

A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E SUAS CONSEQUÊNCIAS EM RELAÇÃO AOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Angelo Amado Bertini (IC) e Nelson de Freitas Porfírio Junior (Orientador)

Apoio: PIBIC Mackenzie

RESUMO

O presente artigo visa o estudo sobre a transação tributária, suas diferentes modalidades e seus efeitos perante os processos penais que tratam sobre os crimes contra a ordem tributária. A transação, embora prevista no Código Tributário Nacional há décadas, apenas recebeu uma lei específica para regrá-la em 2020, portanto ela é um instituto novo que pode representar uma ótima forma para que os contribuintes resolvam suas pendências tributárias. Inicialmente será feito um comparativo entre a transação e o parcelamento tributários, dois institutos semelhantes que, basicamente, permitem ao contribuinte dividir seus débitos tributários em parcelas, com reduções nos juros e multa decorrentes do inadimplemento das obrigações tributárias, mas com diferentes efeitos sobre os créditos tributários e processos administrativos e judiciais em curso. A metodologia utilizada se baseia na revisão bibliográfica doutrinária, jurisprudencial, de artigos de pesquisa e da legislação vigente acerca do parcelamento, das diferentes categorias da transação tributária e dos crimes contra a ordem tributária. Ao final, percebe-se que há uma lacuna na legislação quanto aos efeitos penais da transação, uma que permanece intocada pela jurisprudência e doutrina. Desta forma, resta tentar enquadrar a transação na legislação que versa sobre os efeitos do parcelamento sobre o Direito Penal, ou aguardar novas atualizações legislativas ou jurisprudencial.

Palavras-chave: Transação tributária. Crimes tributários. Extinção da punibilidade.

ABSTRACT

This article aims to study the tax transaction, its different modalities and its effects in criminal proceedings that deal with crimes against the tax order. The transaction, although foreseen in the National Tax Code for decades, only received a specific law to regulate it in 2020, so it is a new institute that can represent a great way for taxpayers to resolve their tax pending issues. In order to do so, a comparison will be made between the transaction and tax installments, two similar institutes that basically allow the taxpayer to divide his tax debts into installments, with reductions in interest and fines resulting from the default of tax obligations, but with different effects on credits and administrative and judicial proceedings in progress. The methodology used is based on the doctrinal and jurisprudential literature review, research articles and current legislation on installment payments, the different categories of

tax transactions and crimes against the tax order. In the end, it is clear that there is a gap in the legislation regarding the criminal effects of the transaction, one that remains untouched by jurisprudence and doctrine. In this way, it remains to try to frame the transaction in the legislation that deals with the effects of installments on Criminal Law, or wait for new legislative or jurisprudential updates.

Keywords: Tax transaction. Tax crimes. Extinction of punishment.

1. INTRODUÇÃO

É de pleno conhecimento que o judiciário está abarrotado de processos. Há uma quantidade exorbitante aguardando julgamento e novos são protocolados todos os dias. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) apontou que, no final de 2020, havia 75,4 milhões de processos em tramitação. Dentre estes, apenas as execuções fiscais representam, aproximadamente, 36%. Ou seja, os casos de matéria tributária ocupam uma fatia considerável dos milhões de processos que aguardam julgamento (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2021, p.102, 176).

Diante de tal volume de processos, o Código de Processo Civil (CPC) de 2015 passa a incentivar mais os meios consensuais de resolução de conflitos, como a conciliação, a mediação e a arbitragem. Dentre eles se encontra a transação, empregada tradicionalmente nos casos patrimoniais de matéria privada, inicialmente tratada pelo artigo 1.035 do Código Civil de 1916 e, atualmente, pelo artigo 841 do Código Civil de 2002.

Em âmbito tributário, uma vez constituído definitivamente o crédito tributário, a única forma extrajudicial de resolução de conflitos eram os programas de parcelamentos, com base no art. 155-A do Código Tributário Nacional (CTN), tais como os Programas de Recuperação Fiscal (Refis). Este instituto tem sido utilizado usualmente, já que, em apenas dezoito anos, os parcelamentos especiais foram abertos aproximadamente quarenta vezes (FONTES, 2019, p. 06).

Outrossim, o CTN possibilita, em seu artigo 156, III, a extinção de créditos tributários através de outra modalidade, a transação. No entanto, o artigo 171 do mesmo código impõe que este instituto apenas será possível após a elaboração de lei que o regulamente, o que não ocorreu por muitos anos. A primeira lei federal versando sobre este assunto entrou em vigência apenas em 2020, com a Lei nº 13.988. A transação tributária, agora regulamentada, se assemelha muito com o parcelamento, tais como a divisão das dívidas em pequenas frações.

Por outro lado, existem consequências para irregularidades tributárias que podem ir além da inscrição em dívida ativa. A Lei nº 8.137/90 elenca diversos tipos penais de crimes contra a ordem tributária, tais como a sonegação e a fraude. Estas práticas podem resultar em condenação de prisão e multa, como definido pelo artigo 1º da referida Lei.

No entanto, ainda não há na legislação penal ou na Lei que regulamentou a transação qualquer menção expressa de suspensão ou extinção da punibilidade quando se transacionam os créditos tributários objetos da ação penal. Além disto, por se tratar de um instituto “novo”, este assunto ainda se encontra em discussão.

O objetivo deste artigo será a comparação entre a transação tributária e o parcelamento, tendo em vista a similaridade entre os dois, e a análise de seus efeitos sobre os processos penais de crimes contra a ordem tributária.

