

A SUSPENSÃO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NOS CRIMES CONTRA ORDEM TRIBUTÁRIA

SCHOWARTZ, Gabriela¹
VIEIRA, Tiago Vidal²

RESUMO:

O presente trabalho dispõe uma revisão doutrinária sobre a evolução da extinção da punibilidade dos crimes tributários de acordo com o intuito do Direito Tributário diferenciando-o do Direito Penal, tendo em vista, que não possuem o mesmo objetivo. Logo, importa-se demonstrar as formas de extinção e suspensão da punibilidade no âmbito Penal, apresentando sobre o interesse e a importância do Estado em punir os contribuintes inadimplentes, como também, aqueles que praticam os crimes tributários. Conforme se vislumbra que a ação penal vem sendo utilizada como meio de instrumento de combate à sonegação de tributos, e nesse contexto surgem relevantes questões jurídicas, no que se refere aos que lidam com o direito, e, sobretudo a cautela dos que aplicam ao direito. Desta forma, o artigo destaca-se ainda, sobre os aspectos materiais, as possibilidades de suspensão e extinção do poder punitivo do Estado em crimes tributários. Por fim, apresenta-se os efeitos das decisões dos Tribunais Superiores.

PALAVRAS-CHAVE: Extinção da punibilidade; crimes tributários, direito penal.

THE SUSPENSION AND EXTINCTION OF PUNISHABILITY IN CRIMES AGAINST THE TAX ORDER

ABSTRACT:

The present work provides a doctrinal review on the evolution of the extinction of the punish ability of tax crimes in accordance with the purpose of Tax Law differentiating it from Criminal Law, considering that they do not have the same objective. Therefore, it is important to demonstrate the forms of extinction and suspension of punish ability in the criminal sphere, presenting on the interest and importance of the State in punishing taxpayers who fail to comply, as well as those who practice tax crimes. It is seen that criminal action has been used as a means of combatting tax evasion, and in this context relevant legal issues arise, as regards those dealing with the law, and especially the caution of those who apply the right. In this way, the article still stands out, on the material aspects, the possibilities of suspension and extinction of the punitive power of the State in tax crimes. Finally, the effects of the decisions of the Superior Courts are presented.

KEYWORDS: Extinction of punish ability, crimes against the tax order, criminal law.

1 INTRODUÇÃO

O presente estudo elenca as possibilidades existentes da extinção e da suspensão da punibilidade do Estado perante os crimes contra a ordem tributária através do pagamento, bem como por meio do parcelamento. Desse modo, dispõe-se a evolução legislativa no âmbito penal tributário, visando que a ação penal vem sendo utilizada como meio de instrumento de combate à sonegação de tributos, na qual surgem relevantes questões jurídicas, no que se refere aos que lidam com o direito, e, sobretudo a cautela dos que aplicam o direito.

¹Acadêmica do 9º Período do Curso de Direito do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz, gabischowitz@hotmail.com.

²Docente do curso de Direito do Centro Universitário da Fundação Assis Gurgacz, tiago.vidal.vieira@gmail.com.

Demonstram-se ainda as formas de extinção da punibilidade no processo criminal mediante quitação dos tributos, situação que é corroborada por meio do Código Penal conforme o seu artigo 107, assim como o Código Tributário Nacional no seu referido artigo 156, em que prevê o rol exemplificativo das chamadas extintivas da punibilidade, e respectivamente a relação das modalidades de extinção do crédito, podendo este ser extinto anteriormente ou posteriormente, a denúncia do delito realizada perante o juízo e o suposto interesse arrecadatário do Estado.

Ademais, no âmbito penal para que ocorra crime contra a ordem tributária, deve haver sonegação, omitindo ou alterando informações fiscais, cometendo assim algum tipo de fraude, reduzindo ou suprimindo tais pagamentos de tributos ao Estado. E mesmo que incorra essa fraude, a comprovação do pagamento do tributo extingue a punibilidade, a qualquer tempo, não importando se houve o recebimento da denúncia, em que grau já está de recurso, ou até mesmo, se transitou em julgamento.

Destaca-se ainda, que o parcelamento como uma forma de suspender o crédito tributário, quando totalmente pago extingue o mesmo, como também a punibilidade do agente. Tendo a capacidade de impedir o ajuizamento da ação de execução fiscal e impedir o prosseguindo da mesma, caso ainda não tenha sido proposta.

Com base nesta linha de pensamento, a autora Fabra (2010), relata que as razões sendo elas favoráveis a extinção da punibilidade nos crimes tributários para o Estado, tem como resultado elevar a arrecadação tributária, em um lapso temporal menor, porém, ao contrário gera um efeito de impunidade aqueles que cometerem os crimes.

Segundo o autor Rhee (2017), que menciona o surgimento de uma nova controvérsia no ordenamento jurídico pela não determinação do momento processual para quitação do débito, possuindo de tal maneira, efeitos de impunidade aos contribuintes inadimplentes, tendo assim como objetivo pesquisar sobre a extinção da punibilidade após o trânsito em julgado em sentença condenatória, chegando a conclusão de que esta possibilidade de quitação após o trânsito em julgado gera uma grande insegurança jurídica, haja vista que os agentes não acharão mais atrativo pagar o tributo antes da sentença condenatória, deixando assim uma lacuna no setor judiciário, portanto, se caso não haja uma alteração jurisprudencial proferida pelos Tribunais Superiores, a solução plausível seria alteração legislativa, da qual delimita a prática do pagamento tributário.

