recebimento da peça acusatória extinguiria o direito de punir do Estado nos crimes definidos nas Leis nº 8.137/1990 e nº 4.729/1965 (Lima, 2023).

Sob a vigência da Lei nº 9.249/1995, havia um marco temporal objetivo e alinhado a uma lógica processual mínima, pois exigia-se que o sonegador recompusesse o erário antes do início formal da ação penal, sob pena de responder integralmente ao processo criminal (Bitencourt; Monteiro, 2023). Contudo, essa limitação cronológica foi rompida com o advento da Lei nº 10.684/2003, que instituiu o Parcelamento Especial (PAES) e alterou profundamente o tratamento penal da inadimplência tributária (Baltazar Junior, 2023). O artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 determinou que a punibilidade dos crimes fiscais se extingue quando a pessoa

jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, deixando de mencionar qualquer limite de tempo para a realização dessa quitação (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Diante do silêncio da Lei nº 10.684/2003 quanto ao momento limite para o adimplemento, consolidou-se na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que o referido dispositivo, por configurar norma penal material mais benéfica (*novatio legis in mellius*), derrogou tacitamente a restrição temporal do artigo 34 da Lei nº 9.249/1995, passando a permitir a extinção da punibilidade pelo pagamento integral a qualquer tempo (Lima, 2023; Masson, 2023).

Mesmo com a posterior edição da Lei nº 12.382/2011, que tentou reintroduzir o recebimento da denúncia como marco limite para os efeitos penais do parcelamento, prevaleceu a interpretação de que a nova restrição alcançava apenas os acordos de parcelamento, permanecendo intocada a possibilidade de quitação integral e imediata da dívida em qualquer fase da persecução penal (Baltazar Junior, 2023; Paulsen, 2023).

Para compreender a dinâmica atual desse sistema, é fundamental distinguir os efeitos jurídicos do pagamento integral daqueles produzidos pelo parcelamento do crédito tributário, tanto na esfera fiscal quanto na seara criminal (Sabbag, 2023). No âmbito do Direito Tributário, o Código Tributário Nacional estabelece, em seu artigo 151, inciso VI, que o parcelamento constitui uma causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ao passo que o pagamento figura, no artigo 156, inciso I, como modalidade de extinção definitiva do próprio crédito (Alexandre, 2023; Sabbag, 2023). Essa distinção material reflete-se de forma simétrica no Direito Penal por força do princípio da unidade do ordenamento jurídico (Bitencourt; Monteiro, 2023).

Enquanto o contribuinte adere a um programa de parcelamento fiscal — observada a exigência legal de que o acordo seja formalizado antes do recebimento da denúncia, nos termos da legislação vigente —, opera-se na esfera criminal a suspensão da pretensão punitiva estatal, conforme dispõe o artigo 9º, caput, da Lei nº 10.684/2003 e o artigo 83, § 2º, da Lei nº 9.430/1996 (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024; Lima, 2023).

Durante todo o período em que o devedor estiver cumprindo regularmente as parcelas ajustadas com o Fisco, o processo criminal e o curso do prazo prescricional ficam paralisados, retomando o seu andamento normal caso ocorra a exclusão do contribuinte do programa por inadimplemento (Nucci, 2024; Capez, 2023). Em contrapartida, quando ocorre o pagamento

integral da dívida — seja à vista, seja pela quitação da última prestação do parcelamento —, o crédito fazendário desaparece e produz-se imediatamente a extinção definitiva da punibilidade do agente (Paulsen, 2023; Masson, 2023).

Todo esse arcabouço despenalizador conecta-se diretamente à exigência de constituição definitiva do crédito tributário na via administrativa, consolidada pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 24 (Machado, 2022). Segundo o verbete sumular, originado a partir do julgamento histórico do Habeas Corpus nº 81.611/DF, não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo (Paulsen, 2023). Como o lançamento é o procedimento administrativo privativo da autoridade fazendária destinado a verificar o fato gerador, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal não existe dívida líquida, certa e exigível (Alexandre, 2023; Sabbag, 2023).