2. OBRIGAÇÃO E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Antes de adentrar o tema principal, isto é, a transação e o parcelamento, se faz mister saber o objeto destes dois institutos: os créditos tributários. Tanto o primeiro quanto o segundo são formas de negociação de dívidas dos contribuintes perante o Estado. Logo, é de suma importância que estes créditos e a forma pela qual são gerados sejam percorridos brevemente.

De início, vale citar os artigos 139 e 141 do CTN, versando sobre as disposições gerais do crédito tributário, e o 142 e seu parágrafo único, que trata sobre a constituição do mesmo. Através deles, se pode concluir que a constituição do crédito tributário se dá através do lançamento, uma função obrigatória da administração pública, que decorre de uma obrigação tributária, sendo que, uma vez constituído, o crédito não pode ser dispensado arbitrariamente.

A obrigação, por sua vez, é definida pelo CTN no artigo 113 e seus parágrafos. A partir deles, entende-se que a obrigação se divide em duas, a principal e a acessória. Enquanto a principal é o pagamento do tributo devido, a acessória seria fazer ou deixar de fazer algo relacionado à principal. Outrossim, a inobservância de alguma obrigação acessória irá convertê-la em principal, criando um crédito tributário, como estabelecido pelo artigo 139. Nos dizeres de Luciano Amaro:

“Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu objeto, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária.” (AMARO, 2021, p. 107).

Passando para as causas definidas em lei para a extinção do crédito tributário, o artigo 156 do CTN elenca onze delas, dentre as quais estão o pagamento (I), a transação (III) e a prescrição e a decadência (V).

Também há causas para a suspensão da exigibilidade do crédito, listadas pelo artigo 151. Apesar de suspender o direito de cobrança do crédito por parte do ente federativo responsável pelo tributo devido, o parágrafo único deste artigo ressalta que a suspensão não se estende para as obrigações acessórias vinculadas, ou seja, diz respeito apenas ao crédito em si.

Conclui-se, portanto, que o crédito tributário decorre sempre do lançamento de tributo ou de multa, sendo que o lançamento pela administração pública é atividade “vinculada e obrigatória” (CTN, art. 142, par. único) e o crédito que dele resulta é indisponível.

3. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO

Abordando a primeira parte do tema, o parcelamento, colocado em prática há mais tempo que a transação, permite a negociação das dívidas tributárias entre os contribuintes e os entes federativos. Como se observará a seguir, ele possui mais de uma modalidade, com objetos, regras e condições diferentes.

3.1 CONCEITOS E EFEITOS DO PARCELAMENTO

O parcelamento tributário permite que os contribuintes, visando o adimplemento de seus débitos tributários inscritos em dívida ativa, dividam-nas em diversas parcelas ao aderirem às condições legais. (DEXHEIMER, 2014, p. 16).

Ele foi incluso no CTN, mais especificamente em seu artigo 151, VI, através da Lei Complementar (LC) nº 104/2001, como uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito. No entanto, a jurisprudência já aceitava o parcelamento dos débitos tributários antes mesmo de tal LC, porém como uma hipótese de moratória e não um instituto independente. Nas palavras de Regina Helena Costa, “a relação entre os institutos reside no fato de que a moratória – gênero – contempla duas espécies: (i) de execução unitária; e (ii) de execução parcelada”. (COSTA, 2020, p. 334).

O instituto do parcelamento divide-se em duas modalidades: a convencional e a especial (SILVA, 2018, p. 2). Tarik Vervloet Fontes afirma o seguinte acerca do parcelamento convencional de créditos tributários federais:

“O parcelamento convencional tem previsão nos artigos 10 a 14-F da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e se destina a atender às situações de normalidade institucional. Essa opção está disponível ao contribuinte sempre que este solicitar, prolongando-se no tempo para adesão e

permitindo o parcelamento de débitos vencidos sem delimitar períodos de vencimento.” (FONTES, 2019, p. 6).

Já sobre os parcelamentos especiais, este mesmo autor diz que:

“Já os parcelamentos especiais abordam situações excepcionais àquelas previstas para o parcelamento convencional. Geralmente é fixado limite de prazo para adesão e restrição quanto aos débitos que podem ser objeto do parcelamento, conforme seus períodos de vencimento e/ou outro requisito que limite a inclusão de determinado débito no parcelamento.” (FONTES, 2019, p. 6).

A LC 104/2001 também incluiu o artigo 155-A, que diz “o parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica”, portanto deverá haver uma lei específica para que àqueles que aderirem ao parcelamento possam usufruir de benefícios de descontos, pois, caso contrário, entrará na regra do parágrafo primeiro do mesmo artigo, no qual impõe a manutenção integral da incidência de juros e multas. Contudo, estes benefícios costumam incluir algumas contrapartidas, tais como a confissão do débito, que resultará em interrupção do prazo prescricional, conforme artigo 174, inciso IV do parágrafo único. (DEXHEIMER, 2014, p. 16).

Diante deste exposto, é possível compreender que o parcelamento tributário, cujo objetivo é a quitação de dívidas tributárias dos contribuintes, se divide em duas modalidades e que, para que haja benefícios para aqueles que aderirem ao programa, há a necessidade de lei específica. Por fim, quanto aos efeitos resultantes da adesão ao parcelamento, tem-se, a princípio, a suspensão da exigibilidade. Outrossim, quando finalizado o pagamento, ou seja, que o crédito seja totalmente satisfeito, ele será extinto nos termos do artigo 156, I, do CTN.

