

DELITOS MATERIAIS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: CONSUMAÇÃO E PRESCRIÇÃO

(Publicado em Revista Criminal vol. 16, p. 29-41)

ANDRÉ VINÍCIUS MONTEIRO

Mestrando em Direito Penal pela PUC/SP, especialista em Direito Penal e Processo Penal pela Escola Superior do Ministério Público de São Paulo e pesquisador do Núcleo de Ciências Criminais da PUC/SP.

Resumo: Diverge a doutrina quanto à natureza do lançamento tributário, se constitutivo ou declaratório da obrigação jurídica, predominando a segunda concepção. Entretanto, a súmula vinculante 24 parece apontar para o caráter constitutivo do lançamento, gerando peculiar problemática no ordenamento jurídico, mormente quanto à prescrição dos crimes materiais contra a ordem tributária. Assim, partindo-se de um pressuposto declarativista, conclui-se que a consumação de referidos crimes dá-se na data da efetiva redução ou supressão de tributo, sendo também este o termo inicial da prescrição da pretensão punitiva. Ademais, inexistente qualquer motivação técnico-jurídica, senão de política criminal, para se determinar a suspensão da prescrição até a conclusão do processo administrativo fiscal. De outra banda, ante a alteração trazida pela Lei 12.234/10, vedando o reconhecimento da prescrição entre a data dos fatos e o recebimento da denúncia pela pena em concreto, verifica-se que o Estado contará com o prazo de 12 anos para proceder ao lançamento definitivo do crédito e oferecer eventual denúncia, razão pela qual não se haveria falar em impunidade, sendo, então, desnecessário o enunciado 24.

Palavras-chave: Ordem tributária. Crimes materiais. Consumação. Prescrição. Súmula vinculante 24.

1. Já não é recente o entendimento jurisprudencial firmado Supremo Tribunal Federal segundo o qual carece de justa causa a persecução penal de crime contra a ordem tributária quando restar pendente de processo administrativo fiscal. O famigerado *habeas corpus* 81.611/DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, deu azo a diversas interpretações quanto ao momento consumativo – e, por consequência quanto ao termo inicial da

prescrição – dos crimes previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, culminando com a edição, em dezembro de 2009, da súmula vinculante 24¹.

Conforme se verifica dos debates havidos entre os Ministros quando da apreciação da proposta de súmula vinculante, questão sempre presente diz justamente com o início do cômputo prescricional, preocupando-se os julgadores em impedir uma massiva impunidade dos sonegadores, os quais se valeriam o processo administrativo para postergação da ação penal. A solução adotada pela corte suprema, consoante se extrai da leitura do enunciado vinculante, foi identificar o ato de lançamento como momento de consumação do delito, apontando o ato administrativo como requisito para o reconhecimento da elementar normativa do tipo, o *tributo*. Desta feita, o delito apenas se consumaria ao fim do procedimento fiscal, com todos os recursos que lhe são inerentes, sendo também este o termo inicial do prazo prescricional.

Tal interpretação, entretanto, não se harmozina, ao nosso sentir, com o sistema jurídico brasileiro.

2. Discute a doutrina tributarista quanto à natureza jurídica do *lançamento*, se constitutiva ou declarativa da obrigação tributária. Para a primeira corrente², a relação jurídica entre contribuinte e fisco apenas existiria a partir do ato de lançamento, pelo qual se identificaria o *an*, o *si* e o *quantum debeat*. Não é este, porém, o entendimento predominante.

Embora adote posição contrária, Paulo de Barros Carvalho expõe prevalecer a concepção segundo a qual, uma vez verificada no mundo físico-social a situação prevista na norma de imputação, surgiria, de forma fulminante e infalível, a relação jurídica tributária, independentemente de qualquer ato específico de reconhecimento por parte da administração³.

