

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET CURSO
DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

PAULA PELLIZZER DAL“ PIZZOL

**DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO SEU
PARCELAMENTO APÓS O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

PAULA PELLIZZER DAL“ PIZZOL

**DA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO AO SEU
PARCELAMENTO APÓS O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA NOS
CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

Monografia submetida ao curso de Especialização em
Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos
Tributários– IBET, como requisito parcial à obtenção do
título de Especialista em Direito Tributário.

FLORIANÓPOLIS 2016

RESUMO

O presente trabalho abrange desde a constituição do crédito tributário, até após o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público, nos casos de crimes contra a ordem tributária, dispostos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990. Analisa, para tanto, qual o melhor momento para o contribuinte efetuar o parcelamento ou pagamento integral do débito tributário, seja na esfera administrativa e/ou judicial, visando à suspensão ou à extinção da exigibilidade nos procedimentos administrativos, e, nos processos judiciais, as suspensões da persecução penal e do curso prescricional ou a extinção da punibilidade. Com base nisso, discorre sobre as Leis nºs 10.684/2003 e 12.382/2011 (que dispõem, entre outros assuntos, sobre o parcelamento do débito tributário, nos casos que são legalmente definidos como crime), verificando o momento mais apropriado para o contribuinte ser incluído em regime de parcelamento do débito tributário, com o objetivo de que ocorram as suspensões supramencionadas. Por fim, esse trabalho também examina outras questões dispostas na Lei nº 10.684/2003, referentes ao pagamento integral dos valores devidos almejando a extinção da punibilidade penal, e demais temas relevantes sobre as leis acima mencionadas.

Palavras-chave: Crimes Contra a Ordem Tributária. Parcelamento. Pagamento. Débito Tributário.

ABSTRACT

This paper ranges from the constitution of the tax credit until after the public prosecutor present charges in cases of crimes against tax order, which are written in articles 1st and 2nd of Law number 8,137/1990. It analyzes, for this purpose, what is the best time for the taxpayer apply for an installment or make full payment of tax debt, whether in administrative or/and judicial level, aiming at the suspension or the extinction of the tax collectability in the administrative procedures, and, in judicial proceedings, the suspension of the criminal prosecution and its limitation course or the extinction of punishment. Based on this, discusses Laws 10,684/2003 and 12,382/2011 (which features, among other matters, regarding the installment of the tax debt, in cases that are legally defined as crime), by checking the appropriate moment for the taxpayer be included in an installment debt tax plan aiming at the occurrence of above mentioned suspensions. Finally, this paperwork also examines other matters laid out in Law 10,684/2003, related to full payment of due amount, targeting the extinction of criminal punishment and other relevant subjects on above mentioned laws.

Keywords: Crimes Against Tax Order. Installment Debt. Payment. Tax Debt.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	6
2 CONSIDERAÇÕES SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO	7
2.1 CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	8
2.2 CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA.....	10
2.3 PARCELAMENTO E PAGAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO.....	11
3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO	15
3.1 CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA	16
3.2 INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVA E PENAL E A DENÚNCIA.....	17
4 PARCELAMENTO, PAGAMENTO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS	22
4.1 LEI N° 10.684/2003	22
4.2 LEI N° 12.382/2011	24
5 CONCLUSÃO.....	29
6 BIBLIOGRAFIA.....	31

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo analisar desde a constituição do crédito tributário, até após o oferecimento da denúncia pelo Ministério Público nos casos dos crimes dispostos nos arts. 1º e 2º da lei que define os crimes contra a ordem tributária – Lei nº 8.137/1990.

No primeiro capítulo, abordar-se-á questões referentes à constituição do crédito tributário, procedimentos para inscrição em dívida ativa, bem como, a causa legal de extinção da punibilidade pelo adimplemento da obrigação tributária e a suspensão da exigibilidade do débito tributário pelo parcelamento, nos termos do disposto no Código Tributário Nacional (CTN).

O segundo capítulo, por sua vez, discorrerá acerca dos crimes contra a ordem tributária, no qual serão analisados conteúdos correspondentes à classificação da união dos ramos do Direito Tributário e Direito Penal (quais sejam, Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário), a independência das esferas administrativa e penal, bem como a justa causa para oferecimento de denúncia pelo representante do *Parquet*.

Por último, o terceiro capítulo apresentará tópicos importantes das Leis nº 10.684/2003 e 12.382/2011, tais quais: parcelamento e pagamento da dívida fiscal e alterações legislativas. Fazendo, assim, uma análise de qual o momento mais adequado para o acusado se incluir no regime de parcelamento do débito tributário, objetivando as suspensões da persecução penal e do curso prescricional. Para tanto, discorre sobre o momento de consumação dos delitos interligando com a vigência de ambas as legislações citadas.

Quanto à metodologia empregada, registra-se que foi utilizado o método indutivo,¹ sendo que, foram acionadas na fase de estudo a pesquisa bibliográfica² e jurisprudencial.

¹ “[...] pesquisar e identificar as partes de um fenômeno e coleciona-las de modo a ter uma percepção ou conclusão geral [...]”. PASOLD, Cesar Luiz. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática*. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial, Millennium Editora, 2008. p. 83. ² **Técnica de investigação em livros, repertórios jurisprudenciais e coletâneas legais.** PASOLD, Cesar Luiz. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática*. p. 209.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

Para a existência de um Estado, há necessidade de uma sociedade organizada com objetivos fundamentais bem traçados, os quais devem ser seguidos constantemente para a consecução do bem comum, o atendimento dos interesses coletivos e à supremacia do interesse público sobre o privado.

Assim, para que o erário tenha funcionalidade e possa cumprir com os objetivos fixados através da Constituição Federal de 1988, em seu art. 3º³, ele necessita de uma estrutura estabelecida e patrimônio para prestar os serviços necessários e essenciais à população. Para tanto, é indispensável arrecadar recursos financeiros para manter sua existência e funcionamento, fato que ocorre desde os primórdios da sociedade, ocasionando a evolução e a adequação das receitas e despesas.

Deste modo, há duas formas para que o ente público adquira “capital”, quais sejam: as receitas originárias e derivadas. As receitas originárias, por sua vez, têm origem no próprio patrimônio público, uma vez que são adquiridas por intermédio da exploração dos bens da administração (tendo como fonte o contrato), são regidas, predominantemente, pelo direito privado e não têm poder de império.⁴

Em relação às receitas derivadas, verifica-se que são regidas pelo direito público, possuem como fonte a lei e são espécies de receita que têm origem no patrimônio do particular, passando a integrar o patrimônio do Estado através de “coação” ao indivíduo, uma vez que a Administração Pública Direta, através do poder de império que lhe é conferido⁵, pode, por exemplo, exigir tributo, ou, conforme o art. 3º da Lei n. 5.172/1966, “[...] prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.⁶

Percebe-se que, para que exista a receita derivada, é, em síntese, essencial a ocorrência do fato gerador (e a consequente obrigação tributária), e a “conversão” da obrigação tributária em crédito tributário, através do instituto denominado lançamento.