3.2 MODALIDADES

Como supramencionado, na esfera federal existem duas modalidades de parcelamento: o convencional e o especial. O ordinário está estabelecido no artigo 10 em diante da Lei nº 10.522/02, enquanto os especiais dependem de leis específicas para sua criação, contendo prazos específicos para adesão e sendo nomeados como Programas.

O parcelamento convencional não possui um prazo específico para que seja solicitado, ou seja, pode ser a qualquer tempo e, inclusive, incluir tributos de qualquer natureza e períodos de vencimento. Douglas Duarte da Silva e Fernando José Amâncio Rodrigues expõem que:

“[...] o parcelamento com ou sem garantia poderá ser solicitado em até 60 (sessenta) parcelas, desde que o valor mínimo da prestação não seja inferior a: R\$ 100,00 (cem reais), quando o contribuinte for pessoa física ou quando se tratar de débito relativo a obra de construção civil, sob responsabilidade de pessoa física; R\$ 500,00 (quinhentos reais), quando o contribuinte for pessoa jurídica; e R\$ 10 (dez) reais para parcelamento de débitos de pessoa jurídica em recuperação judicial. [...]” (RODRIGUES; SILVA, 2019, p. 19).

Estes valores mínimos foram fixados pela Portaria Conjunta da Receita Federal do Brasil (RFB) e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) nº 895/19, em seu artigo 2º, parágrafo único, incisos I a III. Vale mencionar que os incisos do caput estipulam valores diferentes para cada caso, mas a RFB/PGFN vem continuamente alterando o parágrafo único para mantê-lo em vigência, pois há um prazo definido e, toda vez que está prestes a transcorrer, ele é novamente alterado por uma nova portaria conjunta, como o caso das portarias nº 1.584/19, 541/20, 5.077/20 e 102/21.

Douglas Duarte da Silva e Fernando José Amâncio Rodrigues também ressaltam outras duas características relevantes. A primeira delas é a de que o pedido de parcelamento deve ser solicitado exclusivamente pelo devedor principal ou corresponsável, desde que incluso na inscrição em dívida ativa. A segunda é que o parcelamento será rescindido caso o contribuinte acumule três parcelas atrasadas. (RODRIGUES; SILVA, 2019, p. 19).

Já os parcelamentos especiais são aqueles que, através de leis específicas que indicam prazo inicial e final para adesão dos contribuintes, visam situações excepcionais. Cada programa de parcelamento possui suas próprias regras, requisitos e benefícios para quem os aderir. (FONTES, 2019, p. 6). A título de exemplo, veja-se o Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o primeiro de todos os programas em nível federal, instituído pela Lei nº 9.964 de 2000. Seu artigo 1º indica que era destinado exclusivamente para pessoas jurídicas que possuíssem débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou pelo Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) com vencimento até 29 de fevereiro do mesmo ano. Outra característica deste programa é a amortização de multas e juros ao utilizar créditos de prejuízos fiscais e a base de cálculo negativa da contribuição social sobre lucro líquido. (RODRIGUES; SILVA, 2019, p. 20).

Com relação aos benefícios de redução de multas e juros, o artigo 2º, §9º, aplicava o uma diminuição de 40% após o lançamento e de 20% após decisão em primeira instância

da via administrativa. No entanto, também havia contrapartidas, como o caso da inclusão de débitos suspensos por medidas liminares em mandados de segurança, desde que o contribuinte desistisse da ação de maneira expressa e irrevogável. Outrossim, existiam outras três exigências: confissão irretratável dos débitos; permissão para que a Secretaria Federal obtivesse acesso às movimentações financeiras do período posterior à entrada no programa e aceitar todas as condições estabelecidas, de forma irretratável (DEXHEIMER, 2014, p. 20).

Conclui-se, portanto, que ambas as modalidades de parcelamento produzem os mesmos efeitos, isto é, a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários parcelados. No entanto, diferem-se quando se trata das condições para adesão e os benefícios concedidos aos contribuintes.

4. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Prosseguindo agora para a transação, o artigo 171 do CTN estabelece que ela poderá ser facultada aos contribuintes e administração pública através de uma lei específica. Assim, com o objetivo de “captar recursos por meio da regularização de débitos fiscais e ao mesmo tempo diminuir os conflitos judiciais entre contribuintes e a União” (AGÊNCIA SENADO, 2020), foi editada a Medida Provisória 899/2019, que originou a Lei 13.988/20. Vejamos, então, o conceito de transação, seus efeitos, modalidades e as suas diferenças para com o parcelamento.

Apesar de a transação ser um instituto relativamente novo na área tributária, ela já existia no Código Civil (CC), mais especificamente em seu artigo 840, que conceituou-a como um contrato capaz de prevenir ou terminar conflitos através de concessões mútuas. Desta forma, conclui-se que, nesta concepção, a transação é exclusivamente de Direito Privado, caracterizando um negócio jurídico bilateral e oneroso (FREIRE, 2020, P. 10).

4.1 CONCEITOS E EFEITOS DA TRANSAÇÃO

No entanto, o Direito Tributário é uma área de Direito Público, sujeita ao princípio da supremacia do interesse público. Com isto, existe margem para a discussão da possibilidade da transação tributária, tendo em vista a indisponibilidade do direito público (COSTA, 2020, p. 368). Ora, como ressaltado pela Regina Helena Costa:

“[...] Entretanto, a objeção não é válida, uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio. Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á

mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito [...].” (COSTA, 2020, p. 368)

Uma vez superada esta questão inicial de aplicabilidade, passa-se agora ao conceito e efeitos da transação em âmbito tributário. Como visto anteriormente, o CTN prevê, em seu artigo 156, III, que a transação é causa de extinção do crédito tributário. Logo, tem-se que uma vez efetuada a transação do crédito, ele será extinto. Luís Eduardo Schoueri complementa este efeito ao dizer que o crédito original é extinto, surgindo outro em seu lugar:

“O raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Uma vez concluída, ela extingue o crédito tributário, por força do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas seu “fato gerador” é a própria transação.” (SCHOUERI, 2022, p. 738).