Em suma, este trabalho tem como objetivo analisar os aspectos materiais, bem como as possibilidades de suspensão e extinção da punibilidade do Estado, relacionado aos crimes de ordem tributária quanto ao pagamento ou o parcelamento do mesmo.

Pretende-se ainda analisar como ocorre o entendimento dos Tribunais em relação a suspensão e a extinção da punibilidade, por intermédio do parcelamento ou pagamento, em conjunto com uma crítica ao instituto do qual o artigo tem seu tema, devido as idas e vindas das leis, demonstrando uma insegurança jurídica e afrouxo as rédeas no que tange à punição dos crimes tributários.

Segundo o autor Nucci (2019), a esfera penal deve atuar como a última opção, assim o Direito Penal Tributário, precisa ser utilizado com cautela, somente como última hipótese, no que se refere as condutas infracionais efetivamente graves, mas jamais deveria servir, como atualmente ocorre, sendo utilizado como uma ferramenta de pressão para cobrança de tributos.

Diante dos fatos apresentados, justifica-se este trabalho uma vez que discutir este assunto se torna relevante. Explicar a jurisprudência relacionada a repercussão que envolve a segurança jurídica dos agentes contribuintes perante a adoção de suspender ou extinguir a punibilidade pelo pagamento do tributo a qualquer tempo, bem como a punibilidade no âmbito penal tributário, visando o respeito da função social referente ao ordenamento jurídico.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste trabalho, realiza-se a revisão doutrinária sobre a evolução da extinção da punibilidade dos crimes tributários de acordo com o intuito do Direito Tributário diferenciando-o do Direito Penal Tributário, tendo em vista, que não possuem o mesmo objetivo. Assunto que tem promovido grandes discussões nos últimos anos. Logo, importa-se demonstrar sobre o interesse e a importância do Estado em punir os contribuintes inadimplentes, como também, aqueles que praticam os crimes tributários.

Cumpra ao Estado, portanto, arrecadar, administrar e aplicar os recursos advindos pelos pagamentos obtidos através dos tributos, visando ao atendimento das despesas públicas indispensáveis a vida em sociedade, a fim de melhorias destinadas a educação, saúde e segurança pública (SABBAG, 2017).

Salienta-se, que o autor Santos Amado (2017), trata em seu artigo que a infração tributária configura objeto do direito tributário penal, ao passo que o ato ilícito tributário é tipificado como

fato punível sendo objeto do direito penal tributário. Contudo, esses ramos não se estruturam como ciência jurídica autônoma, tendo em vista que o direito penal tributário, integra o direito penal, e o direito tributário penal, é pertencente ou fragmentado pelo direito tributário.

Em síntese, compete tanto a lei tributária como a lei penal o dever de designar com exatidão, quais as condutas que interessa a qualificar como ilegais a determinar a sanção adequada, em consideração ao princípio da legalidade.

2.1 EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO ÂMBITO DA LEGISLAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

O Estado necessita captar recursos para poder manter sua estrutura, como também fornecer a seus contribuintes serviços públicos, provendo auxiliar nas necessidades coletivas. Desta forma, o direito tributário tem o seu papel funcional no ordenamento jurídico, para que sejam substabelecidas regras, e que possam ser arrecadados os tributos corretamente sendo destinado para tais fins, em prol da sociedade.

A arrecadação dos tributos é considerada umas das atividades mais importantes, sendo fonte das receitas públicas, com intuito de atingir objetivos fundamentais, bem como, construindo uma sociedade mais livre, justa, solidária, garantindo, assim, o desenvolvimento nacional e o bem-estar da coletividade (SABBAG, 2015).

Segundo Sabbag (2015, p. 37), vale dizer que o conceito de direito tributário “é o conjunto de normas que regula o comportamento das pessoas de levar o dinheiro aos cofres públicos”, destacando as partes, sendo o ente público, de um lado, e os contribuintes de outro, formando uma relação para atingir as obrigações fiscais.

Historicamente pode ser demonstrada certa insegurança nas questões relativas à extinção da punibilidade nos crimes tributários, tendo em vista diversas modificações na legislação que trata sobre o referido assunto. O diploma legal surgiu com o advento da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, instituindo o crime de sonegação fiscal, apontando a extinção da punibilidade quando o agente promovia o recolhimento do tributo antes de ter início à ação fiscal própria, na esfera administrativa (HARADA, 2018). Na verdade, o que realmente extinguiu a punibilidade era a denúncia espontânea do delito. Desse modo, a atribuição do pagamento do tributo não havia cogitação de penalidades na administração.

Se acaso fosse dado início a ação penal, o pagamento do tributo não seria possível se não houvesse penalidades, pois não extingue a responsabilidade perante a infração. Por outro lado, mesmo tendo início a ação fiscal, não seria extinto o pagamento no âmbito criminal.

Com efeito do Decreto-lei n.º 157, de 10 de fevereiro de 1967, ficou estabelecido que, mesmo depois da ação fiscal, o pagamento das obrigações tributárias seria extinto, mas devidamente acrescido de multas (MACHADO, 2002). Ademais, se o processo não fosse julgado ainda, seria apenas necessário o depósito do pagamento, desde que o devido débito fosse pago depois da decisão do magistrado de primeira instância. Além disso, este Decreto-lei ampliou-se para os crimes que não estão previstos na Lei n.º 4.729 de 1965, como os crimes de contrabando ou descaminho, passando a extinguir a punibilidade aos mesmos.

