

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS  
Programa de Pós-Graduação - Mestrado em Direito

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães

**ANÁLISE DA TIPICIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:  
crítica a partir do princípio da intervenção mínima e da análise interdisciplinar**

Belo Horizonte

2021

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães

**ANÁLISE DA TIPICIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:  
crítica a partir do princípio da intervenção mínima e da análise interdisciplinar**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, na área de Direito Público, contido na linha de pesquisa “Intervenção Penal e Garantismo”, da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais como requisito parcial para obtenção de título de mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Viana Pereira.

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

Belo Horizonte

2021

## FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

G963a Guimaráes, Cynthia Fittipaldi Silva  
Análise da tipicidade penal tributária: crítica a partir do princípio da intervenção mínima e da análise interdisciplinar / Cynthia Fittipaldi Silva Guimaráes. Belo Horizonte, 2021.  
121 f. : il.

Orientador: Henrique Viana Pereira  
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.  
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Brasil. Supremo Tribunal Federal. 2. Direito penal tributário - Brasil. 3. Crime contra a ordem tributária - Direito comparado. 4. Sonegação fiscal. 5. Tributo - Pagamento - Parcelamento. 6. Extinção da punibilidade - Natureza fiscal - Legislação - Brasil. 7. Ilícito penal - Tributação. I. Pereira, Henrique Viana. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2.04

Ficha catalográfica elaborada por Fernanda Paim Brito - CRB 6/2999

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães

**ANÁLISE DA TIPICIDADE PENAL TRIBUTÁRIA:  
crítica a partir do princípio da intervenção mínima e da análise interdisciplinar**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, na área de Direito Público, contido na linha de pesquisa “Intervenção Penal e Garantismo”, da Pontifícia Universidade Católica De Minas Gerais como requisito parcial para obtenção de título de mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Viana Pereira.

Área de Concentração: Democracia, Liberdade e Cidadania

---

Prof. Dr. Henrique Viana Pereira - PUC Minas (Orientador)

---

Prof. Hermes Vilchez Guerrero- UFMG (Banca Examinadora)

---

Prof. Guilherme Coelho Colen- PUC Minas (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, 02 de fevereiro de 2021.

*À minha mãe, meu porto seguro.  
Ao Flávio, meu esteio e companheiro de vida.  
Ao Programa de Pós-Graduação, pelo aprendizado e amizades.*

## RESUMO

Na presente pesquisa, analisa-se o crime penal tributário previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 a partir de conceitos tributários, adotando o seguinte caminho hermenêutico: Visita-se o âmbito tributário, para entender: *i*) a definição do tributo, *ii*) o momento de constituição, *iii*) as causas e efeitos da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e *iv*) as causas e os efeitos da extinção do crédito tributário. Em sequência, de posse desses conhecimentos, analisa-se o art. 1º, da Lei nº 8.137/90, que possui como elementar a "supressão ou redução de tributo", bem como a hipótese de extinção da punibilidade do crime, quando se paga integralmente a dívida, nos termos do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03. Em conclusão, certifica-se que o FGTS e a multa isolada não estão abarcados no conceito de tributo, motivo pelo qual não é possível configuração de crime tributário quando há supressão ou redução de FGTS e/ou multa isolada. Ademais, o crime tributário previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 estará consumado quando do lançamento tributário com notificação do contribuinte para pagamento ou apresentação de recurso, afinal, é neste momento que o tributo será certo, líquido e exigível. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário por interposição de recurso administrativo, ou por qualquer das outras causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, CTN, implicará na suspensão da pretensão punitiva, na medida em que a exigibilidade ativa é causa objetiva de punibilidade. Enquanto suspensa a pretensão punitiva, estará suspensa a prescrição penal. Por fim, em relação à extinção de punibilidade, tem-se que essa extinção deve ocorrer tanto pelo pagamento, hipótese de extinção do crédito tributário, quanto por todas as outras situações previstas no art. 156, CTN, que extinguem o crédito tributário, inclusive quando o débito fiscal estiver prescrito ou decaído.

Palavras-chave: Direito penal tributário. Art. 1º, da Lei nº 8.137/90. Tributo. Lançamento. Momento consumativo. Exigibilidade ativa. Causa objetiva de punibilidade. Restrição poder punitivo.

## ABSTRACT

In this research the tax crime prescribed by art. 1 of Law 8,137/90 is analyzed through the optics of tax concepts, adopting the following hermeneutic path: the tax law landscape is reviewed to understand: i) the definition of the tax ii) the moment of crystallization of the tax debt iii) the causes and effects suspension of the enforceability of the tax debt and iv) the causes and effects of the extinction of the tax debt. After setting forth such premises, we move on to the analysis of art. 1 of Law 8,137/90, which creates criminal liability based on "suppression or reduction of tax", and, in sequence, we analyze the criteria for the extinction of the criminal punishment when the debt is paid in full, pursuant to art. 9, paragraph 2 of Law 10.684/03. In the conclusion section, we argue that the FGTS and the isolated fine following an assessment are not encompassed by the concept of tax, which is why it shall not be possible to argue a tax crime to have occurred when there is suppression or reduction of an FGTS debt and/or a its respective isolated fine. In addition, the tax crime prescribed by art. 1 of Law 8,137/90 will be consummated when the tax assessment is filed with the notification of the taxpayer for payment or administrative appeal, after all, it is at this moment that the tax debt will be "certain, liquid and enforceable. The suspension of the enforceability of the tax debt by means of the filing of an administrative appeal by the taxpayer or by any of the other suspension causes provided for in art. 151 of the CTN (the Brazilian Tax Code) shall result in the suspension of the punitive claim, insofar as the "active enforceability of the debt" is the ultimate cause for criminal punishment. As such, as long as the punitive claim is suspended, the criminal statute of limitations shall also be suspended. Finally, we deem that the extinction of criminal punishment shall certainly occur when there is the payment of the tax- one of the criteria for the extinction of the tax debt- but also when any other such criteria provided for in art. 156 of the CTN take place. We argue that shall be the invariable conclusion even when the tax debt is no longer enforceable or has been reached by the statute of limitations.

Keywords: Criminal Tax Law. Article 1 of Law 8,137 / 90. Tax. Tax Assessment. Consummation of Crime. Active Enforceability Requirement. Objective Cause of Punishment. Punitive Power Restriction.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.	Artigo
CTN	Código Tributário Nacional
Ex	Exemplo
FGTS	Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IPVA	Imposto sobre Propriedade Veicular Automotor
ITBI	Imposto sobre transmissão de bens imóveis
RE	Recurso Extraordinário
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESC	Serviço Social do Comércio
STF	Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	17
2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SISTEMA JURÍDICO.....	19
2.1 Regra matriz de Incidência Tributária e de Incidência Penal Tributária- hipótese e consequente .....	19
2.2 O direito penal, direito penal tributário e direito tributário. Crítica à incomunicabilidade entre direito penal e direito tributário.....	23
3 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA .....	29
3.1 Acepções da palavra tributo .....	29
3.2 Tributo - Características fixadas no art. 3º CTN .....	30
3.3 FGTS: é tributo? .....	34
3.4 Multa isolada: É tributo? .....	35
3.5 Da norma tributária e sua incidência .....	36
3.5.1 Teoria comunicacional do Direito .....	36
3.5.2 Teoria do Lançamento Tributário.....	40
3.5.2.1 Espécies de lançamento tributário .....	43
3.5.2.2 Procedimento do lançamento tributário de ofício: Lançamento provisório e definitivo.....	45
3.6 Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário - art. 151, CTN .....	48
3.7 Da extinção da obrigação tributária e do crédito tributário - art. 156, CTN .....	51
3.8 Da prescrição civil x prescrição tributária. Da ação de repetição de indébito quando do pagamento de crédito tributário extinto.....	55
3.9 Conclusões em matéria tributária necessárias à análise do tipo penal tributário.....	58
4 TIPO PENAL .....	61
4.1 Tipicidade e elementar "reduzir ou suprimir tributo" - construção através da análise interdisciplinar.....	62
4.1.1 Qual acepção da palavra tributo utilizada no art. 1º, da Lei 8.137/90: Obrigação tributária ou crédito tributário?.....	63
4.1.2 Quais características necessárias ao crédito tributário? FGTS e multa isolada estão compreendidos no conceito? .....	63
4.1.3 Princípio da taxatividade e impossibilidade de interpretação extensiva da elementar tributo .....	64
4.1.4 Momento consumativo - lançamento tributário com notificação do contribuinte - Desnecessidade de constituição definitiva do débito tributário.....	64
4.1.4.1 Julgamento Habeas Corpus nº 81.611, súmula vinculante 24 e jurisprudência atual- lançamento definitivo como elementar ou como causa objetiva de punibilidade? .....	69
4.1.4.2 Tomada de posição - lançamento definitivo como elementar ou como causa objetiva de punibilidade? Exigibilidade ativa como condição objetiva de punibilidade? .....	77

4.1.5	Consumação e condição objetiva de punibilidade. Lei aplicável e prescrição .....	84
4.1.6	Extinção do crédito tributário e os efeitos penais .....	93
4.1.7	Princípio da Razoabilidade .....	101
4.1.8	Princípio da Proporcionalidade .....	104
5	CONCLUSÕES .....	108
	REFERÊNCIAS .....	112

## 1 INTRODUÇÃO

Os crimes econômicos, dentre eles, os crimes contra a ordem tributária, se viram incrementados por novas legislações, entretanto os elementos normativos dessas novas tipicidades foram construídos a partir da concepção formal e autônoma do direito penal tributário, desconsiderando que tais elementares são institutos próprios do direito tributário e se encontram regulamentadas neste campo.

Ao contrapor esse posicionamento invocado pela incomunicabilidade das instâncias, é que se dividiu a presente pesquisa em três importantes pilares. O primeiro, analisa-se a Regra Matriz de Incidência, esquema lógico, que organiza o estudo da norma jurídica e permite a estruturação da Regra Matriz de Incidência Tributária e a Regra Matriz de Incidência Penal Tributária.

Ainda neste primeiro pilar, evidencia-se a necessária integração e comunicabilidade entre o direito tributário e o direito penal, com vista à verticalizada interpretação do tipo penal tributário, afinal o direito penal tributário é a interseção entre direito penal e direito tributário, estando inserido no campo de direito penal para limitação do *ius puniendi*, mas possui elementares disciplinadas pelo direito tributário.

Em segundo pilar da pesquisa, pretende-se a análise dos principais aspectos do direito tributário, a fixar premissas necessárias à interpretação do tipo penal tributário. Esta investigação perseguirá a definição do tributo, salientando dívidas que não estão abarcadas neste conceito, bem como analisará o lançamento tributário, momento em que surge a obrigação tributária e o crédito tributário, compreendidos na elementar "tributo".

Nessa segunda etapa da pesquisa, se verificará os elementos essenciais à obrigação tributária, sobretudo a existência de crédito tributário certo, líquido e exigível e se enfrentará a falácia da dicotomia entre lançamento provisório e definitivo. Avançando, se analisará as causas de suspensão da exigibilidade, bem como as causas de extinção do crédito tributário; tudo com vista a revisar os impactos de ambas as causas nos crimes penais tributários.

A análise da estrutura do tributo, desde o nascimento até a extinção, é primordial para a interpretação aprofundada do tipo penal tributário previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90, afinal somente a análise interdisciplinar permitirá a restrição do *ius puniendi*.

A obrigatória comunicação entre a esfera penal e a esfera tributária permitirá, no terceiro pilar, definir as hipóteses que não estão abarcadas pelo tipo penal tributário, a exemplo das dívidas de Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço (FGTS) e aquelas

decorrentes de multa isolada, bem como será possível definir o lançamento tributário como o momento consumativo do tipo penal tributário.

Nesse terceiro pilar, analisar-se-á também os efeitos penais acarretados pelas causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e pelas causas de extinção do crédito tributário, sobretudo a prescrição tributária.

Pretende-se, portanto, desmistificar a autonomia estrita entre direito tributário, direito penal tributário e direito penal, estabelecendo uma via de comunicação obrigatória entre a incidência penal (proteção acessória) e o direito tributário, criticando, por fim, a atual postura jurisprudencial

## **2 REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E SISTEMA JURÍDICO**

No presente capítulo, será estudada a regra matriz de incidência, esquema lógico, aplicável a qualquer ramo do direito, inclusive no tributário e no penal tributário, a facilitar a análise das estruturas normativas, bem como a evidenciar a estrita relação existente entre direito tributário e direito penal, sendo que o chamado direito penal tributário é, exatamente, a intercessão de ambos os ramos.

Neste capítulo evidencia-se a importância do conhecimento das estruturas tributárias, geradoras da obrigação tributária e do crédito tributário, para se analisar de forma verticalizada os tipos penais tributários.

### **2.1 Regra matriz de Incidência Tributária e de Incidência Penal Tributária- hipótese e consequente**

Os fatos sociais, por si só, não geram efeitos jurídicos. Para tanto, estes fatos sociais precisam figurar como hipótese de incidência de determinada norma jurídica. Não há qualquer direito ou dever decorrente de fatos sociais, se estes e suas consequências não estão previstos em norma jurídica (CARVALHO, 2013, p. 280).

A norma jurídica, então, é uma unidade linguística, um objeto cultural e um instrumento de regulação da conduta humana. Possui sentido prescritivo, descrevendo a conduta a ser realizada e imputando consequências a determinado comportamento.

O estudo da norma jurídica é organizado e sistematizado pela regra-matriz de incidência, que é esquema lógico-semântico, composto de três estruturas, quais sejam, hipótese, consequente e conectivo condicional.

A hipótese descreve um acontecimento eleito pelo legislador e, por isso, relevante juridicamente (fato jurídico), que desencadeará o efeito jurídico previsto. É composta pelo critério material (ato humano de dar, não dar, fazer, não fazer, ser ou não ser), critério temporal (momento em que ocorrido o acontecimento, que será elevado à categoria de fato jurídico) e critério espacial (local em que aconteceu o fato jurídico).

Já o consequente estabelece uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, sendo que esta relação é qualificada em obrigatório, permitido ou proibido, ou seja, no consequente prescreve-se um comando que o sujeito passivo tem dever de cumprir em relação ao sujeito ativo. O consequente é composto pelos critérios pessoal e objetacional.

Tratando da hipótese de incidência e do conseqüente normativo, Aurora Tomazini de Carvalho, de forma bastante didática, pontua as diferenças, confira:

Pela hipótese, os fatos do mundo social ingressam no direito e pelo conseqüente eles se realizam na forma disciplinada pelo legislador, pois com a concretização dos comandos, a conseqüência normativa em fato social se transforma. A relação entre sujeitos, instituída como efeito do fato jurídico, nada mais é do que um fato relacional, um acontecimento delimitado no espaço e no tempo, constituído em linguagem jurídica, envolvendo dois ou mais sujeitos, que se esgota na fixação do direito e do dever correlato de cada um. (CARVALHO, 2013, p.304).

Por fim, interligando a hipótese de incidência e o conseqüente, há o conectivo condicional, que é um vínculo obrigacional com estrutura implicacional. Ou seja, realizada a hipótese, "deve ser" o conseqüente. A autora Aurora Tomazini Carvalho (2013, p.299) aclara que "Na estrutura da norma jurídica temos: (i) o dever-ser como operador deônticointerproposicional, conectando hipótese e conseqüente - deve ser que H implique C [...]".

Em síntese, se estrutura a regra matriz de incidência no seguinte esquema:

- a) Regra matriz = Hipótese de incidência + Conseqüente jurídico
- Hipótese:
    - ✓ critério material (estado, comportamento ou ação pessoal) +
    - ✓ critério temporal (ação no tempo) +
    - ✓ critério espacial (local da ação).
  - Conseqüente:
    - ✓ critério pessoal (sujeito ativo e passivo) +
    - ✓ critérioobjetacional (qualificador do objeto da relação, que um dos sujeitos está obrigado, proibido ou permitido de fazer ou dar).

Aplicando este esquema organizacional de regra matriz à incidência tributária, é possível estruturar a regra matriz de incidência tributária, que prescreve a instituição do tributo.

Em sua hipótese, há descrição de um fato jurídico tributário; Já em seu conseqüente, há uma relação jurídica entre sujeito ativo e passivo, em que este tem obrigação de entregar determinada quantia àquele. Exemplo:

- a) Regra matriz da incidência tributária = Hipótese de incidência + Conseqüente
- Hipótese:
    - ✓ critério material: ser proprietário de veículo automotor
    - ✓ critério temporal: 1º dia do ano civil

✓ critério espacial: No Estado de Minas Gerais

▪ Consequente:

✓ critério pessoal:

- sujeito ativo: Estado de Minas Gerais
- sujeito passivo: proprietário do veículo automotor

✓ critério quantitativo:

- base de cálculo: valor do veículo e
- alíquota.

Insta ressaltar que no consequente da regra matriz de incidência tributária, há estipulação do critério quantitativo, visto que, na esfera tributária, o atendimento da hipótese de incidência cria uma obrigação de entregar dinheiro aos cofres públicos.

Ou seja, na esfera tributária, o atendimento da hipótese de incidência cria a obrigação tributária de dar dinheiro ao Ente Federado, sendo que esta obrigação está concretizada no crédito tributário, que, após o lançamento tributário, é valor certo, líquido e exigível.

Aplicando a mesma estrutura organizacional da regra matriz à incidência penal tributária é possível construir a norma penal tributária, sendo que sua hipótese de incidência penal é composta pelos aspectos material, temporal e espacial. O consequente, por sua vez, é composto pelo critério pessoal e pelo critério objetacional.

O critério material da Regra Matriz de incidência Penal Tributária é composta pela descrição de ato ilícito acompanhada do dado subjetivo (dolo ou culpa). Assim, o aspecto material da norma penal tributária, prevista no art. 1º, da Lei nº 8.137/90<sup>1</sup>, é o descumprimento, doloso, com utilização de comportamentos fraudulentos, da obrigação de pagar tributo, de modo a suprimir/reduzir o crédito tributário; imposição prevista no consequente de norma tributária antecedente (BRASIL, 1990).

O critério temporal é revelado pelo momento em que considera ocorrida conduta ilícita no mundo social, permitindo a aplicação da norma penal, estando disciplinado no art. 4º, do

---

<sup>1</sup>“Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.” (BRASIL, 1990).

Código Penal, que assim dispõe: "Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado" (BRASIL, 1940).

Insta ressaltar que, nos termos que será defendido, entende-se que o critério temporal da Regra Matriz de Incidência Penal Tributária é revelado pelo momento em que ocorrido o lançamento tributário: evento através do qual nasce a obrigação tributária e o crédito tributário certo líquido e exigível. O legislador, portanto, ao se utilizar da expressão "suprimir ou reduzir tributo", fazia menção à supressão ou redução de crédito tributário, que quantifica o tributo e o monetiza.

Por fim, como último critério da hipótese de incidência penal tributária, temos o critério espacial, que delimita o lugar em que praticada a conduta ilícita, ou seja, o local da ação, sendo este critério disciplinado pelo art. 6º, do Código Penal, que assim dispõe: "Considera-se praticado o crime no lugar em que ocorreu a ação ou omissão, no todo ou em parte, bem como onde se produziu ou deveria produzir-se o resultado" (BRASIL, 1940).

O conseqüente da regra matriz de incidência penal, por sua vez, explicita os elementos da relação jurídica punitiva e é composto de dois elementos, quais sejam:

- a) critério pessoal, revelado pelo sujeito ativo<sup>2</sup> (Estado), que é detentor do bem jurídico lesado, e pelo sujeito passivo (contribuinte), titular do dever jurídico de cumprir a pena imposta;
- b) critério objetacional, que tange à qualificação (espécie da pena<sup>3</sup>) e a quantificação da pena.

Em esquema estrutural, há:

a) Regra matriz da incidência penal tributária = Hipótese de incidência + Conseqüente

▪ Hipótese:

- ✓ critério material: *conduta ilícita + elemento subjetivo* - Ocorrido pelo descumprimento, doloso, da obrigação de pagar tributo, utilizando-se de meio fraudulento. A obrigação tributária e o crédito tributário certo líquido e exigível foram estabelecidos pelo conseqüente de norma tributária precedente;

---

<sup>2</sup>Na doutrina penal, nomeia-se sujeito ativo aquele que infringe a norma penal e que cumprirá a pena imposta. O sujeito passivo, por sua vez, é a vítima, ou seja, aquele titular do bem jurídico que foi lesado. Todavia, para fins didáticos, preferimos manter como sujeito ativo o Estado, detentor da prerrogativa de instituir e cobrar tributos, quando da norma tributária, bem como detentor do direito subjetivo de impor a pena ao contribuinte dolosamente inadimplente. Na mesma linha de raciocínio, mantivemos como sujeito passivo da relação jurídica, o contribuinte, que tem o dever jurídico de pagar tributo, quando da norma tributária, e é sujeito da pena, quando suprime ou reduz, dolosamente, o tributo.

A presente classificação, adotada no presente trabalho, está fundada no livro Direito Penal Tributário, de autoria de Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p. 98-105).

<sup>3</sup>Privativa de liberdade, restritiva de direito e/ou multa.

- ✓ critério temporal: *momento da ação ou omissão* - Ocorrido no momento do lançamento tributário, afinal é neste evento que se cria a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível; ocorrendo a omissão/ supressão do crédito;
- ✓ critério espacial: Local em que omitido ou reduzido tributo

▪ Consequente:

- ✓ critério pessoal:
  - sujeito ativo: Ente Federado credor do tributo (crédito tributário)
  - sujeito passivo: aquele que realizou ato ilícito
- ✓ critério objetacional:
  - qualidade da pena: reclusão, detenção e/ou multa
  - quantidade de pena

Construída a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de incidência penal tributária, a evidenciar que a hipótese de incidência penal tributária se trata do descumprimento de obrigação tributária, prevista no consequente da regra matriz tributária, torna-se hialino a estrita e próxima relação entre ambas as normas (tributária e penal), motivo pelo qual se passa a análise da falácia da autonomia das instâncias.

## **2.2 O direito penal, direito penal tributário e direito tributário. Crítica à incomunicabilidade entre direito penal e direito tributário.**

O direito positivo é um sistema uno, de modo que as normas jurídicas que o compõe se complementam, estando relacionadas entre si.

É ínsito à característica de sistema que as normas não sejam interpretadas isoladamente, sendo imprescindível que esta interpretação seja realizada em conjunto. O recorte do direito em ramos não pode prejudicar a interpretação com vista à totalidade, afinal tal recorte tem como único escopo facilitar o estudo das diversas vertentes, mas nunca o tornar autônomo.

Essa interpretação conjunta e universal torna-se ainda mais evidente no direito penal tributário, em que a norma penal tributária é classificada como norma primária derivativa punitiva (CARVALHO, Aurora, 2009, p. 114), porque em sua hipótese de incidência há descrição de comportamento frustrado, que havia sido prescrito no consequente da norma tributária antecedente.

Quer-se dizer: no caso da norma penal tributária, sua hipótese descreve o inadimplemento, doloso, da obrigação de pagar tributo, conduta imposta por norma tributária antecedente. Nesse sentido aclarou a Autora Aurora Tomazini de Carvalho:

[...] a regra matriz de incidência penal se enquadra, na nossa classificação, como norma primária derivada punitiva. As normas precedentes prescrevem certas condutas que o legislador entende como indispensáveis para o convívio social, por isso as normas penais tomam como relevante o não-cumprimento destas condutas, impondo punições nos casos em que elas não são voluntariamente observada. A norma não diz que uma conduta é proibida, mas sim que o não cumprimento da conduta será punido com determinada pena. Prescreve, pois, uma obrigação em decorrência da inobservância de um comportamento prescrito como obrigatório por outra norma jurídica. (CARVALHO, Aurora, 2009, p. 85-86).

Essa visível relação derivativa própria da norma penal, que seleciona comportamentos que violaram imposições estabelecidas por normas precedentes, e que o ordenamento jurídico considera essencial ao convívio social, não passaram despercebidos por Aurora Tomazini de Carvalho, que aclara que "[...]a proibição de norma penal está prescrita no consequente da norma precedente e a hipótese penal descreve o fato da realização da conduta proibida, que será considerada como crime" (CARVALHO, Aurora, 2009, p.89).

No mesmo sentido, novas considerações de Aurora Tomazini de Carvalho, veja-se:

Toda norma penal relaciona-se coordenadamente com outra norma jurídica que lhe é precedente. A hipótese da norma precedente descreve um fato e seu consequente prescreve uma determinada conduta, Essa conduta é considerada, pelo direito, como primordial para o convívio social que ele pretende estabelecer. É por isso que eleva o seu descumprimento à hipótese de norma penal, impondo-lhe como consequência uma penalidade a ser cumprida em favor de toda a comunidade [...] (CARVALHO, Aurora, 2009, p.87).

É, exatamente, essa correlação entre a norma tributária e a norma penal tributária, que penaliza a supressão ou redução de crédito tributário previsto no consequente de norma tributária antecedente, que torna necessário o conhecimento completo da norma tributária precedente, tanto de sua hipótese, quanto de seu consequente. Nesse sentido, observou Aurora Tomazini de Carvalho:

A hipótese da regra-matriz de incidência penal tributária não descreve, necessariamente, o acontecimento tomado como hipótese na norma tributária, preocupa-se apenas com o descumprimento da prescrição nela contida. No entanto, na sua formulação estrutural, colocamos como pressuposto da hipótese penal a ocorrência do fato descrito na hipótese tributária e o não-cumprimento da conduta prescrita em seu consequente, para reforçar que, sem a concretização da hipótese tributária, a prescrição não é determinada e, portanto, o seu descumprimento não é possível. Neste sentido podemos dizer que a norma penal tributária tem como precedente uma norma tributária individual e concreta (CARVALHO, Aurora, 2009, p.115).

Posto isso, interpretação isolada do direito penal tributário, sem conhecer profundamente os preceitos do direito tributário implica em interpretações desvirtuadas, ocasionando efeitos penais contraditórios com o próprio sistema jurídico.

Averbe-se que interpretações isoladas, bem como invocar a autonomia das instâncias, postura costumeira no judiciário brasileiro<sup>4</sup>, é criticada por Aurora Tomazini de Carvalho:

Dizemos falsa impressão porque o estudo de um ramo específico do Direito não engloba apenas as normas veiculadas pelo Código daquela especificidade e sim, várias outras que com elas se relacionam. Nesse sentido, é que não existe autonomia entre os ramos do Direito, qualquer especialidade que se pretende delimitar didaticamente não é pura. (CARVALHO, 2013, p. 155).

No mesmo sentido, ensinamentos de Leandro Paulsen:

O direito tributário guarda íntima relação com quase todos os ramos do direito. E, como todos os outros, é parte do Sistema Jurídico. Aliás, há muito já se desmitificou a ideia de que se poderia ter qualquer ramo marcado por uma autonomia que se pudesse confundir com isolamento ou independência. O direito é um só, ainda que contemple tratamento específico das diversas áreas por ele regidas.  
[...] O direito penal mantém relações estreitas com o direito tributário como decorrência da criminalização de diversas condutas vinculadas ao descumprimento

---

<sup>4</sup> “*HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA. QUESTÃO NÃO EXAMINADA PELO TRIBUNAL A QUO. APRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. WRIT PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA A ORDEM.* RELATÓRIO:

Os impetrantes narram, de início, que o paciente foi denunciado pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990 (crime contra a ordem tributária), combinado com o art. 71 do Código Penal. [...]. Asseveram, em síntese, que deve ser reconhecida a atipicidade do fato e a inépcia da denúncia.

Entendem, para tanto, que “*o tributo (leia-se: crédito tributário) objeto de suposta sonegação foi extinto pela prescrição disciplinada no art. 174 do Código Tributário Nacional, o que impede a configuração do tipo do art. 1.º da Lei 8.137/90*”.

Aduzem, nessa linha, que a extinção do crédito tributário pela prescrição tem repercussão na configuração do crime tributário, uma vez que diante da inexistência do próprio crédito tributário, em razão da prescrição, inexistente bem jurídico a ser tutelado pela norma penal

V O T O. SENHOR RELATOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI (RELATOR):

Bem examinados os autos, tenho que o caso é de parcial conhecimento da impetração, e, nessa extensão, de denegação da ordem.

Anoto, inicialmente, que a alegação de atipicidade do fato em razão da extinção do crédito tributário pela prescrição não foi analisada pelo Tribunal *a quo* em face da deficiente instrução do *writ*. Essa circunstância impede que esta Corte aprecie tal matéria *per saltum*, com evidente extravasamento dos limites da competência prevista no art. 102 da Carta Magna.

**Ainda que assim não fosse, como destacou o ilustre representante do Parquet federal no parecer que ofertou, acatar a tese de que a extinção do crédito tributário pela prescrição teria reflexos na persecução criminal seria deixar de reconhecer a independência das esferas tributária e penal [...]**” ((BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 116.152. Impetrantes: Plínio Leite Nunes e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Data da Publicação: 21/05/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>; Acessado em 17/11/2020) (grifo nosso).

de obrigações tributárias, de que é exemplo o descaminho, com a internalização de mercadorias mediante ilusão dos tributos devidos, e a apropriação indébita de valores retidos pelo substituto tributário e não recolhidos ao Fisco. Ademais, seus princípios e institutos contribuem para a compreensão e aplicação dos dispositivos da legislação tributária que impõem penalidades, como multas e perdimento de bens. (PAULSEN, 2017, p. 29).

Aclarado os motivos da necessária interpretação conjunta e sistêmica, a pergunta que remanesce é: A interpretação do direito penal tributário a partir dos preceitos e institutos do direito tributário não retira a autonomia daquele ramo para subordiná-lo ao direito tributário? A resposta é negativa.

Invocando novamente Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p.50), temos que "[...] a ciência do Direito Penal Tributário é uma intersecção do Direito Penal e do Direito Tributário, portanto, para ela, também são primordiais os conceitos de direito penal e de direito tributário".

Tal conclusão é ratificada pela construção da regra matriz de incidência penal tributária, em que evidenciado que a hipótese de incidência penal é o descumprimento de obrigação tributária de pagar crédito tributário, imposta por norma tributária precedente.

Assim, o direito penal como ramo sancionador, seleciona condutas impostas por outras normas, que foram descumpridas, e, por este motivo, foram selecionadas pelo direito penal para imposição de penas restritivas da liberdade.

A intersecção do direito penal com o direito tributário, a gerar o direito penal tributário, não retira a autonomia de nenhum desses ramos do direito, porquanto o direito tributário continuará a regular a tributação, impondo limites ao poder estatal, e o direito penal continuará a prescrever crimes e impor penas, instituídas e delimitadas pelo regime jurídico penal.

O Direito Penal tributário, portanto, está inserido no Direito Penal, sendo regrado por todos os princípios, regulamentações e limitações desse ramo, mas, também, possui contato com o Direito Tributário, sendo imprescindível o conhecimento tributário para interpretá-lo.