Já em seu artigo 171, o CTN expõe que a transação é uma forma de consenso para extinguir o crédito, por meio de concessões mútuas. Com relação à extinção destes conflitos, esta aceção inclui não apenas os processos judiciais, mas também os administrativos. Vale mencionar também que o artigo supracitado está maculado por um equívoco, pois se utilizou da expressão “determinação” do litígio, quando, na realidade, se referia a “terminação” (FREIRE, 2020, P. 10, 11, 13).

Prosseguindo para a análise da Lei 13.988/20, é possível entender, logo em seu artigo 1º, §1º, que é concedida certa discricionariedade à administração pública quanto à realização ou não da transação (COSTA, 2020, p. 369). Seu artigo 2º elenca três modalidades deste instituto, quais sejam: “por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, na cobrança de créditos que seja da competência da Procuradoria-Geral da União, ou em contencioso administrativo fiscal” (art. 2º, I); “por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário” (art. 2º, II) e; “por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor” (art. 2º, III). Quanto aos compromissos exigidos e as vedações impostas, Luís Eduardo Schoueri afirma o seguinte:

“Não se está dizendo que a Lei n. 13.988/2020 concedeu carta branca, pois, por exemplo, no seu art. 3º estabelece alguns compromissos que o devedor deve assumir, como não usar a transação de forma abusiva com o objetivo de prejudicar a livre concorrência. Também o art. 4º da referida Lei arrolou as hipóteses de rescisão da transação. Da mesma forma, o art. 5º da Lei

vedou transação que reduzisse multas penais e descontos envolvendo devedor contumaz. O art. 11 ainda estabelece quais benefícios a transação pode contemplar, sendo que seu § 2º fixa algumas balizas, como o prazo limite para quitação (84 meses) e a impossibilidade de reduzir mais de 50% do valor total dos créditos a serem transacionados.” (SCHOUERI, 2022, p. 738).

Vale ressaltar, no entanto, que os dizeres de Schoueri sobre o artigo 11 já estão desatualizados, pois, com a sua nova redação, o prazo limite se estendeu para 120 meses (art. 11, §2º, III) e a vedação de redução do crédito aumentou para 65% (art. 11, §2º, II).

Com relação à redução de multas e juros, o artigo 11, I, restringe a concessão deste benefício apenas para os créditos que sejam considerados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Caso este requisito não seja atendido, restam como possibilidades apenas os demais benefícios listados no mesmo artigo.

Diante do exposto, é possível concluir que a transação tributária se baseia em um acordo entre o contribuinte e a administração pública para adimplir um crédito não pago, com concessões de ambas as partes. É permitido que haja redução dos juros e multa, além do parcelamento da dívida. Uma vez realizada a transação, o crédito deve ser extinto e, caso o acordo seja rescindido, um novo crédito tributário surgirá.

4.2 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO

Continuando com o tema, a transação tributária possui três modalidades, como visto anteriormente. O inciso primeiro do artigo 2º possibilita que o contribuinte ou a administração pública apresentem uma proposta individual de transação, isto é, um acordo em um caso específico. Para tal, faz-se necessário que a proposta apresente os requisitos mínimos estabelecidos pela lei supramencionada, tais como as contidas pelo artigo 3º (BRASIL, 2021).

Como mencionado, tanto os contribuintes quanto a administração podem apresentar uma proposta de transação individual. Tratando sobre os primeiros, é permitido que o próprio devedor principal ou algum corresponsável, representante, sucessor ou procurador possam realizar tal ato (BRASIL, 2021).

Já o inciso II refere-se à transação “por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário”. Para melhor definir esta modalidade, será analisada a Transação Excepcional, criada pela Portaria da PGFN nº 14.402/2020, que se encontra

disponível para adesão até dia 31 de outubro de 2022. Nesta proposta de adesão, é possibilitado ao contribuinte que pague seus débitos para com a União de até R\$150 milhões com certos benefícios, tais como a entrada reduzida e descontos nos juros e multas (BRASIL, 2022).

Com relação aos prazos e descontos, são concedidos às pessoas jurídicas o parcelamento do valor de entrada em até 12 meses e o restante do débito em até 108 meses, junto com o desconto de até 100% sobre os juros e multas. Quanto a pessoas físicas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, entre outros, foi permitido o parcelamento em até 133 meses e a redução de até 70% sobre os juros e multas. No entanto, caso os débitos sejam de natureza previdenciária, o parcelamento máximo será de 60 meses e a redução apenas do valor de entrada. Em contrapartida, na hipótese de o contribuinte ter ingressado com ação judicial ou recurso, ele deverá desistir das mesmas e apresentar cópia do pedido em até 90 dias após sua adesão, sob pena de cancelamento da negociação (BRASIL, 2022).

Deste exemplo, percebe-se que há reduções maiores que as permitidas pela Lei 13.988/20. Outrossim, existem prazos e regras específicas, tais com a necessidade de desistência das ações judiciais.

Por fim, o inciso III permite também a transação “por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor”. Para analisá-la, vale utilizar a Transação de Pequeno Valor, aberta para adesão até 31 de outubro deste ano, como exemplo. Para aderir a este programa, é necessário que os débitos perante a União estejam inscritos em dívida ativa há mais de um ano e o valor total não ultrapasse 60 salários-mínimos (BRASIL, 2022).