¹ “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

² Paulo de Barros Carvalho, partindo de uma concepção linguística do Direito, entende que o evento apenas passa a interessar ao ordenamento jurídico quando relatado em linguagem competente. Desta feita, o evento (fato gerador) deve ser reconhecido como tal pela autoridade fiscal para, então, ser considerado como fato jurídico. “Entretanto, não podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade aparece e é recebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico. Por outros torneios, o enunciado projeta-se para o passado, recolhe o evento e, ao descrevê-lo constitui-se como fato jurídico tributário.” (*Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005, p.406/407)

³ *Ibidem*, p. 363.

Entre outros, adotam a tese declarativa Amílcar de Araújo Falcão, Alberto Xavier, Ruy Barbosa Nogueira e Luís Eduardo Schoueri. O lançamento, então, não se apresenta como condição para que surja o vínculo jurídico entre sujeito ativo e passivo, mas apenas como requisito para que o crédito passe a ser exigível⁴. O lançamento refere-se a momento passado, qual seja o instante de subsunção do fato ocorrido no mundo feneônico à hipótese de incidência prevista em lei; reconhecendo o surgimento, desde então, da relação obrigacional. Esta a interpretação dada ao art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, segundo o qual a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador; bem com do art. 144 do mesmo diploma, ao descrever que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador.

Argumentam os declarativistas, assim não o fosse, no que tange aos tributos sujeitos a lançamento por homologação – nos quais se exige que o sujeito passivo apure e recolha o tributo independentemente de qualquer atividade da administração – o recolhimento de qualquer valor não poderia ser considerado *tributo*, posto ainda não existir a relação jurídica obrigacional⁵. Outrossim, como é sabido, os reflexos do inadimplemento, tais como juros moratórios e multa, se computam a partir do vencimento do tributo, e não a partir de seu lançamento (que pode se dar tão somente em momento posterior ao recolhimento); tudo a evidenciar o nascimento da obrigação tributária em data anterior ao próprio lançamento.

O ato administrativo teria, portanto, o condão de revelar as características da obrigação jurídico-tributária nascida com o fato gerador, tornando-a certa, líquida e exigível⁶. O lançamento é, então, condição para que a fazenda pública possa exercer seu direito creditório, exigindo-o administrativa ou judicialmente.

Destarte, adotando-se a teoria declarativa do lançamento, há-se de concluir não se possa considerar o término do processo administrativo fiscal como momento consumativo dos crimes materiais contra a ordem

⁴ Shoueri, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 527.

⁵ *Ibidem*, p. 519.

⁶ Diferencia-se *obrigação* e *crédito tributário*. A primeira surge com o fato jurídico-tributário, o qual dá origem à relação obrigacional entre contribuinte e fisco. O *crédito*, por sua vez, surge com o lançamento, que irá especificar as características da *obrigação*, tornando-a certa líquida e exigível (Shoueri, *op. cit.*, p. 525)

tributária, uma vez que a obrigação jurídica entre contribuinte e fisco pré-existe ao ato de lançamento.

3. Quando, então, poder-se-ia afirmar tenha a conduta se subsumido ao tipo penal? Certamente não se há de confundir a realização, no mundo fenomênico, da hipótese de incidência tributária com a subsunção da conduta ao tipo penal, posto exigir o art. 1º da Lei 8.137/90 a supressão ou redução do tributo, o que apenas se verificará na data de vencimento do mesmo. Eis, portanto, a consumação do delito. Ultrapassada da data de recolhimento sem o devido adimplemento, poder-se-á afirmar corresponder a conduta do agente ao tipo penal.

Assim, como adiantado alhures, a súmula vinculante 24 se apresenta em desacordo com a teoria declarativa do lançamento tributário ao entender seja o término do processo administrativo necessário ao reconhecimento da elementar normativa *tributo*, merecendo ser revisto seu conteúdo.

Ademais, o entendimento firmado pelo Pretório Excelso parece-nos contrariar o disposto no art. 4º do Código Penal, segundo o qual se considera praticado o crime no momento da ação ou da omissão. Na hipótese em análise, pelo referido dispositivo legal, haver-se-ia de considerar como momento de consumação do delito a data da efetiva supressão ou redução de tributo – verificável apenas após a data de vencimento do mesmo.