A diferenciação da norma penal e da norma penal tributária é que esta espécie possui como precedente uma norma tributária que impele o contribuinte ao pagamento de crédito tributário certo, líquido e exigível, sendo que a hipótese de incidência penal tributária é, exatamente, o descumprimento desta obrigação de pagar, revelado pela dolosa supressão ou redução do crédito tributário. Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho:

A norma penal é tributária quando tem como precedente uma norma tributária. Normas precedentes "tributárias" são aquelas que prescrevem, em seus consequentes, condutas direta ou indiretamente relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Assim, o que faz ser atribuído, à norma penal, o qualificativo de "tributária" é sua hipótese descrever o descumprimento de uma conduta, relacionada direta ou indiretamente à instituição, arrecadação e fiscalização de tributo, que está prescrita no consequente da norma, que lhe é precedente. (CARVALHO, Aurora, 2009, p. 115-116).

Isso explica a terminologia "Direito Penal Tributário": "penal", uma vez que seu objeto são normas que prescrevem penas em decorrência da ocorrência de crimes, ou normas que com elas se relacionam. E "tributário", pois essas mesmas normas se relacionam invariavelmente com normas tributárias visto que os crimes nelas descritos são tipificados em razão do não-cumprimento de relações jurídicas tributárias, ou seja, aquelas prescritas no consequente das normas que tratam direta ou indiretamente da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. (CARVALHO, Aurora, 2009, p.52).

Em conclusão, portanto, verifica-se que, apesar do direito penal tributário estar inserido no direito penal, a incidir todas as construções dogmáticas e legislativas desse ramo, tem-se que a interpretação completa e aprofundada do direito penal tributário exige o conhecimento do direito tributário, sobretudo da hipótese de incidência e do consequente jurídico da norma tributária precedente.

Será, exatamente, pela necessidade de se analisar, conjuntamente, a norma tributária antecedente e a norma penal tributária, que se defenderá a impossibilidade de desenvolver ação penal fundada em débito prescrito, afinal, a prescrição tributária atinge o direito material e extingue a própria obrigação tributária, sendo desarrazoado pagar débito tributário para extinguir a punibilidade penal e, no dia seguinte, requerer a devolução do montante pago, afinal, quando da quitação, inexistia relação jurídica que pudesse subsidiar o pagamento.



### 3 ESTRUTURA TRIBUTÁRIA

No presente capítulo, analisar-se-á as estruturas tributárias necessárias à interpretação dos crimes materiais tributários, a exemplo do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

Inicialmente, será analisada as acepções da palavra tributo, seu conceito e sua classificação, com vista a entender o sentido da palavra "tributo" utilizada no art.1º da Lei nº 8.137/90, bem como a definir quais as dívidas podem ser classificadas como tributárias, de modo a demonstrar aquelas dívidas que não atendem ao tipo penal de "omitir ou reduzir tributo" (BRASIL, 1990)<sup>5</sup>.

Avançando, se detalhará o lançamento tributário, veículo introdutor dos fatos sociais no mundo jurídico, para realizar a subsunção dos fatos à norma tributária e, via de consequência, individualizar os sujeitos ativo e passivo e dar ensejo ao nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário certo, líquido e exigível.

Nesse espeque, analisar-se-á a dicotomia lançamento provisório e lançamento definitivo, para perquirir o momento em que realizadas todas as estruturas necessárias ao tributo. Tal premissa será primordial à futura análise crítica da elementar "reduzir ou suprimir tributo", bem como do aspecto temporal da norma penal tributária.

Por fim, expor-se-á as hipóteses da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como aquelas de extinção do crédito tributário, a fim de subsidiar posterior análise dos impactos penais de ambas as hipóteses.

#### 3.1 Acepções da palavra tributo

A palavra tributo é utilizada, em nosso ordenamento jurídico, em diversas acepções, dentre elas, as seguintes: *i*) tributo como próprio crédito tributário; *ii*) tributo como obrigação tributária, ou seja, como relação jurídica composta pelo *a*) dever jurídico do sujeito passivo, *b*) direito subjetivo do sujeito ativo e *c*) objeto de conteúdo patrimonial.

Em relação à primeira acepção, utiliza-se da palavra "tributo" para designar importância pecuniária a ser entregue ao Estado, como se verifica no art. 166, CTN: “A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de

---

<sup>5</sup> “Art. 1º Lei 8.147/90: Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]”. (BRASIL, 1990).

tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.”(BRASIL, 1966).

Já na segunda significação, a palavra "tributo" é entendida como o complexo composto pelo *i*) direito subjetivo do Ente Estatal em receber determinada quantia; *ii*) pelo dever do sujeito passivo em entregar ao Ente Estatal determinada quantia e *iii*) pelo objeto, revelado por determinada quantia em dinheiro. Sobre tal aceção, explica Paulo de Barros de Carvalho:

[...] "tributo" como equivalente a obrigação tributária, relação jurídica tributária. A carga significativa não repousa mais em qualquer dos tópicos do laço obrigacional, mas nele como entidade integral.

Com o relato em linguagem competente do evento descrito na hipótese de incidência da regra tributária, instala-se, por força da imputação deôntica, um liame de conteúdo patrimonial, pois seu objeto é expresso em termos econômicos. Assim, numerosas construções doutrinárias empregam "tributo" para designar a relação jurídica que se instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma.

Nessa altura, já é considerado como laço jurídico de substância patrimonial, abrangendo, desse modo, o complexo formado pelo direito subjetivo, pelo dever jurídico e pelo objeto da prestação. (CARVALHO, 2007, p. 22).

A obrigação tributária, que se revela como o liame obrigacional, pelo qual o sujeito passivo tem o dever de entregar determinada quantia em dinheiro ao Ente Estatal e este tem o direito subjetivo de recebê-la, não se confunde com o crédito tributário, que é o valor monetário a ser entregue. Nesse sentido, ensinamentos de Geraldo Ataliba:

Em síntese: objeto da relação tributária é o comportamento consistente em levar dinheiro aos cofres públicos.

Este dinheiro - levado aos cofres públicos, por força da lei tributária - recebe vulgarmente a designação de tributo. Juridicamente, porém tributo é a obrigação de levar dinheiro e não o dinheiro em si mesmo. (ATALIBA, 2011, p. 23).

Frente a tais definições da palavra "tributo", defender-se-á que a palavra "tributo", contida no art. 1º, da Lei 8.137/90, refere-se ao crédito tributário, entendido como valor monetário a ser entregue ao Ente Estatal, visto que somente a concepção financeira (valor em dinheiro) que é passível de redução ou supressão (BRASIL, 1990).

### **3.2 Tributo - Características fixadas no art. 3º CTN**

Independente da aceção dada a palavra tributo, tem-se que tanto a obrigação tributária, quanto o crédito tributário deve possuir, indubitavelmente, as características

previstas no art. 3º, do Código Tributário Nacional, quais sejam: *i*) prestação pecuniária *ii*) compulsória, *iii*) em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, *iv*) que não constitua sanção de ato ilícito, *v*) instituída em lei e *vi*) cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (MACHADO, 2008, p. 32):“Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Hugo de Brito, debruçando-se sobre o conceito legal de tributo, analisa cada um dos seus pressupostos, a iniciar pela expressão “prestação pecuniária” que conceitua como “[...]prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto de natureza pecuniária” (MACHADO, 2008, p. 55).

Quanto a compulsoriedade, Hugo de Brito define-a pela “[...]ausência do elemento vontade no suporte fático da incidência da norma de tributação” (MACHADO, 2008, p. 55), ou seja, o dever de pagar tributo nasce da lei e independe da vontade do contribuinte.

No que tange a expressão “em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”, tem-se que Hugo de Brito pontua que a obrigação tributária deve ser em moeda, de modo que a expressão “valor nela se possa exprimir”, contida em lei, “não tem qualquer significação no art.3º do CTN”, servindo, apenas, “para colocar o conceito de tributo em harmonia com a possibilidade excepcional de extinção do crédito mediante dação em pagamento” (MACHADO, 2008, p. 56-57).

Comentando a expressão “que não constitua sanção de ato ilícito”, Hugo de Brito esclarece que a lei restringe a hipótese de incidência do tributo a ato lícito, impedindo que obrigação fiscal se origine de ato ilícito (MACHADO, 2008, p. 57).

No que tange a necessidade de o tributo ser instituído em Lei, Hugo de Brito evidencia que esta imposição decorre do princípio da legalidade, prevalente no Estado de Direito (MACHADO, 2008, p. 59).

Por fim, como último pressuposto do conceito legal de tributo, Hugo de Brito (2008, p.57) define a expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Tal atividade será o lançamento de ofício, de modo que, presentes os aspectos da hipótese de incidência, no mundo social, a autoridade administrativa, obrigatoriamente, deverá realizar o lançamento, vertendo os fatos sociais em linguagem competente, para inseri-los no mundo jurídico. Nessa senda, esclarecedor ensinamento de Leandro Paulsen:

A plena vinculação a que se refere o art. 3º tem, ainda, outra implicação. Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária, a autoridade administrativa tem o dever de

apurá-lo, de constituir o crédito tributário, através do lançamento, e de exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte. (PAULSEN, 2017, p. 35).

Averbe-se que o procedimento de lançamento tributário será exaustivamente analisado no tópico seguinte.

Em resumo, procedendo a verificação analítica do conceito de tributo, Geraldo Ataliba isolou cada um dos elementos por ele eleito a fim delimitar a abrangência dos mesmos:

OBRIGAÇÃO – vínculo jurídico transitório de conteúdo econômico, que atribui ao sujeito ativo o direito de exigir do passivo determinado comportamento e que a este põe na contingência de praticá-lo, em benefício do sujeito ativo;

PECUNIÁRIA: Objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo em levar dinheiro ao sujeito ativo;

EX LEGE – Obrigação tributária nasce da vontade da lei, mediante a ocorrência de um fato (fato imponível) nela descrito;

QUE NÃO SE CONSTITUI EM SANÇÃO DE ATO ILÍCITO – O dever de levar dinheiro aos cofres do sujeito ativo decorre do fato imponível. [...]. Dos fatos ilícitos nascem multas e outras consequências punitivas, que não configuram tributo, por isso não integrando seu conceito, nem submetendo-se a seu regime jurídico;

CUJO SUJEITO ATIVO É EM PRINCÍPIO UMA PESSOA PÚBLICA – regra geral ou o sujeito ativo é uma pessoa pública política ou meramente administrativa [...]. Nada obsta, porém, a que a lei atribua capacidade de ser sujeito ativo de tributos a pessoas privadas desde que tenham finalidades de interesse público. Configuram-se, assim, a parafiscalidade.

CUJO SUJEITO PASSIVO É UMA PESSOA POSTA NESTA SITUAÇÃO PELA LEI – a lei designa o sujeito passivo, o destinatário constitucional tributário. [...] Em se tratando de impostos as pessoas públicas não podem ser sujeito passivo, devido ao princípio constitucional da imunidade tributária. Já no que se refere a tributos vinculados, nada impede que, também, pessoas públicas deles sejam contribuintes. (ATALIBA, 2011, p. 35-36).

Adiciona-se a essas seis características previstas no art.3º, do Código Tributário Nacional, mais uma característica prevista no art. 9º, da Lei 4.320/64, qual seja, que os valores arrecadados figurem como receita pública, ou sejam, destinem-se aos cofres públicos:

Art. 9º

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades. (BRASIL, 1964).

Esta característica não é negada pelo Código Tributário Nacional, tendo sido, inclusive, encampada pela doutrina, conforme evidenciado por Leandro Paulsen (2017, p.36), para quem a receita pública é inerente aos tributos, de modo que a destinação dos recursos advindos de tributos é, necessariamente, o ente estatal ou terceiro que lhe faça as vezes, a exemplo do Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA), Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) e Serviço Social do Comércio (SESC):

Mas o conceito trazido pelo CTN não faz referência à condição de receita pública que é inerente ao tributo, receita esta que pode ser destinada ao próprio ente tributante ou a terceiros, pessoas de direito público ou mesmo de direito privado, desde que sem fins lucrativos, que exerçam atividade do interesse público, como é o caso dos sindicatos (art. 8º, IV, da CF) e dos entes sociais autônomos (art. 240 da CF).

**É por essa característica que se afasta a natureza tributária da contribuição ao FGTS que, implicando depósito em conta vinculada em nome do empregado, caracteriza-se como vantagem trabalhista.** (PAULSEN, 2017, p.36, grifo nosso).

No mesmo sentido, Luis Eduardo Schoueri aclara que os tributos são receitas derivadas, ou seja, é riqueza produzida por particular e transferida ao Estado, sendo que a análise dessa natureza jurídica é primordial para diferenciar pagamentos compulsórios ao Ente Público daquelas receitas tributárias:

Essa noção inicial poderá ser útil, no estudo do Direito Tributário, quando surgem figuras que, à primeira vista, poderiam parecer tributos, mas que, por não serem *receitas derivadas*, não se incluem em tal categoria. Por outro lado, se não houver receita pública, não há falar em tributo. (SCHOUERI, 2019, p. 276).

O tributo é, sim, receita derivada e esse aspecto poderá ser relevante para a solução de controvérsia sobre a natureza tributária de uma exação.

Assim, quando se pretende estudar o conceito de tributo pressuposto pelo constituinte, toma-se o artigo 3º do Código Tributário Nacional, mas sem perder de vista que, apesar de silente o Código a esse respeito, o tributo é (i) receita derivada; (ii) instituído por entidades de direito público; (iii) nos termos da constituição e das leis vigentes; (iv) destinando-se seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas. (SCHOUERI, 2019, p. 281).

Dessa concepção encampou o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário(RE) 193.409, ao decidir pela necessidade de o tributo figurar como receita pública:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 EC 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ-120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754. Recurso extraordinário conhecido e provido. (BRASIL, STF, RE 193409, Relator(a): FRANCISCO REZEK, Segunda Turma, julgado em 26/09/1995, DJ 03-11-1995 PP-37266 EMENT VOL-01807-07 PP-012731995).

Inteiro Teor:

[...] O fato de o Estado tomar das pessoas determinada soma em dinheiro, e de o fazer compulsivamente, por força de lei, não é bastante para conferir natureza tributária a tal fenômeno.

Para que algo seja tributo é preciso que seja antes receita pública. Não se pode integrar a espécie quando não se integra o gênero. Dinheiros recolhidos não para ter ingresso no tesouro público, mas para, nos cofres de uma instituição autônoma, se mesclarem com dinheiros vindos do erário e resultarem afinal na formação do patrimônio do trabalhador: nisso o Supremo não viu natureza tributária, como, de resto, não viu natureza de finanças públicas. Não estamos aqui diante de receita. (BRASIL, 1995).

Posto isso, partindo da concepção tributária ora especificada, é que se verificará que o atendimento à elementar "suprimir ou reduzir tributo (crédito tributário)", prevista no art. 1º, da Lei 8.137/90, exige a supressão ou redução, dolosa, de *i)* prestação pecuniária, *ii)* compulsória, *iii)* expressa em moeda corrente, *iv)* que não constitua sanção de ato ilícito, *v)* que seja instituída em lei e *vi)* que seja receita pública derivada (BRASIL, 1990).

Partindo dessa premissa, é que se passará a análise da natureza jurídica do FGTS e da multa isolada, se tributo ou não, para se concluir pela possibilidade, ou não, de configuração do crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, quando a dívida for de FGTS ou de multa isolada (BRASIL, 1990).

### 3.3 FGTS: é tributo?

Durante muitos anos, discutiu-se a natureza jurídica do Fundo de Garantia pelo Tempo de Serviço - FGTS, sendo que sua natureza não tributária foi pacificada no julgamento do RE 100.249-2, realizado pelo Superior Tribunal de Justiça, que restou assim ementado:

Fundo de Garantia por Tempo de Serviço. Sua natureza jurídica. Constituição, art. 165, XIII. Lei nº 5.107, de 13.9.1966. As contribuições para o FGTS não se caracterizam como crédito tributário ou contribuições a tributo equiparáveis. Sua sede está no art. 165, XIII, da Constituição. Assegura-se ao trabalhador estabilidade, ou fundo de garantia equivalente. Dessa garantia, de índole social, promana, assim, a exigibilidade pelo trabalhador do pagamento do FGTS, quando despedido, na forma prevista em lei. Cuida-se de um direito do trabalhador. Dá-lhe o Estado garantia desse pagamento. A contribuição pelo empregador, no caso, deflui do fato de ser ele o sujeito passivo da obrigação, de natureza trabalhista e social, que encontra, na regra constitucional aludida, sua fonte. A atuação do Estado, ou de órgão da Administração Pública, em prol do recolhimento da contribuição do FGTS, não implica torná-lo titular do direito à contribuição, mas, apenas, decorre do cumprimento, pelo Público, de obrigação de fiscalizar e tutelar a garantia assegurada ao empregado optante pelo FGTS. Não exige o Estado, quando aciona o empregador, valores a serem recolhidos ao Erário, como receita pública. Não há, aí, contribuição de natureza fiscal ou parafiscal. Os depósitos do FGTS pressupõem vínculo jurídico, com disciplina no Direito do Trabalho. Não se aplica às contribuições do FGTS o disposto nos arts. 173 e 174, do CTN. Recurso extraordinário conhecido, por ofensa ao art. 165, XIII, da Constituição, e provido,

para afastar a prescrição quinquenal da ação" (BRASIL, STJ, RE 100.249-2, Rel. p/ acórdão Min. Néri da Silveira, DJU de 01.07.88).

Esse julgamento originou a súmula 353/STJ que rechaçou a aplicação do Código Tributário Nacional às contribuições para FGTS, exatamente porque este não possui natureza jurídica de tributo, sendo contribuição sui generis: "Súmula 353: As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS" (BRASIL, 2008a).

Um dos pilares da decisão que o FGTS não é tributo é que os valores não são recolhidos ao erário, mas, sim, à conta dos trabalhadores. Por este motivo, os valores atinentes ao FGTS não configuram como receita pública e, por via de consequência, não é tributo.

Deste modo, verifica-se que o FGTS não é tributo, não sendo possível, na espécie, constituição de crédito tributário. Tal conclusão é imprescindível à análise do tipo penal tributário previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 e da (im)possibilidade de se oferecer denúncia por crime de sonegação fiscal galgada em dívida de FGTS (BRASIL, 1990).

### **3.4 Multa isolada: É tributo?**

Inicialmente, necessário evidenciar que no direito tributário há duas espécies de obrigação: principal e acessória, nos termos do art. 113 do Código Tributário Nacional:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária decorrente do inadimplemento do tributo, que faz incidir multa moratória, juros de mora e multa de revalidação. Já a obrigação acessória tange à comportamento exigido do contribuinte para facilitar a arrecadação e/ou fiscalização do pagamento do tributo, sendo que seu descumprimento acarreta a multa isolada.

É verdade que o art. 113, §3º, CTN dispõe que a multa isolada se converte em obrigação principal para fins de cobrança, entretanto esta conversão ocorre, apenas, para fins de cobrança, não desnaturando a multa isolada como punição ao descumprimento de obrigação acessória (BRASIL, 1966).

Ainda que convertida em obrigação principal, a natureza da multa isolada permanece como punição pelo descumprimento de obrigação de fazer (prestar informação), totalmente estranha ao pagamento de tributo (obrigação de dar).

Desta maneira, quando a dívida fiscal é composta, apenas, da multa isolada, cujo fato gerador é descumprimento de obrigação acessória, não houve redução ou supressão de tributo. Isso porque, nos termos do art.3º, CTN, analisado detidamente no tópico 3.2, tributo não decorre de ato ilícito (BRASIL, 1966).

Posto isso, verificando que a multa isolada não é tributo, é possível, agora, analisar o art.1º, da Lei nº 8.137/90 e a dívida tributária que fundamenta a denúncia, afinal a multa isolada é totalmente estranha ao inadimplemento de tributo, sendo que, por vezes, há descumprimento de obrigação acessória, mas há integral quitação do tributo devido na operação (BRASIL, 1990).

### **3.5 Da norma tributária e sua incidência**

Após análise da definição do tributo e dos seus elementos constitutivos, a finalizar com a certificação da natureza jurídica do FGTS e da multa isolada, para concluir que ambos não são tributos; faz-se necessário, neste momento, dissecar a incidência tributária, a entender o lançamento tributário, que é procedimento necessário ao nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário; tudo com vista à futura análise do momento em que seria possível "reduzir ou suprimir tributo", elementar do art. 1º da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990).

#### *3.5.1 Teoria comunicacional do Direito*

O Direito, inserido em um contexto comunicacional, possui um sistema de mensagem produzidas pelo homem com vista ao direcionamento de comportamentos intersubjetivos, sendo, portanto, instrumento de comunicação.

Assim, o direito é objeto cultural, que expressa valores predominantes naquela sociedade, não sendo, portanto, consequência natural da sociedade, de modo que não produz e não gera efeitos de forma automática.

Primeiramente, o legislador, partindo do mundo social, produz linguagem competente ao mundo jurídico para atribuir consequências a determinados comportamentos.

Assim, o legislador prevê abstratamente a regra matriz, composta pela hipótese de incidência e pelo conseqüente, sendo que ambos são interligados pelo conectivo condicional, que cria um vínculo obrigacional com estrutura implicacional.

A hipótese de incidência da norma jurídica é composta do critério material (ato humano de dar, não dar, fazer, não fazer, ser ou não ser), do critério temporal (momento em que ocorrido o acontecimento, que será elevado à categoria de fato jurídico) e do critério espacial (local em que aconteceu o fato jurídico). O conseqüente da norma jurídica, possui o critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o critério objetacional (obrigação de dar, fazer ou não fazer).

Todavia, apesar de realizado, no mundo social, o comportamento previsto na hipótese de incidência, a consequência prevista juridicamente não se perfaz automaticamente. É necessário transformar esta situação fática em linguagem competente para que o fato social seja reconhecido pela esfera jurídica e, assim, possa ser construída a norma individual e concreta, momento em que o mundo jurídico imputa, no mundo social, a consequência prevista. Nessa senda, ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

A relação jurídica tributária, que decorre imediatamente do fato jurídico tributário ("fato gerador"), requer, para sua existência e conseqüente exigibilidade, a formalização em linguagem própria, que podemos chamar de "linguagem competente", identificada como aquela prevista em lei como a forma necessária para o relato jurídico dos acontecimentos que o legislador entendeu relevantes. (CARVALHO, Paulo, 2009, p.616).

Imaginariamente, se concebem dois mundos paralelos, quais sejam, o mundo social e o mundo jurídico, de modo que, para que um fato social seja reconhecido pelo mundo jurídico, é necessário transformá-lo em linguagem competente. Após a inserção desse fato social, traduzido em linguagem competente, no mundo jurídico, será verificada a correspondência com determinada norma jurídica (hipótese de incidência) e, se existente, será construída a norma individual e concreta, a imputar, no mundo social, a consequência prevista no mundo normativo. Nesse sentido, lições de Paulo de Barros Carvalho:

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (CARVALHO, 2007, p. 278).

A respeito da separação entre o mundo jurídico e o mundo social, de modo que os fatos sociais somente inserem-se no mundo jurídico quando vertidos em linguagem competente, leciona Aurora Tomazini de Carvalho:

Diferencia-se, assim, dois planos: (i) o do direito positivo, formado exclusivamente por normas jurídicas e materializado em linguagem prescritiva; e (ii) o da realidade social, onde as relações intersubjetivas se concretizam no espaço e no tempo.

O plano do direito positivo é sintaticamente fechado, constitui-se numa linguagem própria (que não se confunde com a linguagem da realidade social), só permitindo o ingresso de elementos a ele exteriores (fatos sociais) quando relatados no seu código. Neste sentido, um fato do mundo social, para ser jurídico, não basta ser verificado de acordo com o descrito na hipótese normativa, tem que integrar no sistema do direito positivo, pois é nele, e somente nele, que se instalam consequências jurídicas.

Não se confundem consequências jurídicas com consequências sociais, Antes da ocorrência, verificada nos termos da hipótese, ser relatada em linguagem competente e transformar-se em fato jurídico, nada existe para o mundo do direito, nenhum efeito de ordem jurídica é constatado. Somente com a produção de uma linguagem própria, que pressupõe um ato de vontade humano, instauram-se direitos e deveres correlatos desta natureza. (CARVALHO, 2013, p. 432).

A linguagem competente, portanto, será um veículo condutor (ex: avião) que inserirá no mundo jurídico determinado acontecimento social e, sendo produzida, no mundo jurídico, a norma individual e concreta, as consequências se inserirão no mundo social.

Esta teoria comunicacional do direito, que exige que o fato social seja introduzido no mundo jurídico através de linguagem competente, é verificada no direito tributário quando do lançamento tributário. Explica-se: Ocorre no mundo fenomênico diversos acontecimento, dentre eles, o fato de determinada pessoa ser proprietária de um veículo automotor, em Minas Gerais, em 1º de janeiro do ano corrente.

Para que este acontecimento social seja percebido pelo mundo jurídico, faz-se necessário o lançamento tributário, em que se insere no mundo jurídico essas informações e se verifica se há correspondência com alguma norma jurídica geral e abstrata.

Verificado, nesta senda, que o fato, descrito e introduzido no mundo jurídico pelo lançamento tributário, coincide com a hipótese de incidência do Imposto sobre Propriedade Veicular Automotor (IPVA), que possui consequências, nascerá a norma individual e concreta, que organizará a hipótese de incidência concreta e descreverá consequência daquele comportamento, qual seja, obrigação de pagar o imposto sobre propriedade veicular automotora.

Através dessa norma individual e concreta, a obrigação de pagar o imposto sobre propriedade veicular automotor (IPVA) produzirá efeitos no mundo social, a compelir o sujeito passivo ao pagamento.

A necessidade, no direito tributário, do lançamento tributário, para a transformar os fatos sociais em linguagem competente, de modo a inseri-los no mundo jurídico e a subsumi-los à regra matriz incidência prevista em norma geral e abstrata, traz-se à baila ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho:

Uma vez demarcados os elementos que compõem o antecedente da regra-matriz de incidência tributária, colho o ensejo para repisar a fenomenologia da incidência tributária e o necessário quadramento do fato à norma jurídica para que se dê sua ocorrência. Tecnicamente, interessa sublinhar que a incidência requer, por um lado, a norma jurídica válida e vigente; por outro, a realização do evento vertido em linguagem que o sistema indique como própria e adequada. Percebe-se, portanto, que a chamada "incidência jurídica" se reduz, pelo prisma lógico, a duas operações formais: a primeira, de subsunção ou inclusão de classes, em que se reconhece que uma ocorrência concreta, localizada num determinado ponto do espaço social e numa específica unidade de tempo, inclui-se na classe dos fatos previstos no suposto da norma geral e abstrata; outra, a segunda, de implicação, porquanto a fórmula normativa prescreve que o antecedente implica a tese, vale dizer, o fato concreto, ocorrido *hic et nunc*, faz surgir uma relação jurídica também determinada, entre dois ou mais sujeitos de direito. É importante ter em mente, outrossim, que tais operações lógicas somente se realizam mediante a atividade de um ser humano, que efetue a subsunção e promova a implicação que o preceito normativo determina. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 474-475).

Adotando-se, portanto, na presente pesquisa, a teoria comunicacional do direito, o lançamento tributário adquire natureza jurídica constitutiva, ou seja, em um único momento, há a incidência tributária e a aplicação da norma, constituindo a relação jurídica e fazendo nascer a obrigação tributária e o crédito tributário certo líquido e exigível<sup>6</sup>. Nesse sentido, defende Paulo de Barros de Carvalho:

Os constitutivos carregam a premissa da criação de relações jurídicas novas, vale dizer, vínculos até então inexistentes e que passam agora, a ligar pessoas mediante o aparecimento de direitos subjetivos e deveres correlatos. E quando cabe ao Fisco, em caráter inaugural, montar a linguagem competente, será ele constitutivo, tanto do fato jurídico tributário como da obrigação que se irradia pelo liame lógico da imputação normativa. (CARVALHO, 2007, p. 427).

---

<sup>6</sup> Contrapondo a teoria constitutiva do lançamento tributário, defendida por Paulo de Barros de Carvalho (2007), para quem incidência e aplicação da norma jurídica ocorrem em único momento, tem-se a teoria declaratória do lançamento tributário, que defende que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, momento em que a norma jurídica incidirá de forma automática e infalível. Já o crédito tributário origina-se com o lançamento tributário, que aplicará a norma e tornará o crédito certo, líquido e exigível, declarando o direito. Essa corrente declaratória é defendida Sacha Calmon Navarro de Coelho (2006) e Luciano Amaro (2009).

Posto isso, nos termos da teoria comunicacional, os fatos sociais somente se inserem no mundo jurídico quando vertidos em linguagem competente, por agente competente, sendo que, o momento do lançamento tributário (veículo introdutor), será aquele em que nasce a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível.

Essa premissa será essencial à análise do momento consumativo do crime penal tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

### 3.5.2 Teoria do Lançamento Tributário

O lançamento tributário, nos termos do tópico anterior, é veículo introdutor dos fatos sociais no mundo jurídico, ou seja, é atividade essencial à incidência da regra matriz tributária, transformando os acontecimentos sociais em linguagem competente e os inserindo no mundo jurídico.

Desse modo, quando presente, no mundo fenomenológico, a hipótese de incidência tributária, composta pelo *i*) critério material, revelado pelo acontecimento ou comportamento humano de dar, fazer ou ser; *ii*) critério espacial que delimita o local de acontecimento do fato e *iii*) critério temporal que registra o momento de ocorrência do fato; a autoridade administrativa inserirá tais fatos no mundo jurídico, através do lançamento.

Havendo, então, subsunção desses fatos à norma tributária geral e abstrata, será construída a norma individual e concreta, em que conterà a obrigação tributária e o crédito tributário; tudo previsto no consequente da norma tributária.

Nessa senda, Paulo de Barros de Carvalho consigna que o objetivo do lançamento tributário, que se resulta em ato administrativo (ex. auto de infração), é "[...] tornar juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação tributária"(CARVALHO, Paulo, 2009, p.505), sendo que, com este procedimento de subsunção do fato à norma, há o nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário, sendo ambos indissociáveis:

Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito de que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com a aplicação da regra-matriz do tributo. Isso porque, como já assinalei linhas acima, antes do relato em linguagem competente, com emissão da norma individual e concreta, não há falar-se em fato jurídico tributário e na respectiva obrigação.

[...] Desse modo, entendo que o crédito tributário só nasce com sua formalização, que é o ato de aplicação da regra-matriz de incidência. Formalizar o crédito significa verter em linguagem competente o fato e a respectiva relação tributária [...]