³BRASIL. Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I -construir uma sociedade livre, justa e solidária; II -garantir o desenvolvimento nacional; III -erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV -promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ⁴BORBA, Cláudio. *Direito Tributário: teoria e questões*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. ⁵BORBA, Cláudio. *Direito Tributário: teoria e questões*. 2009. ⁶

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02/03/2016.

2.1 Constituição do Crédito Tributário

Nos termos do art. 139 do CTN⁷, observa-se que o crédito tributário surge da obrigação principal e possui a mesma natureza jurídica desta, sendo formalizado através do lançamento.

É de se registrar que na composição da obrigação (que surgiu através da ocorrência do fato gerador, que se dá a partir da descrição da lei aplicada a hipótese de incidência), verifica-se a existência de três elementos, quais sejam: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

O sujeito ativo é o credor do débito tributário (Estado ou pessoa jurídica para a qual se delegou a função), ou seja, quem tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo, o qual, em contrapartida, é o devedor, tendo o dever de efetuar o pagamento do débito constituído. Sendo assim, a presença desses dois sujeitos é essencial para que se tenha a constituição do vínculo obrigacional, que dá vida ao objeto.⁸

Desta forma, a obrigação tributária torna-se exigível após a ocorrência do lançamento, nos termos na legislação vigente, o que constitui o crédito tributário.

Nesse sentido, Sabbag arrazoa que:

O crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária “lançada” ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo.⁹

Observa-se que o crédito tributário é constituído através do lançamento, sendo este o procedimento administrativo que verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria em que incidirá tributação e calcula o montante do tributo devido (base de cálculo), identifica a sujeição passiva, bem como aplica a sanção penal cabível, caso necessário. Dessa forma, o art. 142 do CTN expõe que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento

⁷BRASIL. Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 02/03/2016 ⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 348. ⁹SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 757.

administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.¹⁰

Lançamento tributário é uma série de atos regrados predispostos à realização de um fim, quer seja, um ato administrativo, quer seja, uma norma jurídica individual e concreta. Sobre esse assunto, Carvalho alude que:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.¹¹

Nesse mesmo discernimento, Sabbag explana que:

O lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (afecção do quantum debeat) e qualificando-a (identificação do na debeat). Em outras palavras, esta, sendo ilíquida e inexigível, carece dos atributos de certeza e liquidez, que se dão pela atuação do Fisco, por meio do lançamento. Com a formalização deste, não há que se falar em “obrigação tributária”, mas em crédito tributário.¹²

Registra-se que existem três modalidades de lançamento para que a autoridade efetue o procedimento administrativo, sendo eles: de ofício, por declaração e por homologação, os quais constituem o lançamento definitivo do tributo¹³ (salienta-se que as modalidades não serão esmiuçadas no presente trabalho).

Outrossim, a constituição do crédito tributário, que só pode ocorrer por intermédio do lançamento, é atividade de competência privativa do auditor fiscal, ainda que ele somente o homologue. Caso não exista homologação, não existirá no plano jurídico o lançamento e, conseqüentemente, não há constituição do crédito tributário.

¹⁰BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ¹¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 370. ¹²SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. p. 757.

¹³

Em síntese: Lançamento de ofício ocorre quando a autoridade administrativa pratica todos os atos de lançamento, sem a participação do contribuinte. Lançamento por declaração (também denominado de lançamento misto) é aquele em que o sujeito passivo atua de forma mais efetiva, uma vez que presta informações a Fazenda Pública, a qual, por sua vez, efetua o lançamento do imposto. E, por fim, o lançamento por homologação consiste na realização pelo sujeito passivo do pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a esta compete após conferir o procedimento, realiza a homologação do pagamento. BORBA, Cláudio. *Direito Tributário: teoria e questões*. p. 376/385.

Assim, através do explanado, conclui-se que após a realização do lançamento tributário o Fisco poderá exigir administrativamente o adimplemento da dívida. Por fim, ressalta-se que a constituição definitiva do crédito tributário é pré-requisito para ingressar com denúncia crime contra a ordem tributária nos casos dos crimes tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, por exemplo¹⁴.

2.2 Certidão de Dívida Ativa

Após a constituição definitiva do crédito tributário, que se dá por intermédio do lançamento, o mesmo deve ser quitado pelo contribuinte. Caso não ocorra o pagamento e esgotado o prazo fornecido ao sujeito passivo, o crédito será inscrito em dívida ativa em livro próprio, nos termos do art. do art. 201 do CTN:

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular. Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.¹⁵

No termo de inscrição da dívida ativa deve conter obrigatoriamente as disposições contidas nos incisos e parágrafo único do art. 202 do CTN, que são:

I – o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; II – a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; III – a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; IV – a data em que foi inscrita; V – sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito. Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.¹⁶

Os requisitos, acima mencionados, são obrigatórios e a ausência/omissão e o erro, acarretará na nulidade da certidão de inscrição em dívida ativa e do correspondente processo de cobrança, nos termos do disposto no art. 203 do CTN¹⁷. Contudo, ressalta

“Os delitos previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 são de natureza material, exigem, para sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal”. LIMA, Renato Brasileiro de. **Manual de processo penal**. 3. ed. Bahia: JusPodivm, 2015, p. 219.¹⁵ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016.¹⁶ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016.¹⁷ BRASIL. Art. 203: A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que

se que o mesmo dispositivo legal afirma que, caso exista processo judicial de execução da dívida, bem como causas de nulidade da certidão de inscrição do crédito tributário em dívida ativa, ela pode ser sanada até a sentença de primeiro grau, fornecendo-se novo prazo para o contribuinte se manifestar sobre a parte modificada na inscrição, uma vez que tal fato “contaminou” os autos.