Em maio de 1981, foi criada a Lei n.º 6.910, que passou a não abranger nenhum dos crimes acima citados, restringindo o pagamento como causa de extinção, por não cogitar sonegação de imposto, no referido crime de contrabando (MACHADO, 2002).

No ano de 1990, houve a promulgação da Lei n.º 8.137, que definiu os crimes tributários, transcrevendo, por pertinência, conforme seus artigos 1º a 3º, e estabeleceu no artigo 14º: “Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos artigos 1º a 3º quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuições sociais, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia” (BRASIL, 1990).

O preceito aqui pretendido abrigava uma solução legislativa, para que fosse evitado qualquer constrangimento do contribuinte nas relações tributárias, conservando tanto o direito do sujeito, como também, do Fisco.

Esse dispositivo garantia o recebimento integral do crédito tributário, e mesmo assim, vigorou por pouco tempo, até meados no final do ano de 1991.

A Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, revogou expressamente, conforme o artigo 98º, o referido Artigo 2º da Lei n.º 4.729/65 e o Artigo 14º, da Lei 8.137/90, e posteriormente reinstituído pelo artigo 34º da Lei n.º 9.249/95 (HARADA, 2018). Frisa-se que houve bom senso do legislador, pelo fato de que foi restabelecido o pagamento do tributo como causa de extinção da punibilidade, mas o Executivo vetou o dispositivo inovador.

Em 1993, surgiu a Lei n.º 8.696, que estabeleceu à extinção da punibilidade dos crimes, em caso que o contribuinte promovesse o pagamento antes do encerramento do processo administrativo, mas foi vetado pelo Presidente da República, pois a tal extinção, por meio do pagamento, incentivaria ganhos ilícitos provenientes da corrupção, sem qualquer penalização

(MACHADO, 2002). A norma vetada, permitiria a extinção da punibilidade mesmo após a aplicação da pena, sendo capaz do processo administrativo se estender além do processo criminal. Contudo, preconizava uma forma de intimidação pela utilização da ameaça, devendo os dois processos a serem promovidos simultaneamente, não podendo ser extinta a punibilidade depois da proposta ação criminal.

Avançando a pouco mais de dois anos, observa-se a prevalência da extinção da punibilidade mediante pagamento do tributo, que se incitou por meio da Lei nº 9.249, de 29-12-95, restabeleceu a extinção da punibilidade por meio do seu referido artigo:

Art. 34º Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 1995).

Consiste na extinção da punibilidade mediante pagamento antecipado do recebimento da denúncia, permite que a proposta possa ser depois do encerramento do processo administrativo, tendo uma melhoria em relação à norma anterior, que exigia o pagamento antes que finalizasse o tal processo.

Entretanto, em 14 de julho de 2000, surgiu a Lei nº 9.983, tratando especificamente das contribuições sociais previdenciárias, regulamentando em relação aos crimes de não-recolhimento e de redução de tributos, apostos pela Lei nº 8.137/90, mediante publicação no Código Penal do artigo 168-A, que traz o não-recolhimento como apropriação indébita previdenciária, bem como, o artigo 337-A, que define a redução dos tributos, e, também, a sonegação, ambas referente a contribuição previdenciária (MACHADO, 2002). De acordo com o autor o Artigo 168-A, passa a ideia da extinção da punibilidade, como também, a faculdade do juiz deixar de aplicar a pena, ou somente, a multa. Já em relação ao artigo 337-A, tratou também sobre a extinção e sobre a faculdade do juiz de não aplicar a pena.

Vislumbra-se uma especificidade no âmbito penal, no que se refere ao tratamento jurídico relacionado à contribuição previdenciária, trazendo distinção importante entre dois artigos relacionado a fins de extinção da punibilidade.

Com a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, descartou-se as condições previstas pelo artigo 34 da Lei n. 9.249/95, averiguando um novo regramento em relação à extinção da punibilidade dos crimes tributários, conforme o dispositivo do artigo 9º aduz:

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, 2003).

Contudo, destaca-se que esta lei resolveu o problema da extinção da punibilidade em casos que são realizados parcelamentos, bem como, a fixação da pretensão punitiva do Estado, sendo suspensa pelo parcelamento, ficando sem movimento o curso da prescrição. Porém, o dispositivo não menciona se o pagamento deve ser feito antes ou depois da denúncia, emudecendo, quanto ao momento em que pode ser feito o pagamento integral do débito pelo contribuinte.

Registra-se, inclusive, entendimento do Supremo Tribunal Federal (HC 85.452, rel. Ministro Eros Grau, DJU 03.06.2005) que, o pagamento do tributo realizado a qualquer tempo gerava a extinção da punibilidade, conforme artigo 9º parágrafo 2º da referida Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003 (CUNHA, 2017). Porém, a extinção da punibilidade foi novamente disciplinada pela Lei 11.941, de 27 de maio de 2009, que no seu artigo 69, proclama:

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

Parágrafo único. Na hipótese de pagamento efetuado pela pessoa física prevista no § 15 do art. 1º desta Lei, a extinção da punibilidade ocorrerá com o pagamento integral dos valores correspondentes à ação penal (BRASIL, 2009).

Por fim, a Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011, dá nova redação ao artigo 83, parágrafo 1º, pois dispõe:

(...) § 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a 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 (...) (BRASIL, 2011).