De outra banda, o enunciado 24, ao condicionar a consumação do delito ao lançamento definitivo do tributo pressupõe que os recursos no processo administrativo suspenderiam o próprio crédito tributário. Assim, entretanto, não o é. Os recursos no processo administrativo suspendem, nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional, tão somente a exigibilidade do crédito. Suspende-se o direito do credor em postular a prestação devida, mantendo-se inalterada a obrigação tributária. Vale anotar, tal posicionamento não se limita àqueles que adotam a tese declarativa, sendo também este o escólio de Paulo de Barros Carvalho: “Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 da Lei n. 5.172/66, aquilo que se opera, na verdade, é a

suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito que continua existindo tal qual nascera.”⁷

Ad argumentandum, se o critério adotado pela súmula vinculante 24 fosse o da exigibilidade do crédito tributário, seria igualmente necessário obstar o início da ação penal se o contribuinte lograsse obter, após o lançamento definitivo do crédito tributário, antecipação de tutela em mandado de segurança ou outra medida judicial para a suspensão da exigibilidade do crédito (CTN, art. 151, IV e V); ou ainda, em sede de embargos à execução, obtivesse efeito suspensivo, nos termos do art. 739-A do Código de Processo Civil. Entretanto, se assim não o é, não se há dizer tenha-se adotado o critério da exigibilidade.

Entendemos, portanto, não exista motivação técnica para a consideração do termo final do processo administrativo como momento consumativo do delito, senão razões de ordem política criminal, qual seja a de impedir a prescrição da pretensão punitiva daqueles que se valem dos recursos próprios ao procedimento fiscal.

4. Seria, então, dispensável aguardar-se o fim do processo administrativo fiscal para dar-se início à persecução penal? Certamente que não. Em sendo os recursos administrativos garantia constitucional prevista no art. 5º, LV, da Carta da República, não se pode negar relevância aos mesmos sob o pretexto de se assegurar a independência das instâncias. Sobre o tema, como bem aponta Hugo de Brito Machado, a tese da autonomia das instâncias administrativa e jurisdicional, em verdade, nos leva exatamente à conclusão de que é necessário o prévio exaurimento da via administrativa⁸. Para o autor *“pudesse o juiz penal dizer que se configurou o crime de supressão ou redução de tributo, sem respeitar a competência da autoridade administrativa para dizer se no caso existe ou não existe um tributo devido, elemento normativo daquele tipo penal, estaria violada a autonomia das instâncias. A instância judiciária teria penetrado na instância administrativa. Teria feito afirmação que constitui atribuição própria daquela.”*⁹

⁷ *Op. cit.*, p. 440.

⁸ Machado, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2011, p. 275.

⁹ *Ibidem*, p. 276.

Entendimento contrário nos levaria à utilização do Direito Penal como meio de constranger o cidadão ao pagamento de tributos, por vezes, indevidos; desvirtuando-se o caráter de *ultima ratio* de tal seara jurídica.

5. Mas não sendo, como acima exposto, requisito para o reconhecimento da tipicidade, em que consiste a decisão final no âmbito do processo administrativo fiscal?

Mesmo em data posterior à edição da súmula vinculante 24, diversos julgados tem considerado o término do procedimento fiscal como *condição objetiva de punibilidade*¹⁰. Como ensina Regis Prado, “as condições objetivas de punibilidade são alheias à noção de delito – ação ou omissão típica, antijurídica e culpável – e, de conseguinte, ao nexos causal. Ademais, atuam objetivamente, ou seja, não se encontram abarcadas pelo dolo ou culpa. São condições exteriores à ação e delas depende a punibilidade do delito, por razões de política criminal (oportunidade, conveniência)”¹¹

Conforme já exposto acima, adotando-se a concepção declarativa do lançamento, temos que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, sendo o lançamento necessário apenas para a revelação das características do crédito; o lançamento, então, é entendido como mero ato de reconhecimento da obrigação, que a ela diretamente se refere, nos termos do art. 144 do Código Tributário Nacional. Fosse condição objetiva de punibilidade, estar-se-ia a descartar a tese declarativista, concedendo-se relevância penal à conduta tão somente após o lançamento definitivo; não é esta, porém, corrente amplamente majoritária na doutrina pátria; razão pela qual, repita-se, confere-se desde a redução ou supressão de tributo relevância penal à conduta.