Com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, a mesma passa a ter presunção relativa de certeza e liquidez e efeito de prova pré-constituída, nesse sentido menciona Carvalho que:

Termina o art. 204 por afirmar que a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem efeito de prova pré-constituída, esclarecendo o parágrafo único que tal presunção é relativa, podendo ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.¹⁸

Registra-se, ainda, que Sabbag menciona, em sua obra, sobre a inscrição do crédito tributário em dívida ativa, que:

A inscrição do crédito tributário em dívida ativa ocorre pelo inadimplemento da obrigação tributária nascida com o fato gerador. Isso quer dizer que o crédito tributário não suspenso, não extinto ou não excluído, poderá, como resposta à necessidade de cobrança judicial do sujeito ativo, ser inscrito em dívida ativa. Tal procedimento tem o condão de conferir exequibilidade à relação jurídico-tributária. Portanto, a dívida ativa pode ser definida como o *crédito tributário inscrito*.¹⁹

Por fim, conclui-se que com a inscrição do crédito tributário em dívida ativa pode-se propor Ação de Execução Fiscal (nos termos da Lei nº 6.830/1980), uma vez tal documento será utilizado para o ajuizamento de futura ação pelo Estado na busca do adimplemento do montante constituído.

2.3 Parcelamento e Pagamento do Débito Tributário

Após a constituição do crédito tributário, ocasionada pelo lançamento, e a inscrição em dívida ativa, cabe ao Estado exigir o pagamento através da via judicial.

somente poderá versar sobre a parte modificada.” BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ¹⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. p. 535. ¹⁹SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. p. 925.

Desta forma, o art. 151, inciso VI, do CTN²⁰, dispõe sobre o instituto do parcelamento, o qual se trata de uma alternativa para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário enquanto estiver o valor inserido no regime mencionado. Pode-se dizer que é uma espécie de medida comum que beneficia contribuintes inadimplentes.

Nesse mesmo seguimento, vejamos os entendimentos de dois autores renomados:

[...] o parcelamento consiste numa medida de política fiscal com a qual o Estado procura recuperar créditos e cria condições práticas para que os contribuintes que se colocaram numa situação de inadimplência tenham a possibilidade de voltar para a regularidade, usufruindo os benefícios daí decorrentes [...].²¹ [...] o parcelamento é o procedimento suspensivo do crédito, caracterizado pelo comportamento comissivo do contribuinte, que se predispõe a carrear recursos para o Fisco, mas não de uma vez, o que conduz tão somente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e não à sua extinção. Extinção seria se “pagamento” o fosse [...].²²

A regulamentação do parcelamento prescinde de legislação específica, conforme disposto no art. 155-A do CTN²³. Assim sendo, cada ente federado deve editar uma lei específica para regular a matéria, respeitando, é claro, as disposições do Código Tributário Nacional. Caso não a seja editada, devem-se aplicar, subsidiariamente, as disposições relativas à moratória, nos termos do § 2º do mesmo artigo.

Registra-se que a moratória é medida excepcional, que somente deve ser utilizada em situações que ocorram algum fenômeno na órbita natural, econômica ou social que ocasionem na dificuldade do adimplemento do débito. Já o parcelamento, nos termos do acima mencionado, trata-se de medida comum de política fiscal, tendo por finalidade o adimplemento de contribuintes em débito.

Por fim, quanto ao parcelamento, é de extrema relevância ressaltar que a Lei nº 12.382/2011 acrescentou alguns parágrafos à Lei nº 9.430/1996 em seu art. 83, atualmente art. 6º daquela lei, dispondo que nos delitos que definem crimes contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/1990, a representação fiscal para fins de apuração de crime somente será encaminhada ao Ministério Público quando houver a exclusão do

²⁰BRASIL. Art. 151: Suspende a exigibilidade do crédito tributário: [...] VI – o parcelamento. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ²¹ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011, p. 420. ²²SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. p. 854. ²³BRASIL. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. [...] § 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016.

parcelamento concedido. Desta forma, além de o parcelamento ter por consequência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ocasiona o não envio do procedimento ao *Parquet* para o oferecimento de denúncia, o que conseqüentemente gera a suspensão da pretensão punitiva, bem como do curso prescricional na seara criminal.

Desta forma, o parcelamento tem por objetivo a suspensão do crédito tributário, enquanto o pagamento é uma modalidade direta de extinção do direito creditório (conforme art. 156, inciso I, do CTN²⁴), não prescindindo de autorização legislativa. Pode-se dizer que, na atualidade, é o principal e mais comum meio de extinção do montante devido pelo contribuinte.

O doutrinador Machado discorre sobre o assunto:

Forma ordinária, usual, de extinção do crédito tributário, o pagamento é a entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou por qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário.²⁵

Frisa-se que a regra é o pagamento do tributo em pecúnia. Contudo, pode ser efetuado também por outros meios: “I – em moeda corrente, cheque ou vale postal; II – nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico”²⁶.

Por fim, nos termos do art. 160 e parágrafo único do CTN, o devedor tem o prazo preestabelecido de 30 dias para efetuar o pagamento, a contar da notificação do lançamento. Tal lapso temporal é aplicado caso a legislação editada pelo ente credor não tenha definido outro.

Nesse sentido, registra Sabbag:

O prazo para o pagamento dos tributos é definido na legislação própria de cada gravame, mas, salvo regra contrária, aplica-se o disposto no art. 160 do CTN, a saber, o prazo é de 30 (trinta) dias, contados da data de notificação do lançamento ao contribuinte, lembrando que o parágrafo único do artigo mencionado autoriza a concessão de desconto pela antecipação do pagamento, desde que preencha algumas condições.²⁷

Após discorrer sobre direito tributário através da constituição do crédito tributário, certidão de inscrição em dívida ativa, extinção do débito tributário através do

²⁴BRASIL. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I – o pagamento. BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ²⁵MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 189. ²⁶BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Ar. 162. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03/03/2016. ²⁷SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. p. 861.

instituto do pagamento e suspensão da exigibilidade do débito tributário por intermédio do parcelamento, faz-se necessário ingressar no tema de direito penal tributário para o fim de analisar questões relevantes sobre os crimes contra a ordem tributária, mencionando, assim, as formas de suspensão da persecução penal e extinção da punibilidade penal através da adesão a regime de parcelamento ou pagamento dos valores devidos para com o Estado.

3 DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário trata de assuntos da divisão de direito público e está interligado aos demais ramos do direito, dentre eles temos o Direito Penal. A união das matérias mencionadas resulta em duas outras ramificações, quais sejam: Direito Penal Tributário e Direito Tributário Penal.