Diante da análise dos dispositivos mencionados, constata-se que o legislador optou por retirar o marco temporal referente aos pagamentos dos tributos a fim de extinguir a punibilidade do agente sonegador, sendo assim, fica vedado ao Poder Judiciário estabelecer qualquer limite, visto que, a lei não especifica, não sendo cabível na hipótese, em consequência incompatível com a *ratio legis*.

2.2 DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PENAL

Existe uma clara intimidade entre os dois ramos do direito, sendo eles o tributário e o penal, em que o primeiro é marcado pela compulsão na tributação, e o segundo pela sua margem de aplicabilidade de sanções, se acaso houver inadimplemento ou infração tributária.

É de suma importância, apontar o elo entre o direito penal e tributário, principalmente no que tange aos crimes tributários, a sua interpretação, como também, a sua aplicabilidade mediante as leis.

Sabbag (2015) anotou que em diversos pontos não se deixa de verificar o direito tributário sem que esteja nas proximidades o direito penal, sendo necessário neste cenário, em inúmeras questões jurídicas que chamam a interdisciplinaridade, visto que, o estudo de um tem provocado repulsão à análise do outro, conforme estudos dos operadores do direito, pois os tributaristas pouco sabem sobre o direito penal.

Segundo o autor Capez (2013), o direito penal detém como função distinguir os comportamentos humanos graves e prejudiciais a coletividade, podendo ser capaz de colocar em risco os valores fundamentais a convivência social, combinando-lhes, as respectivas sanções, bem como estabelecendo regras complementares e gerais necessárias para sua aplicação corretamente.

Salienta-se também, que o direito penal sanciona criminalmente os ilícitos tributários considerados mais gravosos e fornece ao direito dos tributos um conjunto de princípios

imensamente benéficos em relação às infrações e punições fiscais de natureza não delituosa (AMARO, 2006).

No entender de Amaro (2006, p. 13), “na aplicação de uma multa pecuniária, em face de certa infração fiscal, é invocável, por exemplo, o brocardo do direito penal *in dubio pro reo*, bem como a retroatividade benigna”.

Ou seja, um conceito de regra jurídica criminal, que na dúvida interpreta-se a favor do réu, que acabam beneficiando o contribuinte no âmbito tributário.

De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu Artigo 106, inciso II, estipulam-se casos de retroatividade da lei mais benigna, a fim de beneficiar o contribuinte, não trazendo empecilhos do ordenamento jurídico, portanto, não ocorrem mudanças em relação ao ato ilícito, pois a infração continua sendo a mesma caracteriza-se apenas a extinção da punibilidade em certos fatos.

3 FORMAS DE EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

Segundo a autora Cera (2010), ressalta que as formas de extinção da punibilidade são caracterizadas pela perda do direito do Estado de punir o agente autor de fato típico e ilícito, ou seja, o Estado perde o direito de impor sanções por alguma razão, o que não quer dizer que algum crime não tenha ocorrido, ou que o agente seja suspeito, investigado ou até processado.

Todavia, não é apenas o artigo 107, do Código Penal que trata sobre a matéria, assim como as causas de extinção da punibilidade são previstas também no artigo 312, parágrafo 3º, do Código Penal, e a Lei 9.099/95 que trata dos institutos da transação penal e suspensão condicional do processo.

No que se refere as causas de exclusão da pretensão de punibilidade, a sua natureza pode consistir tanto em causas pessoais de exclusão de punibilidade, conhecidas como escusas absolutórias, quanto condições objetivas de punibilidade, isto posto, de forma genérica, que consistirem em causas extintivas da punibilidade (BUSATO, 2018).

De qualquer modo, o autor Busato (2018) complementa que, para fins de estudo aprofundado, as causas de extinção, devem ser separadas em causas gerais e especiais, em que as gerais são aplicadas indeterminadamente em todos os delitos, já as especiais são aplicadas apenas em um grupo de delito ou a um delito específico. Em geral, o presente tema sobre a extinção da

punibilidade no Direito penal brasileiro é basicamente relegado a uma singela análise do art. 107 do Código Penal, assim explicando brevemente apenas os eventos ali enunciados, sendo necessário elencar quais devem ser as causas legais.

Ante o exposto as causas legais, é de suma importância primeiramente elencar sobre a definição dos crimes contra ordem tributária, econômica e as relações de consumo. Diante disso, o autor Nucci (2019) trata que para existir crimes contra a ordem tributária, devem ter condutas, tais como, omissão de informações as autoridades fazendárias, bem como fraudar, falsificar as notas ou documentos que são relativos as operações tributáveis, e também, elaborar e distribuir documentos falsos, ou negar o fornecimento de notas fiscais equivalente a venda de mercadorias ou prestação de serviço.

Por conseguinte, em matéria de crime a ordem tributária, constata-se que o Estado não tem objetivo maior em punir o infrator, e sim apenas almeja receber os valores dos tributos, de forma satisfatória através da arrecadação. Podendo assim verificar que as próprias leis são editadas a fim de beneficiar aquele que sonegou, total ou parcialmente o tributo (NUCCI, 2019).

As causas que estão previstas no art. 107 do Código penal, podemos verificar conforme o autor Greco (2013), que relata primeiramente sobre a morte do agente, tendo assim o condão de impedir que a pena de multa seja aplicada ao condenado ou em face de seus herdeiros, bem como se declara a extinção da punibilidade depois de tomadas todas as diligências, a fim de certificar-se da autenticidade da certidão de óbito, não podendo ultrapassar a pessoa do condenado.