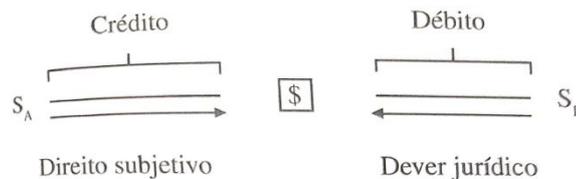
Cumprir assinalar que a formalização e consequente constituição do crédito tributário podem ser feitas tanto pela autoridade administrativa, por meio do lançamento (artigo 142 do CTN) quanto pelo próprio contribuinte [...]

Cabe à autoridade administrativa ou ao contribuinte, conforme o caso, aplicar a norma geral e abstrata, produzindo norma individual e concreta, nela especificando os elementos do fato e da obrigação tributária, em o que fará surgir o correspondente crédito fiscal. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 503-504).

Tratando especificamente da obrigação tributária, o professor Paulo de Barros de Carvalho esclarece que a obrigação tributária é formada por três elementos indissociáveis, quais sejam: *i*) o sujeito ativo que tem o direito de exigir a prestação pecuniária (*crédito*); *ii*) o sujeito passivo que tem dever jurídico de pagar (*débito*) e *iii*) o objeto da obrigação, que é a conduta prestacional de entregar uma porção em moeda, individualizada pela aplicação da alíquota à base de cálculo. Ou seja, o objeto é o "[...]direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma quantia em dinheiro" (CARVALHO, 2007, p. 395-396).

Esse renomado Autor (CARVALHO, 2007, p. 394-395) aclara, ainda, que, em representação gráfica, a obrigação tributária possui no centro, o seu objeto que é a prestação pecuniária certa líquida e exigível, e, nas extremidades, possui dois vetores com a mesma intensidade e direção, porém sentidos contrários, que representa o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo:

A composição interna do liame obrigacional já foi estudada, mas não custa recordar que é integrada pela presença de três elementos - sujeito ativo, sujeito passivo e objeto - que se entrelaçam em um vínculo abstrato. Renovemos a apresentação.



O gráfico expõe a obrigação tributária na sua completude sintática. Todos os componentes que nele consignamos são elementos ínsitos, necessários e, portanto, imprescindíveis à existência da relação jurídica obrigacional. O objeto é o centro de convergência, para onde afluem as atenções e preocupações dos sujeitos. Diz-se que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Em contranota, o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la. Reproduzimos essa contraposição de interesses mediante dois vetores, de mesma intensidade, com a mesma direção, porém de sentidos contrários, justamente para mostrar que, satisfeito o dever jurídico, desaparece o direito subjetivo e vice-versa. Ao se anularem mutuamente, extingue-se a relação jurídica, que não pode subsistir, repetimos, à míngua de qualquer dessas entidades integrantes de sua estrutura. (CARVALHO, 2007, p. 394-395).

Quando da ausência de qualquer dos elementos, a exemplo da exigibilidade do crédito tributário, extingue-se a própria obrigação tributária, afinal não é possível, por exemplo, a

existência do vetor jurídico do dever de pagar, atinente ao sujeito passivo, quando não há, concomitantemente, o direito subjetivo de receber a quantia, atinente ao sujeito ativo, veja-se:

O art. 140 (CTN) introduz a ideia, correta a nosso ver, de que as mutações porventura experimentadas pelo crédito tributário, do seu nascimento à extinção, não afetam o vínculo que lhe deu origem. E, de fato, as circunstâncias modificadoras do crédito, no que toca à sua extensão, a seus efeitos, ou às garantias e privilégios a ele atribuídos, não chegam a abalar o laço obrigacional. Há um limite, contudo, que não poderia ser ultrapassado: a exclusão de sua exigibilidade, que equivale, ontologicamente, à extinção. Pecou nisso a proposição normativa que comentamos, porque a exclusão do crédito implica mutilar a obrigação tributária num ponto fundamental à sua existência como figura jurídica. De que modo imagináramos um liame em que o sujeito passivo é cometido do dever jurídico de cumprir a prestação, mas o sujeito ativo não detém a titularidade do direito subjetivo de postular aquele mesmo comportamento? E a bilateralidade ingênita à relação jurídica obrigacional, que é, antes de tudo, um vínculo entre sujeitos - o pretensor e o devedor? Excedeu-se a autoridade legislativa ao consignar que a exclusão da exigibilidade do crédito não mexe com a estrutura da obrigação. Mexe a ponto de desarmá-la, de destruí-la. Excluir o crédito quer dizer excluir o débito, com existências simultâneas, numa correlação antagônica. E modificação de tal vulto extingue a obrigação tributária. (CARVALHO, 2007, p. 398, grifo nosso).

Posto isso, importante fixar que, no presente trabalho, adere-se ao entendimento do professor Paulo de Barros de Carvalho (2009, p.492-493), para quem não existe obrigação tributária, sem o crédito tributário certo, líquido e exigível; sendo que ambos são constituídos no lançamento tributário. Adere-se, ainda, a concepção defendida por este Autor (CARVALHO, Paulo, 2009, p.537-539), no sentido de que a ausência de qualquer dos elementos da obrigação tributária, extingue a própria obrigação.

Ou seja, não há obrigação tributária, se não houver crédito tributário certo, líquido e exigível ou não existir sujeito ativo, com seu direito subjetivo de exigir o crédito tributário, e tampouco inexistir o sujeito passivo, com seu dever de pagar o crédito tributário.

Essa premissa de extinção da própria obrigação tributária, quando se verifica a ausência de qualquer dos elementos ínsitos à obrigação tributária e ao crédito tributário, é necessária para análise dos efeitos, em seara penal, da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, CTN (BRASIL, 1966).

### 3.5.2.1 *Espécies de lançamento tributário*

Há três modalidades de lançamento tributário, sendo que tal tripartição galga-se no índice de influência da administração na elaboração/confecção do ato administrativo, quais sejam:

- a) Lançamento por homologação, em que todo o procedimento administrativo é realizado pelo sujeito passivo, sendo apenas homologado pela administração;
- b) Lançamento por declaração, em que tanto o sujeito passivo quanto a administração participam e influenciam na elaboração do ato administrativo e;
- c) Lançamento de ofício, em que a administração é responsável pela elaboração de todos os procedimentos necessários à expedição do ato administrativo

Passa-se a analisá-los de forma mais detida, para destacar a importância do lançamento de ofício prévio à tipificação do crime do art. 1º da lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

O lançamento por homologação, previsto no art. 150, CTN, é aquele realizado pelo sujeito passivo, em que, diante de determinados eventos sociais, descritos na hipótese de incidência de determinada lei tributária, o contribuinte verte esses eventos em linguagem competente, inserindo-os no mundo jurídico e subsumindo os fatos à norma:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (BRASIL, 1966).

Tal procedimento individualiza o sujeito ativo e o passivo, faz nascer a obrigação tributária, entendida como relação jurídica patrimonial e obrigacional, e torna o crédito tributário certo líquido e exigível. Após o pagamento, o fisco possui cinco anos para homologar a atividade de lançamento atribuída ao contribuinte. Exemplo de tributo sujeito ao lançamento por homologação é o ICMS - Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços.

Já o lançamento por declaração, previsto no art.147, CTN, ocorre quando o contribuinte fornece informações ao Ente Federado e este, em ato contínuo, realiza o lançamento do tributo, realizando a subsunção do fato à norma, a inserir no ordenamento jurídico a norma individual e concreta, através da qual nascerá a obrigação tributária e o crédito tributário (BRASIL, 1966). Exemplo de lançamento por declaração é o ITBI - Imposto sobre transmissão de bens imóveis.“Art. 147. O lançamento é efetuado com base na

declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação” (BRASIL, 1966).

Por fim, o lançamento de ofício, que interessa à presente pesquisa, é aquele em que a autoridade competente, por si só, verifica a existência, no mundo social, dos critérios previstos na hipótese de incidência tributária e realiza o lançamento tributário, subsumindo o fato à norma:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL, 1966).

No lançamento de ofício não há qualquer iniciativa ou participação do sujeito passivo, sendo o modo de constituição de alguns tributos, a exemplo do IPVA - Imposto sobre Propriedade Veicular Automotor, bem como é invocado nas hipóteses previstas no art.149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial. (BRASIL, 1966, grifo nosso).

Insta ressaltar a importância, na presente pesquisa, das hipóteses previstas nos incisos IV ao V e VII, do art.149, CTN, afinal os indícios de crime tributário permeiam situações em que realizado lançamento de ofício por estas hipóteses, em que a redução e supressão de

tributo tenha sido realizada com utilização de algum meio omissivo ou fraudulento (BRASIL, 1966).

Posto isso, aclarada a existência do lançamento tributário de ofício, antes do perfazimento do delito penal tributário previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, em que se utiliza do lançamento de ofício para constituição da obrigação tributária e do crédito tributário certo, líquido e exigível; passa-se, agora, a análise das fases do lançamento tributário de ofício, da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção do crédito tributário, para perquirir seus efeitos frente ao tipo penal tributário (BRASIL, 1990).

### ***3.5.2.2 Procedimento do lançamento tributário de ofício: Lançamento provisório e definitivo***

O lançamento de ofício realizado pela autoridade administrativa competente acontece respeitando a seguinte sequência:

A autoridade administrativa verifica, no mundo social, a ocorrência dos aspectos da hipótese de incidência da norma tributária, momento em que inicia o procedimento fiscal previsto no art.7º, do Decreto nº 70.235/72:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

- I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;
- II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;
- III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. (BRASIL, 1972).

Após averiguar os fatos sociais, a autoridade administrativa competente os transforma em linguagem competente, inserindo-os no mundo jurídico, a realizar a subsunção dos fatos à norma tributária.

Atendidos todos os critérios da hipótese de incidência (critérios material, temporal e espacial), passa-se ao conseqüente da norma tributária, em que se individualizam os sujeitos ativo e passivo (critério pessoal); nascem a obrigação tributária e o crédito tributário (critério quantitativo).

Em seguida, a autoridade competente expede a norma individual e concreta, formalizando o crédito tributário devido em documento escrito, a exemplo de auto de infração ou notificação de lançamento, nos termos do art.9º, Decreto nº 70.235/72:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos,

depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (BRASIL, 1972).

Por fim, notifica-se o contribuinte para pagamento ou para apresentação de impugnação no prazo de 30 dias:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência. (BRASIL, 1972).

Caso o contribuinte, após o recebimento da notificação, apresente impugnação ao lançamento tributário, haverá a suspensão da exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, III, do CTN: “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo” (BRASIL, 1966).

Julgada improcedente a impugnação, é possível a interposição de recurso administrativo, que será julgado em segunda instância administrativa. Caso negado provimento, poderá o contribuinte, ainda, interpor recurso às Câmaras administrativas Superiores, que, rechaçado, transitará em julgado e o lançamento tributário inicial será confirmado.

O lançamento inicial, que se perfaz com a notificação do contribuinte, foi denominado pelo Supremo Tribunal Federal como lançamento provisório (BRASIL, 2005). Já o lançamento ao final do processo administrativo, confirmatório do "lançamento provisório", é denominado por essa Corte Suprema como lançamento definitivo (BRASIL, 2005).

Tal bipartição, perpetrada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611 (BRASIL, 2005), não se sustenta, afinal o chamado "lançamento provisório" insere norma individual e concreta no ordenamento jurídico, sendo ato administrativo pronto e acabado, que produz todos os efeitos autonomamente, visto que reúne todos os requisitos necessários.

O fato de ser suscetível de impugnação, não o desnatura e tampouco o torna temporário, posto que, conforme esclarece Paulo de Barros de Carvalho (2007, p.447) "A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura", veja:

Estamos diante de uma distinção que vem grassando na doutrina e jurisprudência, mas que não suporta uma investigação mais detida. Lançamento provisório seria

aquele susceptível de alterações, no seio da própria Administração, assim por iniciativa do sujeito passivo, na sequência do procedimento administrativo tributário, como por diligência de ofício, nos controles de legalidade promovidos pela Fazenda Pública.

Breve observação denunciara logo a improcedência dessa dicotomia insustentável. Se o lançamento é ato administrativo, instrumento introdutório de norma individual e concreta no ordenamento positivo, desde que atinja os requisitos jurídicos para seu acabamento, dado a conhecer ao destinatário seu inteiro teor; ingressa no sistema, passando a integrá-lo. Outra coisa, porém, é a possibilidade de vir a ser modificado, consoante as técnicas previstas para esse fim. A susceptibilidade a impugnações é predicado de todos os atos administrativos, judiciais e legislativos.

[...]

Um ato administrativo tem-se por pronto e acabado quando, reunindo os elementos que a ordem jurídica prescrever como indispensáveis à sua compostura, vier a ser oficialmente comunicado ao destinatário. A contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura. (CARVALHO, 2007, p. 446-447).

Ademais, "lançamento provisório" e "lançamento definitivo" são fases de um mesmo procedimento, o de lançamento tributário. Não há motivos, portanto, em atribuir autonomia às fases, como se fossem institutos isolados, até mesmo porque, desde o "lançamento provisório", expede-se a norma individual e concreta, a criar a obrigação tributária e se constituir o crédito tributário certo, líquido e exigível.

Prova do nascimento de crédito tributário certo, líquido e exigível, é que a apresentação de recurso administrativo, após a notificação do "lançamento provisório", suspende "a exigibilidade do crédito tributário", nos termos do art. 151, III, CTN:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento. (BRASIL, 1966).

Ora, se a exigibilidade é suspensa, significa que o "lançamento provisório" já possui o condão de constituir a obrigação tributária e o crédito tributário certo líquido e exigível, não havendo amparo à divisão entre lançamento provisório e definitivo, galgado no fato de que o primeiro não teria exigibilidade e o segundo teria.

Como se não bastasse, a rechaçar autonomia às fases de um mesmo procedimento de lançamento, imperioso aclarar que nada é "definitivo", afinal, após trânsito em julgado administrativo, que produziria, de acordo com o Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2005),

o lançamento "definitivo", é possível contestá-lo em seara judicial, em que será revisado como na contestação administrativa. Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho aclara:

Apesar de não adotarmos a teoria declaratória do lançamento, concordamos com a premissa de que o crédito tributário só é exigível após seu lançamento ou formalização pelo contribuinte. Isso porque antes do evento tributário ser vertido em linguagem competente nada existe juridicamente, nem obrigação, nem crédito (que para nós é um elemento desta) e não há que se falar em tributo, muito menos em supressão ou redução de tributo. Porém, humildemente, não concordamos com o sentido de "definitividade" que fundamenta a atual posição do STF (HC nº 81.611-8 DF).

Tratar a definitividade do lançamento como pressuposto para constituição do crédito implica dizer que este não existirá juridicamente (ou nos termos do voto: a obrigação tributária não será exigível), enquanto houver possibilidade de impugnação. Mas impugnação do quê, se o tributo ainda não existe? A impugnação é sempre da linguagem que constitui o crédito tributário e se existe foi impugnado é porque existe, pode ser desconstituído posteriormente, mas, até que não o seja, propaga efeitos jurídicos. A definitividade no direito é relativa, uma obrigação tributária que hoje existe pode amanhã não mais existir, mas isso não quer dizer que o crédito líquido e certo não existiu. [...].(CARVALHO, Aurora, 2009, p. 222, grifo nosso).

Posto isso, defende-se na presente pesquisa que a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível são constituídos quando do lançamento tributário realizado pela autoridade competente, perfectibilizada quando da notificação do contribuinte, independente da interposição, ou não, de recurso administrativo ou judicial. Não se acata, portanto, a divisão do lançamento tributário em provisório e definitivo.

Há um único lançamento tributário, em que o crédito tributário se torna certo líquido e exigível, sendo que tal premissa, ora fixada, será essencial à análise do momento consumativo do crime contra a ordem tributária, criticando-se a súmula vinculante 24/STF (BRASIL, 2009b)<sup>7</sup>.

### **3.6 Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário - art. 151, CTN**

Nos termos do explanado no item 3.5.2, é através do lançamento tributário que se descreve, em linguagem competente, os fatos sociais e, estando presentes todos os elementos que compõem a hipótese de incidência (critérios material, temporal e espaço), emite-se norma individual e concreta a surgir *i*) a obrigação tributária e *ii*) o dever do sujeito passivo de quitar este montante e o direito do sujeito ativo de cobrá-lo e *iii*) o crédito tributário certo, líquido e exigível (*quantum a pagar*).

<sup>7</sup>“Sumula vinculante 24/STF: 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” (BRASIL, 2009b).

A certeza e liquidez do crédito tributário é verificada quando o montante devido é individualizado e referem-se à determinação e existência da dívida. Já a sua exigibilidade se verifica quando o credor tem o direito de exigi-lo, sendo que esta condição é adquirida quando da formalização do lançamento tributário, acompanhada da notificação do contribuinte. Nesses termos aclara o professor Paulo de Barros de Carvalho:

Por exigibilidade havemos de compreender o direito que o credor tem de postular, efetivamente, o objeto da obrigação, e isso tão-só ocorre, como é óbvio, depois de tomadas todas as providências necessárias à constituição da dívida, com a lavratura do ato de lançamento tributário. No período que antecede tal expediente, ainda não se tem o surgimento da obrigação tributária, inexistindo, conseqüentemente, crédito tributário, o qual nasce com o lançamento. Ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151, da Li 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. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 522).

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário obsta, temporariamente, a persecução penal, a exemplo das seguintes hipóteses:

- a) *interposição de recurso administrativo contra lançamento "provisório" suspende a exigibilidade nos termos do art. 151, III, CTN, não sendo possível a distribuição de inquérito policial e tampouco ação penal até o "lançamento definitivo", quando retorna à exigibilidade ativa; tudo nos termos do Habeas Corpus nº 81.611 (BRASIL, 2005). Averbese-se que esse julgamento que será exaustivamente analisado no próximo capítulo;*
- b) *parcelamento do débito, suspende o trâmite do inquérito ou da ação penal, nos termos do art. 83, § 2º, da Lei 9430/1996, que será analisada detidamente no próximo capítulo.*

Assim, demonstrado que a suspensão da exigibilidade possui direta influência na persecução penal, faz-se necessário analisar, nesse momento, as causas suspensivas da exigibilidade previstas no Código Tributário Nacional, para, no próximo capítulo, analisar se a exigibilidade do crédito tributário é uma elementar do tipo penal ou uma causa objetiva de punibilidade. Vejamos.

As causas de suspensão da exigibilidade encontram-se previstas no art. 151, do Código Tributário Nacional, é de se ver:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento. (BRASIL, 1966).

A moratória, primeira hipótese de suspensão da exigibilidade, ocorre quando o Ente Federado, credor, dilata o prazo de pagamento do tributo. A concessão dessa dilação é realizada por lei e pode ter caráter individual ou geral.

O depósito do montante integral do crédito é a segunda hipótese de suspensão da exigibilidade, sendo decorrência da própria lógica do direito, visto que, uma vez depositado o valor integral, não há fundamento para o Ente Federado exigir a quantia do sujeito passivo.

As reclamações são recursos administrativos, interpostos no prazo de 30 dias contados da notificação do lançamento "provisório", suspende a exigibilidade do crédito, porquanto está se revisando o ato administrativo e discutindo a dívida, não sendo viável cobrá-la nesse período, sob pena de coação do sujeito passivo ao pagamento.

A concessão de medida liminar em mandado de segurança e em outras ações, quarta e quinta hipóteses previstas para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, galgam-se no fato de que, uma vez obtido parecer judicial em prol do direito do sujeito passivo, a demonstrar a probabilidade do direito, não faz sentido que permaneça intacto o direito do Ente Federado em exigir a quantia tributária. A manutenção intacta da exigibilidade do débito significaria compelir o sujeito passivo, de forma indevida e ilegal, ao pagamento da dívida fiscal.

O parcelamento, por sua vez, suspende a exigibilidade, na medida em que a dívida está sendo paga nos moldes acordados com o credor. Assim, não há qualquer fundamento que autorize ao credor cobrar a dívida fiscal, quando ele mesmo concordou em receber, em parcelas, o montante devido.

A jurisprudência é uníssona em suspender a persecução penal quando da interposição de recurso administrativo, que questiona o lançamento "provisório" e quando do parcelamento do débito:

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminal. Crime contra a ordem tributária. **Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa. Súmula Vinculante nº 24.** Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não provido.

**1. A ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa, o que não impede o oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o exaurimento da via administrativa, a teor do disposto na Súmula Vinculante nº 24.**

2. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, STF, ARE 1047419 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 27/03/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-077 DIVULG 20-04-2018 PUBLIC 23-04-2018, grifo nosso).

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. POSSIBILIDADE. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO NA PGFN. EMBARGOS ACOLHIDOS.

[...]

IV - Nos termos da Lei n. 10.684/2003, com a formalização do parcelamento de débitos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social, independentemente do momento processual em que isso ocorra, a prescrição da pretensão punitiva será suspensa.

V - Oficiadas, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal informaram estar consolidado o parcelamento referente aos créditos tributários que são objeto da ação penal originária.

VI - **Demonstrado o deferimento do pedido de parcelamento pelo órgão fazendário responsável, bem como de sua consolidação, com relação à NFLID de n. 35.476.639-2, forçoso reconhecer a procedência do pedido, incidindo ao caso a suspensão da prescrição da pretensão punitiva, nos termos da Lei 10.684/2003.**

Embargos de declaração acolhidos para determinar a suspensão da ação penal 0018302-75.2011.4.01.3800, no tocante aos débitos com parcelamentos comprovadamente consolidados. (BRASIL, STF, EDcl no AgRg no REsp 1359919/MG, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 26/03/2019, DJe 16/04/2019, grifo nosso).

Todavia, a jurisprudência oscila em suspender a persecução penal quando há moratória, depósito do montante integral e liminar em mandado de segurança ou em outras ações. Assim, investigar-se-á, no próximo capítulo, o motivo pelo qual se suspende a persecução penal em apenas duas hipóteses das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário.

A dúvida que remanesce e que se pretende responder no próximo capítulo é: Qual o motivo da ação penal ser obstada ou suspendida apenas quando há parcelamento e quando há recurso administrativo? Por que não se obsta ou suspende a ação penal quando configurada as outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário?

### **3.7 Da extinção da obrigação tributária e do crédito tributário - art. 156, CTN**

Nos termos aclarados no tópico 3.5.2, o lançamento tributário origina a obrigação tributária e o crédito tributário, momento a partir do qual *i*) o sujeito ativo passa a ter o direito de exigir a quantia, o objeto da prestação, *ii*) o sujeito passivo tem o dever de pagar, *iii*) o objeto da prestação é individualizado, a surgir o crédito tributário certo, líquido e exigível.

Conforme Paulo de Barros de Carvalho (2009, p. 538-539), a extinção de qualquer desses elementos implica na desconstituição da obrigação tributária e, conseqüentemente, do crédito tributário, veja-se:

Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos:

- a) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desapareição do crédito;
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito;

Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 538-539).

A existência de todos esses elementos, para que subsista a obrigação tributária e o crédito tributário, decorre do fato de que não é possível existir obrigação de pagar, atinente ao sujeito passivo, destituída do direito de exigir, atinente ao sujeito ativo. Ademais, não é possível subsistir qualquer dessas relações, quando inexistente o crédito tributário, ou extinto o sujeito ativo ou o sujeito passivo.

A obrigação tributária, portanto, exige a contemporaneidade de todos esses elementos, sobretudo do crédito tributário certo e líquido e exigível, sob pena de se desconstituir, desaparecendo o vínculo obrigacional. Nesse sentido, posicionou-se Paulo de Barros de Carvalho:

Depois de tudo o que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de existir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 539).

O Código Tributário Nacional, em seu art. 156, previu as hipóteses de extinção do crédito tributário, o que, conseqüentemente, gera *i*) a extinção da obrigação tributária, *ii*) a extinção da relação jurídica que liga o sujeito passivo ao sujeito ativo; *iii*) extinção do dever de pagar do sujeito passivo e *iv*) extinção do direito de exigir do sujeito ativo, veja-se:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;

- III - a transação;
- IV –a 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).

Necessário a análise de cada uma dessas hipóteses previstas no art. 156, CTN, as quais possuem, exatamente, a mesma consequência do pagamento do débito tributário, qual seja, a extinção do crédito tributário (BRASIL, 1966). Vejamos:

Pagamento é a entrega da quantia devida ao credor, sujeito ativo, quitando a dívida em espécie.

A compensação, por sua vez, revela-se pelo encontro de contas, realizado nos termos da lei, em que o débito e o crédito tributário se anulam, na medida de sua reciprocidade. Nesse espeque, Paulo de Barros de Carvalho (2009, p.549-550) ressalta que "[...] na compensação tributária são dissolvidas, simultaneamente, essas duas relações: (i) de crédito tributário e (ii) de débito do fisco. Direitos e deveres funcionam como vetores da mesma intensidade e direção, mas de sentidos opostos, que se anulam".

A transação tributária é um acordo realizado pelo devedor e pelo credor que, a partir de concessões mútuas, viabilizam o pagamento e, após quitação, põe fim à obrigação tributária, extinguindo a relação jurídica

A remissão é o perdão da dívida tributária, que pode ser total ou parcial, a desaparecer o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo. A remissão se processa no contexto de um vínculo de índole obrigacional tributária, em que se dispensa o pagamento do crédito certo, líquido e exigível.

A decadência se revela pela extinção do direito do sujeito ativo em realizar o lançamento tributário, constituindo a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível. Ou seja, operada a decadência, não é possível a constituição do vínculo obrigacional, motivo pelo qual *i)* o sujeito ativo não terá o direito de exigir o pagamento da dívida tributária, objeto da relação jurídica; *ii)* o sujeito passivo não terá o dever de pagar;; *iii)* não haverá relação jurídica obrigacional entre sujeito ativo e passivo e *iv)* não será constituído o crédito tributário certo, líquido e exigível. Paulo de Barros de Carvalho assim resume o instituto da decadência:

O efeito extintivo previsto é o do desaparecimento do direito da Fazenda, consistente em exercer sua competência administrativa para constituir o crédito tributário. Reconhecido o fato da decadência, sua eficácia jurídica será a de fulminar a possibilidade de a autoridade administrativa competente realizar o ato jurídico-administrativo do lançamento. Sabemos que, sem efetuar-lo, não se configura o fato jurídico e, por via de consequência, também não se instaura a obrigação tributária. 'W fácil concluir que, nesse caso, a decadência não extingue a relação jurídica tributária, mas tão somente a competência para que os agentes do Poder Tributante celebrem o ato de lançamento. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 561).

Já a prescrição ocorre em momento posterior à realização do lançamento tributário. Explica-se: A partir do momento em que notificado o sujeito passivo a respeito do lançamento tributário, que criou a obrigação tributária e o crédito certo e líquido e exigível, surge ao sujeito passivo, o direito de executar a dívida judicialmente, podendo fazê-lo no prazo de 5 anos, contados do "lançamento definitivo".

Ou seja, após 5 (cinco) anos de inércia do sujeito ativo, em executar a dívida fiscal, tem-se que a prescrição extingue a obrigação tributária e o crédito tributário, que se constituíram com o lançamento tributário realizado.

Importante aclarar que, nos termos do tópico seguinte, a prescrição tributária extingue a obrigação tributária e o crédito tributário, ou seja, o direito material, de modo que, após prescrição tributária, não há relação jurídica obrigacional entre sujeitos ativo e passivo. Portanto, não é possível ao sujeito ativo receber/exigir o montante pecuniário do sujeito passivo. Dessa forma, a prescrição tributária não guarda qualquer relação com a prescrição civil, visto que esta modalidade atinge, apenas, o direito de ir a juízo (direito processual).

Outra causa de extinção do crédito tributário é a conversão de depósito em renda. Tal hipótese equipara-se ao pagamento do crédito tributário, a extinguir o dever jurídico do sujeito passivo e o direito de exigir do sujeito ativo, fazendo desaparecer o liame obrigacional e a relação jurídica tributária.

A decisão administrativa irreformável e a decisão judicial transitada em julgado, por sua vez, extinguem o crédito tributário, visto que rechaçam a constituição da obrigação tributária, frente à ilegalidade ou à inexistência de relação jurídica tributária que galgasse o liame obrigacional.

Por fim, a dação em pagamento em bens imóveis é, também, uma forma de pagamento, por isso extingue o crédito tributário.

Essas são as hipóteses de extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, CTN, de modo que ocorridas qualquer dessas, inclusive a prescrição, não será possível o pagamento

do débito tributário para fins de extinção da punibilidade do crime tributário<sup>8</sup>, afinal já extinta a obrigação tributária (BRASIL, 1966).

Não à toa que, nos termos do próximo tópico, o pagamento de crédito tributário extinto por qualquer das causas previstas no art. 156, CTN, gera o direito à restituição dos valores pagos, afinal não há nexó obrigacional e tampouco direito subjetivo que respalde o recebimento desses valores tributários pelo Ente Estatal (BRASIL, 1966).

A pergunta que remanesce, então, é: Há sentido em se pagar uma dívida prescrita, cujo crédito tributário foi extinto, apenas para ter a declaração da extinção da punibilidade e, em ato contínuo, requerer a restituição dos valores pagos pela inexistência de obrigação tributária a respaldar o pagamento? A extinção da punibilidade dos crimes tributários ocorre apenas com o pagamento do débito<sup>9</sup> ou com a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no art. 156, CTN?

Esses questionamentos serão enfrentados no próximo capítulo.

### **3.8 Da prescrição civil x prescrição tributária. Da ação de repetição de indébito quando do pagamento de crédito tributário extinto**

Muito se confunde os efeitos da prescrição cível com os efeitos da prescrição tributária, em que pese não possuírem qualquer semelhança, nos moldes que restará demonstrado.

No direito cível, quando violado um direito, nasce ao sujeito a pretensão, a ser tutelada judicialmente, e caso o sujeito permaneça inerte, essa pretensão será alcançada pela prescrição, nos termos do art. 189 do Código Civil: “Art. 189 - Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206” (BRASIL, 2002).

Assim, na seara cível, a prescrição extingue apenas a pretensão, entendida como direito subjetivo processual, ou seja, possibilidade do processo. Fica ileso, entretanto, o direito em si.

Por restringe-se ao direito processual, é possível a renúncia à prescrição cível, nos termos do art. 191 do Código Civil: “A renúncia da prescrição pode ser expressa ou tácita, e só valerá, sendo feita, sem prejuízo de terceiro, depois que a prescrição se consumar; tácita é a

---

<sup>8</sup> Art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003).

<sup>9</sup> Art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003).

renúncia quando se presume de fatos do interessado, incompatíveis com a prescrição. ” (BRASIL, 2002).

Portanto, persistindo o direito material, quando se paga dívida cível prescrita, não é possível pedir a devolução. Nessa senda, aclara Flávio Tartuce:

Esclareça-se que a ideia de pretensão adotada pelo Código Civil Brasileiro tem relação com a noção de Windscheid, com o fim de transpor ao Direito Privado a *actio*, oriunda do antigo Direito comum. Trata-se do conceito de direito subjetivo processual, considerado a partir da *possibilidade de processo* (LARENZ, Karl. *Derecho Civil...*, p. 315).