Neste ponto, poder-se-ia argumentar em contrário, afirmando que a sentença que decreta a falência é condição objetiva de punibilidade quanto aos crimes falimentares, conforme dispõe o art. 180 da Lei 11.101/05. Em resposta, vale anotar que, nada obstante conste expressamente do texto legal a expressão “condição objetiva de punibilidade”, a doutrina, ainda sob a

¹⁰ STJ, REsp 1100959/RJ, 5ª T., Rel. Min. Jorge Mussi, j. em 20/10/2011. STJ, HC 137628/RJ, 6ª T., Rel. Min. Haroldo Rdrigues, j. em 26/10/2010. TRF3, A. Crim. 2005.03.99.002304-3, 5ª Turma, Rel. Des. Antônio Cedenho, j. em 25/04/2011. TRF1, Rese 0012580-94.2010.4.01.3800, 3ª Turma, Rel. Des. Carlos Olavo, j. em 09/08/2011.

¹¹ *Curso de Direito Penal Brasileiro*. São Paulo: RT, 2008, v. 1, p. 640.

égide da Lei anterior, a entendia como condição de procedibilidade, em consonância com o art. 507 do Código de Processo Penal. Ademais, diferentemente do lançamento tributário, que possui natureza declaratória, prevalece na doutrina comercial a natureza constitutiva da sentença de falência, operando-se a dissolução da sociedade e modificando a disciplina jurídica do patrimônio da falida¹². Noutras palavras, a sentença que decreta a falência pode ser entendida como condição de punibilidade pois efetivamente altera o mundo jurídico, enquadrando-se no conceito de condição estranha à conduta.

6. Ainda outros julgados preferem entender o lançamento definitivo como condição de procedibilidade da ação penal¹³. Contudo, assim também não nos parece. Por condição de procedibilidade entende-se o requisito de ordem procedimental previsto em lei sem o qual não se admite o início da *ação penal*, embora devidamente identificada a autoria de fato típico, antijurídico e culpável.

Duas razões nos levam ao não reconhecimento do lançamento definitivo como condição de procedibilidade. A primeira diz com a limitação do exercício da ação penal por seu titular sem a devida previsão legal. Em se cuidando de crime de ação penal pública incondicionada, cuja promoção compete exclusivamente ao *parquet* por força de disposição constitucional, bem como considerando o princípio da obrigatoriedade da ação penal, há de se concluir que qualquer óbice à propositura da ação deve ser expressamente previsto em lei – o que não se dá na hipótese em comento.

Em segundo lugar, deve-se lembrar que uma condição específica de procedibilidade impede a promoção, tão somente, da ação penal, permitindo, entretanto, a investigação policial (exemplos de verdadeiras condições de procedibilidade podem ser encontrados no art. 24 do CPP, art. 43 da lei de imprensa e art. 236, parágrafo único do CP). A jurisprudência pátria, porém, tem se posicionamento também pelo trancamento de inquéritos policiais

¹² Coelho, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2008, v. 3, p. 267.

¹³ STJ, HC 164864/RS, 6ª T., Rel. Min. Og Fernandes, j. em 15/06/2010. STJ, RHC 31173/RJ, 5ª T., Rel. Min. Gilson Dipp, j. em 17/05/2012. TRF1, REOHC 0008311-12.2010.4.01.3800, 4ª Turma, Rel. Des. Ítalo Fiovaranti Sabo Mendes, j. em 19/10/2010. TRF2, Rese 2006.51.01.513216-0, 1ª Turma, Rel. Juiz Convocado Marcelo Ferreira de Souza Granado, j. em 13/07/2011.

quando ainda em trâmite processo administrativo fiscal¹⁴, razão pela qual não se há de entender o lançamento definitivo como condição de procedibilidade da ação penal.

7. Afinal, se não pode ser requisito para o reconhecimento da elementar *tributo*, nem sequer condição objetiva de punibilidade ou de procedibilidade, a que se presta o processo administrativo?