Quanto aos benefícios concedidos, a entrada, referente a 5% do débito consolidado, pode ser dividida em 5 meses, e o restante do débito receberá descontos a depender do número de parcelas: se até 7 meses, são 50%; até 36 meses, será 40% e; por último, até 55 meses, haverá desconto de 30%. Por outro lado, tal como o exemplo anterior, ao aderir nesta proposta, o contribuinte terá 60 dias para comprovar que pediu a desistência das ações judiciais ou recursos apresentados que versem sobre os débitos em negociação (BRASIL, 2022). Portanto, nesta última modalidade, por se tratar de débitos menores, os descontos também são menores e a possibilidade de parcelamento é mais limitada que a modalidade do inciso II.

4.3 COMPARAÇÃO ENTRE PARCELAMENTO E TRANSAÇÃO

Diante de todo este exposto, percebe-se que há grande similitude entre o parcelamento e a transação, como, por exemplo, o pagamento dos créditos tributários divididos em parcelas, sendo possível a confusão entre eles e até mesmo considerá-los como sinônimos. No entanto, estes institutos possuem diferenças importantes para os contribuintes, com repercussões distintas sobre os créditos.

Iniciando com as semelhanças, ambos possuem uma sistemática parecida, como já visto: a divisão dos créditos incluídos na proposta de adesão ou do acordo em diversas parcelas, com reduções dos juros e multas aplicados. O objetivo central para a criação de ambos também é o mesmo, qual seja, a recuperação de créditos tributários devidos pelos contribuintes.

Também há de se citar a existência de mais de uma modalidade dos dois institutos, uma ordinária, que se perpetua pelo tempo, disponível a qualquer momento, e outra especial, sendo que esta segunda deve ser regrada por lei específica com prazos de duração e de adesão expressos.

No entanto, os efeitos decorrentes destes institutos são completamente diferentes. Como analisado anteriormente, o artigo 151, VI, prevê que o parcelamento é uma causa de suspensão da exigibilidade daquele crédito e, conseqüentemente, do processo, judicial ou administrativa, dele decorrente. Por outro lado, o artigo 156, III, elenca a transação como forma de extinção do crédito, possui um efeito terminativo. Este ponto é ressaltado por Regina Helena Costa: “Convém anotar, ademais, que a transação, tal como disciplinada em nosso direito positivo, é inconfundível com o parcelamento: enquanto este é causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária principal, a transação propicia sua extinção.” (COSTA, 2020, p. 368).

Outrossim, com base nas palavras de Luis Eduardo Schoueri supramencionadas, a transação acarreta a novação, isto é, a criação de um novo crédito cujo fato gerador será a própria transação (SCHOUERI, 2022, p. 738), enquanto o parcelamento mantém o crédito original, apenas suspendendo-o.

Conclui-se, portanto, que ambos os institutos possuem características semelhantes. Contudo, diante de seus diferentes efeitos, não podem se confundir.

5. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Uma vez analisados os institutos do parcelamento e da transação tributários, resta, agora, estudar o que são os crimes contra a ordem tributária para que se possa verificar

quais são os efeitos daqueles institutos nos processos de natureza penal acerca dos referidos crimes.

5.1 ALGUMAS DISCUSSÕES

O papel que uma sanção desempenha é a de consequência de alguma infração às normas. No Direito Tributário, estas sanções possuem a função de punição, como a penalidade pecuniária, expressa no artigo 113, §1º, do CTN, ao mesmo tempo em que a obrigação permanece ativa, conforme artigo 157 do mesmo código. Desta forma, não apenas é possível a cumulação de pecúnia com a obrigação de pagar, também é a aplicação de penalidades administrativas quanto penais (SCHOUERI, 2022, p. 899).

Com relação à dupla penalidade, o CTN não prevê quaisquer penalidades na esfera penal. Este papel é desempenhado pelo próprio Direito Penal. Porém, isto abre a discussão sobre um possível *bis in idem*. Luis Eduardo Schoueri levanta o seguinte argumento: a pessoa jurídica a qual foi conferida a competência para tributar exerce o *ius tributandi*, cabendo a ela prever sanções administrativas em caso de descumprimento das obrigações tributárias. No entanto, as sanções penais são previstas pela União, possuidora do *ius puniendi*. Diante disto, conclui que “[...] Reconhecida a distinção, de índole constitucional, entre o Direito Penal (*jus puniendi*) e o Direito Tributário (*jus tributandi*), não é desarrazoado argumentar que a cumulação de sanções pode não identificar, no cenário brasileiro, quebra do princípio ne bis in idem.” (SCHOUERI, 2022, p. 904).

Com base nestes argumentos, considera-se superada a discussão do *bis in idem*. Portanto, passa-se a outra: o artigo 136 do CTN prevê que o agente será responsabilizado por qualquer infração à legislação tributária, independente da intenção de cometê-la ou não (HARADA; FILHO; POLIDO, 2014, p. 60). Sobre este assunto, Kyoshi Harada, Leonardo Musumeci Filho e Gustavo Moreno Polido afirmam que:

“Não pode haver no sistema jurídico qualquer tipo de infração sem o nexo de causalidade. A responsabilidade pela infração fiscal só pode ser imputada a quem voluntariamente praticou o ato antijurídico, ou seja, pressupõe a culpa subjetiva do contribuinte ou do responsável, por ação ou omissão. [...]” (HARADA; FILHO; POLIDO, 2014, p. 60)

Ora, como exposto, a previsão do artigo 136 se estende apenas às penalidades administrativas, não abrangendo as penais, pois estas exigem alguma conduta com nexo de causalidade.