Em razão do presente trabalho tratar, mais especificamente, dos crimes de sonegação fiscal, estamos diante do Direito Penal Tributário. Nessa sentido, Decomain aclara que:

Conveniente falar-se, portanto, em Direito Penal Tributário, quando se pretenda tratar dos crimes relacionados diretamente à atividade tributária do Estado, sendo possível utilizar-se, ao inverso, a expressão Direito Tributário Penal, quando se esteja a cuidar de ilícitos meramente administrativos que atinjam a normalidade da atuação tributária. Na primeira situação, estaremos diante de um ramo de Direito Penal; na segunda, de um setor do Direito Tributário.²⁸

Eisele completa dizendo que:

Se o fato configura um ilícito tributário, será regulamentado conforme as normas de Direito Tributário (constituindo o objeto do Direito Tributário Penal), ao qual são aplicadas sanções de natureza administrativa. Paralelamente, se o mesmo fato for igualmente tipificado como um crime, será tratado nos termos das regras do Direito Penal (constituindo o objeto do Direito Penal Tributário), sendo aplicadas, como consequência, penas criminais.²⁹

Ainda, para melhor distinção, é de se registrar que as sanções aplicadas através das ramificações mencionadas são diferentes. Enquanto, no Direito Tributário Penal são de cunho administrativo, a exemplo da aplicação de correção monetária. Já nos ilícitos penais tributários, correspondentes ao Direito Penal Tributário, são relativas à imposição de penas provenientes do Direito Penal, como no caso da pena de reclusão.

Com relação à matéria mencionada, Jorge discorre:

Lógico que as sanções de um são diversas das de outro. Assim, praticado um ilícito tributário tem-se a imposição de reclusão, detenção ou multa; enquanto o ilícito tributário dá lugar a outro tipo de sanção, como, por exemplo, juros de mora, correção monetária, multa fiscal e execução fiscal (que não se

²⁸ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 35. ²⁹ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 21.

confunde com a multa prevista para o crime, muito embora a aplicação de ambas gere um lamentável *bis in idem*).³⁰

Desta forma, o Direito Tributário Penal regula as infrações tributárias da esfera administrativa, ou seja, o descumprimento de obrigação tributária, através de sanções pecuniárias de multa e acessórias.

O Direito Penal Tributário, por sua vez, é um conjunto de normas que reprova a conduta do contribuinte para com o Estado, tendo por objetivo aplicar sanção (regra geral, refere-se às penas privativa de liberdade e de multa penal) pelo descumprimento de preceitos e assegurar o adimplemento das obrigações tributárias, sendo, assim, de caráter subjetivo e pertencendo à esfera pessoal. Refere-se a crimes de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/1990) ligados diretamente à atividade tributária do Estado e serão processados perante juízo criminal.

3.1 Crimes Contra a Ordem Tributária

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, tem aplicabilidade a todos os entes estatais e não define apenas os crimes contra a ordem tributária, mas também os delitos contra a ordem econômica, relações de consumo e dá outras providências. Vale lembrar que com o advento de referida lei, revogou-se a Lei nº 4.729/65. Sobre este assunto, Costa Júnior alude:

De resto, a Lei 8.137/90, regulou inteiramente a matéria dos „crimes contra a ordem jurídica tributária“, pois, além de definir tipos penais, dispõe sobre multas e responsabilidades dos agentes, representação criminal, dando-lhes tratamento tão abrangente e exaustivo que só nos permite concluir que a lei anterior encontra-se revogada. Assim sendo, devemos admitir, em primeira aproximação, que crimes em matéria tributária são aqueles descritos na Lei 8.137, de 1990, estando revogada a Lei 4.729/65.³¹

Frisa-se que o presente trabalho abrange somente as tipificações penais da “Seção I – Dos crimes praticados por particulares”, correspondente ao “Capítulo – Dos crimes contra a ordem tributária” (arts. 1º e 2º de referida norma³²), os quais são classificados como crimes materiais ou formais.

³⁰JORGE, Wiliam Wanderley. *Curso de direito penal tributário*. Campinas, SP: Millennium, 2007, p. 21.

³¹COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995.p.100. ³²

BRASIL. Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I -omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;II -fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III -falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação

Vejamos entendimento de Schoerpf: “O art. 1º exige supressão ou redução do tributo como crime material, ao passo que o art. 2º, como crime meramente formal, independe da ocorrência do resultado”³³. Ou seja, o art. 1º da lei em tela, tem como verbo do tipo penal *supressão* ou *redução* de tributos que é um crime material (de resultado), sendo necessário para a sua configuração a existência de um imposto devido e não adimplido em razão de condutas fraudulentas praticadas pelo contribuinte. Registra-se que este dispositivo tem ligação direta com o fato gerador, o que não se verifica no art. 2º.

Já no art. 2º da lei que define os crimes contra a ordem tributária observa-se que são tipificados delitos de natureza semelhante aos constantes no art. 1º da mesma norma. Contudo, são crimes mais brandos, pois se tratam de crimes formais (desnecessidade de ocorrência do resultado naturalístico) e alguns não chegam a ter relação com a sonegação fiscal em sentido próprio.

Entende-se, ainda, que essa lei tem por objetivo assegurar o direito do erário em instituir tributos e os cobrar, visando à proteção da receita tributária derivada (adimplemento do crédito tributário). Seu bem jurídico tutelado é o patrimônio que surge da obrigação tributária para o sujeito ativo, o qual tem o direito de receber, do sujeito passivo, o montante devido em pecúnia. Caso haja inadimplemento ou ausência de parcelamento, necessário se faz a utilização de ação penal.

3.2 Independência das Instâncias Administrativa e Penal e a Denúncia

É sabido que a independência das duas instâncias e o oferecimento de denúncia são motivos de polêmica na doutrina e jurisprudência.

tributável; IV -elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V -negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena -reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: 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. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990.* Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 04/03/2016. ³³SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010, p. 137.

As instâncias administrativa e judiciária são autônomas, em razão do que é considerado ilícito tributário, em contrapartida, pode não ser crime contra a ordem tributária e vice-versa. Desta forma, tudo que ocorre na seara administrativa não precisa, imprescindivelmente, ter continuidade perante o juízo criminal.

De fato, os delitos que englobam o art. 2º, da Lei nº 8.137/1990, dispõe sobre crimes formais contra a ordem tributária, sendo desnecessário o término do procedimento administrativo fiscal para se iniciar a persecução penal. Trata-se de crime formal em virtude de independência da ocorrência do resultado naturalístico, sendo suficiente a realização de uma conduta para sua configuração.

Contudo, a existência de procedimento administrativo fiscal é pré-requisito para a propositura de ação penal nos crimes materiais (de resultado) contra a ordem tributária, delitos fixados nos incisos I a IV, do art. 1º, da Lei nº 8.137/1990. Ou seja, não existe justa causa para a persecução penal antes da constituição definitiva do crédito tributário, ficando, assim, o oferecimento da denúncia condicionado à decisão final do processo administrativo fiscal, a qual é condição objetiva de punibilidade.