Ora, se o delito já se encontra consumado a partir da efetiva redução ou supressão do tributo, a decisão definitiva teria a serventia de confirmar a existência do ilícito tributário, constatando o não recolhimento, ou o recolhimento a menor, do tributo devido. O processo administrativo garante ao contribuinte a possibilidade de discutir a legalidade dos valores exigidos pelo fisco, de forma que, ao final, ter-se-á a certeza do crédito, restando demonstrada a materialidade delitiva.

Em interessante paralelo com o delito de homicídio, Janaína Conceição Paschoal e Jorge Coutinho Paschoal afirmam estar o lançamento definitivo relacionado à tipicidade, mas não sob o enfoque da consumação, e sim sob o da materialidade. Tal qual o exame necroscópico realizado dias após o homicídio não modifica o instante de consumação do delito, mas apenas constata a materialidade delitiva, assim o é a decisão do processo fiscal. “Da mesma forma, o fato de o fisco atestar a existência do tributo devido apenas quando da prolação da decisão administrativa não altera o momento da consumação do crime. A decisão definitiva funcionaria como um exame de corpo de delito.”¹⁵

A solução processual, portanto, seria a rejeição da exordial acusatória, por faltar-lhe justa causa, com fundamento no art. 395, III, do Código de Processo Penal, vez não restar demonstrada a materialidade da sonegação.

Tal entendimento, ao que nos parece, é o que melhor se coaduna com a teoria declarativista do lançamento tributário sem, contudo, ofender as garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa no

¹⁴ STF, HC 96832/PR, 2ª T., Rel. Min. Joaquim Barbosa, j. em 10/08/2010. STF, HC 96055/SP, 1ª T., Rel. Min. Dias Toffoli, j. em 06/04/2010.

¹⁵ Paschoal, Janaína Conceição; Paschoal, Jorge Coutinho. *A Constituição do crédito tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição*. In Boletim IBCCRIM, São Paulo, n. 194, p. 2-3.

processo administrativo, mantendo-se também intacta a autonomia das instâncias.

Assim sendo, consumando-se o delito na data da supressão ou redução de tributo, esta também o será termo inicial da prescrição, nos termos do art. 111, I, do Código Penal.

8. Chegou-se a argumentar, de forma equivocada, com fundamento no art. 93 do Código de Processo Penal, que o prazo prescricional restaria suspenso durante o processo administrativo fiscal¹⁶. Tal entendimento não merece prosperar por razões diversas. A um porque, havendo questão prejudicial facultativa heterogênea o art. 93 prevê a suspensão do processo e da prescrição quando a questão deva ser dirimida no juízo cível, não prevendo tal possibilidade em caso de jurisdição administrativa. A dois porque, como já exaustivamente exposto, o reconhecimento da infração penal não depende da questão prejudicial, posto que o delito já se encontra consumado. A três, e de maior obviedade, porque não se há falar em suspensão da prescrição se nem sequer existe processo penal a ser suspenso! O art. 93 autoriza a suspensão do prazo prescricional como meio de viabilizar a suspensão do processo criminal, porém, não havendo ainda ação penal, nada se há a suspender¹⁷.

Também em crítica à tese da suspensão do prazo prescricional, Janaína Conceição Paschoal afirmou “Se gera impunidade o reconhecimento de que a decisão administrativa definitiva está relacionada à materialidade e não à consumação do crime tributário, que se legisle, prevendo, expressamente, a suspensão do curso do prazo prescricional, o qual, não há como fugir, deve começar com a consumação do crime, muito anterior à constatação de sua materialidade. O que não se pode admitir é

¹⁶ Cruz, Flávio Antônio da. *Quanto aos crimes do art. 1º da Lei 8.0137, a deflagração do processo administrativo fiscal é causa de mera suspensão da prescrição penal. O cômputo da prescrição não pode ser reiniciado do zero com o seu término.* In Boletim IBCCRIM, São Paulo, nº 230, p. 6-7.