Sob a perspectiva dogmática e garantista, a Súmula Vinculante nº 24 cumpre uma dupla função essencial no sistema penal tributário (Bitencourt; Monteiro, 2023). De um lado, ela assegura a certeza sobre a própria materialidade delitiva nos crimes de resultado, impedindo que o Ministério Público ofereça denúncia sem justa causa enquanto o próprio Fisco ainda discute se o tributo é ou não devido (Lopes Jr., 2023; Greco, 2023).

De outro lado, o encerramento da via administrativa funciona como uma condição objetiva de punibilidade que viabiliza a execução prática da política criminal de pagamento e parcelamento (Bitencourt; Monteiro, 2023). Isso porque o contribuinte tem o direito constitucional de impugnar a exigência fiscal sob o manto do devido processo legal administrativo sem sofrer a coação prematura de uma ação penal, sendo indispensável a definição final do valor exato do débito para que ele possa decidir se quita ou parcela a dívida a fim de extinguir ou suspender a punibilidade estatal (Machado, 2022; Bitencourt; Monteiro, 2023).

6 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL E CRÍTICAS AO INSTITUTO

A ausência de um limite temporal expresso no artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 levou os Tribunais Superiores à consolidarem uma interpretação amplamente extensiva acerca do momento cabível para a quitação do tributo com efeito extintivo da punibilidade (Lima, 2023). No âmbito do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso Ordinário em Habeas

Corpus nº 128.245/SP, relatado pelo Ministro Dias Toffoli na Segunda Turma, firmou a diretriz de que, não tendo o legislador estabelecido um marco limite para o pagamento integral do débito fiscal, não cabe ao Poder Judiciário criar restrições em prejuízo do réu sob pena de analogia in malam partem (Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Em total consonância com essa orientação, o Superior Tribunal de Justiça pacificou a matéria no julgamento do Habeas Corpus nº 362.478/SP, de relatoria do Ministro Jorge Mussi na Quinta Turma, assentando que o adimplemento integral da dívida tributária e de seus acessórios extingue a punibilidade do agente a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória e durante a fase de execução da pena (Paulsen, 2023; Lima, 2023).

Para a corrente jurisprudencial dominante, essa solução decorre da aplicação estrita do princípio da legalidade e da retroatividade da lei penal mais benéfica, garantindo que a recomposição do erário ponha fim imediato à intervenção estatal mesmo diante de uma coisa julgada criminal (Machado, 2022; Masson, 2023). Contudo, na doutrina penal e processual penal, essa pacificação jurisprudencial é alvo de contundentes críticas por subverter os alicerces da teoria geral da punibilidade e desnaturar a função da pena (Capez, 2023; Greco, 2023). Ao permitir que um ato unilateral de pagamento posterior à condenação definitiva apague todos os efeitos penais de uma sentença transitada em julgado, o sistema jurídico rompe com a divisão clássica entre pretensão punitiva e pretensão executória, subordinando a autoridade da jurisdição criminal à capacidade financeira do condenado (Baltazar Junior, 2023; Mello, 2024).

A primeira grande crítica doutrinária dirige-se à transformação do Direito Penal em um mero instrumento de reforço do pagamento de tributos (Prado, 2023). Conforme sustentam Bitencourt e Monteiro (2023), a postura adotada pelo legislador e chancelada pelos Ministros do STF e do STJ caminha na contramão do Estado Democrático de Direito ao utilizar a ameaça de sanção criminal como ferramenta utilitária para reduzir a inadimplência fiscal.

Quando o Estado movimenta toda a estrutura policial, ministerial e judicial sob o pretexto de tutelar um bem jurídico supraindividual, mas renuncia instantaneamente ao poder punitivo no momento em que o dinheiro ingressa nos cofres públicos, fica evidente que a norma penal não atua como *ultima ratio*, mas sim como um perigoso instrumento de coação política para a cobrança de débitos fiscais (Bitencourt; Monteiro, 2023). Essa dinâmica acaba por contornar, por via oblíqua, a própria vedação constitucional à prisão civil por dívida prevista no artigo 5º, inciso LXVII, da Constituição Federal de 1988, uma vez que a liberdade do indivíduo

passa a depender exclusivamente da quitação de uma obrigação pecuniária perante o Fisco (Bitencourt; Monteiro, 2023; Wedy, 2013).