5.2 CONCEITO

Veja-se agora a legislação que trata sobre os crimes contra a ordem tributária. Na Lei nº 8137/90, atualmente em vigor, ao contrário da anterior, Lei nº 4.729/65, que tipificava crimes de conduta, os crimes descritos pelo seu artigo 1º são de resultado e possuem penas mais graves:

“Comum a todos os casos está o resultado: somente serão punidas as condutas ali arroladas se delas resultar a supressão ou redução de tributo: qualquer das condutas serve para aperfeiçoar o crime, mas não basta a presença destas, para que se dê o crime por consumado: exige-se o resultado descrito pelo legislador: supressão ou redução de tributos.” (SCHOUERI, 2022, p. 931).

Por outro lado, seu artigo 2º elenca algumas condutas que também independem do resultado. Outra questão relevante sobre os crimes contra a ordem tributária é que o início da ação penal apenas será possível após a fase administrativa ser concluída, tanto nos casos do artigo 1º quanto do 2º, conforme exposto pelo artigo 83 da Lei nº 9.430/96 (SCHOUERI, 2022, p. 931).

Desta forma, é possível compreender que os crimes contra a ordem tributária tipificam aqueles atos que buscam, basicamente, a supressão ou a redução de tributos. Como visto, existem tanto os crimes de conduta quanto de resultado e, em ambos os casos, a ação penal se iniciará apenas ao fim da fase administrativa.

6. PARCELAMENTO E TRANSAÇÃO E SEUS EFEITOS PERANTE OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Após todo o exposto, é possível, neste momento, analisar os efeitos do parcelamento e da transação sobre os processos penais que versem sobre os crimes contra a ordem tributária.

Como visto, os efeitos do parcelamento e da transação sobre os créditos tributários são, respectivamente, a suspensão e a extinção. No entanto, a legislação que regulamenta os crimes tributários não caminha no mesmo sentido, como se verá a seguir.

O atual diploma normativo que diz respeito sobre este assunto é a Lei nº 9.430/96, na qual, em seu artigo 83, parágrafos 2º e 6º, alterados pela Lei nº 12.382/11, afirma que o parcelamento apenas suspenderá a punibilidade na hipótese de o pedido ter ocorrido antes do recebimento da denúncia pelo juiz, enquanto que o integral pagamento resultaria em

extinção da punibilidade, desde que respeitasse o mesmo requisito. Vale dizer, também, que a lei anterior, nº 10.684, no artigo 9º, caput e §2º, afirmam o mesmo, mas sem tal limitação de tempo, e que não se encontra expressamente revogada.

Ora, diante do cenário deixado pela Lei nº 9.430/96, entende-se que os efeitos do parcelamento, apenas seriam os mesmos na esfera penal se ocorressem antes do recebimento da denúncia, desde que os delitos tenham sido cometidos em momento posterior à edição da Lei nº 12.382/11.

Este é o mesmo entendimento firmado em diversos precedentes que discutiram a suspensão da punibilidade pelo parcelamento, como os julgados nº 5021504-20.2021.4.03.0000 e 5030442-04.2021.4.03.0000, ambos do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Além destes e a título de exemplo, vale mencionar:

HABEAS CORPUS. CRIME DO ART. 337-A, DO CÓDIGO PENAL. PEDIDO DE SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO. ADESÃO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. EFEITO SUSPENSIVO QUE NÃO SE VERIFICA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA. LEI Nº 12.323/2011. ORDEM DENEGADA. [...] 2. Após a alteração do art. 83 da Lei n. 9.430/1996 pela Lei n. 12.382/2011, a adesão a programa de parcelamento de crédito tributário somente implica a suspensão da pretensão punitiva estatal e do prazo prescricional se ocorrida em momento anterior ao recebimento da denúncia. [...] 4. Ordem de habeas corpus denegada. (BRASIL, Tribunal Regional Federal (3ª Região), Habeas Corpus Criminal/MS nº 5013441-69.2022.4.03.0000. Relator: Des. Fed. Jose Marcos Lunardelli, 11ª Turma, julgado em 29/07/2022).

No entanto, seguindo em caminho contrário, há a decisão do recurso nº 0021247-89.2018.8.16.0000, julgado pela 2ª Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Paraná, e do Superior Tribunal de Justiça ao julgar o Habeas Corpus Nº 362.478 - SP (2016/0182386-0), reproduzido a seguir:

“[...]1. Com o advento da Lei 10.684/2003, no exercício da sua função constitucional e de acordo com a política criminal adotada, o legislador ordinário optou por retirar do ordenamento jurídico o marco temporal previsto para o adimplemento do débito tributário redundar na extinção da punibilidade do agente sonegador, nos termos do seu artigo 9º, § 2º, sendo vedado ao Poder Judiciário estabelecer tal limite. [...] 4. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para declarar extinta a punibilidade do paciente, com fundamento no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003.” (STJ,

HC 362.478/SP, Rel. Ministro JORGE MUSSI, QUINTA TURMA, julgado em 14/09/2017)

Ora, como se percebe, a jurisprudência não está pacífica quanto a este tema, com poucos julgados sobre ele e, ainda por cima, divergentes. Ademais, vale ressaltar que estes julgados se referem exclusivamente ao parcelamento. Por mais que haja algumas decisões contrárias, a maioria delas se coloca do lado contrário à suspensão da punibilidade após o recebimento da denúncia.