Com base nos pensamentos de Prado (2013), em relação a anistia, graça e indulto, o autor dispõe que a anistia trata um ato do Congresso Nacional, e, quando concedida antes do trânsito em julgado, pelo juiz de ofício, extingue seus efeitos penais. A graça e o indulto são atos exclusivos do presidente da República, sendo assim a graça deve ser solicitada por iniciativa do Ministério Público ou do conselho da administração, já o indulto deve ser de forma espontânea, independentemente de qualquer solicitação. E, logo após a concessão da graça ou indulto, cabe ao juiz declarar extinta a pena ou ajustar a execução.

O autor Busato (2018), trata que a anistia serve para esquecer a infração penal, sendo assim o seu foco geralmente é sobre os crimes políticos, visando a pacificação. A graça se conduz a pessoa e não ao fato, e o indulto consiste em uma espécie de graça coletiva, podendo ser total ou parcial.

Conforme o autor Greco (2013), a retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso, podendo este se caracterizar como *abolition criminis*, ou seja, quando o próprio Estado,

por razões próprias de política criminal, compreende por não mais considerar tal fato como criminoso.

O autor ainda expõe sobre a prescrição, decadência e perempção, podendo ser definidas: a prescrição como causa extintiva da punibilidade, que se caracteriza por não ter tido capacidade de fazer valer o direito de punir em um determinado período previsto pela lei. A decadência, ocorre quando o agente perde o seu direito de queixa ou representação devido ao decurso de um certo espaço de tempo, visto que o art. 103 do Código Penal cria uma regra geral relativa a esse prazo. E a perempção exposta pelo mesmo autor, trata de um instituto jurídico que aplica as ações penais de iniciativa privada propriamente ditas ou personalíssimas, que consiste na perda do direito de ação pela inércia do querelante, assim a aplicação dessa causa extintiva se dá pela ação penal exclusivamente privada.

No entendimento de Prado (2013), a causa de extinção da punibilidade pela renúncia se dá de forma unilateral, tendo em vista que, antes de iniciada a ação penal privada o prejudicado manifesta a sua vontade de não exercer o direito de queixa, cujos resultados alcançam a todos os coautores do delito. Já a causa de extinção da punibilidade pelo perdão do ofendido, o autor dispõe que pode ser de forma facultativa o perdão no curso da ação penal, devendo ser bilateral, bem como podendo ser forma processual ou extraprocessual.

O autor Prado (2013), trata sobre a retratação do agente, que extingue a punibilidade apenas nos casos em que a lei admite, sendo caracterizado pelos crimes de calúnia e difamação, crimes de falso testemunho e falsa perícia, e quando a retratação for feita antes do pronunciamento da sentença.

Segundo o autor Capez (2013), a causa extintiva da punibilidade em relação ao perdão judicial consiste em uma escolha do juiz, não aplicando a pena, em face de justificadas circunstâncias.

Desse modo, refletindo-se sobre o tema de extinção da punibilidade, consideravelmente no cenário tributário, o tratamento pelo Estado é diverso daquele empregado, sendo indiscutível que seu interesse está apenas em receber o que lhe é devido, sendo os tributos.

3.1 EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO

A questão da extinção da punibilidade relacionada aos crimes tributários sempre foi de grande polêmica no ordenamento jurídico brasileiro, visto que, o Brasil vem sendo considerado um dos países que mais arrecadam impostos de seus contribuintes, desta forma, tem sido objeto de grandes divergências.

Vale destacar, que o Código Penal no seu referido artigo 107, exemplifica o rol das chamadas extintivas da punibilidade, conforme:

Art. 107 Extingue-se a punibilidade:
I - Pela morte do agente;
II - Pela anistia, graça ou indulto;
III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
IV - Pela prescrição, decadência ou preempção;
V - Pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
VI - Pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
VII - (Revogado pela Lei n. 11.106, de 2005).
VIII - (Revogado pela Lei n. 11.106, de 2005).
IX - Pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei (BRASIL, 1984).

Ocorre que esse rol não é taxativo, sendo que existem outras possibilidades tanto ao longo do Código Penal, como em outras leis, para que estas causas gerais de extinção sejam aplicadas nos crimes em geral, e a outros que tenham compatibilidade, sendo também tributários.

Salienta Greco (2013), a punibilidade é considerada um resultado natural da realização de uma atitude típica, ilícita e culpável levada em decorrência pelo agente. Sendo que, quando haver uma prática ilegal pelo agente, infringe o direito penal objetivo, dando abertura para que o Estado faça valer o seu *ius puniendi*.

No que tange ao direito penal, salienta-se de um lado a arrecadação dos tributos, a fim de extinguir a punibilidade estatal mediante pagamento, livrando-se os mesmos das sanções, como também, do outro aos que sustentam a criminalização do ilícito tributário, ficando obrigado o contribuinte ao pagamento do débito, almejando a cominação da pena (MACHADO, 2010).

As leis que regulamentam sobre esta matéria de fato sofreram inúmeras alterações, ora reconhece, ora não reconhece o pagamento como causa de extinção. De acordo com Machado (2010, p. 525), “a rigor, a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária, opera-se como decorrência de qualquer das causas de extinção de crédito tributário”.