Nesse sentido, Lima explica:

Convém ressaltar que a decisão final do procedimento administrativo fiscal de lançamento funciona como condição objetiva de punibilidade nos crimes *materiais* contra a ordem tributária, ou seja, crimes cuja consumação está condicionada à produção de um resultado, tal como ocorre em relação àqueles definidos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990, já que o *caput* do referido dispositivo é bem claro ao dizer que constitui crime contra a ordem tributária *suprimir ou reduzir tributo* [...], mediante as condutas ali descritas. Logo, se os delitos previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 são de natureza material, exigem, para sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário.³⁴

Sobre o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF), através do Relator Ministro Dias Toffoli, tem o seguinte entendimento:

EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90). Delito de natureza material. Impossibilidade de realização de atos persecutórios antes da formação definitiva do crédito tributário. Entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 24. Ordem concedida. 1. Os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são de natureza material, exigindo-se, para a sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal. 2. Carece de justa causa qualquer ato investigatório ou persecutório judicial antes do pronunciamento definitivo da administração fazendária no tocante ao débito fiscal de responsabilidade do contribuinte. 3. No caso em exame, é incontroverso que

34

LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 3. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, p. 219.

não houve a constituição definitiva do crédito, uma vez que o próprio Tribunal Administrativo de Tributos Estaduais do Estado de Rondônia/RO reconheceu a inexistência do ilícito tributário apontado pelo fisco. 4. Constrangimento ilegal reconhecido. 5. Ordem concedida. (Supremo Tribunal Federal. HC 108159. Órgão Julgador: 1ª Turma. Relator: Min. Dias Toffoli, Primeira Turma. Julgado em 19/03/2013. Processo Eletrônico DJe073 divulg 18-04-2013 public 19-04-2013).³⁵

Ainda, objetivando pôr fim à discussão, em 11 de dezembro de 2009 o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24, que dispõe sobre a classificação dos delitos dispostos nos incisos I a IV, do art. 1º, da Lei nº 8.137/1990, bem como a respeito da obrigatoriedade do lançamento definitivo: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.³⁶

Logo, com a conclusão do procedimento administrativo-fiscal, através da constituição do crédito tributário (tendo como sujeito passivo a pessoa jurídica), considera-se ocorrido o crime de supressão ou redução de tributo (fraude), havendo, assim, materialidade e autoria para o oferecimento de denúncia e a sua consequente persecução penal.

Quanto à ação penal, que é a atuação do Estado por intermédio da figura do juízo para aplicação do direito, objetivando dirimir os conflitos do mundo atual, Eisele a conceitua da seguinte forma:

Ação, genericamente considerada, é o instrumento de acesso e impulso à atuação do Poder Judiciário, que veicula a formação de um pedido, em consequência do qual seus órgãos³⁷ estão obrigados a proferir uma decisão sobre a situação de fato apresentada.

Registra-se que a denúncia terá como réu o sócio administrador ou pessoa que tem poder de mandado na empresa (pessoa física), e não a pessoa jurídica, conforme consta no procedimento administrativo-fiscal.

A Lei Federal nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ocasionou acirradas discussões jurídicas em relação aos crimes contra a ordem tributária, pois, na redação de

³⁵BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90). Delito de natureza material. Impossibilidade de realização de atos persecutórios antes da formação definitiva do crédito tributário. Entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 24. Ordem concedida.* Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3660932>>. Acesso em: 04/03/2016. ³⁶BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante 24.* Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265M>>. Acesso em: 04/03/2016. ³⁷EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária.* p. 232.

seu art. 83³⁸, dispunha que a representação fiscal para fins de apuração de crimes contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/1990) apenas seria enviada ao Ministério Público quando já houvesse decisão final na instância administrativa (constituição do crédito tributário). Ou seja, o Poder Executivo, quando verificasse suposto cometimento de crime desse tipo, encaminharia representação ao *Parquet*, para que este tomasse as medidas cabíveis.

Em razão de tal dispositivo, passou a existir a dúvida se a existência de representação fiscal seria uma condição específica para a ação penal, estando, assim, o oferecimento de denúncia sempre condicionada à decisão final do Fisco e representação ao Ministério Público.

Desta forma, em Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADI nº 1.517), o Supremo Tribunal Federal afirmou que a inteligência do art. 83 da lei em tela apenas determinou o momento que a autoridade fiscal deve enviar a *notitia criminis* (representação fiscal) ao Ministério Público, não sendo o procedimento administrativo ou a representação condição para oferecimento da denúncia.

Assim, o *Parquet* não está vinculado às fiscalizações efetuadas pelo Auditor Fiscal, desde que, por outras fontes, tenha conhecimento do lançamento definitivo do crédito tributário, uma vez que os delitos tipificados na Lei nº 8.137/1990 são de ação penal pública incondicionada.

Nesse sentido, segue o julgamento da ação direta de inconstitucionalidade, mencionada:

“EMENTA: Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. *Notitia criminis* condicionada “à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação” (Supremo Tribunal Federal. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Min. Gilmar

*BRASIL. 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, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. BRASIL. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 04/03/2016.

Mendes. Julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00027 Ement vol02149-02 PP-00265).³⁹

Conclui-se que o Ministério Público, no uso das atribuições conferidas por lei, pode oferecer denúncia tanto nos delitos tipificados no art. 1º quanto no 2º antes da decisão definitiva do procedimento administrativo fiscal, desde que para tanto tenha prova material da constituição definitiva do crédito tributário, o que deixa ainda mais nítida a independência das esferas referidas.

³⁹BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>>. Acesso em: 04/03/2016.

4. PARCELAMENTO, PAGAMENTO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS

Inicialmente, registra-se que a Lei nº 10.684/2003 trata das modalidades de pagamento integral e parcelamento do débito tributário para os delitos contra a ordem tributária consumados antes da vigência da Lei nº 12.382/2011, a qual, por sua vez, alterou substancialmente as condições de parcelamento para crimes consumados a partir de sua vigência. Entretanto, questões referentes ao pagamento integral do montante devido foram mantidas, nos termos do fixado na Lei nº 10.684/2003.

4.1 Lei nº 10.684/2003

A Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, refere-se às alterações na legislação tributária, dentre outros assuntos, no que tange ao parcelamento e pagamento de débitos tributários.

De modo geral, nos termos da inteligência de seu art. 9º⁴⁰, verifica-se que ocorrerá a suspensão da pretensão punitiva para fins penais por parte do erário enquanto estiver o débito tributário incluído em aludido regime de parcelamento. Assim discorre o referido artigo:

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.⁴¹

Tal parcelamento pode ocorrer tanto antes do oferecimento de denúncia quanto no curso da ação penal que terá a mesma consequência (suspensão da persecução penal

⁴⁰Brasil. 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. BRASIL. Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 04/03/2016. ⁴¹BRASIL. 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: 04/03/2016.

do Estado e do curso prescricional). Caso o contribuinte seja excluído do regime de parcelamento, ocorrerá imediatamente a reativação da persecução penal, até então suspensa por esta lei.