Contudo, o mesmo entendimento parece não se aplicar à transação. Seria possível tentar enquadrá-la no §6º do artigo 83 da Lei nº 9.430/96, apesar de a lei que alterou tal norma ser de 2011. Isto se daria pelo fato de que tanto a transação quanto o pagamento são causas de extinção do crédito tributário, por mais que não possam ser confundidos.

Este mesmo argumento poderia ser utilizado de maneira inversa, alegando que, por não prever a transação, ela não possa ser enquadrada naquele mesmo diploma legal. Por outro lado, também seria possível fundamentar o pedido de extinção da punibilidade com o artigo 146 da Constituição, pois o CTN prevê a extinção do crédito tributário, objeto da ação penal, enquanto a Lei nº 9.430/96, uma Lei Ordinária, vai em caminho oposto, impondo que a extinção da punibilidade se daria apenas na hipótese de ser efetuado o pagamento antes do recebimento da denúncia.

Diante deste exposto, é possível concluir que não há ainda um entendimento pacífico acerca deste tema e não há elementos legislativos suficientes para alcançar uma conclusão. Os efeitos do parcelamento sobre os crimes contra a ordem tributária, como visto, estão mais pendentes ao artigo 83 da Lei nº 9.430/96. Já os efeitos da transação podem não ser enquadrados na mesma lei, já que é anterior à sua criação, e não há decisões do Poder Judiciário que versem sobre ela. O que resta é esperar que novas leis sejam criadas para responder tal lacuna, ou que o Judiciário preencha tal buraco com suas jurisprudências.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após todo o estudo apresentado, tem-se com desfecho que os institutos do parcelamento e da transação, apesar de semelhantes, são bem diferentes quando se trata de seus efeitos. Enquanto o parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, com posterior extinção através do pagamento, a transação em si já é causa de extinção, ocorrendo uma novação do crédito.

No entanto, quando se trata de processos penais que versem sobre crimes contra a ordem tributária, a definição dos efeitos não está muito bem delimitada. Apesar de ainda haver discussões, a jurisprudência tende a dizer que o parcelamento apenas poderá suspender a punibilidade e, após o total adimplemento das parcelas, extingui-la na hipótese de ter havido a adesão pelo contribuinte antes do recebimento da denúncia pelo juiz.

Quanto aos efeitos da transação, por se tratar de um instituto novo, ainda não há uma resposta clara. Nem a legislação, nem a jurisprudência os definem com exatidão. Pode-se dizer, à título de especulação, que a transação acarretaria a extinção da punibilidade, desde que realizada antes do recebimento da denúncia, nos termos do artigo 83 da Lei nº 9.430. Ademais, para que se tenha uma conclusão sobre isto, resta esperar futuras ações do Poder Legislativo, com a edição de novas leis, ou do Judiciário, através da jurisprudência

8. REFERÊNCIAS

AGÊNCIA SENADO. **Lei que regulamenta negociação de dívida tributária com a União é sancionada.** Brasília, DF, 15 abr. 2020. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/04/15/lei-que-regulamenta-negociacao-de-divida-tributaria-com-a-uniao-e-sancionada>>. Acesso em: 03 mai. 2022.

AMARO, Luciano Da Silva. **Direito Tributário Brasileiro.** São Paulo: Editora Saraiva, 2021. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#!/books/9786555592993/>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.** Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm>. Acesso em: 02 ago. 2022.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro 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/l5172compilado.htm>. Acesso em: 01 ago. 2022.

BRASIL. **Lei 8.137, de 27 de novembro 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: 15 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 17 jul. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.964, de 10 de abril de 2000.** Institui o Programa de Recuperação Fiscal – Refis e dá outras providências, e altera as Leis nos 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.844, de 20 de janeiro de 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l9964.htm>. Acesso em: 08 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm>. Acesso em: 14 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003.** Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10684.htm>. Acesso em: 09 jun. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm>. Acesso em: 12 jul. 2022.

BRASIL. **Portaria Conjunta RFB / PGFN Nº 102, de 20 de dezembro de 2021.** Altera a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 895, de 15 de maio de 2019, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=122412#2316372>>. Acesso em: 07 jun. 2022.

BRASIL. **Portaria Conjunta RFB / PGFN Nº 541, de 20 de março de 2020.** Altera a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 895, de 15 de maio de 2019, que dispõe sobre o parcelamento de que trata a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107914#2107881>>. Acesso em: 07 jun. 2022.

BRASIL. **Portaria Conjunta RFB / PGFN Nº 895, de 15 de maio de 2019.** Dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=100771>>. Acesso em: 07 jun. 2022.

BRASIL. **Portaria Conjunta RFB / PGFN Nº 1584, de 19 de setembro de 2019.** Altera a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 895, de 15 de maio de 2019, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103738#2018556>>. Acesso em: 07 jun. 2022.