No plano processual, essa distorção revela uma grave crise de legitimidade decorrente da instrumentalização da persecução penal (Lopes Jr., 2023). Segundo a doutrina garantista de Lopes Jr. (2023), o processo penal possui uma finalidade estritamente constitucional de verificação da culpa e limitação do poder punitivo, jamais podendo ser desvirtuado para funcionar como meio de pressão psicológica ou coação estatal para forçar o cumprimento de obrigações extrapenais. Todavia, na prática forense dos crimes contra a ordem tributária, o oferecimento da denúncia e a tramitação da ação penal operam exatamente como uma ameaça constante sobre o contribuinte para compeli-lo a aderir a programas de parcelamento ou a quitar exigências fazendárias, esvaziando a dignidade da jurisdição penal (Machado, 2022; Wedy, 2013).

A segunda vertente crítica analisa o falso dilema entre a eficácia arrecadatória e a impunidade, demonstrando que a extinção da punibilidade após o trânsito em julgado falha tanto sob o prisma penal quanto sob o prisma tributário (Baltazar Junior, 2023; Mello, 2024). Sob o argumento pragmático de facilitar a recuperação de créditos públicos, o Estado destrói o efeito de prevenção geral intimidatória da norma penal, criando um estímulo econômico perverso para a prática da sonegação fiscal (Lima, 2023; Prado, 2023). Como o agente sabe que jamais cumprirá pena caso disponha de recursos para quitar o débito ao final do processo, instala-se um cálculo racional de custo-benefício no qual vale a pena fraudar o Fisco, aplicar o capital sonegado no mercado financeiro, recorrer por anos na esfera administrativa sob o amparo da Súmula Vinculante nº 24 e litigar em todas as instâncias judiciais, deixando para pagar a dívida apenas na remota hipótese de uma condenação criminal definitiva (Baltazar Junior, 2023; Gonçalves; Baltazar Junior, 2024).

Nesse cenário, a doutrina aponta que a generosidade estatal viola o princípio constitucional da proporcionalidade em sua vertente de proibição de proteção deficiente (*Untermassverbot*), pois deixa um bem jurídico essencial — a ordem tributária e os recursos destinados às políticas sociais — desprovido de tutela penal efetiva frente à delinquência econômica (Baltazar Junior, 2023; Mello, 2024). A tentativa do próprio STF de conter esse estímulo à fraude por meio da criminalização do devedor contumaz de ICMS declarado e não pago, no julgamento do Habeas Corpus nº 163.334/SC, apenas escancara a contradição de uma jurisprudência que, de um lado, amplia a tipicidade penal para proteger a arrecadação e, de outro,

assegura a impunidade irrestrita mediante o pagamento a qualquer tempo (Bitencourt; Monteiro, 2023; Paulsen, 2023).

Por fim, o contraste entre eficácia arrecadatória e impunidade atinge o seu ponto mais sensível na flagrante violação ao princípio constitucional da isonomia e na exposição da seletividade do sistema penal brasileiro (Nucci, 2024; Carvalho, 2022). Ao comparar o tratamento conferido aos crimes tributários com a disciplina geral do Código Penal para os delitos patrimoniais sem violência, Nucci (2024) evidencia a incoerência de um ordenamento jurídico que concede apenas uma redução de pena de um a dois terços, pelo arrependimento posterior do artigo 16 do Código Penal, ao autor de um furto ou estelionato que restitui a coisa antes do recebimento da denúncia. Se esse mesmo infrator comum reparar o dano após o recebimento da denúncia, terá direito apenas a uma circunstância atenuante genérica, e, caso o faça após o trânsito em julgado, cumprirá integralmente a pena imposta (Greco, 2023; Masson, 2023).

Em contrapartida, o autor de uma fraude fiscal milionária que lesa toda a coletividade pode aguardar o esgotamento de todos os recursos judiciais para, mediante o pagamento, ter sua condenação rasgada pelo Estado e manter sua ficha criminal imaculada (Nucci, 2024; Lima, 2023). Sob a lente da criminologia crítica, essa disparidade confirma que a seletividade penal não é um acidente, mas uma engrenagem estrutural do sistema punitivo, desenhada para encarcerar com rigor a criminalidade patrimonial das camadas vulneráveis enquanto institucionaliza rotas de fuga legais que garantem a impunidade dos crimes de colarinho branco mediante o poder econômico (Carvalho, 2022; Wedy, 2013).