Na prescrição, nota-se que ocorre a extinção da pretensão; todavia, o direito em si permanece incólume, só que sem proteção jurídica para solucioná-lo. Tanto isso é verdade que, se alguém pagar uma dívida prescrita, não pode pedir a devolução da quantia paga, eis que existia o direito de crédito que não foi extinto pela prescrição. Nesse sentido, determina o art. 882 do CC/2002 que não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível. (TARTUCE, 2018, v. 1, p. 426).

Já no direito tributário, a prescrição do crédito tributário atinge o próprio direito material, não se restringindo, como na seara cível, ao direito processual. Isso porque, nos termos aclarados no tópico retro, o art. 156, CTN prevê, expressamente, que a prescrição extingue o próprio crédito tributário, veja: “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - remissão; V - a prescrição e a decadência; [...]” (BRASIL, 1966).

Insta ressaltar que esse dispositivo legal, em seu rol enumerativo, equipara os efeitos da prescrição aos efeitos do pagamento e da decadência, de modo que se extingue o direito material, qual seja, a obrigação tributária.

Ora, nos termos aclarados no tópico retro, extinguindo o crédito tributário, extingue-se a obrigação tributária e, conseqüentemente, a relação jurídica que vincula o sujeito ativo ao sujeito passivo. Assim, o sujeito ativo não possui mais o direito subjetivo ao recebimento da dívida tributária, e o sujeito passivo não possui mais o dever jurídico de quitá-la.

Inclusive, por entender que a prescrição tributária atinge o direito material e, não, o direito processual, é que o Superior Tribunal de Justiça entende que, na seara tributária, não é possível a renúncia à prescrição, veja-se:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO RECONHECIDA. DECURSO DE MAIS DE 5 ANOS ENTRE A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO E O AJUIZAMENTO DA EXECUÇÃO. PARCELAMENTO POSTERIOR. RESTAURAÇÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 267, V DO CPC/1973. AUSÊNCIA DE

PREQUESTIONAMENTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 211/STJ. AGRAVO INTERNO DO ESTADO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

[...]

2. O acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência do STJ, que já orientou que o parcelamento postulado depois de transcorrido o prazo prescricional não restabelece a exigibilidade do crédito tributário. Isso por que (a) não é possível interromper a prescrição de crédito tributário já prescrito; e (b) a prescrição tributária não está sujeita à renúncia, uma vez que ela não é causa de extinção apenas do direito de ação, mas, sim, do próprio direito ao crédito tributário (art. 156, V do CTN).

3. Agravo Interno do Estado a que se nega provimento”. (BRASIL, STJ, AgInt no AREsp 1156016/SE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/06/2020, DJe 04/06/2020).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PARCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRESCRITO. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTINTO NA FORMA DO ART. 156, V, DO CTN. PRECEDENTES.

[...]

2. A prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão para o exercício do direito de ação, nos termos dos arts. 189 e 191 do Código Civil de 2002, diferentemente do que ocorre na prescrição tributária, a qual, em razão do comando normativo do art. 156, V, do CTN, extingue o próprio crédito tributário, e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional.

3. Em que pese o fato de que a confissão espontânea de dívida seguida do pedido de parcelamento representar um ato inequívoco de reconhecimento do débito, interrompendo, assim, o curso da prescrição tributária, nos termos do art. 174, IV, do CTN, tal interrupção somente ocorrerá se o lapso prescricional estiver em curso por ocasião do reconhecimento da dívida, não havendo que se falar em renascimento da obrigação já extinta ex lege pelo comando do art. 156, V, do CTN.

[...](BRASIL, STJ, REsp 1210340/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 10/11/2010).

Por via de consequência, frente a inexistência do direito subjetivo que sustente e legitime o recebimento do crédito tributário, surge, quando pago, o direito de restituição do débito fiscal prescrito. Nesse sentido, pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. ARTIGOS 156, INCISO V, E 165, INCISO I, DO CTN. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA. PAGAMENTO DE DÉBITO PRESCRITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA.

1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente. Precedentes: (REsp 1004747/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/06/2008; REsp 636.495/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02/08/2007)

2. Recurso especial provido. (BRASIL, STJ, REsp 646.328/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009).

Posto isso, evidenciada a diferença entre a prescrição tributária e a prescrição cível, verifica-se que a ocorrência da prescrição tributária mutila a obrigação tributária, afastando a certeza, a liquidez e a exigibilidade do crédito tributário

A obrigação tributária e o crédito tributário extinguem-se tanto pelo pagamento quanto pela prescrição. Essa premissa será primordial a análise dos crimes tributários fundados em débitos prescritos, a responder os seguintes questionamentos: Nesses casos, é possível o regular trâmite processual penal quando não há crédito tributário certo, líquido e exigível passível de pagamento? Deve ser extinta a punibilidade em analogia ao pagamento?

### **3.9 Conclusões em matéria tributária necessárias à análise do tipo penal tributário**

Para análise verticalizada do tipo penal tributário, elencam-se as premissas tributárias abordadas e fixadas até o momento:

- a) A palavra tributo, elementar do tipo penal tributário prevista pelo art.1º, da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990), possui diversas significações, sendo utilizada pelo Código Tributário Nacional tanto para designar a obrigação tributária, quanto para se referir ao crédito tributário (BRASIL, 1966);
- b) O tributo, constituído pela obrigação tributária e pelo crédito tributário certo líquido e exigível, possui as seguintes características, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional e da doutrina: *i)* prestação pecuniária;*ii)* compulsória;*iii)* em moeda;*iv)* não constitua sanção de ato ilícito;*iv)* instituída por lei; *v)* arrecadação seja recolhida ao erário público, figurando como receita pública derivada (BRASIL, 1966);
- c) FGTS não é considerado tributo, porquanto os valores pagos não são receita pública derivada, não se destinando às contas do erário público, mas, sim, à conta do trabalhador;
- d) Multa isolada não é tributo, visto que sanciona o descumprimento de obrigação acessória;
- e) A norma tributária antecedente prescreve, em sua hipótese de incidência, conduta ou situação que, uma vez realizada no mundo fenomênico, é inserida no mundo jurídico pelo lançamento tributário, criando, em seu conseqüente, obrigação tributária, acompanhada de crédito tributário certo, líquido e exigível;
- f) Quanto ao lançamento tributário, adere-se à teoria comunicacional do direito, de modo que, cabe à autoridade competente, verificar no mundo social, a realização dos critérios material, temporal e espacial, de modo a verte-los em linguagem competente,

inserir-los no mundo jurídico e subsumi-los à regra matriz de incidência tributária, a construir a norma individual e concreta. Nesse momento, construída a relação jurídica e nascida a obrigação tributária, acompanhada do crédito tributário certo, líquido e exigível;

- g) A obrigação tributária é constituída pelos seguintes elementos: *a)* direito subjetivo do Ente Estatal em receber uma quantia em dinheiro; *b)* dever jurídico do sujeito passivo de entregar quantia em dinheiro e *c)* objeto revelado por determinada quantia em dinheiro (crédito tributário). O crédito tributário certo, líquido e exigível surge conjuntamente com a obrigação tributária, no lançamento tributário;
- h) A respeito do crédito tributário, tem-se que o art. 151, do Código Tributário Nacional suspende sua exigibilidade nas seguintes hipóteses: *i)* moratória; *ii)* depósito do montante integral; *iii)* reclamação e recursos administrativos; *iv)* concessão de liminar em mandado de segurança e em outras ações judiciais; *v)* parcelamento. Tal suspensão da exigibilidade, sobretudo nos itens três e cinco, obsta o prosseguimento da ação penal (BRASIL, 1966);
- i) Ainda nesse espeque, o art. 156, do Código Tributário Nacional extingue o crédito tributário e, conseqüentemente, a obrigação tributária, nas seguintes hipóteses: *i)* pagamento; *ii)* compensação; *iii)* transação; *iv)* remissão; *v)* prescrição e decadência; *vi)* conversão de depósito em renda; *vii)* pagamento antecipado e homologação do lançamento; *viii)* consignação em pagamento; *ix)* decisão administrativa irreformável; *x)* decisão judicial passada em julgado; *xi)* dação em pagamento em bens imóveis (BRASIL, 1966);Todas essas hipóteses de extinção da obrigação tributária e do crédito tributário impactam e obstam a sanção penal, nos termos que será estudado.
- j) A norma contida no direito penal tributário possui natureza de norma primária derivativa. Isso porque, a hipótese de incidência da norma penal tributária consiste na frustração dolosa de se pagar tributo, ou seja, frustração, pela redução/supressão do crédito tributário, da obrigação tributária prevista no conseqüente de norma tributária antecedente;
- k) A hipótese de incidência penal é o descumprimento de preceito implementado pelo conseqüente de norma tributária antecedente, sendo, portanto, evidente, a relação de coordenação entre as normas penais e as tributárias, a exigir uma interpretação conjunta. Qualquer tentativa de se interpretar isoladamente, implicará em conclusões rasas e desvirtuadas.

A partir da fixação desses conceitos e premissas, passa-se, neste momento, à análise do tipo penal tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

#### 4 TIPO PENAL

O tipo penal tributário que se iniciará o estudo é aquele previsto no art.1º da Lei nº 8.137/90, que assim dispõe:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. (BRASIL, 1990).

Trata-se de crime material contra a ordem tributária, ou seja, exige que as condutas listadas nos cinco incisos impliquem na frustração ou sonegação de crédito tributário.

Passa-se, agora, a analisar a elementar "suprimir ou reduzir tributo", para entender o alcance da elementar "tributo" e seu momento consumativo.

Em seguida, se verificará se a exigibilidade do crédito tributário é elementar do tipo penal ou causa objetiva de punibilidade e os reflexos, na seara criminal, das causas suspensivas da exigibilidade (art. 151, CTN<sup>10</sup>) ou extintivas do crédito tributário (art. 156, CTN<sup>11</sup>) (BRASIL, 1966).

<sup>10</sup> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.” (BRASIL, 1966).

<sup>11</sup> “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;

#### 4.1 Tipicidade e elementar "reduzir ou suprimir tributo" - construção através da análise interdisciplinar

No presente tópico, se analisará as elementares do tipo penal tributário previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90 a partir das definições conceptuais realizadas em âmbito tributário, afinal é primordial que o direito penal tributário seja revisitado a partir de conceitos e definições contidas no direito tributário (BRASIL, 1990).

Tal movimento hermenêutico, adotado em atenção às características sistêmicas do ordenamento jurídico, auxiliará a restrição do poder punitivo estatal, na medida em que se evidenciará as situações em que a intervenção do direito penal é ilegítima.

Aplicando este exercício hermenêutico, se destaca a elementar "suprimir ou reduzir tributo" para que se possa analisar:

- a) a acepção correta do termo "tributo", utilizado no *caput*, do art. 1º, da Lei 8.137/90, afim de afastar a incidência penal tributária quando a dívida for de FGTS ou de multa isolada (BRASIL, 1990);
- b) a constituição da elementar "tributo", entendido como crédito tributário, para se fixar o lançamento tributário com a notificação do contribuinte como o momento consumativo do crime previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90, garantindo a lei penal aplicável ao tempo e, também, a tranquilidade do contribuinte em exercer seu direito constitucional de defesa administrativa (BRASIL, 1990);
- c) os reais impactos na ação penal quando a exigibilidade do crédito tributário está suspensa ou extinta, respondendo aos seguintes questionamentos: *Por que suspender a ação penal apenas em caso de apresentação de recurso administrativo<sup>12</sup> e de parcelamento<sup>13</sup>, quando há diversas outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, CTN? Por que extinguir a punibilidade em caso de pagamento da dívida fiscal<sup>14</sup>, hipótese de extinção do crédito tributário,*

---

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).

<sup>12</sup> Hipótese de suspensão da exigibilidade nos termos do art. 151, III, CTN (BRASIL, 1966). Suspensão da ação penal decorrente de entendimento do STF exarado no *Habeas Corpus* nº 81.611 (BRASIL, 2005).

<sup>13</sup> Hipótese de suspensão da exigibilidade nos termos do art. 151, III, CTN (BRASIL, 1966). Suspensão da ação penal decorrente do art. 83, § 2º, da Lei n. 9.430/1996 (BRASIL, 1996).

<sup>14</sup> Hipótese de extinção do crédito tributário nos termos do art. 156, I, CTN (BRASIL, 1966). Extinção da punibilidade nos termos do art. 9, § 2º, da Lei n. 10.864/2003 (BRASIL, 2003).

*quando há diversas outras hipóteses no art. 156, CTN que geram o mesmo efeito extintivo do crédito, a impedir o pagamento do débito?*

Por fim, analisar-se-á o julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611 (BRASIL, 2005) e a súmula vinculante 24/STF (BRASIL, 2009b), para categorizar a exigibilidade ativa no direito penal tributário como causa objetiva de punibilidade, a criticar a redação dessa súmula vinculante, que a classificou como elementar do tipo penal.

#### *4.1.1 Qual acepção da palavra tributo utilizada no art. 1º, da Lei 8.137/90: Obrigação tributária ou crédito tributário?*

Nos termos aclarados no item 3.1 da presente pesquisa, a palavra tributo é utilizada tanto para se referir à obrigação tributária, entendida como vínculo obrigacional que interliga sujeito passivo e sujeito ativo, quanto para se referir ao crédito tributário, ou seja, ao *quantum* monetário, que mensura a obrigação tributária.

No tipo penal previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, a elementar é "reduzir ou suprimir tributo" (BRASIL, 1990). Assim, dúvidas não restam de que a palavra tributo está fazendo referência ao crédito tributário, que quantifica e monetiza a obrigação tributária, afinal a acepção monetária é a única capaz de ser reduzida ou suprimida.

A acepção tributo, nesse dispositivo legal, não poderia se referir à obrigação tributária, entendida como relação obrigacional, a vincular o sujeito ativo, com seu direito de exigir o crédito tributário, e o sujeito passivo com seu dever de pagar. Essa relação jurídica, que compõe a obrigação tributária, não é passível de supressão ou redução, afinal não é quantificada e nem monetizada.

Portanto, pelos motivos ora expostos, verifica-se que a acepção da palavra tributo, utilizada no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, é de crédito tributário (BRASIL, 1990).

#### *4.1.2 Quais características necessárias ao crédito tributário? FGTS e multa isolada estão compreendidos no conceito?*

O crédito tributário, que nasce no lançamento tributário juntamente com a obrigação tributária, se sujeita as limitações impostas pelo art. 3º, do Código Tributário Nacional, nos termos do tópico 3.2, devendo reunir as seguintes características: *i)* prestação pecuniária, *ii)* compulsória, *iii)* expressa em moeda corrente, *iv)* que não constitua sanção de ato ilícito, *v)*

que seja instituída em lei (BRASIL, 1966) e vi) que seja receita pública derivada.

Quer-se dizer: o crédito tributário, a ser suprimido ou reduzido, deve reunir todas as características acima elencadas. Assim, por esse motivo, não é possível ação penal fundada em débito de FGTS e tampouco em multa isolada.

Isso porque, nos termos do tópico 3.3, o FGTS não é considerado tributo, visto que não se figura como receita pública derivada, sendo que os valores se destinam à conta do trabalhador.

A multa isolada também não é considerada tributo, afinal é decorrente de sanção de ato ilícito. Conforme aclarado no tópico 3.4, a multa isolada é aplicada quando se descumpriu obrigações acessórias, ou seja, quando se descumpriu obrigação de fazer (prestar informação para facilitar a fiscalização), hipótese totalmente estranha ao pagamento de tributo (obrigação de dar).

Desta maneira, quando a dívida fiscal é composta, apenas, de dívida de FGTS ou de dívida decorrente de multa isolada, não é possível o desenvolvimento de ação penal, capitulada em infração prevista no art. 1º, da Lei 8.137/90, afinal não houve redução ou supressão de tributo (crédito tributário) (BRASIL, 1990).

#### *4.1.3 Princípio da taxatividade e impossibilidade de interpretação extensiva da elementar tributo*

O princípio da taxatividade da lei penal, também conhecido pelo brocardo “*nullum crimen, nullapoenasine lege certa*”, é um desdobramento do princípio da legalidade, o qual condiciona a existência de crime, à existência de uma Lei anterior que preveja a conduta delituosa e a pena a ser cominada.

Assim, o princípio da taxatividade garante, muito além da existência de Lei prévia, que esta seja certa e específica, de modo que o legislador deve redigir a tipificação criminal de forma mais exaustiva possível, vedando redação ambígua, vaga ou imprecisa.

O princípio da taxatividade, portanto, direciona-se ao legislador e protege o cidadão do arbítrio judicial, quando veta interpretações extensivas ou analógicas e impede, por consequência, a penalização de condutas que não estejam especificamente previstas na norma penal. Sobre o princípio da taxatividade, ensina Luiz Luisi:

"Sem esse corolário o princípio da legalidade não alcançaria seu objetivo, pois de nada vale a anterioridade da lei, se esta não estiver dotada da clareza e de certeza necessárias, e indispensáveis para evitar formas diferenciadas e, pois, arbitrárias na

sua aplicação, ou seja, para reduzir o coeficiente de variabilidade subjetiva na aplicação da lei".  
(LUIZI, 2003, p. 24).

De posse do princípio da taxatividade, reforça-se a impossibilidade de dívida fiscal de FGTS ou de dívida decorrente de multa isolada embasarem o desenvolvimento de ação penal, capitulada em infração prevista no art. 1º, da Lei 8.137/90, afinal ambos os débitos não são tributos, nos termos do art. 3º, do Código Tributário Nacional e, por isso, não se subsomem à elementar do tipo penal, qual seja, “suprimir ou reduzir tributo”.

Por mais esse argumento, deve se restringir o poder punitivo, a restringir a incidência do art. 1º, da Lei nº 8.137/90 aos casos em que houve supressão ou redução, dolosa, de crédito tributário.

#### *4.1.4 Momento consumativo - lançamento tributário com notificação do contribuinte - Desnecessidade de constituição definitiva do débito tributário*

Para análise do momento consumativo do crime tributário previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90, deve-se responder a seguinte pergunta: Quando há supressão ou redução do crédito tributário?

Inicialmente, aclara-se que, conforme exposto nos itens 3.5.1 e 3.5.2, adere-se, na presente pesquisa, à teoria comunicacional do direito, que exige que os fatos sociais sejam vertidos em linguagem competente para que sejam inseridos no mundo jurídico e produzam efeitos.

No direito tributário, será, o lançamento tributário, responsável por verter os fatos sociais em linguagem competente, a inseri-los no mundo jurídico. Posto isso, presente, na realidade fática, o aspecto material e temporal e espacial, a autoridade competente realiza o lançamento tributário, inserindo-os no mundo jurídico e subsumindo-os à norma geral e abstrata.

Havendo coincidência, é produzida a norma individual e concreta, sendo que, no conseqüente dessa norma, é constituída a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível.

Portanto, será no lançamento tributário, que se individualizará: *i)* o crédito tributário certo, líquido e exigível e *ii)* a obrigação tributária, composta pelo sujeito ativo (Ente Estatal) com direito a exigir pagamento de quantia; pelo sujeito passivo com o dever jurídico de pagá-la e pelo objeto prestacional revelado por determinada quantia em dinheiro.

Nessa senda, tem-se que a resposta à pergunta "*Quando há supressão ou redução do crédito tributário?*", seria, à primeira vista, a data do lançamento tributário, afinal é nesta data que se constitui o crédito tributário, que, em ato contínuo, foi suprimido ou reduzido.

De posse da discussão travada pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611, surge novo questionamento: "*A supressão ou redução do crédito tributário ocorrerá desde o lançamento 'provisório' ou a partir do lançamento 'definitivo'?*"

Isso porque, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611, bipartiu o lançamento tributário, nominando-os em lançamento provisório e lançamento definitivo (BRASIL, 2005). Tal bipartição ensejou a elaboração da súmula vinculante nº 24, que categorizou o lançamento tributário definitivo como elementar do tipo penal: "Súmula Vinculante 24 - Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo." (BRASIL, 2009b).

Ocorre que, nos termos aclarados no tópico 3.5.2.2, não se adere à bipartição do lançamento tributário, nominados em provisório e em definitivo. Isso porque, conforme posição adotada nesta dissertação, há apenas um procedimento de lançamento tributário, aquele realizado por autoridade competente, que transforma os fatos sociais em linguagem competente, subsumindo-os à norma geral e abstrata e construindo a norma individual e concreta, em que é finalizado com a notificação do contribuinte para pagar ou apresentar recurso.

É nesse procedimento de lançamento tributário com notificação do contribuinte, chamado pelo Supremo Tribunal Federal de "lançamento provisório" (BRASIL, 2005), que se insere norma individual e concreta no ordenamento jurídico, sendo ato administrativo pronto e acabado, que constitui a obrigação tributária e o crédito tributário certo, líquido e exigível.

A prova do nascimento da obrigação tributária e do crédito tributário certo, líquido e exigível, desde o "lançamento provisório", é que o art. 151, III, CTN suspende a exigibilidade deste crédito tributário, quando da apresentação de recurso administrativo, afinal esse *quantum* já poderia ser cobrado pelo sujeito ativo: "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]" (BRASIL, 1966).

Posto isso, o fato de o lançamento tributário ser suscetível de impugnação, não o desnatura e tampouco o torna temporário, até mesmo porque o nominado lançamento "definitivo" é passível de contestação em seara judicial.

Por via de consequência, a resposta, em nosso entender, à pergunta "*A supressão ou redução do crédito tributário ocorrerá desde o lançamento 'provisório' ou a partir do lançamento 'definitivo'?*", será no sentido de que a supressão ou redução do crédito tributário ocorre desde o chamado "lançamento provisório", ou seja, aquele ato administrativo, através do qual a autoridade competente verteu os fatos sociais em linguagem competente, produziu norma individual e concreta e notificou o sujeito passivo para pagar ou recorrer.

Por via de consequência, fixa, na presente pesquisa, o lançamento "provisório" como o momento consumativo do crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, visto que, a partir da notificação do sujeito passivo para pagamento ou apresentação de recurso, já estará constituído o crédito tributário, que, em ato contínuo, fora suprimido ou reduzido (BRASIL, 1990).

A respeito do momento consumativo do crime, importante trazer à baila ensinamentos de Cezar Roberto Bittencourt (2012, p.394) que explicita que "[...] consuma-se o crime quando o tipo está inteiramente realizado, ou seja, quando o fato concreto se subsume ao tipo abstrato da lei penal". Nesse sentido, literalidade do art. 14, do Código Penal: "Art. 14 - Diz-se o crime: I - consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal" (BRASIL, 1940).

Ora, no fim do lançamento de ofício, com a notificação do sujeito passivo para pagar ou recorrer, a autoridade competente terá apurado a conduta do contribuinte, que implicou na redução ou supressão do tributo e terá lavrado o auto de infração, resultado da subsunção dos fatos concretos à norma geral e abstrata e da expedição da norma individual e concreta com a constituição da obrigação tributária e do crédito tributário que fora suprimido ou reduzido.

Portanto, se consuma o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 quando desse lançamento "provisório", em que se constituiu o crédito tributário certo, líquido e exigível, que foi suprimido, comprovando a materialidade (BRASIL, 1990). O lançamento definitivo será a reafirmação da materialidade, já aduzida no lançamento provisório.

Em artigo escrito com Henrique Viana Pereira (2020), equiparou-se o lançamento "provisório", o procedimento administrativo e o lançamento "definitivo" com, respectivamente, o auto de prisão em flagrante, o inquérito policial e o relatório de indiciamento.

Isso porque, nos crimes comuns, o auto de prisão em flagrante com indícios de autoria e materialidade cumpriria o papel do lançamento provisório. Já o inquérito com o relatório de indiciamento equivaleria ao processo tributário administrativo com o lançamento definitivo, em que se confirma a materialidade delitiva, veja:

De posse de tais argumentos é que se defende que a elementar “suprimir ou reduzir tributo” será configurada quando do lançamento provisório acompanhado da sua notificação ao contribuinte, momento em que o crédito tributário torna-se certo, líquido e exigível, perfazendo a elementar tributo e comprovando a materialidade do crime pela redução ou supressão do montante fiscal. O fim do Processo Tributário Administrativo com a preclusão administrativa figurar-se-á em reafirmação da materialidade constatada quando do lançamento provisório, vinculando-se, portanto, à punibilidade e à justa causa da ação penal.

*Mutatis mutandis*, é exatamente isso que ocorre na fase penal de crimes comuns. Quando há um auto de prisão em flagrante, se constata os indícios de materialidade e autoria do delito; esse seria o papel do lançamento tributário provisório. Após desenvolvimento do inquérito policial, confirma-se a materialidade e se reúnem indícios de autoria, gerando o relatório de indiciamento. Esta fase de apuração seria equivalente ao procedimento tributário administrativo, sendo que o relatório de indiciamento seria equivalente ao lançamento tributário definitivo.

Ora, utilizando como exemplo o homicídio, o crime estará tentado ou consumado quando cessada a prática do ato criminoso e verificado o resultado no mundo fenomênico, não guardando qualquer relação com o fim do inquérito.(PEREIRA; GUIMARÃES, 2020, p. 156).

No mesmo sentido, como bem exemplificado por Henrique Saibro, em artigo sobre o tema, vincular a consumação do crime penal tributário, previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, ao trânsito em julgado administrativo, equivale a equiparar a consumação do crime de homicídio ao atestado de óbito da vítima e, não, à própria morte, veja-se:

É como, *mutatis mutandis*, a consumação do crime de homicídio (artigo 121 do CP) estivesse vinculado ao atestado de óbito ou ao exame de corpo de delito — e não à morte, em si, da vítima —, ou a consumação do crime de danificação de plantas de ornamentação de logradouro público (artigo 49 da Lei 9.605/98) estivesse ligado ao resultado de um laudo técnico apontando a existência de dano ambiental. Entretanto, como se sabe, vige no Código Penal a regra disposta do artigo 14, I, segundo a qual se diz o crime consumado, “quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal”. (SAIBRO, 2020).

Não se verifica, portanto, qualquer motivo plausível de se vincular a consumação do delito penal tributário previsto no art.1º, da Lei 8.137/90 ao trânsito em julgado administrativo, quando o crédito tributário suprimido ou reduzido é constituído no lançamento tributário com notificação do contribuinte, nominado lançamento "provisório" (BRASIL, 1990).

Assim, nesse momento do lançamento "provisório", perfectibilizado com notificação do contribuinte, haverá preenchido todos os elementos previstos no tipo penal tributário, a consumir o crime penal tributário tipificado no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

A pergunta, então, que remanesce é: A partir dessa data do lançamento provisório, já nascerá a pretensão punitiva do Estado e já se iniciará o interregno da prescrição penal?

Tal questionamento será respondido no tópico 4.1.4, após análise do *Habeas Corpus* nº 81.611, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (BRASIL, 2005), para decidir se a exigibilidade suspensa, como no caso do trâmite do processo administrativo (art. 151, III, CTN), suspende a pretensão punitiva e o lapso prescricional penal, por ausência de condição objetiva de punibilidade.

#### ***4.1.4.1 Julgamento Habeas Corpus nº 81.611, súmula vinculante 24 e jurisprudência atual-lançamento definitivo como elementar ou como causa objetiva de punibilidade?***

No presente tópico, analisar-se-á o *Habeas Corpus* nº 81.611 (BRASIL, 2005), que originou a súmula vinculante 24, para desvendar se a constituição definitiva do tributo ocorrida ao fim do processo tributário administrativo é: **a)** condição objetiva de punibilidade, nos moldes sustentados pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence ou **b)** Elementar do tipo previsto no art.1º da Lei 8.137/90 conforme votos dos Ministros Cezar Peluso e Carlos Velloso (BRASIL, 1990).

Essa dicotomia, a classificar a constituição definitiva ora como elementar do tipo penal e ora como causa objetiva de punibilidade, reflete, inclusive, na atual jurisprudência, nos termos que restará consignado.

A iniciar a análise da natureza jurídica do lançamento definitivo, verifica-se que o julgamento do *Habeas Corpus* 81.611, pelo Supremo Tribunal Federal, restou assim ementado:

Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADI 1.571 MC), **falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/1990 — que é material ou de resultado —, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo.**

2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (Lei 9.249/1995, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. (BRASIL, 2005, grifo nosso).

A súmula vinculante nº 24, originada desse julgamento, restou assim editada: “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” (BRASIL, 2009b).

Portanto, na edição da súmula vinculante, a constituição definitiva do crédito tributário foi elevada a posição de elementar do tipo penal. Todavia, da leitura da ementa e do inteiro teor do julgamento acima referido, percebe-se que os ministros oscilaram em definir a natureza jurídica do lançamento definitivo, ora fixando-o como elementar e ora fixando-o como causa objetiva de punibilidade.

No julgamento do *Habeas Corpus* 81.611, o Ministro Relator Sepúlveda Pertence aclara que o lançamento definitivo do débito fiscal é o momento em que há o acerto definitivo, na órbita administrativa, da existência, individualização e quantificação do crédito tributário (BRASIL, 2005).

Em relação a natureza jurídica do lançamento "definitivo", o Ministro relator oscila entre elementar da tipicidade e causa objetiva da punibilidade, mas conclui que “[...]a equação do problema é muito similar à dos crimes falimentares, com a única exceção de que aqui a condição é uma decisão administrativa, e lá, uma decisão judicial” (BRASIL, 2005). Assim, para o Ministro Sepúlveda Pertence embora o crime seja considerado praticado com a realização da conduta típica, ganhará relevância penal passando a ser punível após o lançamento definitivo, quando a exigibilidade crédito tributário passa a ser ativa, possibilitando o pagamento e a extinção da punibilidade.

Em via de consequência, a justa causa, advinda da relevância penal, para instaurar inquérito policial e ação penal, e a possibilidade de punição da infração penal, somente surgirá após o lançamento definitivo do débito, concebido como causa objetiva de punibilidade.

Este Ministro demonstra preocupação quanto à utilização desvirtuada do direito penal, a utilizá-lo como forma indireta de cobrança. Atento a isso, assevera que deve ser obstado o oferecimento de denúncia quando em curso a discussão administrativa, sob pena de compelir o contribuinte a renunciar ao direito de defesa administrativa para realizar o pagamento do débito fiscal e não se submeter a uma demanda penal.