BRASIL. **Portaria Conjunta RFB / PGFN Nº 5077, de 29 de dezembro de 2020.** Altera a Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 895, de 15 de maio de 2019, que dispõe sobre os parcelamentos de que trata a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114673#2219398>>. Acesso em: 07 jun. 2022.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 14402, de 16 de junho de 2020.** Estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357&visao=anotado>>. Acesso em: 21 jun. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Acordo de Transação Individual proposto pelo devedor.** Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 12 ago. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes->

contribuintes/acordo-de-transacao/acordo-de-transacao-individual-proposto-pelo-devedor>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Acordo de Transação Individual proposto pela PGFN**. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 15 jul. 2021. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/acordo-de-transacao-individual-proposto-pela-pgfn>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Transação de Pequeno Valor**. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 21 jul. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-tributaria-na-divida-ativa-de-pequeno-valor>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Transação Excepcional**. Brasília, DF: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, 05 jul. 2022. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/transacao-excepcional-1>>. Acesso em: 20 jun. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (quinta turma). Habeas Corpus nº 362.478 - SP (2016/0182386-0). Habeas Corpus. Impetração em substituição ao recurso cabível. Utilização indevida do remédio constitucional. Violação ao sistema recursal. Não conhecimento. Impetrante: Rodrigo Sitrangulo da Silva. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Relator: Min. Jorge Mussi, 14 de setembro de 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Paraná (2ª câmara criminal). Habeas Corpus nº 0021247-89.2018.8.16.0000. Habeas Corpus – Crime tributário – Artigo 1º, incisos i, ii e iv da lei 8.137/90 - supressão do pagamento de tributo (icms), mediante a omissão de registro de operações tributadas nos livros fiscais - pleito de trancamento da ação penal. Alegação de falta de justa causa – constrangimento ilegal evidenciado – parcelamento do débito efetuado após o recebimento da denúncia – todavia, necessidade de oportunizar aos pacientes o integral pagamento do tributo, sendo claro que o objetivo do parcelamento é a quitação integral do débito - ordem parcialmente concedida para suspender a ação penal até o integral pagamento do tributo. Impetrante: Wanderson Matheus Rodui e outra. Relator: Des. José Carlos Dalacqua, 21 de junho de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (11ª Turma). Habeas Corpus Criminal nº 5013441-69.2022.4.03.0000. Habeas corpus. Crime do art. 337-A, do código penal. Pedido de suspensão da ação penal. Parcelamento tributário. Adesão após o recebimento da denúncia. Efeito suspensivo que não se verifica. Alteração legislativa. Lei nº 12.323/2011. Ordem denegada. Impetrante: Jose Gabriel Neto. Impetrado: Subseção Judiciária de Campo Grande/MS - 5ª Vara Federal. Relator: Des. Fed. Jose Marcos Lunardelli, 29 de julho de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (11ª Turma). Habeas Corpus Criminal nº 5021504-20.2021.4.03.0000. Processo penal. Habeas corpus. Sonegação de contribuição previdenciária. Trancamento de ação penal. Excepcionalidade. Ordem denegada. Impetrante: Christiane Goncalves da Paz. Impetrado: Subseção Judiciária de Coxim/MS - 1ª Vara Federal. Relator: Des. Feb. Nino Toldo, 13 de maio de 2022.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (11ª Turma). Habeas Corpus Criminal nº 5030442-04.2021.4.03.0000. Penal. Processual penal. Habeas corpus. Crime previsto no artigo 1º, inciso i, da lei nº 8.137/1990. Suspensão de ação penal. Artigo 68 da lei 11.941/2009. Adesão ao parcelamento. Legislação posterior (lei 12.382/2011) mais gravosa. Não aplicabilidade. Cabimento da suspensão penal com fulcro no art. 68 da lei nº 11.941/2009. Ordem de habeas corpus concedida. Impetrante: Alberto Zacharias Toron e

outros. Impetrado: Subseção Judiciária de Campinas/SP - 1ª Vara Federal. Relator: Des. Fed. Fausto de Sanctis, 25 de março de 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2021**. Conselho Nacional de Justiça. Brasília, 2021. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>>. Acesso em: 05 abr. 2022.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional Comentado** - Em sua Moldura Constitucional. Barueri, Grupo GEN, 2020. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530990428/>. Acesso em: 31 jul. 2022.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário e direitos fundamentais: análise das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia**. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-21082017-105353/publico/Dissertacao_Vanessa_Dexheimer_completa.pdf>. Acesso em: 24 jul. 2022.

FONTES, Tarik Vervloet. **Os programas de parcelamento tributário e os impactos no comportamento dos contribuintes**. São Paulo: FGV, 2019. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3442220>. Acesso em: 09 abr. 2022.

FREIRE, Vanessa Guimarães. **A transação tributária no contexto do ordenamento jurídico brasileiro**. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Universidade Católica do Salvador, Salvador, BA, 2020. Disponível em: <http://ri.ucsal.br:8080/jspui/handle/prefix/2848>. Acesso em: 10 abr. 2022.

KIYOSHI, Harada; FILHO, Leonardo Musumecchi; Polido, Gustavo Moreno. **Crimes contra a Ordem Tributária**. 2ª edição. Barueri, Grupo GEN, 2014. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522493012/>. Acesso em: 16 abr. 2021.

RODRIGUES, Fernando José Amâncio; SILVA, Douglas Duarte da. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário: parcelamentos dos débitos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa da União**. Revista Eletrônica de Ciências Jurídicas, Ipatinga, MG, v. 01, nº 03, 2019. Disponível em: <http://fadipa.educacao.ws/ojs-2.3.3-3/index.php/cjuridicas/article/view/344>. Acesso em: 12 jun. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Editora Saraiva, 2022. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 04 ago. 2022.

SILVA, Matheus Henrique Ribeiro. **Os programas de parcelamento de débitos tributários e seus impactos na livre concorrência**. In: Congresso Nacional de Direito Empresarial da Toledo Prudente, 1, 2018, Toledo Prudente, 2018. Disponível em: <http://intertemas.toledoprudente.edu.br/index.php/CONGRESSO/article/view/6832>. Acesso em: 13 jun. 2022.

Contatos: angelo.amadobertini@gmail.com e nelson.porfirio@mackenzie.br