7 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo permitiu constatar que a tutela penal da arrecadação tributária no Brasil habita uma zona de permanente tensão entre os postulados garantistas do Direito Penal e o pragmatismo financeiro do Estado. A investigação realizada ao longo dos capítulos revelou que a subordinação da resposta criminal às conveniências fazendárias compromete a coerência dogmática do ordenamento jurídico e desvirtua as finalidades constitucionais da pena.

Conforme demonstrado no segundo capítulo, embora a atividade tributária seja indispensável para o custeio das políticas públicas, o acionamento do poder punitivo estatal deveria respeitar estritamente a barreira da *ultima ratio*, atuando apenas quando os meios

administrativos e executivos fiscais se mostrassem insuficientes. Verificou-se, contudo, que a política criminal brasileira optou por utilizar a ameaça do cárcere como ferramenta utilitária de arrecadação, abrindo mão integralmente da pretensão punitiva no exato instante em que o contribuinte recompõe os cofres públicos. No terceiro capítulo, evidenciou-se que os crimes previstos na Lei nº 8.137/1990 tutelam um bem jurídico supraindividual e exigem a presença de fraude dolosa e dupla tipicidade, dividindo-se entre as figuras materiais do artigo 1º — que dependem do prejuízo efetivo ao erário — e as figuras formais do artigo 2º, não se confundindo a infração penal com a simples inadimplência fiscal.

Prosseguindo no percurso teórico, o quarto capítulo comprovou que a punibilidade constitui a consequência jurídica do delito e que, na sistemática geral do Código Penal, o ressarcimento voluntário do dano em crimes sem violência antes da denúncia configura apenas causa de redução de pena pelo arrependimento posterior, ao passo que o trânsito em julgado torna imutável o título condenatório. Já no quinto capítulo, a análise da evolução legislativa demonstrou como a transição do limite temporal do recebimento da denúncia, previsto na Lei nº 9.249/1995, para o silêncio cronológico do artigo 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003 rompeu com aquela lógica penal tradicional. Viu-se que, conquanto a exigência de constituição definitiva do crédito tributário consolidada na Súmula Vinculante nº 24 do STF cumpra um papel necessário de garantia da materialidade delitiva e do devido processo administrativo, a falta de balizas temporais para o pagamento integral abriu margem para distorções profundas.

Tais distorções ficaram patentes no sexto capítulo, ao se examinar o entendimento pacificado pelo STF, no RHC nº 128.245/SP, e pelo STJ, no HC nº 362.478/SP, que assegura a extinção da punibilidade pelo adimplemento fiscal a qualquer tempo, inclusive após o trânsito em julgado da sentença condenatória. Respondendo diretamente ao problema de pesquisa proposto, conclui-se que essa pacificação jurisprudencial desvirtua por completo o princípio da intervenção mínima e escancara a seletividade estrutural do sistema punitivo brasileiro. Ao permitir que o pagamento apague até mesmo uma condenação criminal definitiva na fase de execução da pena, o Estado confessa que o processo penal tributário não visa à reprovação da fraude ou à defesa subsidiária da ordem fiscal, funcionando, na prática, como um balcão de cobrança coativa que contorna por via oblíqua a vedação constitucional à prisão civil por dívida.

Mais do que isso, a pesquisa permite concluir que o modelo atual fracassa tanto sob a ótica penal quanto sob a ótica arrecadatória, instaurando uma grave crise de legitimidade. Do ponto de vista da eficácia preventiva, a certeza da impunidade mediante o pagamento final

estimula um cálculo econômico perverso: torna-se financeiramente vantajoso para o grande sonegador reter o tributo, aplicar o capital no mercado e litigar por anos nas esferas administrativa e judicial, deixando para quitar o débito apenas na remota hipótese de uma condenação definitiva, o que caracteriza uma proteção deficiente do bem jurídico. Do ponto de vista da igualdade constitucional, institucionaliza-se um Direito Penal de duas velocidades, que encarcera com rigor o autor de furtos ou estelionatos comuns mesmo quando o bem é restituído à vítima, mas garante a primariedade e a liberdade irrestrita ao autor de fraudes fiscais milionárias que dispõe de liquidez financeira para comprar o perdão estatal após o trânsito em julgado.