Em conclusão, percebe-se que o Ministro Sepúlveda Pertence classificou o lançamento definitivo como causa objetiva de punibilidade, fundando-se em dois argumentos:

- a) o pagamento do tributo extingue a punibilidade e, para quitação, necessária a exigibilidade ativa do tributo; elemento restabelecido quando findo o processo tributário administrativo e
- b) o Réu possui o direito de defesa administrativa, que suspende a exigibilidade do tributo, assim permitir o oferecimento da denúncia antes de findo o Processo Tributário Administrativo significa exigir do devedor a renúncia ao direito

constitucional de defesa para que possa quitar a dívida e evitar o processo penal. Tal situação significa a utilização evidente do direito penal como *prima ratio*, sendo, portanto, uma forma de cobrança indireta.

O voto do Ministro Relator foi acompanhado por Nelson Jobim e Gilmar Mendes.

Já os Ministros Cezar Peluso e Carlos Velloso classificaram o lançamento definitivo como elementar do tipo penal, com base nos seguintes argumentos:

- a) a elementar “supressão ou redução do tributo”, prevista no art.1º, da Lei nº 8.137/90, pressupõe “tributo devido”, ou seja, o crédito tributário deve ser certo, líquido e exigível (BRASIL, 1990);
- b) somente com o lançamento definitivo é que se atribui exigibilidade ao crédito tributário, nos termos do art. 142, CTN<sup>15</sup>, momento a partir do qual haverá justa causa para ação penal
- c) Durante o processo tributário administrativo, o crédito tributário é certo e líquido, mas não será exigível, não sendo entendido, portanto, como tributo devido. Por este motivo ainda não estará configurada a elementar do tipo “suprimir ou reduzir tributo”
- d) Somente ao fim do Processo Tributário Administrativo, é que se saberá se houve ou não redução ou supressão de tributo

Nessa senda, apesar do julgamento do *Habeas Corpus* 81.611 (BRASIL, 2005) ter originado a súmula vinculante 24 (BRASIL, 2009b), para a qual não se tipifica o crime penal tributário antes do lançamento definitivo, tem-se que não há, no inteiro teor dos votos, uma pacificação quanto a natureza do lançamento definitivo: se elementar do tipo penal ou se causa objetiva de punibilidade.

Inclusive, na própria discussão da redação da súmula vinculante 24, houve discussão quanto a expressão "não se tipifica crime penal tributário antes do lançamento definitivo"(BRASIL, 2009b). O Ministro Joaquim Barbosa, com perspicaz, alerta que "[...] a questão é outra. Não será instaurada ação penal pelo crime tal, antes do lançamento" (BRASIL, 2010c).

O Ministro Eros Grau ratifica a divergência alertada pelo Ministro Joaquim Barbosa, aclarando que "[...] acompanho a redação, mas acho que é isso que o Ministro Joaquim Barbosa está dizendo. Isso que nós temos decidido"(BRASIL, 2010c).

---

<sup>15</sup> “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.” (BRASIL, 1966).

Tal dubiedade reflete na jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal, cuja composição de Ministros é outra. Como se percebe dos votos abaixo transcritos, quando os Ministros, da atual composição, decidem a respeito da necessidade da constituição definitiva para regular trâmite processual penal, classificam o lançamento definitivo ora como condição objetiva de punibilidade, denominando-a de justa causa para o regular desenvolvimento da investigação ou ação penal, e ora como elementar do tipo penal, a julgar atípica a conduta antes da constituição definitiva do débito. Vejamos:

O ministro Roberto Barroso, em julgamento realizado em 2019, não afastou a configuração do crime penal tributário frente ao cancelamento da inscrição de dívida ativa por vícios procedimentais, todavia entendeu que "A prudência recomenda, no entanto, a suspensão da ação penal (CPP, art. 93) e da prescrição da pretensão punitiva (CP, art. 116, I), até o julgamento final do processo administrativo."(BRASIL, 2019b):

Agravo interno em reclamação. Alegada ofensa à Súmula Vinculante nº 24. Superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa por vícios formais do procedimento. Nulidade do recebimento da denúncia. Não ocorrência. 1. A Súmula Vinculante nº 24 tem por objetivo garantir que o processo penal no qual foram imputados os crimes materiais tributários somente se inicie após a constituição definitiva do crédito. 2. Se, ao tempo do recebimento da denúncia, o crédito havia sido definitivamente constituído na esfera administrativa, o recebimento da denúncia ocorreu de modo válido. **3. A superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa, por vícios formais relacionados à intimação no procedimento administrativo fiscal, não enseja a nulidade do recebimento da denúncia, nem o trancamento da ação penal, pois não foram anuladas as premissas fáticas e jurídicas que embasaram o lançamento tributário. A materialidade do crime tributário ficou, assim, preservada.** 4. A manutenção da ação penal, nessas condições, é medida que se impõe, por motivos de celeridade e eficiência processual. **A prudência recomenda, no entanto, a suspensão da ação penal (CPP, art. 93) e da prescrição da pretensão punitiva (CP, art. 116, I), até o julgamento final do processo administrativo.** 5. Agravo interno a que se nega provimento. (BRASIL, STF, Rcl 31194 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-277 DIVULG 12-12-2019 PUBLIC 13-12-2019 - 2019b, grifo nosso).

O ministro Dias Toffoli entende que a ausência de constituição definitiva "[...]inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa" (BRASIL, 2018b):

Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminal. **Crime contra a ordem tributária. Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa.** Súmula Vinculante nº 24. Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não provido. 1. **A ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa,** o que não impede o oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) após o

exaurimento da via administrativa, a teor do disposto na Súmula Vinculante nº 24. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, STF, ARE 1047419, AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 27/03/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-077 DIVULG 20-04-2018 PUBLIC 23-04-2018 - 2018b, grifo nosso).

Ricardo Lewandowski também impede o prosseguimento da ação penal, quando não constituído definitivamente o débito tributário (lançamento definitivo), frente à ausência de justa causa para ação penal:

PROCESSO PENAL E PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DELITO DE NATUREZA MATERIAL. INTELIGÊNCIA DO ART. 1º DA LEI 8.137/90. IMPOSSIBILIDADE DE PROCEDER-SE A QUALQUER ATO DE CUNHO PERSECUTÓRIO PENAL ANTES DA FORMAÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTELIGÊNCIA DA DECISÃO PROFERIDA NA ADI 1.571, REL. MIN. GILMAR MENDES. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STF. ENTENDIMENTO JÁ VIGENTE À ÉPOCA DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. E HOJE CONSOLIDADO NA SÚMULA VINCULANTE 24. ORDEM CONCEDIDA. I - Os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são de natureza material, exigindo, para a sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal.

**II - Carece de justa causa qualquer ato investigatório ou persecutório judicial antes do pronunciamento definitivo da administração fazendária no tocante ao débito fiscal de responsabilidade do contribuinte.**

**III - O entendimento fixado na ADI 1.571 reafirmou a jurisprudência do STF no sentido de que a constituição definitiva do crédito tributário configura condição necessária para o início da persecutio criminis, sendo equivocada a interpretação do julgado em questão pelo primeiro e segundo graus de jurisdição.**

IV - Entendimento já pacificado por ocasião do recebimento da denúncia e, hoje, consolidado na Súmula Vinculante 24. V - Ordem concedida. (BRASIL, STF, (HC 97118, Relator(a): RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 23/03/2010, DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010 EMENT VOL-02398-02 PP-00302 - 2010b, grifo nosso).

O Ministro Marco Aurélio classifica o lançamento definitivo como causa de procedibilidade, necessária ao regular trâmite processual dos crimes penais tributários, de cunho material, veja-se:

DENÚNCIA – INÉPCIA – FIGURINO LEGAL – ATENDIMENTO. Uma vez atendido o disposto no artigo 41 do Código de Processo Penal, contendo a denúncia a narração dos fatos e viabilizando a defesa, descabe falar em inadequação. **TRIBUTO – DÉBITO – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO – PRESCRIÇÃO. A prescrição da pretensão punitiva há de levar em conta a data da constituição definitiva do crédito tributário, sem a qual não se tem condição de procedibilidade.** PROCESSO-CRIME – LITISPENDÊNCIA. Descabe versar litispendência quando diversos os réus e os objetos dos processos-crime. (BRASIL, STF, HC 125001, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Primeira Turma, julgado em 12/06/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-126 DIVULG 25-06-2018 PUBLIC 26-06-2018 - 2018a, grifo nosso).

O Ministro Gilmar Mendes, que participou do julgamento do Habeas Corpus nº 81.611, ainda mantém seu posicionamento, no sentido de que a constituição definitiva do débito é causa objetiva de punibilidade:

Agravo regimental em reclamação. 2. Crime contra a ordem tributária. Súmula Vinculante n. 24. 3. A denúncia foi recebida antes da constituição definitiva do crédito tributário. Peculiaridade do caso. A ação penal ficou suspensa até a finalização do procedimento administrativo em virtude de concessão de ordem em habeas corpus impetrado pelo reclamante. Sentença penal condenatória proferida após a constituição definitiva do crédito tributário. **Condição objetiva de punibilidade atendida.** Ausência de violação à autoridade de decisão desta Corte. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, STF, Rcl 10131 AgR, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-149 DIVULG 01-08-2014 PUBLIC 04-08-2014 - 2014c, grifo nosso).

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. **Antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal.** O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação (BRASIL, STF, ADI 1571, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-02 PP-00265, grifo nosso).

O Ministro Celso de Mello defende que a ausência de constituição definitiva do débito afasta a justa causa para o regular desenvolvimento da investigação e do processo penal, frente a ausência da causa objetiva de punibilidade. Entretanto, insta ressaltar que a ementa do julgado é bastante confusa, visto que menciona que "[...] incorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitima, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público" (BRASIL, 2008b):

*HABEAS CORPUS - DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA "PERSECUTIO CRIMINIS" - INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO, DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE - CRIME DE QUADRILHA - PRESCRIÇÃO PENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO RECONHECIDA PELA PROCURADORIA-GERAL DA REPÚBLICA - CONFIGURAÇÃO - DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO, QUANTO A TAL CRIME, DA PUNIBILIDADE DOS PACIENTES - PEDIDO DEFERIDO. -*

**Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concerned persecução penal depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ("andebeatur"), além de definido o respectivo valor ("quantum debeatur"), sob pena de, em inoocorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se legitimar, por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes. - Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (BRASIL, STF, HC 86032, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJe-107 DIVULG 12-06-2008 PUBLIC 13-06-2008 EMENT VOL-02323-02 PP-00360 RTJ VOL-00205-01 PP-00231 - 2008b, grifo nosso).**

A Ministra Carmen Lúcia também concebe a necessidade de constituição definitiva do crédito tributário como condição de procedibilidade, não sendo possível, nesse espeque, o desenvolvimento válido de investigação ou processos penais, frente à ausência de justa causa:

**HABEAS CORPUS. PENAL. PROCESSUAL PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. REPRESENTAÇÃO FISCAL. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. DECISÃO DEFINITIVA DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONDIÇÃO DE PROCEDIBILIDADE DA AÇÃO PENAL. ORDEM CONCEDIDA. 1. Denúncia carente de justa causa quanto ao crime tributário, pois não precedeu da investigação fiscal administrativa definitiva a apurar a efetiva sonegação fiscal. Nesses crimes, por serem materiais, é necessária a comprovação do efetivo dano ao bem jurídico tutelado. A existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativo. Precedentes. 2. Habeas corpus concedido. (BRASIL, STF, HC 89983, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Primeira Turma, julgado em 06/03/2007, DJ 30-03-2007 PP-00076 EMENT VOL-02270-03 PP-00423 RTFP v. 15, n. 74, 2007, p. 349-352 LEXSTF v. 29, n. 342, 2007, p. 486-491 - 2007, grifo nosso).**

Já o Ministro Luiz Fux, aplicando a literalidade da súmula vinculante nº 24, entende que o lançamento "definitivo" é elementar do tipo penal tributário, de modo que não se configura a tipicidade delitiva antes do fim do processo administrativo tributário. Este Ministro, inclusive, aclara que "[...] A ratio da Súmula Vinculante n. 24 é a exigibilidade do esaurimento da via administrativa para a consumação do ilícito tributário", veja-se:

**EMENTA: PENAL E PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, II, DA LEI 8.137/90). TIPIFICAÇÃO. PRÉVIA CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. NECESSIDADE. PRECEDENTES. ANÁLISE DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE NA VIA DO WRIT. ORDEM DENEGADA. HABEAS CORPUS CONCEDIDO DE OFÍCIO. 1. Os crimes contra a ordem tributária previstos no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, pressupõem a**

**prévia constituição definitiva do crédito na via administrativa para fins de tipificação da conduta (Súmula Vinculante n. 24** desta Corte, verbis: “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”). Precedentes: HC 108.159, Primeira Turma, Relator o Ministro Dias Toffoli, DJe de 19.04.13; HC 105.197, Segunda Turma, Relator o Ministro Ayres Britto, DJe de 15.06.12. **2. A ratio da Súmula Vinculante n. 24 é a exigibilidade do exaurimento da via administrativa para a consumação do ilícito tributário.** 3. In casu, a) o paciente foi condenado a 5 (cinco) anos 4 (quatro) meses de reclusão, em regime inicial semiaberto, pela prática do crime previsto no artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137/90; b) a defesa apelou e o Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, antes de apreciar o recurso, verificou que “não há nos autos notícias a cerca de eventual recurso administrativo interposto pelo referido contribuinte”. Ato contínuo, afirmou que “a decisão definitiva, em processo administrativo fiscal” constitui “elemento fundamental à exigibilidade da obrigação tributária”, e, por conseguinte, converteu o feito em diligência, “para o fim de determinar a expedição de ofício ao Sr. Secretário da Fazenda Estadual para que informe se houve ou não trânsito em julgado da decisão JT nº 898/98, referente ao procedimento 005.02782/95-1, instaurado em face da sociedade empresária Artplast Ind. Com. Ltda.”; c) juntados aos autos documentos que comprovaram o “exaurimento da instância administrativa”, a Corte Estadual prosseguiu no julgamento da apelação interposta pela defesa, provendo em parte o recurso para, mantida a condenação, reduzir a pena privativa de liberdade imposta ao paciente para 4 (quatro) anos de reclusão; d) o voto condutor do acórdão recorrido destacou que: “diversamente do que foi alegado pela defesa, há sim várias provas da conclusão do processo administrativo fiscal, conforme se vê nas cópias de fls. 1081/1728. Ressalto que os autos informam que o processo administrativo fiscal foi concluído no ano de 1.998, fato confirmado pelo documento de folha 1859. Às folhas 1874/1876, encontra-se o extrato do débito fiscal do apelante no valor de 1.422.045,25 (um milhão, quatrocentos e vinte e dois mil, quarenta e cinco reais e vinte e cinco centavos). Com efeito, tem-se como preenchida a condição objetiva de punibilidade, não havendo espaço para acolhimento da preliminar defensiva”. 4. Ordem denegada. Habeas corpus concedido de ofício, porquanto à luz do princípio da proporcionalidade, da razoabilidade e dos antecedentes do réu, a pena privativa de liberdade deve ser substituída por restritivas de direito consoante os critérios do juízo da execução.(BRASIL, STF, HC 122755, Relator(a): LUIZ FUX, Primeira Turma, julgado em 19/08/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-171 DIVULG 03-09-2014 PUBLIC 04-09-2014 - 2014a, grifo nosso).

A Ministra Rosa Weber entende pela aplicação do entendimento consolidado na súmula vinculante 24, de modo que a conduta é atípica até que seja realizada a constituição definitiva do débito, veja-se:

RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º, II, DA LEI 8.137/1990. **TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. FALTA DE JUSTA CAUSA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. SÚMULA VINCULANTE Nº 24.** SENTENÇA CONDENATÓRIA SUPERVENIENTE. PERDA DE OBJETO DO HABEAS CORPUS NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. CONDENAÇÃO CONFIRMADA EM APELAÇÃO. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO RECONHECIDO. 1. **A constituição definitiva do crédito tributário constitui condição para a instauração da persecução penal quanto aos crimes contra a ordem tributária. Entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 24.** 2. O lançamento definitivo do crédito tributário, confirmado pelo Tribunal Estadual em sede de apelação, constitui óbice ao eventual ajuste da decisão recorrida, que reconheceu a perda de objeto do habeas corpus dada a sentença condenatória prolatada na origem. 3. O reexame da sentença condenatória no recurso próprio prepondera e inibe a

necessária reavaliação dos fatos e das provas na via estreita do habeas corpus. Precedente. 4. Recurso ordinário em habeas corpus a que se nega provimento. (BRASIL, STF, RHC 118246, Relator(a): ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 04/02/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-033 DIVULG 17-02-2014 PUBLIC 18-02-2014 - 2014b, grifo nosso).

Essa incongruência gera acentuada insegurança jurídica, afinal não há definição expressa se o lançamento definitivo é elementar do tipo ou se é causa objetiva de punibilidade, sendo que diversos acórdãos citam o lançamento definitivo tanto como elementar do tipo penal, quanto como condição objetiva de punibilidade.

Entretanto, tal definição é primordial, até mesmo para definir o momento consumativo do crime e a análise da lei penal aplicada ao caso. Explico:

Ao considerar o lançamento definitivo como elementar do tipo penal, significa protrair a consumação delitiva, enquanto durar o exercício de defesa administrativa, de modo que as leis aplicáveis ao caso concreto serão aquelas vigentes quando do trânsito em julgado administrativo, momento consumativo do crime, ainda que, nesta data, as leis sejam mais rigorosas que aquelas vigentes há época do lançamento "provisório".

Lado outro, ao considerar o lançamento definitivo como causa objetiva de punibilidade, significa que o delito penal tributário está consumado quando do lançamento tributário acompanhado da notificação do contribuinte (lançamento provisório), devendo ser aplicadas as leis vigentes há esta época.

Conforme já aclarado no tópico retro, a presente pesquisa adota, como momento consumativo do crime penal tributário, o lançamento tributário com a notificação do contribuinte para pagar ou recorrer, sendo este momento nominado pelo Supremo Tribunal Federal de lançamento "provisório" (BRASIL, 2005).

Nesse ínterim, nos termos aclarados no tópico retro e que serão abordados nos tópicos seguintes e tópico 4.1.4, as leis aplicáveis ao caso concreto serão aquelas vigentes no momento do lançamento "provisório" (momento consumativo do delito tributário) e a decisão de impugnar o lançamento tributário acarretará a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a suspender, também, a justa causa para a ação penal, enquanto não houver trânsito em julgado administrativo.

***4.1.4.2 Tomada de posição - lançamento definitivo como elementar ou como causa objetiva de punibilidade? Exigibilidade ativa como condição objetiva de punibilidade?***

Parece-nos incongruente entender e conceber o lançamento definitivo, ocorrido ao fim do processo administrativo tributário, como elementar do tipo penal tributário, previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990).

A uma porque o tipo penal não menciona a redução ou supressão de tributo "*devido*", mas, sim, a supressão ou redução de tributo. Ora, restou mencionado que o tributo, entendido como crédito tributário, possui nascedouro no procedimento de lançamento tributário, perfectibilizado pela notificação do contribuinte.

Ou seja, o tributo, entendido como crédito tributário, nasce, tornando-se certo, líquido e exigível, quando os fatos sociais são vertidos em linguagem competente e inseridos no mundo jurídico (lançamento tributário "provisório"), independentemente de interposição de recurso administrativo.

Inclusive, não é o trânsito em julgado administrativo que atribui exigibilidade ao crédito tributário, sendo que este crédito é exigível desde o denominado lançamento "provisório", perfectibilizado com a notificação do contribuinte. Prova disso é que o art. 151, III, do Código Tributário Nacional prevê a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito quanto interposto recurso administrativo, veja-se: "Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; [...]" (BRASIL, 1966).

Assim, a exigibilidade ativa do crédito tributário não é pressuposto necessário à configuração ou consumação do crime penal tributário previsto no art.1º da Lei 8.137/90, afinal não é elementar desse tipo penal o "tributo *devido*" ou o "tributo *exigível*" (BRASIL, 1990). Admitir essa possibilidade geraria uma teratologia, afinal após o trânsito em julgado administrativo, que retorna a exigibilidade do crédito tributário, poderia haver nova causa de suspensão da exigibilidade, prevista o art. 151, CTN, a exemplo da liminar em mandado de segurança (BRASIL, 1966).

Nesse caso, a solução seria voltar a considerar como não consumado o delito, porque, apesar de trânsito em julgado administrativo, houve nova causa de suspensão da exigibilidade?

Entende-se, portanto, que o crime tributário, previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, estará consumado quando do lançamento tributário (nominado "provisório"), concluído pela notificação do contribuinte, visto que, nesta data, o crédito tributário já está constituído, sendo certo, líquido e exigível (BRASIL, 1990).

Ao nosso entender, a apresentação de recurso administrativo ou qualquer das causas previstas no art. 151, CTN, que suspendem a exigibilidade do crédito fiscal, suspende, por conseguinte, a pretensão punitiva estatal e, não, a tipicidade delitiva (BRASIL, 1966).

Considera-se, então, a exigibilidade do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade<sup>16</sup>, de modo que suspensa essa exigibilidade pela interposição de recurso administrativo ou por qualquer outra causa suspensiva prevista no art. 151, CTN, não poder-se-á imprimir punição ao fato (BRASIL, 1966).

Averbe-se que a condição objetiva de punibilidade é definida por Luiz Flávio Gomes (apud PEREIRA, 2009), como a "[...]situação criada pelo legislador por razões de política criminal destinada a regular o exercício da ação penal sob a ótica da sua necessidade".

A condição objetiva de punibilidade é externa ao delito penal, de modo que guarda relação com o exercício punitivo àquele fato, ou seja, com a possibilidade jurídica de impor a pena àquele fato.

Luiz Régis Prado aclara que as condições objetivas da punibilidade estão adstritas à punição, sendo alheias ao delito, que já está consumado, e, por isso, devem ser analisadas separadamente:

O delito é ação ou omissão típica, antijurídica ou ilícita e culpável. A punibilidade não integra o conceito analítico de delito. Com a realização de um ilícito penal, o direito de punir do Estado - antes abstrato - torna-se concreto, surgindo assim a punibilidade, como aplicabilidade da pena, ou seja, como a possibilidade jurídica de impor-se a sanção penal. Dessa forma, a punibilidade é mero condicionante ou pressuposto da consequência jurídica do delito (pena/medida de segurança). Constitui, portanto, a punibilidade um *posterius* em relação ao delito, do qual tem origem. Por vezes, está subordinada ao implemento de uma condição extrínseca ao delito (condição objetiva de punibilidade); outras, o agente está isento de pena em razão de uma condição de natureza pessoal (escusa absolutória); por fim, casos há em que a punibilidade - embora de início configurada - é declarada extinta (causas de extinção da punibilidade). As duas primeiras hipóteses são condições de punibilidade, positivas (condições objetivas de punibilidade) ou negativas (escusas absolutórias). (PRADO, 2000, p. 440).

Frederico Bellini (apud PRADO, 2000), esclarece que determinadas causas objetivas de punibilidade permitem a punição do delito, enquanto outras causas objetivas de punibilidade suspendem "[...]a punibilidade (submetendo-a à ocorrência de um evento ulterior extrínseco) de um delito já perfeito" (PRADO, 2000, p. 440).

---

<sup>16</sup>Francisco de Assis Toledo (1996, p. 156) nega a existência, no Brasil, das condições objetivas de punibilidade, por defender que os indicativos da existência daquelas condições ora se identificam perfeitamente com as condições de procedibilidade (condições específicas da ação penal), ora são elementos objetivos do tipo.

Luiz Regis Prado ensina, ainda, quanto à função das causas objetivas da punibilidade, de modo que ausente esta causa (*in casu*, exigibilidade ativa do crédito tributário), a conduta não será punível:

A presença ou não das condições de punibilidade é indiferente para a consumação do crime. Consuma-se, pois, o delito independentemente do advento de tais condições. Todavia, não se verificando a condição objetiva de punibilidade, o delito não será punível, nem sequer como tentado (PRADO, 2000, p. 440).

Por fim, em sua obra Curso de Direito Penal Brasileiro, Luiz Regis Prado completa seus ensinamentos no sentido de que as condições objetivas de punibilidade "[...]são condições exteriores à ação e delas depende a punibilidade do delito, por razões de política criminal (oportunidade, conveniência)" (PRADO, 2008, v. 1, p. 640).

Aplicando esses ensinamentos ao caso de crimes tributários, defende-se que a causa objetiva de punibilidade é a exigibilidade ativa do crédito fiscal, que é suspensa por todas as causas previstas no art. 151, do Código Tributário Nacional, entre elas, pela interposição de impugnação administrativa contra o lançamento tributário nominado de "provisório" (BRASIL, 1966).

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário influencia diretamente na punibilidade dos delitos fiscais, porque o art. 9º, da Lei 10.684/03 determina a extinção da punibilidade dos crimes previstos, entre outros, no art. 1º, da Lei 8.137/90, quando realizado o pagamento da dívida fiscal:

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. 168-A e 337-A 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.

[...]

§ 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).

Ora, o pagamento do débito fiscal clama pela exigibilidade ativa do crédito tributário, ou seja, no caso concreto, para que o sujeito passivo (contribuinte) possa gozar de seu direito de extinção de punibilidade do crime (art. 9º, da Lei 10.684/03), é necessário que o pagamento do débito seja possível (BRASIL, 2003). Então é necessário que não exista qualquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Posto isso, a interposição de recurso administrativo (art. 151, II, CTN) e todas as outras causas previstas nos art. 151, CTN, acarretam a impossibilidade do Ente Estatal de exercer a pretensão punitiva penal estatal, afinal a suspensão da exigibilidade do débito tributário implica na impossibilidade de se pagar a dívida e ter extinta a punibilidade do delito (BRASIL, 1966).

Ademais, enquanto estiver suspensa a exigibilidade do débito fiscal, não há necessidade desta demanda penal, sobretudo porque, quando a exigibilidade tributária estiver ativa, o contribuinte poderá pagar o débito e ter extinta a punibilidade.

Nesta senda, insta ratificar que a exigibilidade ativa não guarda relação, portanto, com a consumação do delito (já ocorrido), mas sim com a punibilidade da conduta, de modo que, admitir a possibilidade do desenvolvimento da ação penal, enquanto suspensa a exigibilidade do débito, figuraria coação indireta ao pagamento do débito fiscal.

Ou seja, o Ente Estatal utilizaria da ação penal, e a estigmatização que lhe é inerente, para cobrança dos valores débitos.

Inclusive, essa preocupação de utilização da demanda penal como coação indireta ao pagamento do tributo foi exprimida no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611, veja-se:

O SR. MINISTRO CEZAR PELUSO

Prescreve o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, que a obrigação tem a exigibilidade suspensa com "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo."

**Isso significa, a todas as luzes, que, em pendendo reclamação ou recurso administrativo, o Fisco não pode exigir nem cobrar o tributo, na esfera civil. E, não o podendo, temos de, sob pena de conspícuo absurdo, admitir não possa muito menos fazê-lo, de modo indireto, na esfera penal, desvirtuando os propósitos e a vocação político- normativa do Código Penal, e transformando o processo penal em sub-rogatório da execução fiscal que não pode ser iniciada. Está suspensa a exigibilidade do crédito.**

[...]

Mas quero arrematar, valendo-me da lembrança do eminente Ministro Marco Aurélio. É que seria inexplicável e intolerável desvirtuamento da função normativa penal autorizar o Fisco a exigir, pela força coercitiva da ignomínia que sempre representa ao réu a pendência de uma ação penal, tributo que não pode exigir por via de ação civil!

E isso me recorda frase muito expressiva de CLAUS ROXIN: o Direito Penal é um mal necessário e, quando se transpõem os limites da necessidade, resta apenas o mal. Acho que é este o caso com que nos defrontamos, Sr. Presidente. Não há como nem por onde convalidar interpretação que, com o devido respeito, permita o uso de remédio de caráter penal, para obter resultado tributário que é impossível de ser logrado na via civil. E, aliás, em postura de todo em todo contrária à tradição desta Corte, que, em, pelo menos, três súmulas, reafirmou a

Inadmissibilidade jurídica de expedientes, como o da hipótese, com que o Fisco costuma, vez por outra, valer-se para arrecadar tributo (súmulas 70, 323 e 547).(BRASIL, 2005, grifo nosso).

É por esse exato motivo, impossibilidade do Ente Estatal se utilizar da seara penal como forma indireta de cobrança de tributo, é que se defende que em nenhuma das hipóteses previstas no art.151, CTN é possível o regular trâmite processual penal, afinal ausente a condição objetiva de punibilidade (exigibilidade ativa) (BRASIL, 1966).

Insta ressaltar que, as hipóteses previstas no art. 151, CTN, que suspendem a exigibilidade do débito, possuem, então, dois efeitos: *i)* suspender a execução fiscal e *ii)* suspender o trâmite da ação penal, por ausência da condição objetiva de punibilidade (BRASIL, 1966).

Admitir o contrário, no sentido de que as causas de suspensão de exigibilidade não impactariam na seara penal tributária, significa forçar o sujeito passivo a renunciar a direito previsto no 151, do Código Tributário Nacional, que suspende a exigibilidade do tributo, para, então, pagá-lo e ter extinta a punibilidade; tudo com vista ao fim da ação penal e de sua estigmatização. As hipóteses de suspensão de exigibilidade do tributo são:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento. (BRASIL, 1966).

Nessa senda, seria uma afronta à interpretação sistemática e interdisciplinar da matéria, permitir, por exemplo, que o depósito do montante integral da dívida fiscal (art. 151, II, CTN) para se discutir o crédito tributário, implique, apenas, a suspensão da ação de cobrança (execução fiscal), mas permita o regular processamento de demanda penal tributário, que possui o pagamento da dívida fiscal como hipótese de extinção da punibilidade (BRASIL, 1966).

Clarividente que nesse contexto, o sujeito passivo seria compelido a renunciar ao depósito do montante integral, realizado com vista à discussão do crédito tributário, para, então, pagar o débito e evitar a estigmatização da ação penal. Em tal situação, a ação penal estaria sendo utilizada como coação indireta ao pagamento da dívida fiscal. Lado outro, nesse mesmo contexto, se não for essa a opção do sujeito passivo, preferindo manter o depósito integral da dívida e concomitante responder ao processo penal, teríamos a possibilidade do trâmite mais célere da demanda penal e uma condenação em momento anterior à desconstituição da dívida fiscal pela demanda ordinária com depósito judicial.

Ora, se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, suspende a execução fiscal, que é o caminho apropriado ao recebimento dos valores, não há, em nosso sentir, justa causa/necessidade para que se permita o regular trâmite da ação penal, devendo ser suspenso até o implemento da causa objetiva de punibilidade (exigibilidade ativa).

O implemento da causa objetiva da punibilidade é necessário para que o ente estatal possa cobrar o débito e o sujeito passivo possa pagá-lo.

Essa exata situação ocorrerá, também, na hipótese de suspensão de exigibilidade revelada pela decisão judicial favorável em sede de mandado de segurança ou outra ação ordinária (art. 151, IV e V, ambos do CTN) (BRASIL, 1966).

