



## O TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ARTIGO 1º, INCISOS I A IV, DA LEI 8.137/1990

The initial term for counting the period of limitation of the punitive claim to crime against the tax order provided by article 1º, items I to IV, of Law 8,137/1990

Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 25/2020 | p. 187 - 219 | Jul - Ago / 2020

DTR\2020\8433

---

Leonardo Nunes Marques

Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes do Rio de Janeiro – UCAM/RJ. Pós-graduado em Direito Material e Processual Tributário pelo IBET. Pós-graduado em Direito Penal Econômico pelo IBCCRIM. Professor universitário. Advogado. leonardo@brumadv.com.br

Franciny Silva da Vitória

Bacharel em Direito pela Faculdade Espírito Santense de Ciências Jurídicas. Bacharel em Relações Internacionais pela Universidade Vila Velha. Pós-graduada em Direito Público pela Faculdade São Geraldo. Servidora pública do município de Vila Velha. franciny.vitoria@hotmail.com

Maine Bubach Giesen

Bacharel em Direito pela Faculdade Espírito Santense de Ciências Jurídicas. Pós-graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Advogada atuante nas áreas tributária e societária. mainebubach@hotmail.com

Área do Direito: Penal; Processual; Tributário

Resumo: A edição da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal (STF) tem gerado latentes discussões, especialmente em relação à contagem do prazo de prescrição aplicável ao crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990. Diante desse contexto, objetiva-se identificar o termo inicial do cômputo do prazo da prescrição da pretensão punitiva do aludido crime contra a ordem tributária. Realiza-se a pesquisa bibliográfica, por meio da coleta de dados em livros, artigos, revistas especializadas e jurisprudência nacional. Conclui-se que o marco inicial de contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva aplicável ao delito descrito no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, é o momento em que se encontrem materializados a supressão ou a redução do tributo e qualquer dos descumprimentos de obrigações acessórias previstos nos aludidos incisos.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária – Termo inicial – Prescrição – Artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990

Abstract: The issue of the Binding Summary number 24 by the Brazilian Supreme Federal Court has generated large-scale discussions, especially regarding the counting time of the statute of limitation applicable to the crime provided by Article 1, Items I to IV, Act 8,137/1990. In this scenario, the present work aims to identify the initial term of computing time of the statute of limitation to punitive claim in regard to the tax offense above mentioned. The bibliographic research was carried out through data collection in books, articles, specialized journals, and jurisprudential decisions. The work concludes that the initial term of computing time of the statute of limitation to punitive claim in regards to crime provided by Article 1, Items I to IV, Act 8,137/1990 is the moment of suppression or reduction of the tax and any non-compliance with ancillary obligations provided in items afore-cited.

Keywords: Crimes against the tax order – Initial term – Statute of limitation – Article 1, items I to IV, of Law 8,137/1990

Sumário:



Introdução - 1.A prescrição no Direito Penal - 2.O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 - Considerações finais - Referências bibliográficas

## Introdução

O decurso do tempo tem influência determinante na garantia da ordem social. Em uma de suas facetas, impede que o Estado detenha o poder eterno de punição dos cidadãos e que a demasiada demora da persecução penal se transforme, por si só, em uma sanção.

Nos crimes materiais, a consumação se aperfeiçoa com a ocorrência do resultado previsto no tipo penal. O inciso I, do artigo 111, do Código Penal, por sua vez, estabelece que a prescrição se inicia a partir do momento da consumação do crime.

O Supremo Tribunal Federal, no ano de 2009, com a edição da Súmula Vinculante 24, consolidou o entendimento de que só se considera consumado o crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), quando proferida a decisão final do processo administrativo fiscal.

Para a Suprema Corte, somente depois da análise definitiva da Administração Pública quanto à legitimidade do lançamento tributário se inicia o curso do prazo de prescrição da pretensão punitiva estatal.

Nesse contexto, o objetivo do artigo é demarcar o momento do início da contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva do crime tipificado no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43).

Além de envolver o debate sobre a posição da Corte Máxima deste país, a relevância do estudo está na contribuição para a indicação da melhor interpretação da legislação que trata da matéria.

Pretende-se consolidar a hipótese de que o marco inicial de contagem do prazo de prescrição da pretensão estatal de punir o crime descrito no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), é o instante em que se conjuga o descumprimento da obrigação principal com algum descumprimento de obrigação acessória previsto nos aludidos incisos.

No concernente à metodologia, adotou-se o modelo bibliográfico pautado na pesquisa doutrinária e da jurisprudência do Poder Judiciário brasileiro.