Diante desse cenário, a superação do paradoxo atual exige soluções concretas nas esferas legislativa e jurisprudencial. Como perspectiva de reforma legislativa (de lege ferenda), propõe-se a alteração expressa da legislação penal tributária para restabelecer o recebimento da denúncia como marco temporal máximo e intransponível para que o pagamento integral do débito extinga a punibilidade, uniformizando o tratamento hoje já conferido aos acordos de parcelamento pela Lei nº 12.382/2011. Dessa forma, assegura-se ao contribuinte a oportunidade legítima de regularizar sua situação fiscal após o término do processo administrativo (Súmula Vinculante nº 24) e antes do início da ação penal, sem transformar o processo judicial em instrumento de chantagem arrecadatória. Caso a quitação integral ocorra após o recebimento da denúncia e antes do trânsito em julgado, a solução dogmaticamente coerente e isonômica consiste em atribuir ao pagamento apenas a natureza de causa especial de diminuição de pena, vedando-se qualquer efeito extintivo na fase de execução penal.

Por fim, no plano jurisprudencial, impõe-se uma releitura constitucional por parte dos Tribunais Superiores para reconhecer que a ausência de limite temporal expresso na Lei nº 10.684/2003 deve ser interpretada em conformidade com a coisa julgada constitucional, a proibição de proteção deficiente e o princípio da isonomia, limitando o alcance da benesse ao momento anterior ao trânsito em julgado. Somente com o fortalecimento das vias próprias de execução fiscal e com a imposição de limites temporais claros ao efeito extintivo do pagamento será possível resgatar a autonomia e a dignidade do Direito Penal Tributário, impedindo que o poder econômico continue a converter obrigações públicas em salvo-condutos contra a justiça criminal.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 17. ed. Salvador: Juspodivm, 2023.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes federais**. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2023.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. **Crimes contra a ordem tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Brasília, DF: Presidência da República, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/l4729.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991**. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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. Brasília, DF:

Presidência da República, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.684.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. **Lei nº 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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm. Acesso em: 19 out. 2026.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Habeas Corpus nº 362.478/SP**. Relator: Min. Jorge Mussi, 14 de setembro de 2017. Brasília, DF: STJ, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: STF, 2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 81.611/DF**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de dezembro de 2003. Brasília, DF: STF, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 128.245/SP**. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de agosto de 2016. Brasília, DF: STF, 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 163.334/SC**. Relator: Min. Roberto Barroso, 18 de dezembro de 2019. Brasília, DF: STF, 2020.

CAPEZ, Fernando. **Curso de direito penal: parte geral**. v. 1. 27. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

CARVALHO, Salo de. **Antimanual de criminologia**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2022.

GONÇALVES, Victor Eduardo Rios; BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Legislação penal especial esquematizado**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2024.

GRECO, Rogério. **Curso de direito penal: parte geral**. v. 1. 25. ed. Barueri: Atlas, 2023.

LIMA, Renato Brasileiro de. **Legislação criminal especial comentada: volume único**. 11. ed. Salvador: Juspodivm, 2023.

LOPES JR., Aury. **Direito processual penal**. 20. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária**. 5. ed. Barueri: Atlas, 2022.

MASSON, Cleber. **Direito penal: parte geral (arts. 1º a 120)**. v. 1. 17. ed. Rio de Janeiro: Método, 2023.

MELLO, Leonardo de. A crise de legitimidade do Direito Penal Tributário a partir do instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo. **Revista Científica do CPJM**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 11, p. 1-22, 2024.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis penais e processuais penais comentadas**. v. 1. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 14. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

PRADO, Luiz Regis. **Direito penal econômico**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2023.

WEDY, Miguel Tedesco. A crise de legitimidade do direito penal tributário e o instituto da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo. **Revista do Ministério Público do RS**, Porto Alegre, n. 73, p. 175-192, jan./abr. 2013.