Permitir o regular trâmite da ação penal, quando a exigibilidade do débito está suspensa porque o sujeito passivo possui provimento judicial favorável, que relativiza a certeza e liquidez do crédito tributário, significa compeli-lo a renunciar a essas decisões favoráveis, para ter a exigibilidade do crédito tributário restituída e poder pagá-lo, extinguindo, por conseguinte, a ação penal.

Mais uma vez estar-se-ia utilizando a ação penal e a estigmatização que lhe é própria, como forma de cobrança indireta do tributo.

Outra situação de suspensão de exigibilidade do crédito tributário é a moratória. Uma interpretação sistemática, em que o direito tributário se comunica com o direito penal, exige que seja suspensão da ação penal, cuja punibilidade se extingue pelo pagamento, afinal a moratória foi concedida pelo próprio credor e até mesmo a execução fiscal foi suspensa, nos termos do art. 151, I, do CTN (BRASIL, 1966).

Interpretação diversa significa a utilização do direito penal como coação indireta para pagamento do crédito tributário.

Por fim, a respeito do parcelamento, tem-se que é outra hipótese que suspende a exigibilidade do débito e, por conseguinte, suspende o trâmite da execução fiscal. O parcelamento, nos moldes da Lei nº 9.430/1996, poderia ser contratado em qualquer fase, que a pretensão punitiva era suspensa (BRASIL, 1996). Atualmente, na forma da Lei nº 12.382/2011, suspende-se a exigibilidade quando parcelado o débito, antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 2011).

É verdade que a Lei nº 12.382/2011 restringe a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva ao parcelamento realizado antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 2011). Trata-se de uma questão de política legislativa, porquanto, se não houvesse lei expressa para limitar os efeitos do parcelamento sobre a pretensão punitiva, tem-se que o

parcelamento, deveria, a qualquer tempo, suspender a pretensão punitiva do Estado por ausência da condição objetiva de punibilidade, qual seja, a exigibilidade ativa.

Posto isso, em uma interpretação integrada dos ramos penais e tributário, respeitando o direito em sua formação sistêmica e a íntima conexão entre direito penal e direito tributário, quando se analisa o direito penal tributário, verifica-se que não é possível permitir ao Ente Estatal utilizar do ramo penal, que é a *ultima ratio*, como forma de coerção indireta para cobrança do tributo.

Enquanto vigor a causa extintiva de punibilidade pelo pagamento (art. 9º da Lei 10.684/03), a exigibilidade ativa, necessária ao pagamento, deve ser considerada como causa objetiva de punibilidade, sendo possível o trâmite da ação penal, apenas, quando presente essa condição (BRASIL, 2003).

#### *4.1.5 Consumação e condição objetiva de punibilidade. Lei aplicável e prescrição*

No tópico 4.1.3 foi definido o momento consumativo do crime penal tributário previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90 como aquele do lançamento tributário, perfectibilizado com a notificação do contribuinte para pagar o tributo ou recorrer, nominado pelo Supremo Tribunal Federal de lançamento "provisório" (BRASIL, 1990).

A consumação desse delito penal tributário no lançamento "provisório" galga-se no fato de que, nesse momento, a autoridade competente verteu em linguagem competente, os critérios material, temporal e espacial aduzidos no mundo social, e os inseriu no mundo jurídico, subsumindo-os à regra matriz de incidência tributária e construindo a norma individual e concreta. Nesse momento, construída a relação jurídica e nascida a obrigação tributária, acompanhada do crédito tributário certo, líquido e exigível, que, em ato contínuo, foi suprimido ou reduzido.

No tópico 4.1.3.2 restou definido que a exigibilidade ativa é condição objetiva de punibilidade, frente à extinção de punibilidade, pelo pagamento do débito, prevista no art. 9º, da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003). Assim, tanto a interposição de recurso administrativo, quanto qualquer uma das causas previstas no art. 151, CTN<sup>17</sup>, suspenderá a pretensão punitiva

---

<sup>17</sup>“Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.” (BRASIL, 1966).

estatal, até o restabelecimento da exigibilidade ativa, necessária ao pagamento do débito e, conseqüentemente, extinção da ação penal (BRASIL, 1966).

Galgado em ambas as premissas, resta-nos, agora, perquirir a lei penal aplicável ao caso, bem como a fluidez do lapso temporal da prescrição penal.

O princípio *tempus regit actum* e o art. 4º, do Código Penal determinam que seja aplicada a lei penal vigente há época do crime: “Art. 4º - Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado” (BRASIL, 1940).

Nos termos outrora aclarados, considera-se tipificado o crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, quando do lançamento tributário, perfectibilizada com a notificação do sujeito passivo para pagamento ou apresentação de recurso (nominado de lançamento provisório<sup>18</sup>), afinal, neste momento, está constituído o crédito tributário que fora reduzido ou suprimido, a atender todas as elementares previstas nesse crime (BRASIL, 1990).

O procedimento tributário administrativo, desenvolvido quando da apresentação de impugnação ao lançamento tributário, por suspender a exigibilidade do crédito tributário, retira a condição objetiva de punibilidade, a suspender a pretensão punitiva estatal. Entretanto, devem ser aplicadas as leis penais e tributárias vigentes há época da apresentação da impugnação ao lançamento tributário, sendo este um direito e uma garantia do sujeito passivo.

Esta interpretação está em consonância com a defesa da tipificação do crime penal tributário quando do lançamento tributário, perfectibilizada com a notificação do sujeito passivo, bem como com a segurança jurídica e a garantia constitucional do direito de recorrer administrativamente<sup>19</sup>. Explica-se:

O sujeito passivo, quando decide exercer, ou não, seu direito constitucional de recorrer administrativamente<sup>20</sup>, deve ter a tranquilidade de que as leis aplicáveis ao caso, independente de exercer, ou não, seu direito de recurso, serão aquelas vigentes à época de sua decisão em recorrer. Leis futuras serão aplicáveis, somente, se mais benéficas.

Trata-se de segurança jurídica e de tutela da expectativa legítima do sujeito passivo, em não ser surpreendido com a sanção de lei mais severa que será aplicável ao seu caso, sendo o sujeito passivo penalizado por exercer seu direito constitucional de recurso.

---

<sup>18</sup> HC 81.611 (BRASIL, 2005).

<sup>19</sup> Art. 5º, L, da Constituição Federal (BRASIL, 1988a).

<sup>20</sup> Art.15, Decreto nº 70.235/72 (BRASIL, 1972).

Em termos práticos, demonstra-se, com o exemplo abaixo, a importância de considerar o lançamento "provisório" como aquele em que se tipifica o delito penal tributário, de modo a garantir a segurança jurídica e se tutelar o princípio da confiança, vejamos:

Empresa C e empresa D foram notificadas, em 05 de junho de 2010, do lançamento tributário. Empresa C apresentou impugnação ao lançamento tributário, que foi julgada e transitou em julgado em 2017. Já a empresa D não recorreu do lançamento tributário, tendo ocorrido o trânsito em julgado administrativo em 2010, após o decurso de 30 dias, contados do lançamento tributário.

A aplicação desvirtuada da súmula vinculante 24<sup>21</sup> e a interpretação do Superior Tribunal de Justiça<sup>22</sup> entendem que a Lei 10.684/2003, vigente há época do lançamento

<sup>21</sup>Súmula vinculante 24/STF: "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." (BRASIL, 2009b).

<sup>22</sup> "AGRAVO REGIMENTAL EM HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA FINS DE SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A NOVA REGRA. PARCELAMENTO POSTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO E DO PRAZO PRESCRICIONAL. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

- Apesar de os fatos perpetrados haverem ocorrido nos anos de 2008 e 2009, nos termos da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo".

- Desse modo, o entendimento firmado pelas instâncias de origem, para negar o pedido de suspensão da pretensão punitiva estatal ao paciente, está em harmonia com a jurisprudência desta Corte Superior pois, havendo a consumação do delito ocorrido em 16/8/2012 - com sua inscrição em dívida ativa -, e após e entrada em vigor da Lei n. 12.382/2011, ocorrida em 1º/3/2011, a qual alterou a Lei n. 9.430/1996, a suspensão da Ação Penal somente poderia ser deferida, se a adesão ao parcelamento houvesse sido formalizada antes do recebimento da denúncia, o que não ocorreu in casu, pois a denúncia foi recebida em 6/3/2015, e a emissão do parcelamento somente se operou em 14/8/2017.

- A pretensão formulada pelo impetrante encontra óbice na jurisprudência consolidada desta Corte Superior, sendo manifestamente improcedente.

- Agravo regimental não provido." (BRASIL, STJ, AgRg no HC 583.302/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 23/06/2020, DJe 30/06/2020 - 2020a).

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. POSSIBILIDADE. PARCELAMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO CONSOLIDADO NA PGFN. EMBARGOS ACOLHIDOS.

I - São cabíveis embargos declaratórios quando houver na decisão embargada qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada.

Podem também ser admitidos para a correção de eventual erro material, consoante entendimento preconizado pela doutrina e jurisprudência, sendo possível, excepcionalmente, a alteração ou modificação do decisum embargado.

II - Conforme a dicção da Súmula Vinculante 24, "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do crédito do tributo".

III - Na hipótese, verifica-se que o lançamento definitivo se deu ainda na vigência da Lei n. 10.684/2003, a qual deve ser observada no caso, e não na vigência da Lei n. 12.382/2011.

IV - Nos termos da Lei n. 10.684/2003, com a formalização do parcelamento de débitos junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, Secretaria da Receita Federal e Instituto Nacional do Seguro Social, independentemente do momento processual em que isso ocorra, a prescrição da pretensão punitiva será suspensa.

V - Oficiadas, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal informaram estar consolidado o parcelamento referente aos créditos tributários que são objeto da ação penal originária.

"provisório" e que permitia que o parcelamento, em qualquer fase processual, suspendia a ação penal, só é aplicável à empresa D, que resolveu não recorrer e teve o trânsito em julgado administrativo em 2010, sob a égide dessa Lei.

Em relação a empresa C, que resolveu recorrer e teve o trânsito em julgado em 2017, aplicar-se-á a Lei nº 12.382/2011, mais gravosa, que restringe a suspensão da ação penal somente se realizado o parcelamento antes do recebimento da denúncia (BRASIL, 2011).

Tal situação, advinda da interpretação que vincula a tipificação do crime penal tributário ao trânsito em julgado administrativo, não pode ser admitida, afinal premia a empresa D com a aplicação da lei mais favorável, porque decidiu não recorrer administrativamente (direito constitucional).

Ora, tendo sido ambas as empresas notificadas, na mesma data, do lançamento provisório, deve ser aplicável, a ambas, a mesma lei vigente à época, independentemente da decisão de recorrer, ou não, administrativamente. Até mesmo porque, a tomada de decisão de recorrer, ou não, administrativamente é realizada com base em um contexto legislativo, não sendo possível adivinhar a vigência futura de novas leis, inclusive que lhes seria prejudicial.

Importante, ressaltar, nesse contexto, que o procedimento administrativo pode durar de 5 a 10 anos, prazo suficiente a promulgação de novas leis.

Diante desse contexto, a fixação do lançamento "provisório" como aquele em que se tipifica e se consuma o delito penal tributário previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90 (BRASIL, 1990), sendo a exigibilidade ativa classificada como condição objetiva de punibilidade, garantem a aplicação das leis vigentes à época da decisão em se recorrer administrativamente, atendendo aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da confiança (proteção das expectativas legítimas).

Posto isso, a discordar da edição da súmula vinculante 24 (BRASIL, 2009b) e da interpretação remansosa do Superior Tribunal de Justiça, defende-se, na presente pesquisa, a garantia de aplicação das leis vigentes à época do lançamento tributário, com a notificação do contribuinte (nominado lançamento "provisório"). Por via de consequência, existindo esse lançamento em 2010, independente de se recorrer administrativamente, deve ser garantida, à empresa C e à empresa D, a aplicação da Lei nº 10.684/2003, que possibilita a suspensão da

---

VI - Demonstrado o deferimento do pedido de parcelamento pelo órgão fazendário responsável, bem como de sua consolidação, com relação à NFLID de n. 35.476.639-2, forçoso reconhecer a procedência do pedido, incidindo ao caso a suspensão da prescrição da pretensão punitiva, nos termos da Lei 10.684/2003. Embargos de declaração acolhidos para determinar a suspensão da ação penal 0018302-75.2011.4.01.3800, no tocante aos débitos com parcelamentos comprovadamente consolidados." (BRASIL, STJ, EDcl no AgRg no REsp 1359919/MG, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 26/03/2019, DJe 16/04/2019 - 2019a).

pretensão punitiva pelo parcelamento, realizado a qualquer momento processual, inclusive após o recebimento da denúncia (BRASIL, 2003).

Definido, mais uma vez, o lançamento tributário, perfectibilizado com a notificação do sujeito passivo, como o momento em que se tipifica e se consuma o crime penal tributário previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, devendo ser aplicadas as leis penais e tributárias vigentes há época, salvaguarda a aplicação de lei posterior mais benéfica, é que se passa a análise da prescrição da pretensão punitiva (BRASIL, 1990).

É verdade que a prescrição da pretensão punitiva se inicia quando da consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal: “Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - do dia em que o crime se consumou” (BRASIL, 1940).

Coerente às conclusões até o momento relatadas, verifica-se que a prescrição da pretensão punitiva se inicia, portanto, da data em que o sujeito passivo é notificado do lançamento tributário.

Ocorre que, no caso de apresentação de impugnação ao lançamento tributário, a suspender a exigibilidade ativa do crédito tributário (condição objetiva de punibilidade), resta o Ministério Público impossibilitado de exercer seu direito de ação até que finde o processo tributário administrativo e sobrevenha o lançamento definitivo, com o restabelecimento da exigibilidade do crédito tributário.

Posto isso, frente à impossibilidade do exercício do direito de ação e do oferecimento de denúncia, o transcurso do lapso temporal prescricional estará suspenso, até o momento em que for possível o livre exercício do direito de ação.

A prescrição pune a inércia daquele que poderia desenvolver a ação penal, mas não o fez no prazo legal estabelecido. Portanto, é decorrência lógica da impossibilidade de se desenvolver ação penal, que seja sobrestado o decurso do lapso prescricional.

Nesse sentido, o enunciado 14 do Conselho da Justiça Federal dispõe que o lapso temporal da prescrição é iniciado com o surgimento da pretensão (*actio nata*), mas somente flui quando exigível o direito subjetivo: “1. O início do prazo prescricional ocorre com o surgimento da pretensão, que decorre da exigibilidade do direito subjetivo” (BRASIL, 2017).

No caso em tela, o direito subjetivo ao desenvolvimento de investigação e de ação penal nasce quando da consumação do crime previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, ou seja, nasce quando da notificação do sujeito passivo a respeito do lançamento "provisório" (BRASIL, 1990). Todavia, o prazo prescricional somente fluirá quando possível o

desenvolvimento da investigação criminal ou o oferecimento da denúncia penal, ou seja, quando implementada a condição objetiva de punibilidade (exigibilidade ativa).

Assim, enquanto estiver suspensa a exigibilidade do crédito tributário (condição objetiva de punibilidade), não será possível o desenvolvimento da ação penal e tampouco o transcurso da prescrição penal. *Mutatis mutandis*, implementada a condição objetiva de punibilidade, é possível o regular trâmite da investigação e da ação penal, e, por isso, iniciará o lapso prescricional penal.

Inclusive, o próprio princípio interpretativo "*ubiademratioibieademdispositio*" e "*contra non valentemagere non curritpraescriptio*", determinam a suspensão do prazo prescricional, quando o Estado não pode exercer sua pretensão punitiva do Estado, afinal "A lei não pode criar situações de incompatibilidade lógica, ou seja, não é aceitável impossibilitar a parte de agir e, ao mesmo tempo, puni-la pela sua inércia" (BRASIL, 2019c). Essa impossibilidade da atuação Estatal, no caso, é revelada pela ausência de condição objetiva de punibilidade, frente à suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Trilhando esse caminho hermenêutico, é que o Supremo Tribunal Federal pacificou posicionamento no sentido de que deve ocorrer a suspensão do prazo prescricional penal nas demandas sobrestadas em sede de repercussão geral, enquanto não julgado o processo paradigma, veja-se:

QUESTÃO DE ORDEM NA REPERCUSSÃO GERAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. CONTRAVENÇÕES PENAIS DE ESTABELECEM OU EXPLORAR JOGOS DE AZAR. ART. 50 DA LEI DE CONTRAVENÇÕES PENAIS. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO, CONFORME A DISCRICIONARIEDADE DO RELATOR, DO ANDAMENTO DOS FEITOS EM TODO TERRITÓRIO NACIONAL, POR FORÇA DO ART. 1.035, § 5º, DO CPC/2015. APLICABILIDADE AOS PROCESSOS PENAIS. SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA RELATIVA AOS CRIMES PROCESSADOS NAS AÇÕES PENAIS SOBRESTADAS. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO DO ART. 116, I, DO CP. POSTULADOS DA UNIDADE E CONCORDÂNCIA PRÁTICA DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS. FORÇA NORMATIVA E APLICABILIDADE IMEDIATA AOS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS DO EXERCÍCIO DA PRETENSÃO PUNITIVA, DO PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA VEDAÇÃO À PROTEÇÃO PENAL INSUFICIENTE. 1. A repercussão geral que implica o sobrestamento de ações penais, quando determinado este pelo relator com fundamento no art. 1.035, §5º, do CPC, susta o curso da prescrição da pretensão punitiva dos crimes objeto dos processos suspensos, o que perdura até o julgamento definitivo do recurso extraordinário paradigma pelo Supremo Tribunal Federal. 2. A suspensão de processamento prevista no §5º do art. 1.035 do CPC não é consequência automática e necessária do reconhecimento da repercussão geral realizada com fulcro no caput do mesmo dispositivo, sendo da discricionariedade do relator do recurso extraordinário paradigma determiná-la ou modulá-la. 3. Aplica-se o §5º do art. 1.035 do CPC aos processos penais, uma vez que o recurso extraordinário, independentemente da natureza do processo originário, possui índole

essencialmente constitucional, sendo esta, em consequência, a natureza do instituto da repercussão geral àquele aplicável. 4. A suspensão do prazo prescricional para resolução de questão externa prejudicial ao reconhecimento do crime abrange a hipótese de suspensão do prazo prescricional nos processos criminais com repercussão geral reconhecida. 5. A interpretação conforme a Constituição do art. 116, I, do CP funda-se nos postulados da unidade e concordância prática das normas constitucionais, isso porque o legislador, ao impor a suspensão dos processos sem instituir, simultaneamente, a suspensão dos prazos prescricionais, cria o risco de erigir sistema processual que vulnera a eficácia normativa e aplicabilidade imediata de princípios constitucionais. 6. O sobrestamento de processo criminal, sem previsão legal de suspensão do prazo prescricional, impede o exercício da pretensão punitiva pelo Ministério Público e gera desequilíbrio entre as partes, ferindo prerrogativa institucional do Parquet e o postulado da paridade de armas, violando os princípios do contraditório e do due process of law. 7. O princípio da proporcionalidade opera tanto na esfera de proteção contra excessos estatais quanto na proibição de proteção deficiente; in casu, flagrantemente violado pelo obstáculo intransponível à proteção de direitos fundamentais da sociedade de impor a sua ordem penal. 8. A interpretação conforme à Constituição, segundo os limites reconhecidos pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, encontra-se preservada, uma vez que a exegese proposta não implica violação à expressão literal do texto infraconstitucional, tampouco, à vontade do legislador, considerando a opção legislativa que previu todas as hipóteses de suspensão da prescrição da pretensão punitiva previstas no ordenamento jurídico nacional, qual seja, a superveniência de fato impeditivo da atuação do Estado-acusador. 9. O sobrestamento de processos penais determinado em razão da adoção da sistemática da repercussão geral não abrange: a) inquéritos policiais ou procedimentos investigatórios conduzidos pelo Ministério Público; b) ações penais em que haja réu preso provisoriamente. 10. Em qualquer caso de sobrestamento de ação penal determinado com fundamento no art. 1.035, §5º, do CPC, poderá o juízo de piso, a partir de aplicação analógica do disposto no art. 92, caput, do CPP, autorizar, no curso da suspensão, a produção de provas e atos de natureza urgente. 11. Questão de ordem acolhida ante a necessidade de manutenção da harmonia e sistematicidade do ordenamento jurídico penal. (BRASIL, STF, RE 966177 RG-QO, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 07/06/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 31-01-2019 PUBLIC 01-02-2019 - 2019c).

Nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal aclara que a não suspensão do transcurso da prescrição penal afrontaria o princípio da proporcionalidade, em seu viés da proibição da proteção insuficiente, afinal o alcance da prescrição penal, quando o Estado está impossibilitado de atuar "implica renúncia tácita do Estado ao exercício regular da sua pretensão punitiva e, por via de consequência, ofensa a direitos fundamentais, que não estão sendo suficientemente protegidos"(BRASIL, 2019c):

O princípio da proporcionalidade, implicitamente consagrado pelo texto constitucional, propugna pela proteção dos direitos fundamentais não apenas contra os excessos estatais, mas igualmente contra a proteção jurídica insuficiente. A proteção insuficiente pode exsurgir nas ocasiões em que o Estado demonstra desinteresse ou omissão na efetiva aplicação das sanções penais, declinando do seu dever de proteger os bens jurídicos mais relevantes para sociedade, que o Direito Penal tutela.

[...]

In casu, insta reconhecer a ofensa ao princípio constitucional da proporcionalidade, na sua vertente da vedação de proteção deficiente, na medida em que a fragilização da tutela penal do Estado, mediante o impedimento do exercício regular da ação

penal, deixa a descoberto direitos fundamentais como a vida, o patrimônio, a dignidade sexual, entre outros que o Estado deveria salvaguardar por meio da norma penal.

[...]

Como destacado na lição doutrinária reproduzida acima, a necessária e suficiente proteção a direitos fundamentais pode ser efetivada por meio de normas processuais, daí decorrendo, logicamente, que a deficiência de proteção também pode advir de uma ordem jurídica processual que não tutele adequadamente esses direitos. Na hipótese em exame, é justamente isso o que se observa: a não suspensão do prazo prescricional em razão de uma causa suspensiva do trâmite processual, ditada pelo próprio ordenamento jurídico, implica renúncia tácita do Estado ao exercício regular da sua pretensão punitiva e, por via de consequência, ofensa a direitos fundamentais, que não estão sendo suficientemente protegidos.(BRASIL, STF, RE 966177 RG-QO, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 07/06/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 31-01-2019 PUBLIC 01-02-2019 - 2019c).

Ainda nesse julgado, o Supremo Tribunal Federal explicita que a não suspensão do transcurso da prescrição penal afrontaria o princípio do contraditório, por inexistência da paridade de armas. Isso porque, enquanto o sujeito passivo se beneficiaria da prescrição, o Estado estaria impossibilitado de exercer sua pretensão punitiva:

Note-se que, enquanto o Ministério Público fica totalmente impedido de exercitar a pretensão punitiva estatal, continua correndo o prazo prescricional que levará à sua extinção, paradoxalmente, pela demora no seu exercício. Percebe-se nitidamente aqui, destarte, não só o cerceamento da prerrogativa acusatória do Parquet, mas também da paridade de armas que é consectário do princípio do contraditório. Com efeito: de um lado, o acusado se beneficia da prescrição em andamento, enquanto de outro, o órgão acusador nada pode fazer senão aguardar o julgamento do mérito da controvérsia com repercussão geral reconhecida, enfrentando impassivelmente, muitas vezes, a causa extintiva de punibilidade pela mora que não lhe é atribuível, tudo resultando na impunidade do réu.(BRASIL, STF, RE 966177 RG-QO, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 07/06/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 31-01-2019 PUBLIC 01-02-2019 - 2019c)

Por fim, em conclusão, o Ministro Relator Luiz Fux propõe a interpretação conforme os postulados da unidade e da concordância prática das normas constitucionais, para que suspenda o prazo prescricional, enquanto não for permitido o desenvolvimento da ação penal, por ausência de fator externo condicionante ao prosseguimento da persecução penal. O escopo dessa interpretação é evitar a contradição gerada, quando se obsta o exercício da pretensão e se permite a sua extinção por não ter sido exercida:

Ademais, conforme acima se destacou, não apenas a regra expressa no art. 116, I, do CP como também todas as demais hipóteses de suspensão do prazo prescricional da pretensão punitiva previstas no ordenamento jurídico nacional possuem como pressuposto um fato que impeça a atuação do Estado-acusador. Ou seja, a mesma “vontade do legislador” que fundamentou a opção expressa da prejudicialidade externa quanto ao reconhecimento do crime como causa suspensiva da prescrição - aplicação do princípio interpretativo *ubi eadem ratio ibi eadem dispositio* -

encontra-se presente na hipótese em comento, na qual se verifica a imposição de óbice legal (art. 1.1035, §5º, do CPC) ao exercício da pretensão punitiva.

O reconhecimento da repercussão geral da controvérsia constitui verdadeiro embaraço à resolução do processo. Tal óbice deve ser compatibilizado com a suspensão do prazo prescricional, justamente por ter se formado uma barreira ao andamento regular do feito. Logo, se a ação penal foi ajuizada a tempo e não abarcada por nenhuma hipótese caracterizadora de inércia, questões estranhas ao processo e que impeçam o seu fluxo regular devem acarretar também a paralisação do prazo prescricional, sob pena de quebra da organicidade do sistema jurídico.

Trata-se, aqui, de empecilho à fluência da prescrição de todo aconselhável, para se evitar a contradição que exsurgiria da própria lei, ao obstar o exercício da pretensão e permitir a sua extinção por não ter sido exercida. Não está se admitindo, é bom que se diga, uma causa de suspensão por obstáculo de fato, a exemplo de situações como calamidade pública, invasão estrangeira ou incêndio de grande dimensão, entre outros, mas por imperativo de natureza jurídica, visto que é a própria lei que obstaculiza o exercício da pretensão punitiva. (BRASIL, STF, RE 966177 RG-QO, Relator(a): LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 07/06/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-019 DIVULG 31-01-2019 PUBLIC 01-02-2019 - 2019c)

No caso analisado, julgado pelo Supremo Tribunal Federal, pacificou-se que não transcorre o prazo prescricional penal, enquanto a ação penal estiver suspensa pelo reconhecimento da repercussão geral. Nesse ínterim, o fator externo condicionante ao prosseguimento da persecução penal é o reconhecimento da repercussão geral em matéria penal, sobrestando a ação penal.

Apossando de todos esses argumentos utilizados para a suspensão do lapso prescricional penal, quando do reconhecimento da repercussão geral e do sobrestamento da ação penal, é possível aplicá-los, também, às demandas penais tributárias, quando presentes as hipóteses previstas no art. 151, do Código Tributário Nacional<sup>23</sup> e, por isso, ausente a condição objetiva de punibilidade (exigibilidade ativa) (BRASIL, 1966).

Isso porque, enquanto não implementa a condição objetiva de punibilidade (exigibilidade ativa), o crime não poderá ser punido, não sendo possível, portanto, o regular desenvolvimento da ação penal. A mora no oferecimento de denúncia não se trata de inércia do Ministério Público, mas, sim, da ausência de causa externa (condição objetiva de punibilidade) que impede o regular trâmite da ação penal.

Assim, é que a ausência da causa objetiva de punibilidade nos crimes penais tributários, revelada pela exigibilidade ativa do crédito tributário, figura-se como obstáculo ao regular desenvolvimento da ação penal, a acarretar a suspensão do curso prescricional penal.

<sup>23</sup> “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.” (BRASIL, 1966).

Nesse sentido, Luiz Regis Prado ensina que, nos casos de delito com punibilidade condicionada, como no crime penal tributário, o termo *a quo* da prescrição é o implemento da condição objetiva de punibilidade:

[...]

Como decorrência lógica, tampouco a participação poderá ser punida, em razão da não satisfação da condição de punibilidade exigível pelo delito. O termo inicial da prescrição nos delitos de punibilidade condicionada, porém, não começa a correr a partir do dia em que o crime se consumou (art. 111, I, CP), mas sim com o implemento da condição objetiva. E isso porque, sendo a prescrição causa extintiva da punibilidade, uma vez não configurada esta não há falar-se em extinção. (PRADO, 2000, p. 440).

No mesmo sentido Maurach e Zipf (1994) para quem a condição objetiva de punibilidade é externa ao tipo penal, sendo que o crime está consumado em momento anterior e o lapso prescricional inicia com a ocorrência da condição objetiva de punibilidade.

Portanto, nos crimes penais tributários, tendo como condição objetiva de punibilidade a exigibilidade ativa, pressuposto necessário à extinção da punibilidade pelo pagamento (art. 9º, da Lei 10.684/03), tem-se que a ausência da exigibilidade ativa nas hipóteses do art. 151 do Código Tributário Nacional implica na impossibilidade do desenvolvimento da ação penal, o que, conseqüentemente, impede o transcurso do lapso temporal prescricional (BRASIL, 1966).

No caso estudado, então, com o lançamento tributário, perfectibilizado com a notificação do sujeito passivo (lançamento "provisório"), há consumação do crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 (BRASIL, 1990). Todavia, interposta a impugnação administrativa, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, III, CTN) e, por via de consequência, suspende-se a pretensão penal tributária, o que paralisa a prescrição da pretensão punitiva (BRASIL, 1966).

O mesmo acontece após o trânsito em julgado administrativo, em que se perfaz qualquer das causas previstas no art. 151, do CTN, a exemplo do sujeito passivo obter uma decisão liminar em mandado de segurança ou outra ação ordinária. Tal situação suspende a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV, CTN), a execução fiscal, a ação penal e, por consequência, a prescrição penal (BRASIL, 1966).

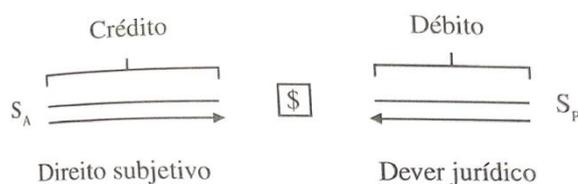
#### *4.1.6 Extinção do crédito tributário e os efeitos penais*

Situação de todo diversa para enfrentar na presente pesquisa trata dos efeitos penais das causas de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Rememorando o aclarado no tópico 3.5.2, para Paulo de Barros de Carvalho (2007), após a subsunção dos fatos à norma geral e abstrata e o nascimento da norma individual e concreta, nascem a obrigação tributária com crédito tributário certo, líquido e exigível.