Insta observar que existem previsões no corpo do diploma tributário, nos incisos do artigo 156 do Código Tributário Nacional da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que relaciona a modalidade de extinção, conforme:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei (BRASIL, 1966).

Do mesmo modo, não decorre apenas de pagamento, mas, também, por meio da compensação, da prescrição e decadência, do pagamento antecipado, mesmo com trânsito em julgado da decisão judicial, e, ainda, de outras causas não enumeradas no referido artigo, tais como a novação e a confusão.

A palavra pagamento, na teoria das obrigações, tem sentido amplo e restrito, no entanto, é importante salientar que o pagamento dos tributos sempre corresponde à entrega de quantia em relação ao objeto tributário, pelo responsável, ou seja, o sujeito passivo para o sujeito ativo.

4 FORMAS DE SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA

Conforme a previsão legal no artigo 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, versa que o parcelamento possui o condão apenas de suspender a pretensão punitiva do Estado.

Desta forma, preceitua Sabbag (2017, p. 1188), que após lançado o crédito tributário, ele torna-se líquido, certo e exigível, assim faz com que o agente cumpra a devida obrigação, havendo situações em que se suspendem as medidas de cobranças intentáveis pelo Estado.

Cabe referir, ainda, que a concessão do referido parcelamento pode ser considerado um favor fiscal para os contribuintes, tornando-os inadimplentes por um determinado período. Aliás, para o autor Harada (2017), a suspensão do crédito tributário possui características temporárias, impedindo a propositura de execução fiscal, tendo em vista que a suspensão da exigibilidade versa apenas sobre a obrigação principal, não dispensando o agente do cumprimento regular das demais obrigações perante o fisco.

Quanto ao parcelamento, o autor Sabbag (2017) relata que o mesmo pode ser determinado pelo comportamento realizado do contribuinte, conduzindo apenas a suspensão do crédito. Nessa toada, o direito de ser concedido o parcelamento somente ocorre após análise pela autoridade administrativa pela lei fixada como competente.

Neste contexto, o autor Machado (2010) aduz, que o parcelamento tributário tem exclusivamente um condão de inovação inútil, sendo que na realidade trata de uma modalidade moratória.

Contudo, o parcelamento do crédito tributário engloba a dívida tributária específica, sendo composta pelo valor principal, juros, multas e outros acréscimos determinados pela administração pública, bem como divididas por parcelas a serem pagas regularmente pelo contribuinte inadimplente.

4.1 SUSPENSÃO PELO PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

A suspensão da pretensão punitiva do estado teve seu marco inicial no ordenamento jurídico por meio do parcelamento tributário com intermédio do Programa de Recuperação Fiscal, conhecido como “Refis, com intuito de parcelar a dívida tributária dos contribuintes e suspender a punibilidade estatal, sendo que enquanto estiverem com o parcelamento em andamento, se torna impossibilitado de fazer a denúncia pelo Ministério Público e o seu recebimento pelo Magistrado.

Machado (2010, p. 481), considera “o parcelamento de débitos fiscais e outro processo muitas vezes colocado à disposição do contribuinte com fito de estimular o adimplemento da obrigação tributária”.

No entanto, com a adoção do parcelamento fez com que as empresas inadimplentes, que foram excluídas dos programas, devido a fraudes ou dívidas, retornassem normalmente no âmbito econômico e tributário.

Como explica Paulsen (2018), o parcelamento dos tributos acarreta a suspensão da pretensão punitiva atinente aos crimes materiais relacionados à tributação, ou seja, àqueles que pressupõem a existência do débito.

Entende-se, entretanto que só poderá ocorrer esse efeito suspensivo, se for efetuado antes do recebimento da denúncia criminal, como dispõe o artigo 83, parágrafo 2º, da Lei 9.430/96 com a redação da Lei n. 12.382/11.

É importante levar em conta que nem todo débito tributário consegue ser parcelado, visto que, o parcelamento é dependente de lei específica, conforme o artigo 155-A do Código Tributário Nacional, como também, impõe condições, não o admitindo em certos casos (PAULSEN, 2018).

Atualmente, os tribunais superiores estão se posicionando no sentido de que, se houver o parcelamento dos tributos antes da denúncia, por si só, não caracteriza a extinção da punibilidade, e sim a suspensão da pretensão punitiva estatal, como também, do prazo prescricional.

Contudo, em relação a essa temática, apesar de existir várias alterações legislativas ao passar dos anos, percebe-se uma insegurança por parte do legislador brasileiro no tocante tema, mas por outro lado, pode observar uma forma de aceitar a suspensão da punibilidade em face do parcelamento do tributo (HARADA, 2017).

5 ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS

No entendimento do Supremo Tribunal Federal, que alterou a pouco tempo seu posicionamento sobre a extinção da punibilidade pelo pagamento da obrigação tributária, que mesmo a quitação posterior ao trânsito em julgado pode favorecer o agente contribuinte, pois a Lei nº 10.684/03 não estabeleceu nenhum marco temporal, bem como não cabe ao Poder Judiciário decidir por meio de limites inexistentes da lei, em relação a esta situação dispõe o HC 362.478/SP, DJ e 20/09/2017, e com o advento da Lei 10.684/2003, de que não há outra maneira de interpretar, senão considerando o pagamento do tributo a qualquer tempo, como meio de impor o agente a quitar seus débitos decorrentes de sonegação, a fim do Estado atingir seu objetivo de arrecadação, respeitando assim sua função social.