Na vigência da legislação em tela, o réu pode ser excluído do regime de parcelamento por inadimplemento das cotas e poderá voltar a usufruir da benesse quantas vezes quiser que será determinada a suspensão da persecução penal (quantas vezes forem necessárias), uma vez que na lei em questão não há requisitos para o contribuinte que foi excluído do regime de parcelamento poder se beneficiar novamente do instituto.

Outrossim, o acusado somente será retirado do regime de parcelamento quando deixar de honrar as respectivas parcelas por três meses seguidos ou seis alternados, nos termos do art. 7º da lei mencionada nesse subcapítulo⁴².

Já o pagamento integral do débito tributário, outra modalidade regulada por intermédio da lei em questão, integrante o denunciado ou não de regime de parcelamento fiscal, ocasiona, a qualquer tempo⁴³, a extinção da pretensão punitiva do Estado. Tal fato ocorre em virtude de ter ocorrido a completa satisfação do interesse tutelado. Acerca do assunto Machado elucida que:

Extingue-se a punibilidade do crime de não-pagamento do tributo pelo pagamento deste, a qualquer tempo. A nosso ver, mesmo depois de transitada em julgado a sentença penal condenatória. É o que se depreende da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.⁴⁴

Assim, pagamento efetuado através de parcelamento (art. 9º, *caput*) não se equivale ao pagamento integral (pagamento direto – art. 9º, § 2º), pois tem características diversas, embora ambas sejam situações de extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária.

⁴²BRASIL. Art. 7º O sujeito passivo será excluído dos parcelamentos a que se refere esta Lei na hipótese de inadimplência, por três meses consecutivos ou seis meses alternados, o que primeiro ocorrer, relativamente a qualquer dos tributos e das contribuições referidos nos arts. 1º e 5º, inclusive os com vencimento após 28 de fevereiro de 2003. 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: 04/03/2016. ⁴³Conforme precedente do Supremo Tribunal Federal, o pagamento pode ser efetuado a qualquer tempo que haverá como consequência a extinção da punibilidade penal: "Nesse contexto, reitero o posicionamento que externei por ocasião do julgamento, em 9/5/13, da AP nº 516/DF-ED pelo Tribunal Pleno, no sentido de que a Lei nº 12.382/11, que regrou a extinção da punibilidade dos crimes tributários nas situações de parcelamento do débito tributário, não afetou o disposto no § 2º do art. 9º da Lei 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo. A meu ver, o que o legislador ordinário não limitou não cabe a esta Corte, em substituição a ele, fazê-lo. Assim, o pagamento integral de débito – devidamente comprovado nos autos – empreendido pelo paciente, em momento anterior ao trânsito em julgado da condenação que lhe foi imposta (ressalto que, no meu entender, isso possa ocorrer até mesmo em fase posterior, no curso de sua execução), é causa de extinção de sua punibilidade, conforme opção político-criminal do legislador pátrio." (Trecho constante no: HC 116828, Relator(a): Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, julgado em 13/08/2013, Processo eletrônico DJe-206 divulg 16-10-2013 public 17-10-2013). ⁴⁴MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2009. p.405.

Frisa-se que, no entendimento dessa lei, o parcelamento do débito tributário, a qualquer tempo, ocasiona a suspensão da pretensão punitiva do Estado, bem como do curso prescricional, sendo reativado somente com o cancelamento do parcelamento.

Nesse sentido, o seguinte julgado:

"APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO AO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90, NA FORMA DO ART. 71, DO CÓDIGO PENAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA. RECURSO DEFENSIVO. SUPERVENIENTE PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO JUNTO À SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA. ADIMPLENTO DAS PRIMEIRAS PARCELAS RECONHECIDO PELO PROCURADOR DE JUSTIÇA. DÉBITOS QUE DERAM ORIGEM A DENÚNCIA QUE FORAM COMETIDOS ANTERIORMENTE A LEI 12.382/2011. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA NOVA LEGISLAÇÃO. CASO DE SUSPENSÃO DO CURSO DA AÇÃO PENAL E DO PRAZO PRESCRICIONAL. INTELIGÊNCIA DO ART. 9º DA LEI 10.684/03. SOBRESTAMENTO DO JULGAMENTO DO PRESENTE RECURSO DEFENSIVO. (Tribunal de Justiça de Santa Catarina: Joinville. Apelação Criminal n. 2014.079863-4. Relatora: Cinthia Beatriz da S. Bittencourt Schaefer. Julgado em: 03/12/2015.)⁴⁵

Contudo, juntamente com as alterações da Lei nº 12.382/2011, sobrevieram condições para usufruir da benesse do regime de parcelamento nos delitos consumados a partir de 01/03/2011.

4.2 Lei nº 12.382/2011

A Lei n. 12.382, publicada em 28 de fevereiro de 2011 e em vigor a partir de 1º de março do mesmo ano⁴⁶, tem aplicabilidade nos casos de crimes consumados após a sua vigência e versa, entre outras disposições, sobre a representação administrativa fiscal quando o contribuinte estiver inserido em regime de parcelamento do crédito tributário nos casos definidos como crimes contra a ordem tributária.

Primeiramente, é de se registrar que as questões referentes ao pagamento integral do débito tributário (§ 2º, do art. 9º, da Lei nº 10.684/2003 – retrocitada) que ocasiona a extinção da punibilidade penal, em qualquer tempo, não foram alteradas

⁴⁵BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO AO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90*. Disponível em: <http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=APELA%20C7%20C3O%20CRIMINAL.%20CRIME%20CONTRA%20A%20ORDEM%20TRIBUT%20C1RIA.%20INFRA%20C7%20C3O%20AO%20ART.%202%20BA,%20II,%20DA%20LEI%208.137/90&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAANn8jAAG&categoria=acordao>. Acesso em: 04/03/2016.