¹⁷ Sobre o assunto, iniciado o processo criminal e havendo, simultaneamente, processo de execução fiscal, entendemos que eventual embargos do executado (que possui natureza jurídica de ação) poderá ensejar a suspensão do feito criminal, nos termos do art. 93 do CPP, desde que relevada a pertinência das alegações defensivas. Nesse sentido: “Apelação Criminal. Crime contra a ordem tributária. Oposição de embargos à execução fiscal no qual se discute a validade do parcelamento realizado pela pessoa jurídica. Procedência dos embargos que ensejaria a suspensão da pretensão punitiva nos termos do art. 9º da Lei 10.684/03. Questão prejudicial. Magistrado sentenciante que deveria ter suspenso o feito até a decisão dos embargos executórios, nos termos do 93 do CPP. Nulidade. Cerceamento de defesa. Ocorrência. Sentença anulada, devendo aguardar o julgamento dos embargos à execução. (TJSP, Ap. Crim. 990.09.276073-4, 16ª C. Crim., Rel. Des. Souza Nucci, j. em 11/12/2012).

qualquer tipo de interpretação analógica ou extensiva que prejudique o imputado.”¹⁸

Nada obstante a solução proposta, parece-nos que a preocupação pertinente à prescrição do crime quando o sonegador se vale dos recursos administrativos resta consideravelmente mitigada pela Lei 12.234/10. Isto porque, com a redação conferida ao art. 110, § 1º, do Código Penal, desautorizando o cômputo da prescrição pela pena em concreto entre a data dos fatos e o recebimento da denúncia¹⁹, conclui-se que o Estado contará com o prazo de 12 anos para proceder ao lançamento definitivo do crédito tributário e receber eventual denúncia oferecida (consideração da pena máxima cominada em abstrato para o art. 1º da Lei 8.137/90, combinado com o art. 109, III, do Código Penal).

Em verdade, tal lapso temporal ultrapassa até mesmo a somatória dos prazos decadencial e prescricional previstos para que a fazenda pública constitua e exija o crédito tributário; sendo, portanto, desnecessário qualquer alongamento.

9. Ao que nos parece, portanto, o enunciado vinculante 24 encontra-se em desacordo com a teoria declarativista do crédito tributário, predominante entre os doutrinadores pátrios. Em nosso sentir, considera-se consumado o delito material contra a ordem tributário no momento da efetiva supressão ou redução do tributo, servindo o processo administrativo fiscal como requisito à reconhecimento da materialidade delitiva.

Em consequência, o termo inicial do prazo prescricional, igualmente, será a data da supressão ou redução de tributo, não se havendo falar em suspensão da prescrição; não nos conduzindo tal entendimento à impunidade, vez contar o Estado com prazo de 12 anos para que proceda ao lançamento definitivo do crédito e ofereça denúncia.

BIBLIOGRAFIA

¹⁸ Paschoal, *op. cit.*, p. 2-3.

¹⁹ Não se olvida aqui do entendimento doutrinário segundo o qual seria inconstitucional a vedação ao reconhecimento da prescrição entre a data dos fatos e o recebimento da denúncia pela pena em concreto. Porém, não sendo este o objeto do presente trabalho, limitamo-nos a afirmar não coadunarmos com referido entendimento.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.

CRUZ, Flávio Antônio da. *Quanto aos crimes do art. 1º da Lei 8.0137, a deflagração do processo administrativo fiscal é causa de mera suspensão da prescrição penal. O cômputo da prescrição não pode ser reiniciado do zero com o seu término*. In Boletim IBCCRIM, São Paulo, nº 230, p. 6-7.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Pressupostos do crime e condições objetivas de punibilidade*. RT 738/744.

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Atlas, 2011.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Leis Penais e Processuais Penais Comentadas*. São Paulo: RT, 2009.

PASCHOAL, Janaína Conceição; PASCHOAL, Jorge Coutinho. *A Constituição do crédito tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição*. In Boletim IBCCRIM, São Paulo, n. 194, p. 2-3.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro*. São Paulo: RT, 2008, v. 1.

SANTOS Júnior, Belisário dos. *Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal contra a ordem tributária*. In Boletim IBCCRIM, São Paulo, n. 47, p. 5.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.