E, ainda, se dá o entendimento do Egrégio Tribunal de Justiça de Santa Catarina, podendo haver o trancamento da ação penal pela ocorrência do parcelamento do débito tributário, autorizando assim somente a suspensão da pretensão punitiva do Estado devendo ser realizado anteriormente ao recebimento da denúncia. (TJSC, Habeas Corpus n. 2013.005150-2, de Camboriú, rel. Des. José Everaldo Silva, J. 02.05.2013).

No entanto, percebe-se que a extinção da punibilidade foi objeto de diversas leis. Além do mais, podem-se afirmar que, com a proposta da Lei 10.684/2003 (Lei do PAES), o STF (HC 85.452, DJU 03.06.2005) aderiu a orientação que gera a extinção da punibilidade a qualquer tempo, conforme o art. 9º, § 2º da referida Lei.

Existem decisões posteriores de acordo com a Lei 12.382/11, que regula sobre o parcelamento do tributo, bem como convive com o art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, e a extinção da punibilidade em virtude do pagamento do débito pode ocorrer a qualquer tempo (HC 116.828/SP, DJe 22/08/2013). Logo, foi decidido pelo STJ, que mesmo com a quitação posterior ao trânsito em julgado pode privilegiar o agente. Ademais, a Lei nº 10.684/03 não estabeleceu nenhum marco temporal, não devendo o Judiciário decidir lastreado em limites inexistentes (HC 362.478/SP, DJ e 20/09/2017).

Observa-se também o entendimento do Supremo Tribunal de Federal, em relação a sonegação fiscal, tal como o parcelamento do débito na vigência da Lei 12.382/2011, suspende o curso do processo, tendo em vista a implicação na novação da dívida.

Nessa sequência, para o Ministro Dias Toffoli, “a Lei n. 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 n. 10.684/03, o qual prevê a extinção da punibilidade em razão do pagamento do débito, a qualquer tempo.” (STF, 2013)

Á vista disto, em relação a essas decisões e as leis nas quais se fundamentam concede uma extensa possibilidade de extinguir a punibilidade dado que, para o Estado é mais interessante incentivar os agentes ao pagamento, do que os punir criminalmente pelos tributos sonegados.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Tendo em vista os aspectos mencionados, o tema proposto merece uma atenção especial dos legisladores, doutrinadores e operadores do direito. Pois, o presente estudo trata especificamente sobre a suspensão e a extinção da punibilidade nos crimes contra ordem tributária, sendo possível obter esclarecimentos a respeito das hipóteses levantadas para a sua realização.

A motivação do presente trabalho teve início na pretensão de compreender quais os elementos jurídicos que envolvem e levam os contribuintes a cometerem crimes contra a ordem tributária, e posteriormente, o papel do Estado de conceder a suspensão ou extinção da punibilidade mediante parcelamento ou pagamento do tributo.

Esclarece com base nas pesquisas existentes, a evolução legislativa no âmbito da legislação penal tributária, tendo em vista que a carga tributária no Brasil é considerada uma das mais elevadas, portanto, acarreta de forma comum a prática dos crimes referente à sonegação fiscal,

demonstrando uma situação delicada no quesito do poder punitivo do Estado perante aqueles que tendem a não pagar o imposto devido.

Em razão disso, passou-se a análise sobre as diferenças entre as causas extintivas e suspensivas de punibilidade, bem como o entendimento dos tribunais perante o assunto, sendo considerado relevante e preocupante no que se refere a segurança jurídica. Outrossim, as previsões de delitos fiscais, agrupados com as possibilidades de extinção e suspensão da punibilidade pelo pagamento a qualquer tempo, ou, pelo parcelamento do crédito, permite-nos a deduzir que esta pena aplicada aos sujeitos passivos, têm apenas o intuito arrecadatório do Estado da dívida fiscal.

Em síntese, as razões positivas no que pese a extinção e suspensão da punibilidade nos crimes contra ordem tributária para o Estado tem relutância em aumentar a arrecadação de tributos dos agentes contribuintes em um prazo curto, todavia, a longo prazo, está sujeito a efeitos contrários, devido a impunidade aos agentes gerando uma tendência para o cometimento de crimes tributários, sendo notório que os legisladores prevaleceram-se ao crédito tributário.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito tributário brasileiro**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, A. N. S. **Direito penal tributário e direito tributário penal**. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/58016/direito-penal-tributario-e-direito-tributario-penal>>. Acesso em 30 de mai. 2019.

AMBROS, Fernanda. **Crimes contra a Ordem Tributária e a extinção da punibilidade segundo entendimento do Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,crimes-contr-a-a-ordem-tributaria-e-a-extincao-da-punibilidade-segundo-entendimento-do-supremo-tribunal-federal,51988.html>>. Acesso em 28 de abr. 2019.

BRASIL. **Decreto-lei n. 157**, de 10 de fevereiro de 1967. Concede estímulos fiscais à capitalização das empresas; reforça os incentivos à compra de ações; facilita o pagamento de débitos fiscais. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante n. 24**, de 02 de dezembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FL.SV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 30 mar.2019.