⁴⁶BRASIL. Art. 7º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do mês subsequente à data de sua publicação. *Brasil. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em: 04/03/2016.

através da respectiva lei, continuando em pleno vigor, conforme determinado na Lei nº 10.684/2003 e explanado anteriormente. Com esse mesmo posicionamento Machado descreve que:

[...] considerando-se que a regra do artigo 6º, que antes da Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, estava no parágrafo único, já havia sido alterada pelo § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, com intuito de se admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo, agora será suscitada a questão de saber se voltamos, ou não, à situação na qual o pagamento somente operava a extinção da punibilidade se efetuado antes do recebimento da denúncia. [...] Realmente, quem pretender sustentar que ocorreu nova alteração da disciplina do pagamento como causa de extinção da punibilidade, dirá que o § 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/96 é uma regra nova, que revoga a regra que consagrava a extinção da punibilidade pelo pagamento feito a qualquer tempo. Em sentido oposto, quem pretender sustentar que não ocorreu tal revogação, dirá que a Lei nº 12.385, de 25 de fevereiro de 2011, ao se reportar ao § 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, não alterou a regra do § 2º do art. 9º da Lei nº 10.684/03, porque a ela não fez nenhuma referência, nem explícita nem implícita, porque nem ao menos referiu-se ao conteúdo do mencionado § 6º do art. 83 da Lei nº 9.430/96. Disse apenas que esse dispositivo ficava renumerado. Ressalte-se que na Lei nº 12.382/11 não existe sequer uma regra dizendo que é restabelecido o dispositivo, vale dizer, o parágrafo único do art. 83 da Lei nº 9.430/96. Simplesmente reenumerou esse dispositivo. Por outro lado, ao cuidar da revogação de dispositivos anteriores diz apenas, em seu art. 8º, que fica revogada a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Não contém regra revogando o § 2º do art. 9 da Lei nº 10.684/03, nem pelo menos a regra usual a declarar revogadas as disposições em contrário. Assim, parece-nos que o melhor entendimento é no sentido da subsistência da regra que afirma a extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários. Aliás, na hipótese mais pessimista, teríamos de concluir que a Lei nº 12.382/11 suscita dúvida sobre a subsistência da extinção da punibilidade pelo pagamento feito depois de recebida a denúncia. E, como é sabido de todos, em Direito Penal a dúvida deve ser resolvida a favor do réu.⁴⁷

Através dessa legislação, publicada em 2011, houve nova regulamentação quanto à matéria referente à inclusão de débitos tributários no regime de parcelamento que anteriormente sempre tinha o efeito de suspender a persecução penal do ente estatal.

Na vigência da lei em questão, tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica têm um lapso temporal para requerer a inclusão do débito tributário para com o Estado na benesse do parcelamento, qual seja, até o recebimento da denúncia, nos termos do definido no § 2º do art. 6º.

Caso o parcelamento seja deferido pela autoridade administrativa antes do recebimento da denúncia pelo douto magistrado, o processo terá como efeito as suspensões da persecução penal do Estado e do curso do prazo prescricional.

⁴⁷MACHADO, Hugo de Brito. *A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a lei 12.382/2011*. Disponível em: <<http://institutoavantebrasil.com.br/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011>>. Acesso em: 04/03/2016.

Entretanto, caso o denunciado passe a integrar o regime de parcelamento apenas após o recebimento da denúncia, não haverá as suspensões mencionadas e o processo seguirá o seu curso normal. Contudo, poderá utilizar no máximo da benesse de suspensão condicional do processo para que tenha direito a todas as suspensões mencionadas no parágrafo anterior, uma vez que a legislação é clara no sentido de que a inclusão em regime de parcelamento deve ser efetuado antes do recebimento da denúncia.

Desta forma, quando o acusado efetuar o parcelamento somente após o recebimento da denúncia, e estiver sendo processado pelos delitos do art. 2º da Lei nº 8.137/1990, pode ser beneficiado pelo *sursis* processual⁴⁸, desde que preencha os requisitos do art. 89 e seus parágrafos da Lei nº 9.099/1995.

Ademais, embora exista independência das instâncias administrativa e penal, a lei em vigor bem observou que a representação fiscal apenas será enviada ao *Parquet* quando o crédito não estiver sujeito ao regime de parcelamento, afinal, não há motivos para oferecer denúncia quando o contribuinte está regularmente efetuando o adimplemento da obrigação tributária, ainda mais quando o bem jurídico tutelado pelo Estado é o patrimônio (nos termos do disposto §1º do artigo 6º, da lei trata no subcapítulo). Nesse sentido, é também o entendimento de Lima, vejamos:

Por fim, é importante destacar que, por força da Lei n. 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, o art. 83 da Lei n. 9.430/96 ganhou nova redação. 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 (Lei n. 9.430/96, art. 83, § 1º).⁴⁹

No sentido do disposto nesse subcapítulo, a seguinte jurisprudência:

“Quando preenchido os requisitos legais deve ser oferecido ao acusado proposta de suspensão condicional do processo formulada pelo Ministério Público. Registra-se que não há um momento processual específico para o oferecimento do benefício (*sursis* processual), uma vez que a legislação silenciou-se nesse aspecto. Contudo, há entendimento que o momento mais apropriado para fazer a proposta é antes da designação da audiência de instrução e julgamento. Segue o art. 89 da Lei nº 9.099/1990 que dispõe sobre a concessão do *sursis* processual (as peculiaridades do benefício podem ser encontradas nos parágrafos do dispositivo em tela): “Art. 89: Nos crimes em que a pena mínima cominada for igual ou inferior a um ano, abrangidas ou não por esta Lei, o Ministério Público, ao oferecer a denúncia, poderá propor a suspensão do processo, por dois a quatro anos, desde que o acusado não esteja sendo processado ou não tenha sido condenado por outro crime, presentes os demais requisitos que autorizariam a suspensão condicional da pena”. Desta forma, nos termos do disposto no “caput” do artigo em questão, verifica -se que para o acusado ter direito ao oferecimento da benesse é necessário que a pena mínima cominada ao delito praticado seja igual ou inferior a um ano. Assim, conclui-se que o instituto somente contempla os ilícitos constantes no art. 2º da Lei nº 8.137/1990, pois eles têm como punição a aplicação de pena de detenção, de 6 meses a 2 dois anos, e multa. Em contrapartida, o art. 1º da lei que define os crimes contra a ordem tributária fixa a pena de reclusão, de 2 anos a 5 anos, e multa, extrapolando, assim, os limites impostos pela Lei nº 9.099/1990, não podendo o réu fazer jus à benesse em questão. ⁴⁸LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. p. 220.