A obrigação tributária é composta pelo *i*) sujeito ativo, que passa a ter o direito de exigir a quantia, o objeto da prestação, *ii*) sujeito passivo, que tem o dever de pagar, *iii*) objeto da prestação que é individualizado, a surgir o crédito tributário certo, líquido e exigível. Em representação gráfica, a obrigação tributária possui no centro, o seu objeto que é a prestação pecuniária certa, líquida e exigível, e, nas extremidades, possui dois vetores com a mesma intensidade e direção, porém sentidos contrários, que representa o direito subjetivo do sujeito ativo e o dever jurídico do sujeito passivo:

A composição interna do liame obrigacional já foi estudada, mas não custa recordar que é integrada pela presença de três elementos - sujeito ativo, sujeito passivo e objeto - que se entrelaçam em um vínculo abstrato. Renovemos a apresentação.



O gráfico expõe a obrigação tributária na sua completude sintática. Todos os componentes que nele consignamos são elementos ínsitos, necessários e, portanto, imprescindíveis à existência da relação jurídica obrigacional. O objeto é o centro de convergência, para onde afluem as atenções e preocupações dos sujeitos. Diz-se que o sujeito ativo tem o direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Em contranota, o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumpri-la. Reproduzimos essa contraposição de interesses mediante dois vetores, de mesma intensidade, com a mesma direção, porém de sentidos contrários, justamente para mostrar que, satisfeito o dever jurídico, desaparece o direito subjetivo e vice-versa. Ao se anularem mutuamente, extingue-se a relação jurídica, que não pode subsistir, repetimos, à míngua de qualquer dessas entidades integrantes de sua estrutura. (CARVALHO, 2007, p. 394-395).

Não subsiste obrigação tributária e/ou crédito tributário sem esses elementos. Basta que se extinga qualquer das características/pilares da obrigação tributária ou do crédito tributário, que acarretará na extinção da relação jurídica obrigacional. Nesses termos ensinou Paulo de Barros de Carvalho:

Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos:

- a) pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) pelo desaparecimento do objeto;
- d) pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desaparecimento do crédito
- e) pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desaparecimento do débito

Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza. (CARVALHO, Paulo, 2009, p. 394-395).

Tratando especificamente sobre a extinção do vínculo obrigacional, é que o Código Tributário Nacional, em seu art. 156, previu as hipóteses de extinção do crédito tributário, o que, conseqüentemente, gera *i*) a extinção da obrigação tributária, *ii*) a extinção da relação jurídica que liga o sujeito passivo ao sujeito ativo; *iii*) extinção do dever de pagar do sujeito passivo e *iv*) extinção do direito de exigir do sujeito ativo (BRASIL, 1966).

Passa-se a analisar o impacto de cada uma das hipóteses do art. 156, CTN (BRASIL, 1966) frente à hipótese de extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento, prevista no art. art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03, veja-se:

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. 168-A e 337-A 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.

[...]

§ 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).

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

- I - o pagamento;
- II - a compensação;
- III - a transação;
- IV –a 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).

A extinção da punibilidade do crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 se realiza pelo pagamento do débito, ou seja, pela extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, da obrigação tributária; tudo nos termos de ambos os dispositivos legais acima alinhavados (BRASIL, 1990).

A pergunta que remanesce é: *a compensação, a transação, a conversão do depósito em renda, a consignação em pagamento e a dação em pagamento, previstos no art. 156, II, III, VI, VII, VIII e XI, todos do Código Tributário Nacional, que possuem como efeito, nos moldes do pagamento, o desaparecimento da obrigação tributária e do crédito tributário; podem ser equiparados ao pagamento para fins de extinção da punibilidade prevista no art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03?*

Entende-se que sim. Todas estas hipóteses elencadas se equiparam ao pagamento na medida em que são forma de quitação da dívida fiscal, possuindo, inclusive, a mesma natureza jurídica do pagamento, qual seja, obrigação de dar.

A discussão se acirra quando se vislumbra aplicação da extinção de punibilidade pelo pagamento, prevista no art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03, aos casos em que o crédito tributário foi extinto pela remissão da dívida, pela decadência e pela prescrição (BRASIL, 2003).

A remissão da dívida é um perdão realizado pelo Ente Federado, que não possui mais interesse de cobrar e tampouco de receber os valores referente ao crédito tributário. Assim, nos termos do art. 156, IV, CTN, extingue-se o crédito tributário e, conseqüentemente, a obrigação tributária (BRASIL, 1966).

Inclusive, se o sujeito passivo quiser pagar o tributo para fins de extinção da punibilidade da ação penal nos termos do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03, não é lícito ao Ente Federado receber os valores. Surge, portanto, o direito do sujeito passivo ser restituído dos valores pagos, porquanto inexistente relação jurídica que possa sustentar o recebimento desse montante (BRASIL, 2003).

Diante dessa situação, em que o próprio Ente Estatal, credor da dívida, a perdoa, não se verifica plausível o desenvolvimento de ação penal fundada em débito remido, sobretudo quando se tem o pagamento do tributo como extinção da punibilidade.

Ora, o pagamento do tributo exige a existência da relação jurídica, da obrigação tributária e do crédito tributário certo, líquido e exigível, não sendo possível a quitação quando há o desinteresse do Ente Estatal ao recebimento, o que gerou, inclusive, a extinção da relação jurídico tributária.

Posto isso, desenvolver uma ação penal, galgada em crédito remido, invocando a autonomia das instâncias, quando a quitação do débito, no ramo tributário, não é permitida,

significa tratar o direito penal como *prima ratio*, a tutelar interesses totalmente autônomos ao setor jurídico principal, *in casu*, o direito tributário.

Nos ensina Guilherme Merolli (2010, p. 320-321), em sua obra Fundamentos críticos do Direito Penal, que o princípio constitucional da intervenção mínima, revelado pelo brocardo *nulla lex penalissineneccssitate*, é um limite ao poder legislativo, com vista a aparar e conter o arbítrio legislativo ao criminalizar qualquer tipo de conduta. Trata-se, portanto, de um controle à idoneidade da tutela penal.

Esse mesmo autor explicita que o subprincípio da subsidiariedade permite a incidência do direito penal apenas quando é necessário, ou seja, quando as outras formas de controle social fracassarem, veja:

É preciso, pois, impor limites ao próprio legislador; derivando desta imperiosa necessidade de contenção do possível arbítrio legislativo a identificação de alguns critérios que nos informe acerca da idoneidade da tutela penal. Surge, desse modo, o princípio da intervenção mínima (*nulla lex poenalis sine necessitate*)- princípio este que, segundo parcela da doutrina brasileira, subdivide-se em dois subprincípios: o princípio da subsidiariedade do direito penal e o princípio da fragmentariedade do direito penal.

[...]

Pelo princípio da subsidiariedade, a criminalização de uma conduta só é recomendável se fracassarem as demais formas de controle social; ou seja, se, para uma eficiente proteção do bem jurídico, bastarem as medidas civis e administrativas, são estas que devem ser empregadas e, não as medidas penais; em suma, o Direito Penal, na condição de remédio sancionador extremo, só deve ser utilizado como *ultima ratio* da política social do legislador. (MEROLLI, 2010, p. 320-321).

Aplicando-se esse princípio da intervenção mínima e seu subprincípio da subsidiariedade ao caso ora analisado, pergunta-se: *Qual a necessidade em se desenvolver uma ação penal, cuja hipótese de extinção da punibilidade é revelada pelo pagamento do crédito tributário, quando a demanda penal é pautada em crédito tributário remido e, por isso, extinto nos termos do art. 156, IV, CTN?*

Em uma interpretação sistêmica e conjunta da área tributária e penal, revela-se evidentemente desnecessária essa ação penal, sobretudo porque o pagamento, para extinção da punibilidade, não poderá ser realizado. A quitação gerará direito à restituição dos valores pagos, afinal inexistente a relação jurídica obrigacional, a obrigação tributária e o direito à cobrança/recebimento do montante tributário.

A remissão extinguiu a obrigação tributária e o crédito tributário, a gerar o mesmo efeito do pagamento do débito, situação que extingue a punibilidade nos termos do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003).

E são, exatamente, por esses argumentos que impedem o desenvolvimento da ação penal galgada em débito remido, que impedirão, também, o desenvolvimento da ação penal galgada em débito tributário decaído e prescrito.

A decadência se revela pela extinção do direito da autoridade competente realizar o lançamento tributário, não sendo possível a constituição da obrigação tributária e do crédito tributário certo, líquido e exigível. Ou seja, operada a decadência, não é possível a constituição do vínculo obrigacional, motivo pelo qual *i)* o sujeito ativo não terá o direito de exigir o pagamento da dívida tributária, objeto da relação jurídica; *ii)* o sujeito passivo não terá o dever de pagar; *iii)* não haverá relação jurídica obrigacional entre sujeito ativo e passivo e *iv)* não será constituído o crédito tributário certo, líquido e exigível.

Caso a autoridade competente constitua a obrigação tributária e o crédito tributário, quando operada a decadência, ambos serão extintos pela ocorrência da decadência, nos termos do art. 156, V, do CTN (BRASIL, 1966).

Assim, nos exatos termos da remissão, a decadência também gera o mesmo efeito do pagamento, qual seja, a extinção da obrigação tributária e do crédito tributário, não sendo possível a quitação do montante tributário, sob pena de devolução dos valores.

Portanto, não há necessidade do desenvolvimento de ação penal fundada em débito decaído, sobretudo quando a punibilidade é extinta pelo pagamento do débito.

Por fim, e pelos mesmos argumentos alinhavados, é que não é possível o regular trâmite de ação penal galgada em débito prescrito.

Isso porque, a prescrição no direito tributário não atinge o direito de ação (direito processual), mas, sim, o próprio direito material. Ou seja, assim como o débito remido e/ou decaído, tem-se que o débito prescrito extinguirá a obrigação tributária e o crédito tributário (art. 156, V, CTN), gerando, exatamente, o mesmo efeito do pagamento, causa extintiva da punibilidade (art. 156, I, CTN) (BRASIL, 1966).

Como aclarado para a remissão e para a decadência, tem-se que o pagamento de débito prescrito gerará o direito à restituição dos valores entregues ao Ente Estatal, afinal não existe mais direito subjetivo ao recebimento e tampouco dever jurídico ao pagamento. Por via de consequência, não há relação jurídica e nem sequer obrigação tributária que fundamente o pagamento de débito prescrito, sendo, portanto, indevido.

Não à toa que a jurisprudência é pacífica em se devolver os valores pagos a título de crédito tributário prescrito, na medida em que configura como pagamento indevido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO OCORRÊNCIA. PARCELAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO PRESCRITO. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO EXTINTO NA FORMA DO ART. 156, V, DO CTN. PRECEDENTES.

1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões postas à sua apreciação, não havendo que se falar em violação do art. 535 do CPC, sobretudo porque o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos deduzidos pelas partes, desde que seja respeitado o princípio da motivação das decisões judiciais previsto no art. 93, IX, da Constituição Federal.

**2. A prescrição civil pode ser renunciada, após sua consumação, visto que ela apenas extingue a pretensão para o exercício do direito de ação, nos termos dos arts. 189 e 191 do Código Civil de 2002, diferentemente do que ocorre na prescrição tributária, a qual, em razão do comando normativo do art. 156, V, do CTN, extingue o próprio crédito tributário, e não apenas a pretensão para a busca de tutela jurisdicional.**

[...]

(BRASIL, ATJ, REsp 1210340/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 10/11/2010 - 2010a, grifo nosso).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. ARTIGOS 156, INCISO V, E 165, INCISO I, DO CTN. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA. PAGAMENTO DE DÉBITO PRESCRITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA.

**1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente.** Precedentes: (REsp 1004747/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, DJe 18/06/2008; REsp 636.495/RS, Rel. Min. Denise Arruda, DJ 02/08/2007)

2. Recurso especial provido. (BRASIL, STJ, REsp 646.328/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/06/2009, DJe 23/06/2009 - 2009a, grifo nosso).

Mesmo diante dessa realidade, em que a prescrição tributária é instituto diverso da prescrição civil, a jurisprudência brasileira insiste em invocar a autonomia das instâncias para permitir o desenvolvimento de ação penal fundada em débito prescrito, veja:

*HABEAS CORPUS*. PENAL E PROCESSUAL PENAL CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE ATIPICIDADE DA CONDUTA. QUESTÃO NÃO EXAMINADA PELO TRIBUNAL A *QUO*. APRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INÉPCIA DA DENÚNCIA. NÃO OCORRÊNCIA. *WRIT* PARCIALMENTE CONHECIDO E, NESSA EXTENSÃO, DENEGADA A ORDEM.

RELATÓRIO:

Os impetrantes narram, de início, que o paciente foi denunciado pela suposta prática do crime previsto no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990 (crime contra a ordem tributária), combinado com o art. 71 do Código Penal. [...]

. Asseveram, em síntese, que deve ser reconhecida a atipicidade do fato e a inépcia da denúncia.

Entendem, para tanto, que “o tributo (leia-se: crédito tributário) objeto de suposta sonegação foi extinto pela prescrição disciplinada no art. 174 do Código Tributário Nacional, o que impede a configuração do tipo do art. 1.º da Lei 8.137/90”.

Aduzem, nessa linha, que a extinção do crédito tributário pela prescrição tem repercussão na configuração do crime tributário, uma vez que diante da inexistência

do próprio crédito tributário, em razão da prescrição, inexistente bem jurídico a ser tutelado pela norma penal

V O T O.

SENHOR RELATOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI(RELATOR):

Bem examinados os autos, tenho que o caso é de parcial conhecimento da impetração, e, nessa extensão, de denegação da ordem.

Anoto, inicialmente, que a alegação de atipicidade do fato em razão da extinção do crédito tributário pela prescrição não foi analisada pelo Tribunal *a quo* em face da deficiente instrução do *writ*. Essa circunstância impede que esta Corte aprecie tal matéria *per saltum*, com evidente extravasamento dos limites da competência prevista no art. 102 da Carta Magna.

**Ainda que assim não fosse, como destacou o ilustre representante do Parquet federal no parecer que ofertou, acatar a tese de que a extinção do crédito tributário pela prescrição teria reflexos na persecução criminal seria deixar de reconhecer a independência das esferas tributária e penal[...]** (BRASIL, STF, Habeas Corpus nº 116.152. Impetrantes: Plínio Leite Nunes e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Data da Publicação: 21/05/2013, grifo nosso).

Ora, essa invocada autonomia das instâncias gera interpretação, no mínimo, contraditória, afinal se ignora que a prescrição tributária atinge o direito material, qual seja, a própria obrigação tributária e o crédito tributário, extinguindo-os e impedindo que o Ente Estatal receba os valores a título de quitação de débito prescrito.

Assim, qual a necessidade do desenvolvimento de ação penal galgada em débito prescrito, quando a demanda penal tributária tem como causa de extinção da punibilidade o pagamento do débito e, tanto a prescrição como o pagamento, possuem o mesmo efeito, qual seja, extinção do crédito tributário?

A autonomia das instâncias não se sustenta quando se verifica que o desenvolvimento da ação penal compele o sujeito passivo ao pagamento do tributo prescrito para ter extinta a punibilidade e ter cessado o processo penal, e, no dia seguinte, o sujeito passivo ingressa com ação de repetição de indébito para ser restituído dos valores prescritos, visto que considerado pagamento indevido.

Evidente que o desenvolvimento da ação penal embasada em débitos prescritos implica na utilização da ação penal como forma indireta de cobrança de tributo, o que não pode ser admitido.

Por fim, insta ressaltar que não se pretende vincular a prescrição penal à prescrição tributária. Nem sequer se passa por essa análise que não se sustentaria. Questiona-se, apenas, o desenvolvimento de ação penal fundada em débito prescrito, quando há uma causa extintiva de punibilidade pelo pagamento do débito.

Ademais, se restringe a refletir sobre a real necessidade de se desenvolver ação penal fundada em débito prescrito quando a prescrição tributária atinge o próprio direito material

(dívida tributária), a gerar o mesmo efeito do pagamento, qual seja extinção da obrigação tributária e do crédito tributário.

Por fim, se limita a questionar a suposta autonomia das instâncias, para fins interpretativos, quando a análise isolada do direito penal e do direito tributário, permite que o direito penal seja utilizado como coação indireta ao pagamento do tributo para ter extinta a punibilidade e, em ato contínuo, se distribuir uma demanda de restituição dos valores prescritos pagos, visto que indevidos.

Portanto, não restam dúvidas de que todas as hipóteses previstas no art. 156, CTN obstam o regular desenvolvimento da ação penal, visto que as hipóteses previstas neste dispositivo legal possuem, exatamente, a mesma consequência do pagamento, qual seja, extinção da obrigação tributária e do crédito tributário, impedindo que o Ente Estatal receba, licitamente, os valores extintos (BRASIL, 1966).

Todos os pagamentos de crédito tributário extinto, seja pela remissão, pela decadência ou pela prescrição, figurar-se-á como pagamento indevido, visto que a obrigação e o crédito tributários já foram extintos, gerando direito à restituição.

#### *4.1.7 Princípio da Razoabilidade*

A razoabilidade, princípio geral que norteia a aplicação da norma jurídica, exige que, anteriormente à aplicação, seja realizada uma ponderação entre a norma geral e as peculiaridades do caso concreto, a revelar o modo mais adequado à aplicação da norma ou a demonstrar que, naquele caso concreto, devido às especificidades, faz-se necessário deixar de aplicá-la.

Humberto Ávila, citando caso de empresário que importou quatro pés de sofá e, por isso, foi excluído do regime especial de arrecadação tributária, porquanto vedada a importação à empresários adeptos deste regime tributário, explica que à incidência normativa, não basta o atendimento aos critérios previstos na hipótese de incidência, faz-se necessário verificar os efeitos da aplicação da norma geral frente às especificidades do caso concreto, sob pena de lesar o princípio da razoabilidade:

Uma pequena fábrica de sofás, enquadrada em empresa de pequeno porte para efeito de pagamento conjunto dos tributos federais, foi excluída desse mecanismo por ter infringido a condição legal de não efetuar a importação de produtos estrangeiros. De fato, a empresa efetuou uma importação. A importação, porém, foi de quatro pés de sofás, para um só sofá, uma única vez. Recorrendo da decisão, a exclusão foi anulada, por violar a razoabilidade, na medida em que uma interpretação dentro do razoável indica que a interpretação de ser feita em consonância com aquilo que, para

o senso comum, seria aceitável perante a lei. Nesse caso, a regra segundo a qual é proibida a importação para a permanência no regime tributário especial incidiu, mas a consequência do seu descumprimento não foi aplicada (exclusão do regime tributário especial), porque a falta de adoção de comportamento por ela previsto não comprometia a promoção do fim que a justifica (estímulo da produção nacional) (...) No caso acima referido a regra geral, aplicável à generalidade dos casos, não foi considerada aplicável a um caso individual, em razão da sua anormalidade. Nem toda norma incidente é aplicável. É preciso diferenciar a aplicabilidade de uma regra da satisfação das condições previstas em sua hipótese. Uma regra não é aplicável somente porque as condições previstas em sua hipótese são satisfeitas. Uma regra é aplicável a um caso se, e somente se, suas condições são satisfeitas e sua aplicação não é excluída pela razão motivadora da própria regra ou pela existência de um princípio que institua uma razão contrária. Nessas hipóteses as condições de aplicação são satisfeitas, mas a regra, mesmo assim, não é aplicada. No caso analisado as condições de aplicação da regra foram satisfeitas. No caso a condição de aplicação da regra, segundo a qual o contribuinte deve ser excluído de um mecanismo especial de pagamento de tributos quando efetuar uma importação foi preenchida. Ainda assim a regra não foi aplicada: o contribuinte não foi excluído *naquele caso*. Essa concepção de razoabilidade corresponde aos ensinamentos de Aristóteles, para quem a natureza da equidade consiste em ser um corretivo da lei quando e onde ela é omissa, por ser geral. (ÁVILA, 2010, p.156, grifo nosso).

Humberto Ávila (2010), então, conclui, que o princípio da razoabilidade é instrumento interpretativo, a afastar a incidência normativa quando, apesar de presente a hipótese incidência, gera efeitos práticos desvirtuados e colidentes com o objetivo normativo, com o bem jurídico protegido e com o próprio sistema jurídico.

[...] a razoabilidade serve de instrumento metodológico para demonstrar que a incidência da norma é condição necessária, mas não suficiente para sua aplicação. Para ser aplicável, o caso concreto deve adequar-se à generalização da norma geral. A razoabilidade atua na interpretação das regras como decorrência do princípio da justiça. (ÁVILA, 2010, p.157).

Deste modo, o princípio da razoabilidade norteia a incidência da norma jurídica, a preservar outros princípios existentes no direito, sendo que, na aplicação da lei penal, a razoabilidade deve preservar e dar máxima eficiência ao princípio da intervenção mínima, o qual "[...]orienta e limita o poder incriminador do Estado, preconizando que a criminalização de uma conduta só se legitima se constituir meio necessário para a proteção do bem jurídico" (BITENCOURT, 2012, p.13)

Por via de consequência, a aplicação da lei penal norteadada pela razoabilidade e pela intervenção mínima impedem que a norma seja aplicada ao caso concreto, quando sua aplicação revela uso desvirtuado do direito penal, utilizando-o como *prima ratio*.

Invocando o princípio da razoabilidade, é que não se vislumbra possível ação penal embasada em débito prescrito. Isso porque, conforme verificado no tópico 3.7, a prescrição é uma causa extinção da obrigação tributária e do crédito tributário.

No direito tributário, o pagamento do débito prescrito gera ao contribuinte/devedor o direito de ser restituído dos valores pagos, afinal, quando do pagamento do débito prescrito, já não existia qualquer obrigação tributária que tornasse legítimo o recebimento dos valores pelo Ente Federado.

Ao contrário do direito civil, a prescrição do crédito tributário não guarda qualquer relação com direito de ação. No direito tributário, a prescrição do crédito tributário é causa de extinção da obrigação tributária, igualando-se, em efeitos, à decadência e ao pagamento, nos termos do art.156, CTN:

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).

Assim, ainda que, quando realizado o lançamento tributário e tornado líquido o crédito tributário, tenha se consumado o delito previsto no art.1º da Lei 8.137/90, porque existente o crédito tributário reduzido ou suprimido, tem-se que a posterior prescrição do crédito tributário, deve impedir a aplicação da lei penal (BRASIL, 1990).

O impedimento à aplicação da lei penal, para além dos argumentos expostos no tópico retro, galga-se, também, na aplicação do princípio da razoabilidade acima descrito, afinal, em que pese atendido todos os aspectos da hipótese de incidência penal, tem-se que sua aplicação geraria a seguinte situação: Para se evitar o desenvolvimento de uma ação penal, o contribuinte/réu paga o débito tributário prescrito, a extinguir a ação penal pelo pagamento. No dia seguinte, o contribuinte/réu ingressa com ação de repetição de indébito para que seja restituído dos valores tributários prescritos outrora pagos.

Nos termos ensinados por Humberto Ávila (2010), a hipótese de incidência da norma penal é condição necessária, mas não suficiente à aplicação. No caso ora apresentado, qual seja, ação penal desenvolvida com fulcro em débito tributário prescrito, a aplicação da norma penal tributária contraria o sistema jurídico, por seu resultado incongruente, afinal se equipara

a prescrição tributária à prescrição civil, quando aquela tange ao direito material (crédito tributário) e, não, ao direito processual.

Ademais, se utiliza o direito penal como *prima ratio*, ignorando os efeitos da prescrição tributária, matéria incita à norma primária antecedente, a utilizar o direito penal para compelir o contribuinte/réu ao cumprimento de obrigação tributária e ao pagamento de crédito tributário já extintos nos termos do art.156 do CTN, o que gerará o direito à restituição do pagamento do débito prescrito (BRASIL, 1966).

#### 4.1.8 Princípio da Proporcionalidade

O princípio da proporcionalidade permite o controle dos atos do Poder Público, afim de refrear o poder punitivo do Estado, a permitir a restrição da liberdade, somente, quando houver adequação, necessidade e supremacia do valor a ser protegido.

Virgínia de Oliveira Rosa Dobrianskyj, em sua tese de dissertação de mestrado, intitulada “*O princípio da proporcionalidade como critério de aplicação da pena*”, define o princípio da proporcionalidade como “[...]princípio constitucional de adequação e equilíbrio que o legislador e o aplicador da lei penal devem utilizar para aplicar a sanção penal à infração correspondente, não ficando aquém e nem além do dano causado à vítima” (DOBRIANSKYJ, 2009, p. 28).

Assim, o princípio da proporcionalidade é aduzido da “[...]relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim” (AVILA, 2010, p. 163):

O postulado da proporcionalidade não se confunde com a ideia de proporção em suas mais variadas manifestações. Ele se aplica apenas a situações em que há uma relação de causalidade entre dois elementos empiricamente discerníveis, um meio e um fim, de tal sorte que se possa proceder aos três exames fundamentais: o da adequação (o meio promove o fim), o da necessidade (dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro meio menos restritivo do(s) direito(s) fundamentais afetados?) e o da proporcionalidade em sentido estrito (as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?) (AVILA, 2010, p. 163).

A respeito dos elementos constitutivos do princípio da proporcionalidade, passa-se à análise de cada um deles, quais sejam: *i*) meio; *ii*) fim; *iii*) adequação; *iv*) necessidade; e *v*) proporcionalidade em sentido estrito.

O Meio, primeiro dos elementos do princípio da proporcionalidade, figura como a medida destinada a realizar a finalidade. Já o fim, segundo elemento, é revelado pela tutela do bem jurídico protegido.

A adequação, terceiro elemento do princípio da proporcionalidade, é verificada quando os meios são idôneos a realizar um fim. Deste modo, no direito penal, haverá adequação quando o tipo penal redigido for adequado à proteção do bem jurídico. Trata-se, portanto, da adequação entre meio e fim.

Neste contexto, importante alerta trazido por Alice Bianchini, citada por Virgínia de Oliveira Rosa Dobrianskyj (2009, p.33), no sentido de que não basta a verificação da adequação analisada em sentido abstrato, ou seja, certificada pelo tipo penal previsto abstratamente. Faz-se, necessário, avaliar a adequação, também, quando da aplicação da lei penal ao caso concreto, afinal, por vezes, essa aplicação prática revela que, naquele caso, a incidência do tipo penal não é apto ao fim proposto:

Uma lei, portanto, quando de sua edição, pode parecer adequada, mas, no momento de sua aplicação concreta, ou porque as circunstâncias se alteraram ou porque deixou-se de considerar questões relevantes e de implicação prática direta, pode ocorrer de ela não se apresentar apta a contribuir para o fim instituído (BIANCHINI, 2009, p.33).

Portanto, a adequação deve ser verificada pela relação entre meio e fim, de modo que o meio proporcione à realização do fim. Essa análise deve ser tanto abstrata quanto concreta.

Já a necessidade, quarto elemento ínsito ao princípio da proporcionalidade, é verificado quando o meio eleito seja necessário ao alcance do fim almejado. No direito penal, a necessidade é verificada sob três perspectivas: *i)* intervenção mínima; *ii)* proibição do excesso punitivo e *iii)* proibir proteção deficiente

A necessidade, aduzida sob a perspectiva da intervenção mínima, é certificada quando o direito penal se restringe às lesões mais graves, em que outras formas de controle social não são capazes de promover tal proteção. Ou seja, existindo meios alternativos, estes devem ser utilizados em detrimento do direito penal. Nesse sentido, bem explicou o autor Guilherme Merolli:

[...] com o caráter subsidiário do Direito Penal, entende-se que a incriminação de uma conduta só é legítima se constituir meio necessário para a proteção do bem jurídico. O caráter subsidiário do Direito Penal indica, assim, que se outras formas de controle social se mostrarem suficientes para a tutela do bem jurídico, a criminalização de uma conduta não é recomendável. Ou seja, se estas outras formas de controle social evidenciarem-se como sendo eficazes à proteção do bem jurídico, são elas que devem ser utilizadas, e não as medidas penais, posto que o Direito Penal representa a forma mais drástica e incisiva de intervenção punitiva do Estado na esfera da liberdade individual dos cidadãos. Vale dizer, a intervenção penal deve ser a "*ultima ratio*" da política social, sendo legítimo o seu emprego apenas na condição de "soldado de reserva" do legislador (MEROLLI, 2010, p. 18).

Já a necessidade, extraída da proibição do excesso punitivo, delinea-se quando o meio escolhido é aquele menos gravoso dentre todas as opções disponíveis.

Por fim, a necessidade concebida pela faceta de proibição da proteção insuficiente tange à obrigação estatal em se proteger direitos fundamentais, sendo, portanto, parâmetro para controle de omissões estatais. Trata-se de um "dever de agir", ou seja, um dever positivo frente a violação de direitos fundamentais.

O quinto e último elemento do princípio da proporcionalidade é a "proporcionalidade em sentido estrito", em que o Autor Humberto Ávila aclara que o exame desta perspectiva "[...]exige a comparação entre a importância da realização do fim e a intensidade da restrição aos direitos fundamentais"(ÁVILA, 2010, p. 175), a verificar se o alcance do fim justifica a restrição de direitos fundamentais, ocasionada pelo implemento do "meio".

Virgínia de Oliveira Rosa Dobrianskyj consigna que a "proporcionalidade em sentido estrito" deve-se ser certificada quando se responde ao seguinte questionamento: "Existe proporcionalidade entre a medida infligida ao indivíduo e o benefício que ela institui a coletividade?"(2009, p.37).

De posse de todos esses conceitos elementares ao princípio da proporcionalidade, faz-se necessária a detida análise de ações penais fundadas em débitos prescritos para verificar a violação, ou não, ao princípio da proporcionalidade.

Com vista a contextualizar a análise, rememora-se que a elementar "tributo", previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90<sup>24</sup> (BRASIL, 1990) refere-se à crédito tributário, único elemento do tributo capaz de ser suprimido ou reduzido.

Ademais, lembre-se que o pagamento da dívida fiscal gera a extinção do crédito tributário, nos termos do art.156, I, CTN<sup>25</sup> (BRASIL, 1966), sendo causa de extinção da punibilidade nos termos do art. 9º, Lei 10.684/03<sup>26</sup> (BRASIL, 2003).

Assim, nesse contexto, afim de preservar a ordem tributária, pode-se concluir que o meio utilizado e o fim pretendido pelo legislador foram: *i*) meio: penalização da supressão ou

---

<sup>24</sup> “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: [...]” (BRASIL, 1990).

<sup>25</sup> “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:  
I - o pagamento; [...]” (BRASIL, 1966).

<sup>26</sup> “Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90, e nos arts. 168A e 337A do decreto-lei 2.848/40 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.  
§ 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).

redução do crédito tributário, sendo extinta a punibilidade pelo pagamento; ii) fim: recuperar dívida fiscal, recebendo o crédito tributário inadimplido (em aberto).