BRASIL. **Lei n. 4.729**, de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 6.910**, de 27 de maio de 1981. Restringe a aplicação do disposto no art. 2º da Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, e no art. 18, § 2º, do Decreto-lei nº 157, de 10 de fevereiro de 1967, e revoga o Decreto-lei nº 1.650, de 19 dezembro de 1978. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/L6910.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 8.696**, de 26 de agosto de 1993. Dispõe sobre a redução de multa pela antecipação do pagamento de tributo lançado, e dá nova redação ao art. 30 da Lei nº 8.177, de 1º de março de 1991. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1993/lei-8696-26-agosto-1993-372217-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 9.983**, de 14 de julho de 2000. Altera o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9983.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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 e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 11.941**, de 27 de maio de 2009. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/11941.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112382.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **Lei n. 7.209**, de 11 de julho de 1984. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1980-1988/L7209.htm#art107>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 399109/SC 2017/0106798-0 – Santa Catarina**. Não Recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Absolvição sumária. Impossibilidade. Declaração pelo Réu do imposto devido em guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Termos "descontado e cobrado". Abrangência. Tributos diretos em que há responsabilidade por substituição e tributos indiretos. Ordem denegada. Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, 31 de agosto de 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 29 abr.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus 85/SC 2017/0106798-0 – Santa Catarina**. Não Recolhimento de ICMS por meses seguidos. Apropriação indébita tributária. Absolvição sumária. Impossibilidade. Declaração pelo Réu do imposto devido em guias próprias. Irrelevância para a configuração do delito. Termos "descontado e cobrado". Abrangência. Tributos diretos em que há responsabilidade por substituição e tributos indiretos. Ordem denegada. Relator: Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, 31 de agosto de 2018. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/620250212/habeas-corpus-hc-399109-sc-2017-0106798-0?ref=juris-tabs>. Acesso em: 29 abr.2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. (2013, dezembro). **Boletim informativo do Supremo Tribunal Federal (731), p. 11**. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/informativo-tribunal,informativo-731-do-stf-2013,46345.html>>. Acesso em: 29.abr.2019.

_____. Supremo Tribunal de Justiça. **Habeas Corpus 362478/SP 2016/0182386-0 – São Paulo**. Crime contra a ordem tributária. Condenação transitada em julgado. Pagamento do tributo. Causa de extinção da punibilidade. Artigo 9º, § 2º, da lei 10.684/2003. Coação ilegal caracterizada. Concessão da ordem de ofício. Relator: Ministro JORGE MUSSI, 14 de setembro de 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/pagamento-tributo-sonogado-extingue.pdf>>. Acesso em: 29 abr.2019.

BUSATO, P. C. **Direito penal: parte geral: volume 1**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CAPEZ, F. **Curso de direito penal, volume 1, parte geral: (arts. 1.º a 120)**. 12.ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CERA, D. C. M. **O que é a extinção da punibilidade?** Disponível em: <https://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/639148/o-que-e-a-extincao-da-punibilidade-denise-cristina-mantovani-cera?ref=serp>. Acesso em: 29.abr.2019.

CUNHA, R. S. **STJ: Pagamento a qualquer tempo extingue punibilidade do crime tributário.** Disponível em: <http://meusitejuridico.com.br/2017/10/06/stj-pagamento-qualquer-tempo-extingue-punibilidade-crime-tributario/>. Acesso em: 30 mar.2019.

_____. **631: Pagamento do tributo não extingue a punibilidade de crime conexo de corrupção.** Disponível em: <https://meusitejuridico.editorajuspodivm.com.br/2018/09/15/631-pagamento-tributo-nao-extingue-punibilidade-de-crime-conexo-de-corrupcao/>. Acesso em: 28 abr.2019.

FABRA, Susana Beatriz Alvarez. **A extinção da punibilidade pelo pagamento de tributo nos crimes contra ordem tributária: um estudo crítico.** 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Jurídicas e Sociais) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

GRECO, R. **Curso de direito penal.** 15.ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário.** 26.ed. São Paulo: Atlas, 2017.

_____. **Evolução legislativa dos crimes tributários.** Disponível em: https://genjuridico.jusbrasil.com.br/artigos/556838489/evolucao-legislativa-dos-crimes-tributarios?ref=topic_feed. Acesso em: 29 mar.2019.

LAMM, C. **Pendências tributárias? Do ponto de vista jurídico, o melhor momento para resolvê-las, sem complicações, é o atual!** Disponível em: <https://lammcesar.jusbrasil.com.br/noticias/535873062/pendencias-tributarias-do-ponto-de-vista-juridico-o-melhor-momento-para-resolve-las-sem-complicacoes-e-o-atual>. Acesso em: 28 abr.2019.

MACHADO, H. B. **Estudos de direito penal tributário.** São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Curso de direito tributário.** 31.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NUCCI, G. S. **Leis penais e processuais penais comentadas.** 12.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

PAULSEN, L. **Curso de direito tributário completo.** 9.ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=vdNiDwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT3&dq=Da+suspens%C3%A3o+pelo+parcelamento+tribut%C3%A1rio+&ots=wpJovW627P&sig=Ps138Nq34UilI317Rv-vmoPMeVM#v=onepage&q=suspens%C3%A3o%20da%20punibilidade%20pelo%20pagamento&f=false>. Acesso em: 31 out.2018.

PRADO, L. R. **Curso de direito penal brasileiro, volume 1: parte geral, arts. 1.º a 120.** 12.ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

RHEE, Gabriel Cardoso. **A extinção da punibilidade pelo pagamento após o trânsito em julgado de sentença condenatória nos crimes contra ordem tributária.** 2018. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2018.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário.** 7.ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Manual de direito tributário.** 9.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.