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N. 8.137/90, ART. 2.º, II. SENTENÇA CONDENATÓRIA. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. PARCELAMENTO DO DÉBITO. INDEFERIMENTO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL INEXISTENTE. CRIMES PRATICADOS, EM TESE, APÓS A VIGÊNCIA DA LEI N. 12.382/11. PARCELAMENTO REALIZADO SOMENTE APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO INAPLICÁVEL. Depreende-se dos autos que os crimes contra a ordem tributária foram, em tese, praticados pelos pacientes durante o ano de 2012, ou seja, após a entrada em vigor da Lei n. 12.382/11, que deu nova redação ao art. 83 da Lei n. 9.430/96, o qual passou a prever em seu § 2.º: "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." In casu, nota-se que o pedido de parcelamento foi realizado somente após a prolação da sentença condenatória, não estando preenchida, portanto, a condição legal para a pretendida suspensão da ação penal. ORDEM DENEGADA. (Tribunal de Justiça de Santa Catarina: Joinville. *Habeas Corpus* n. 2015.020465-9. Relator: Roberto Lucas Pacheco. Julgado em: 23/04/2015)⁵⁰

Por fim, conforme explanado acima, segue o art. 6º da Lei nº 12.382/2011 para conferência:

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.

º
4

§ 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. § 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."⁵¹

⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N. 8.137/90, ART. 2.º, II*. Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=habeas%20corpus.%20crime%20contra%20a%20ordem%20tribut%20E1ria.%20lei%20n%208.137/90&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAALLcaAAS&categoria=acordao>. Acesso em: 04/03/2016.

⁵¹ BRASIL. *Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011*. Disponível em: <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em: 04/03/2016.

Por fim, em síntese, é notório, conforme o disposto neste capítulo, que para os crimes consumados até o final de fevereiro de 2011 o parcelamento ocasiona as suspensões da persecução penal do Estado e do curso prescricional. Contudo, para os delitos consumados a partir de março de 2011 o parcelamento do débito fiscal não gera sempre as suspensões mencionadas anteriormente, uma vez que deve ser analisado se houve ou não recebimento da denúncia pelo douto magistrado, bem como a data que ocorreu, nos termos do anteriormente explanado.

5. CONCLUSÃO

A constituição do crédito tributário demandou estudo de alguns institutos utilizados atualmente, seja para a sua constituição e geração de certidão de dívida ativa ou para a suspensão da exigibilidade através do instituto de parcelamento e a extinção da exigibilidade por intermédio do pagamento ainda na esfera administrativa.

Assim, no presente trabalho observa-se que, caso o contribuinte não efetue o pagamento integral ou parcelamento do débito tributário administrativamente para com o Estado, será encaminhada representação fiscal ao Ministério Público, o qual, por sua vez, oferecerá denúncia.

O pagamento integral do débito tributário é regulado pela Lei nº 10.684/2003 e ocasionará a extinção da punibilidade penal. Importante frisar que sempre que ocorrer o pagamento integral do tributo haverá a extinção da punibilidade penal por essa lei (tanto no pagamento direto quanto no pagamento através de parcelamento). Tal questão não foi alterada pela Lei nº 12.382/2011.

Quanto ao parcelamento verifica-se que primeiramente deve-se observar qual o momento de consumação dos delitos para então aplicar a lei correspondente. Assim, de modo geral, para os crimes consumados até o final de fevereiro de 2011, o parcelamento pode ser requerido a qualquer tempo que sempre ocorrerá as suspensões da persecução penal do Estado e do curso prescricional (nos termos da Lei nº 10.684/2003).

Já para os ilícitos consumados a partir de 1º de março de 2011, o parcelamento apenas terá como consequência as suspensões mencionadas no parágrafo anterior, desde que sua inclusão ocorra antes do recebimento da denúncia (podendo inclusive ser parcelado e cancelado quantas vezes o réu entender necessário, desde que não ocorra o recebimento da exordial acusatória). Caso o denunciado passe a integrar o regime de parcelamento do débito tributário apenas após o recebimento da denúncia pelo douto magistrado, tal fato não terá efeito algum no processo e o mesmo seguirá o seu curso normal. Nesses casos, será proposto ao acusado a suspensão condicional do processo se preenchidos os requisitos legais disposto no art. 89 da Lei nº 9.099/1990. Desta forma, caso o réu aceite a benesse, fará jus à suspensão do processo, ou seja, da persecução penal e do curso prescricional.

Desta forma, conclui-se que quanto à Lei nº 10.684/2003 não existe momento mais benéfico para inclusão no regime de parcelamento, uma vez que a qualquer momento podem ocorrer as ditas suspensões. Contudo, quanto à Lei nº 12.382/2011, o momento mais apropriado para efetuar o parcelamento do débito tributário, objetivando usufruir das suspensões, é antes do recebimento da

denúncia para não ter que cumprir as demais condições constantes no art. 89 da Lei nº 9.099/1990, caso preencha os requisitos para usufruir da benesse (juntamente com o adimplemento do parcelamento).

6. BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

BORBA, Cláudio. *Direito Tributário: teoria e questões*. 24ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>.

BRASIL. *Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm>.

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>.

BRASIL. *Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *EMENTA Habeas corpus. Crime contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/90). Delito de natureza material. Impossibilidade de realização de atos persecutórios antes da formação definitiva do crédito tributário. Entendimento consolidado na Súmula Vinculante nº 24. Ordem concedida*. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3660932>>.

BRASIL. Superior Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571-1*. Disponível em:

<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula vinculante 24*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265M>>.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO AO ART. 2º, II, DA LEI 8.137/90*.

Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=APELA%20CRIMINAL.%20CRIME%20CONTRA%20A%20ORDEM%20TRIBUT%20C1RIA.%20INFRA%20C3O%20AO%20ART.%202%20BA,%20II,%20DA%20LEI%208.137/90&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAANn8jAAG&categoria=acordao>.

BRASIL. Tribunal de Justiça de Santa Catarina. *HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI N. 8.137/90, ART. 2.º, II*. Disponível em:

<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/html.do?q=habeas%20corpus.%20crime%20contra%20a%20ordem%20tribut%20aria.%20lei%20n%208.137/90&only_ementa=&frase=&id=AAAbmQAACAALLcaAAS&categoria=acordao>.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações tributárias e delitos fiscais*. São Paulo: Saraiva, 1995

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 5. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2002.

JORGE, Wiliam Wanderley. *Curso de direito penal tributário*. Campinas, SP: Millennium, 2007.

LIMA, Renato Brasileiro de. *Manual de processo penal*. 3. ed. Bahia: JusPodivm, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. *A extinção da punibilidade pelo pagamento nos crimes tributários e a lei 12.382/2011*. Disponível em: <<http://institutoavantebrasil.com.br/a-extincao-da-punibilidade-pelo-pagamento-nos-crimes-tributarios-e-a-lei-12-3822011>>

PASOLD, Cesar Luiz. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática*. 11 ed. Florianópolis: Conceito Editorial, Millennium Editora, 2008.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem tributária: aspectos constitucionais, tributários e penais*. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.