A análise, sob a perspectiva da adequação, não sustenta a criminalização de redução do crédito tributário, quando este se encontra prescrito. Isso porque, da análise da correlação entre meio e fim pretendidos, verifica-se que a penalização da supressão de créditos (prescritos) não é meio adequado à recuperação de crédito tributário prescrito, na medida em que a prescrição já extinguiu a dívida fiscal. Desse modo, o pagamento de crédito tributário prescrito, gerará o direito à restituição do montante pago, frente a inexistência de relação jurídica a embasar o recebimento dos valores pelo Ente Estatal.

Assim, a penalização da supressão de crédito tributário prescrito para recuperação de dívida fiscal é totalmente inadequada, na medida em que a prescrição fulminou a dívida, não existindo qualquer crédito tributário a ser pago. De posse destes ensinamentos, verifica-se a impossibilidade de se desenvolver ação penal fundada em débito prescrito,

Ademais, a penalização de supressão de créditos prescritos é desnecessária, a afrontar o princípio da intervenção mínima, elemento essencial ao princípio da proporcionalidade. Isso porque, o réu pagará o tributo suprimido e terá extinta a punibilidade do crime e, no dia seguinte, ingressará com ação de repetição de indébito para ser restituído dos valores pagos.

Ora, trata-se da utilização do direito penal como meio indireto de cobrança de tributo, utilizando este ramo jurídico como *prima ratio*, sobrepondo-o ao ramos tributário.

A prescrição do tributo, a extinguir o crédito e obrigação tributários, bem como a relação jurídica existente entre sujeito passivo e Ente Estatal impede o prosseguimento da execução fiscal e impede que o Ente Estatal receba o montante tributário. Por via de consequência, evidentemente desproporcional que a prescrição tributária não se gere qualquer efeito penal, sobretudo quando a prescrição acarreta o mesmo efeito que o pagamento (hipótese de extinção da punibilidade - art.9º, da Lei 10.684/03 (BRASIL, 2003).

Nessa senda, pela inadequação e pela desnecessidade, a penalização da redução e supressão de crédito tributário não pode ser aplicada quando este crédito tributário se encontra prescrito, sobretudo porque a prescrição tributária gera exatamente o mesmo efeito do pagamento ou da decadência, a impedir que o réu exerça seu direito ao pagamento para ter extinta a punibilidade do crime tributário.

## 5 CONCLUSÕES

O primeiro norte adotado pela pesquisa foi a restrição do poder punitivo através da interpretação conjunta dos diversos ramos do direito, a afastar a incomunicabilidade e a autonomia das instâncias.

A interpretação do direito penal tributário a partir do conhecimento dos institutos próprios do direito tributário é imposição verificada na própria estrutura da Regra Matriz de Incidência Penal Tributária, em que se verifica que a hipótese de incidência dessa norma penal é o descumprimento de obrigação imposta pelo consequente da regra matriz de incidência tributária. Explica-se:

A concretização da regra matriz de incidência tributária criou, em seu consequente, obrigação tributária e crédito tributário certo, líquido e exigível, de modo que o sujeito passivo (contribuinte) tem obrigação de pagar e o sujeito ativo (Ente Estatal) tem direito de receber. A frustração, dolosa, do pagamento desse crédito tributário, mediante condutas fraudulentas, foi eleita como critério material da Regra Matriz de Incidência Penal, sendo, portanto, penalizada.

Ou seja, a norma penal tributária é classificada como norma primária derivativa punitiva, porque, em sua hipótese de incidência, há descrição de comportamento frustrado, que havia sido prescrito no consequente da norma tributária antecedente.

Outro norte reitor da presente pesquisa foi a preocupação de se utilizar o direito penal como forma indireta de cobrança da dívida fiscal.

A partir de experiências empíricas, percebeu-se a necessidade de apossar de conhecimentos tributários, a entender as características necessárias ao "tributo", bem como o procedimento e o momento de sua constituição, para, então, analisar, com propriedade, a elementar "suprimir ou reduzir tributo" prevista no art. 1º, da Lei 8.137/90. Este movimento hermenêutico permitiu a primeira restrição ao exercício do poder punitivo, afinal se verificou a impossibilidade de desenvolvimento de ação penal galgada em débito de FGTS ou em dívida advinda da aplicação de multa isolada, afinal ambos os débitos não são "tributos", por não atenderem às características necessárias a este tributo.

O FGTS não é considerado tributo, porque sua receita não é pública derivada, de modo que os valores arrecadados a esse título se destinam à conta bancária do trabalhador.

Já a multa isolada constitui como sanção de ato ilícito, aplicada quando há descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer) pelo contribuinte. Inclusive, por

vezes, há pagamento do tributo (obrigação principal), apesar do descumprimento da obrigação acessória (dever de informação).

Essa interpretação sistêmica do direito penal tributário, a partir do conhecimento de institutos específicos do direito tributário, permitiu concluir que o lançamento tributário, com a notificação do contribuinte para pagar ou recorrer, deve ser considerado o momento consumativo do crime previsto no art. 1º, da lei 8.137/90.

Isso porque, é com o fim desse lançamento tributário officio, nominado pelo Supremo Tribunal Federal de lançamento "provisório", que a autoridade competente terá apurado a conduta do contribuinte, que implicou na redução ou supressão do tributo, bem como terá constituído a obrigação tributária e o crédito tributário, que foi suprimido ou reduzido; independente se haverá interposição, ou não, de recurso administrativo. O lançamento "definitivo" será, apenas, a reafirmação da materialidade já aduzida no lançamento "provisório".

Prova da existência da obrigação tributária e do crédito tributário certo líquido e exigível desde o lançamento "provisório", é que o art.151, III, CTN suspende a exigibilidade do crédito tributário pela interposição de recurso administrativo.

Posto isso, nos termos defendidos na pesquisa, o crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, estará consumado quando do lançamento tributário, com a notificação do contribuinte, nominado pelo STF de lançamento "provisório", motivo pelo qual a lei penal aplicável ao caso será a vigente nessa época do lançamento, nos termos do art. 4º, do Código Penal.

A aplicação da lei penal vigente a época do lançamento tributário atende a segurança jurídica e a tutela da expectativa legítima, bem como mantém incólume a garantia constitucional do direito de recorrer administrativamente. Isso porque, o sujeito passivo não será surpreendido com a sanção de lei mais severa que será aplicável ao seu caso, sendo garantida a aplicação da lei vigente à época em que decidiu exercer seu direito constitucional de recurso.

Já a apresentação de recurso administrativo e todas as outras hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151, CTN, a exemplo do depósito integral do débito ou a liminar em demanda judicial, são causas objetivas de punibilidade, frente à extinção de punibilidade, pelo pagamento do débito, prevista no art. 9º, da Lei 10.684/03, de modo que suspensa a exigibilidade do crédito, a impossibilitar o pagamento da dívida fiscal, será suspensa a pretensão punitiva estatal

Importante salientar que a condição objetiva de punibilidade está adstrita à punição, de modo que guarda relação com o exercício punitivo daquele fato, ou seja, com a possibilidade jurídica de impor a pena. Portanto, a causa objetiva de punibilidade é externa ao delito, que está consumado, e está estritamente vinculada a punibilidade, por razões de política criminal.

A respeito da prescrição da pretensão punitiva, tem-se que estará suspensa, enquanto não houver a condição objetiva de punibilidade, *in casu*, a prescrição da pretensão punitiva estará suspensa enquanto a exigibilidade do crédito estiver suspensa.

A suspensão da prescrição penal é justificada pelo fato de que não há inércia estatal a se punir. A ação penal não é desenvolvida por impossibilidade, frente à ausência da condição objetiva de punibilidade.

Nessa senda, todas as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151, CTN implicarão na suspensão da pretensão penal tributária, o que paralisa a prescrição da pretensão punitiva.

Por fim, como último pilar da pesquisa, analisou-se o impacto de cada uma das hipóteses que extinguem o crédito tributário, previstas no art. 156, CTN, frente à hipótese de extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento, prevista no art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03.

Isso porque, essa possibilidade de extinção da punibilidade do crime previsto no art. 1º, da Lei nº 8.137/90 se realiza pelo pagamento do débito, ou seja, pela extinção do crédito tributário e, conseqüentemente, da obrigação tributária. Acontece que todas as hipóteses previstas no art. 156, CTN, inclusive a remissão, a decadência e a prescrição, já extinguem o crédito tributário, produzindo o mesmo efeito que o pagamento.

Posto isso, defende-se na presente pesquisa que ocorrida qualquer das hipóteses do art. 156, CTN, em que extinto o crédito e a obrigação tributária, nos exatos termos do pagamento, deve-se ser extinta a punibilidade, nos termos do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03.

A defesa dessa aplicação analógica do art. 9º, §2º, da Lei 10.684/03 a qualquer das hipóteses de extinção do crédito tributário, previstas no art. 156, CTN, é galgada no fato de que, uma vez extinto o crédito tributário, não é lícito ao Ente Federado receber os valores, ainda que o sujeito passivo queira pagar o tributo para fins de extinção da punibilidade da ação penal.

Averbe-se que, caso o sujeito passivo pague crédito tributário já extinto, surgirá o direito de ser restituído dos valores pagos, porquanto inexistente relação jurídica que possa sustentar o recebimento desse montante. Posto isso, desenvolver uma ação penal, galgada em crédito remido, prescrito ou decaído, invocando a autonomia das instâncias, quando a

quitação do débito, no ramo tributário, não é permitida, significa tratar o direito penal como *prima ratio*, a tutelar interesses totalmente autônomos ao setor jurídico principal, *in casu*, o direito tributário.

Em uma interpretação sistêmica e conjunta da área tributária e penal, revela-se evidentemente desnecessária essa ação penal, sobretudo porque o pagamento, para extinção da punibilidade, não poderá ser realizado. A quitação gerará direito à restituição dos valores pagos, afinal inexistente a relação jurídica obrigacional, a obrigação tributária e o direito à cobrança/recebimento do montante tributário.

Por fim, se ressaltou na presente pesquisa que não se pretende vincular a prescrição penal à prescrição tributária. Nem sequer se passa por essa análise que não se sustentaria. Questiona-se, apenas, o desenvolvimento de ação penal fundada em débito prescrito, quando há uma causa extintiva de punibilidade pelo pagamento do débito.

Ademais, se restringe a refletir sobre a real necessidade de se desenvolver ação penal fundada em débito remido, decaído ou prescrito quando estes institutos tributários atingem o próprio direito material (dívida tributária), a gerar o mesmo efeito do pagamento, qual seja extinção da obrigação tributária e do crédito tributário.

Coibindo a utilização do direito penal como cobrança indireta de tributos, invoca-se o princípio da razoabilidade e proporcionalidade, que norteiam a incidência da norma jurídica, sendo que, na aplicação da lei penal, a ambos os princípios devem preservar e dar máxima eficiência ao princípio da intervenção mínima.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal**. Rio de Janeiro: Revan, 1990.
- BELLINI, Federico. **Le condizioni obiettive di punibilità**. Torino: G. Giappichelli, 1988.
- BERSANI, Giuseppe; LANZI, Alessio. **I nuovi reati tributari: com particolare riferimento alle tematiche del diritto penale d'impresa**. Torino: Giapichelli, 1995.
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal: parte geral 1**. 17. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2012.
- BRANDÃO, Cláudio. **Tipicidade Penal: Dos elementos da dogmática ao giro conceitual do método entimemático**. Coimbra: Almedina, 2012.
- BRASIL. Conselho da Justiça Federal. **Enunciado 14**. Brasília, DF: CJF, 2017. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/enunciados/enunciado/660>. Acesso em: 25 nov. 2020.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais [...]. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, ano 126, n. 191-A, 5 out. 1988a. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/DOUconstituicao88.pdf). Acesso em: 25 nov. 2020.
- BRASIL. Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1923, 07 mar. 1972.
- BRASIL. Decreto-Lei nº 2.848, de 07 de dezembro de 1940. Código Penal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Rio de Janeiro, p. 2391, 31 dez. 1940.
- BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 11 jan. 2002.
- 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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 31 maio 2003.
- BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430,

de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 28 fev. 2011.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 2745, 23 mar. 1964.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 12452, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 25534, 28 dez. 1990.

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. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 28805, 30 dez. 1996.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 646.328/RS**. Processual civil e tributário. Repetição de indébito. IPTU. Artigos 156, inciso V, e 165, inciso I, do CTN. Interpretação conjunta. Pagamento de débito Prescrito. Restituição devida. 1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente. [...]. Recorrente: Bernardo Sonego. Recorrido: Município de São João do Polêsine. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 23 de junho de 2009. Brasília: STJ, [2009]a. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=Resp+646328&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial nº 1.210.340/RS**. Processual civil e tributário. Violação do art. 535 do CPC. Não Ocorrência. Parcelamento de crédito tributário prescrito. Impossibilidade. Crédito extinto na forma do art. 156, V, do CTN. Precedentes. 1. O acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre as questões postas à sua apreciação, não havendo que se falar em violação do art. 535 do CPC, sobretudo porque o julgador não está obrigado a se manifestar sobre todos os argumentos deduzidos pelas partes, desde que seja respeitado o princípio da motivação das decisões judiciais previsto no art. 93, IX, da Constituição Federal. [...]. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Sinos fita Comércio e Representações Ltda. Microempresa. Relator: Min. Mauro Campbell Marques, 10 de novembro de 2010. Brasília: STJ, [2010]a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12688971&num\\_registro=201001533766&data=20101110&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=12688971&num_registro=201001533766&data=20101110&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 583.302/SP**. Agravo regimental em Habeas Corpus. Penal e Processo penal. Crime contra a ordem tributária. Alteração legislativa para fins de suspensão da pretensão punitiva estatal. Constituição do crédito tributário após a nova regra. Parcelamento posterior ao recebimento

da denúncia. Suspensão do processo e do prazo prescricional. Impossibilidade. Precedentes. Agravo Regimental não provido. – Apesar de os fatos perpetrados haverem ocorrido nos anos de 2008 e 2009, nos termos da Súmula Vinculante n. 24 do Supremo Tribunal Federal, "não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo" [...]. Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, 30 jun. 2020. Brasília: STJ, [2020]a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=111742996&num\\_registro=202001195282&data=20200630&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=111742996&num_registro=202001195282&data=20200630&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.359.919/MG**. Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial. Crime contra a ordem tributária. Suspensão da pretensão punitiva estatal. Possibilidade. Parcelamento do débito tributário consolidado na PGFN. Embargos Acolhidos. I - São cabíveis embargos declaratórios quando houver na decisão embargada qualquer contradição, omissão ou obscuridade a ser sanada. Podem também ser admitidos para a correção de eventual erro material, consoante entendimento preconizado pela doutrina e jurisprudência, sendo possível, excepcionalmente, a alteração ou modificação do decisum embargado. [...]. Recorrente: Jacques Gontijo Álvares. Recorrido: Ministério Público Federal. Relator: Min. Felix Fischer, 16 de abril de 2019. Brasília: STJ, [2019]a. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=94031943&num\\_registro=201202698317&data=20190416&tipo=5&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=94031943&num_registro=201202698317&data=20190416&tipo=5&formato=PDF). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 353**. As disposições do Código Tributário Nacional não se aplicam às contribuições para o FGTS. Brasília, DF: Superior Tribunal de Justiça, [2008]a. Disponível em: [https://ww2.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012\\_31\\_capSumula353.pdf](https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2012_31_capSumula353.pdf). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1.156.016/SE**. Processual civil e tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Execução fiscal. Prescrição reconhecida. Decurso de mais de 5 anos entre a constituição do crédito e o ajuizamento da execução. Parcelamento posterior. Restauração da exigibilidade do tributo. Impossibilidade. Violação do art. 267, V do CPC/1973. Ausência de prequestionamento. Incidência da súmula 211/STJ. Agravo Interno do Estado a que se nega provimento. [...]. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 04 de junho de 2020. Brasília: STJ, [2020]b. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento\\_tipo=5&documento\\_sequencial=110500244&registro\\_numero=201702082257&peticao\\_numero=201800415384&publicacao\\_data=20200604&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=5&documento_sequencial=110500244&registro_numero=201702082257&peticao_numero=201800415384&publicacao_data=20200604&formato=PDF). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 122.755/PE**. Embargos de declaração no recurso ordinário em habeas corpus. Penal e processual penal. Inexistência de obscuridade, contradição ou omissão. Ausência de vício apto a ensejar qualquer das hipóteses de cabimento dos embargos de declaração. Pretensão de rediscutir matéria já decidida. Efeitos infringentes. Impossibilidade. Embargos declaratórios desprovidos. 1. Os embargos de declaração são cabíveis quando houver, na sentença ou no acórdão, obscuridade, contradição ou omissão. Inexistentes quaisquer desses vícios, não se pode falar em cabimento do recurso de embargos de declaração. [...]. Relator: Min. Luiz Fux, 04 set. 2014. Brasília:

STF, [2014]a. Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20122755%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20122755%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 125.001/SP**. Denúncia – Inépcia – Figurino Legal – Atendimento. Uma vez atendido o disposto no artigo 41 do Código de Processo Penal, contendo a denúncia a narração dos fatos e viabilizando a defesa, descabe falar em inadequação. Tributo – Débito – Constituição Do Crédito – Prescrição. A prescrição da pretensão punitiva há de levar em conta a data da constituição definitiva do crédito tributário, sem a qual não se tem condição de procedibilidade. Processo-Crime – Litispendência. Descabe versar litispendência quando diversos os réus e os objetos dos processos-crime. Relator: Min. Marco Aurélio, 26 jun. 2018. Brasília: STF, [2018]a.

Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20125001%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20125001%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 89.983/PR**. Habeas corpus. Penal. Processual penal. Crime contra a ordem tributária. Representação fiscal. Trancamento da ação penal. Decisão definitiva do procedimento administrativo fiscal. Condição de procedibilidade da ação penal. Ordem concedida. 1. Denúncia carente de justa causa quanto ao crime tributário, pois não precedeu da investigação fiscal administrativa definitiva a apurar a efetiva sonegação fiscal. Nesses crimes, por serem materiais, é necessária a comprovação do efetivo dano ao bem jurídico tutelado. A existência do crédito tributário é pressuposto para a caracterização do crime contra a ordem tributária, não se podendo admitir denúncia penal enquanto pendente o efeito preclusivo da decisão definitiva em processo administrativo. Precedentes. 2. Habeas corpus concedido. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 30 mar. 2007. Brasília: STF, [2007]. Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2089983%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2089983%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus nº 97.118/SP**. Processo penal e penal. Crime contra a ordem tributária. Delito de natureza material. Inteligência do art. 1º da Lei 8.137/90. Impossibilidade de proceder-se a qualquer ato de cunho persecutório penal antes da formação definitiva do crédito tributário. Inteligência da decisão proferida na ADI 1.571, Rel. Min. Gilmar Mendes. Jurisprudência pacífica do STF. Entendimento já vigente à época do recebimento da denúncia. E hoje consolidado na súmula vinculante 24. Ordem Concedida. I - Os delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 são de natureza material, exigindo, para a sua tipificação, a constituição definitiva do crédito tributário para o desencadeamento da ação penal. II - Carece de justa causa qualquer ato investigatório ou persecutório judicial antes do pronunciamento definitivo da administração fazendária no tocante ao débito fiscal de responsabilidade do contribuinte. [...]. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 23 abr. 2010. Brasília: STF, [2010]b. Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2097118%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2097118%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Reclamação nº 31.194/RS AgR**. Agravo interno em reclamação. Alegada ofensa à Súmula Vinculante nº 24. Superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa por vícios formais do procedimento. Nulidade do recebimento da denúncia. Não ocorrência. 1. A Súmula Vinculante nº 24 tem por objetivo garantir que o processo penal no qual foram imputados os crimes materiais tributários somente se inicie após a constituição definitiva do crédito. 2. Se, ao tempo do recebimento da denúncia, o crédito havia sido definitivamente constituído na esfera administrativa, o recebimento da denúncia ocorreu de modo válido. [...]. Relator: Min. Roberto Barroso, 13 dez. 2019. Brasília: STF, [2019]b. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22Rcl%2031194%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22Rcl%2031194%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Recurso Ordinário em Habeas Corpus nº 118.246/DF**. Recurso ordinário em habeas corpus. Crime contra a ordem tributária. Artigo 1º, II, da Lei 8.137/1990. Trancamento da ação penal. Falta de justa causa. Atipicidade da conduta. Súmula vinculante nº 24. Sentença condenatória superveniente. Perda de objeto do habeas corpus no superior tribunal de justiça. Condenação confirmada em apelação. Lançamento definitivo do crédito reconhecido. 1. A constituição definitiva do crédito tributário constitui condição para a instauração da persecução penal quanto aos crimes contra a ordem tributária. Entendimento consagrado na Súmula Vinculante nº 24. [...]. Recorrente: Luis Carlos Lima. Recorrido: Ministério Público Federal. Relatora: Min. Rosa Weber, 18 de fevereiro de 2014. Brasília: STF, [2014]b. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20118246%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22RHC%20118246%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Habeas Corpus nº 116.152/PE**. Habeas corpus. Penal e processual penal crime contra a ordem tributária. Alegação de atipicidade da conduta. Questão não examinada pelo tribunal a quo. Apreciação. Impossibilidade. Supressão de instância. Inépcia da denúncia. Não ocorrência. Writ parcialmente conhecido e, nessa extensão, denegada a ordem. I – A alegação de atipicidade da conduta em razão da extinção do crédito tributário pela prescrição não foi examinada pelo Superior Tribunal de Justiça em razão da deficiente instrução do mandamus. Desse modo, fica esta Corte impedida de analisá-la sob pena de indevida supressão de instância, com evidente extravasamento dos limites da competência prevista no art. 102 da Constituição Federal. [...]. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 21 maio 2013. Brasília: STF, [2013]. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20116152%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%20116152%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Habeas Corpus nº 86.032/RS**. "Habeas corpus" - delito contra a ordem tributária - sonegação fiscal - procedimento administrativo-tributário ainda em curso - ajuizamento prematuro, pelo ministério público, da ação penal - impossibilidade - ausência de justa causa para a válida instauração da "persecutio criminis" - invalidação do processo penal de conhecimento, desde o oferecimento da denúncia, inclusive - crime de quadrilha - prescrição penal da pretensão punitiva do estado reconhecida pela procuradoria-geral da república - configuração - declaração de extinção, quanto a tal crime, da punibilidade dos pacientes - pedido deferido. [...]. Relator: Min. Celso de Mello, 13 jun. 2008. Brasília: STF, [2008]b. Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2086032%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2086032%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário nº 193.409/RS**. Constitucional. Art. 55-II da Carta anterior. Contribuição para o PIS. Decretos-Leis 2.445 EC 2.449, de 1988. Inconstitucionalidade. I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo àquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ-120/1190). II - Trato por meio de decreto-lei: impossibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969). Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449, de 1988, declarada pelo Supremo Tribunal no RE 148.754. Recurso extraordinário conhecido e provido. Recorrente: Alfredo Fockink & CIA Ltda. Recorrido: União Federal. Relator: Min. Francisco Rezek, 03 de novembro de 1995. Brasília: STF, [1995]. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur94790/false>. Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.047.419/RS**. Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminal. Crime contra a ordem tributária. Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa. Súmula Vinculante nº 24. Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não provido. [...]. Recorrentes: Fernando HababHerwig, Walter Biral, Rogerio Azzi Silva, Rogerio Garcia da Silva e Breno Cardoso da Silva. Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Min. Dias Toffoli, 23 de abril de 2018. Brasília: STF, [2018]b. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ARE%201047419%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ARE%201047419%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571**. Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. [...]. Relator: Min. Gilmar Mendes, 30 abr. 2004. Brasília: STF, [2004]. Disponível em: [https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201571%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%201571%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 13 maio 2005. Brasília: STF, [2005]. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>. Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Proposta de súmula vinculante 29 Distrito Federal**. Brasília: Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, 2010. Disponível em:

[http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV\\_24\\_\\_PSV\\_29.pdf](http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Reclamação nº 10.131 AgRg**. Agravo regimental em reclamação. 2. Crime contra a ordem tributária. Súmula Vinculante n. 24. 3. A denúncia foi recebida antes da constituição definitiva do crédito tributário. Peculiaridade do caso. A ação penal ficou suspensa até a finalização do procedimento administrativo em virtude de concessão de ordem em habeas corpus impetrado pelo reclamante. Sentença penal condenatória proferida após a constituição definitiva do crédito tributário. Condição objetiva de punibilidade atendida. Ausência de violação à autoridade de decisão desta Corte. 4. Agravo regimental a que se nega provimento. Relator: Min. Gilmar Mendes, 04 ago. 2014. Brasília: STF, [2014]c. Disponível em:

[https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22Rcl%2010131%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=\\_score&sortBy=desc&isAdvanced=true](https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22Rcl%2010131%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true). Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário nº 966.177 RG-QO**. Questão de ordem na repercussão geral no recurso extraordinário. Direito penal e processual penal. Contravenções penais de estabelecer ou explorar jogos de azar. Art. 50 da Lei de Contravenções Penais. Repercussão geral reconhecida. Possibilidade de suspensão, conforme a discricionariedade do relator, do andamento dos feitos em todo território nacional, por força do art. 1.035, § 5º, do CPC/2015. Aplicabilidade aos processos penais. Suspensão da prescrição da pretensão punitiva relativa aos crimes processados nas ações penais sobrestadas. Interpretação conforme a constituição do art. 116, I, do CP. Postulados da unidade e concordância prática das normas constitucionais. Força normativa e aplicabilidade imediata aos fundamentos constitucionais do exercício da pretensão punitiva, do princípio do contraditório e da vedação à proteção penal insuficiente. Recorrente: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Guilherme Tarigo Heinz. Relator: Min. Luiz Fux, 01 de fevereiro de 2019. Brasília: STF, [2019]c. Disponível em:

<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur397311/false>. Acesso em: 25 nov. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 100.249-2**. Relator: Min. Néri da Silveira, 01 de julho de 1988. Brasília: STF, [1988]b.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 24**. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2009]b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>. Acesso em: 25 nov. 2020.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e jurisprudencial)**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 3. ed. São Paulo: Noites, 2009.

COELHO, Sasha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

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

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Da unidade do injusto do direito penal tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 217-229, 1977.

DOBRIANSKYJ, Virgínia de Oliveira Rosa. **O Princípio da Proporcionalidade como Critério de Aplicação da Pena**. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito das Relações Sociais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp099257.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2020.

ÉLER, Káren. **A regra-matriz de incidência tributária**. 2001. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001.

FARAH, Eduardo Tadeu. **Os efeitos da extinção e suspensão da punibilidade penal nos crimes contra a ordem tributária**– Uma abordagem descriminalizante. 2009. Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade Milton Campos, Nova Lima, 2009.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: teoria do garantismo penal**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

GOMES, Luiz Flávio. **Norma e bem jurídico no direito penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio Exaurimento da Via Administrativa e Crimes Tributários. In: TANGERINO, Davi de Paiva Costa; GARCIA, Denise Nunes (Coord.). **Direito Penal Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.p. 83-127.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 15. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2013. 1 v.

HOFMEISTER NETO, Rubens Freire. **A ilegitimidade da intervenção criminal tributária no espaço de juridicidade brasileiro**. 2014. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2014.

HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e Autolançamento**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

- LUISI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto Alegre: SAFE, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MAGALHÃES, Rodrigo Almeida; PEREIRA, Henrique Viana. Premissas para a intervenção punitiva penal nos crimes materiais contra a ordem tributária. *In*: SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (Orgs.). **O Cinquentenário do Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Editora D' Plácido, 2017. 2 v. p. 419-433.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Decadência e Prescrição**. São Paulo: Revista dos Tribunais; Centro de Extensão Universitária, 2008. (Pesquisas Tributárias, nova série, 13).
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Crimes contra a Ordem Tributária. *In*: PRADO, Luiz Regis; DOTTI, Rene Ariel (Orgs.). **Coleção Doutrinas Essenciais: Direito Penal Econômico e da Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. 5 v.
- MAURACH, Reinhart; ZIPF, Heinz. **Derecho Penal**. Parte general: teoria general del Derecho Penal y estructura del hecho punible. Tradução de Jorge Bofill Genzsch e Enrique Aimone Gibson. Buenos Aires: Astrea, 1994.
- MEROLLI, Guilherme. **Fundamentos Críticos de Direito Penal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.
- MONTEIRO, André Vinicius. **Delitos materiais contra a ordem tributária: consumação e Prescrição**. **Revista Criminal**, [S.l.], v. 16, p. 29-41, 2012. Disponível em: [https://www.pucsp.br/cienciascriminais/agenda/ordem\\_tributaria\\_consumacao\\_prescricao\\_andre\\_monteiro.pdf](https://www.pucsp.br/cienciascriminais/agenda/ordem_tributaria_consumacao_prescricao_andre_monteiro.pdf). Acesso em: 25 nov. 2020.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PEREIRA, Henrique Viana; GUIMARÃES, Cynthia Fittipaldi Silva. Crimes materiais tributários: análise crítica da Súmula Vinculante nº 24 do STF. **Juris Plenum**, Caxias do Sul, ano XVI, n. 92, mar./abr. 2020.
- PEREIRA, Marcio. Qual a diferença entre condição objetiva de punibilidade e condição de procedibilidade? **JusBrasil**, [S.l.], mar. 2009. Disponível em: <https://fg.jusbrasil.com.br/noticias/949261/qual-a-diferenca-entre-condicao-objetiva-de-punibilidade-e-condicao-de-procedibilidade-marcio-pereira#:~:text=Conforme%20ensinamentos%20do%20Professor%20Luiz,a%20%C3%B3tica%20da%20sua%20necessidade>. Acesso em: 25 nov. 2020.
- PRADO, Luiz Regis. Apontamento sobre a punibilidade e suas condicionantes positiva e negativa. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 776, p.440-452, jun. 2000.
- PRADO, Luiz Regis. **Curso de Direito Penal Brasileiro**. São Paulo: RT, 2008. 1 v.

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do caráter subsidiário do direito penal**: lineamentos para um direito penal mínimo. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SAIBRO, Henrique. Problemática da prescrição e do momento da consumação do crime tributário. **Revista Consultor Jurídico**, [S.l.], fev. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-17/henrique-saibro-prescricao-consumacao-crime-tributario>. Acesso em: 11 out. 2020.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela e as obrigações tributárias na Constituição Federal**. São Paulo: Editora dos Tribunais, 2001.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Renata Elaine. **Curso de Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil**: lei de introdução e parte geral. 14. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 1 v.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

TÓRTIMA, José Carlos. Despenalização do Delito Fiscal?. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Sanções Penais Tributárias**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2005. p. 476-483.

VELLOSO, Andrei Pitten. Aprejudiziale tributaria: análise da jurisprudência brasileira à luz das experiências italiana e espanhola. **Revista jurídica**, Porto Alegre, v. 57, n. 384, p. 97-120, out. 2009.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; PIERANGELLI, José Henrique. **Manual de direito penal brasileiro**: parte geral. 10 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.