### 1.A prescrição no Direito Penal

Tradicionalmente, a prescrição é conceituada como a perda do direito de agir em razão do transcurso de um determinado lapso de tempo<sup>1</sup>.

A propósito, Hélio Tornaghi<sup>2</sup> destaca o efeito transformador da fluência do tempo na vida e no Direito. As regras de prescrição, com efeito, constituem tipo de norma que regula a interferência do tempo nas relações jurídicas.

Agnelo Amorim Filho<sup>3</sup> afirma que a contagem do prazo prescricional se inicia com o surgimento da ação (actio nata), marcado pela violação de um direito. A prescrição se aperfeiçoa com a inércia da parte juridicamente lesada.

Em seu Tratado de Direito Privado, Pontes de Miranda resgata, com propriedade, o objetivo das regras de prescrição, ao sustentar que tais normas "servem à paz social e à segurança jurídica"<sup>4</sup>. Elas "não destroem o direito, que é, não cancelam, não apagam as pretensões; apenas, encobrendo a eficácia da pretensão, atendem à conveniência de que não perdue por demasiado tempo a exigibilidade ou a acionabilidade"<sup>5</sup>.

Nota-se que o próprio direito, por ser autopoietico, cria regra a impedir a sua sucessiva



positivação, decorrido certo lapso temporal. Sobre o tempo, como fato jurídico que permite ao direito impor um limite a sua própria criação, Eurico Marcos Diniz de Santi ensina que o "tempo consome os fatos e o direito que deles advém"<sup>67</sup>.

Voltando o olhar ao estudo do Direito Tributário, o mencionado autor defende que as regras de prescrição "operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do direito"<sup>8</sup>.

Em suma, as regras de prescrição, como expressão do princípio da segurança jurídica, afastam o sujeito passivo da submissão eterna à pretensão do sujeito ativo.

O Estado soberano exerce o *ius puniendi* contra aquele que pratica a conduta criminosa. Exerce-o, todavia, de forma limitada. A prescrição é uma das formas de limitação do exercício do referido poder. Trata-se de causa extintiva da punibilidade e está prevista no inciso IV, do artigo 107, do Código Penal.

Nucci assevera que, na seara penal, a prescrição é "a perda do direito de punir do Estado pelo não exercício em determinado lapso de tempo. Não há mais interesse estatal na repressão do crime, tendo em vista o decurso do tempo"<sup>9</sup>.

O professor Fernando Capez, a propósito, esclarece, que o cometimento do crime deflagra o direito estatal de punir, o qual, imediatamente, torna-se pretensão punitiva, submetida a um prazo para satisfação. A prescrição penal é "a perda da pretensão concreta de punir o criminoso ou de executar a punição, devido à inércia do Estado durante determinado período de tempo"<sup>10</sup>.

A prescrição, no Direito Penal, portanto, extingue o próprio direito subjetivo, não atingindo apenas o direito de ação. O Estado vê frustrada a possibilidade de exercer o direito subjetivo de aplicação da sanção penal ao suposto infrator.

O esvanecimento do clamor social por justiça com o lento perpassar dos anos e a precarização da produção da prova, o que pode repercutir em erros de julgamento, fundamentam o instituto da prescrição.

No Direito Penal, a prescrição pode atingir a pretensão punitiva ou a pretensão executória. O inciso I, do artigo 111, do Código Penal, estabelece que o termo inicial da contagem do prazo da prescrição da pretensão punitiva, modalidade que interessa ao presente estudo, é o momento da consumação do crime.

O objeto do debate, com efeito, é o delito consumado previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43).

2.O termo inicial da contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990

2.1.A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal

A Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945) do Supremo Tribunal Federal estabelece que: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990 (LGL\1990\43), antes do lançamento definitivo do tributo."<sup>11</sup>

De acordo com a súmula, o crime contra a ordem tributária nela especificado somente se tipifica ou se pune depois do lançamento definitivo do tributo. Em outros termos, a Corte sumulou o entendimento de que somente depois de encerrado o processo administrativo fiscal é que o crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), consuma-se ou se torna passível de punição. Consequentemente, a constituição definitiva do crédito tributário consistiria no marco inicial da contagem do respectivo prazo prescricional.

O ministro Cezar Peluso, na oportunidade em que foi apreciado o Habeas Corpus 81.611, importante precedente para a consolidação da Súmula Vinculante 24 do STF, aderiu à



compreensão de que o lançamento tributário constitui elemento normativo do tipo penal porque "sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido". E "só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê [...] a chamada preclusão administrativa, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento"<sup>12</sup>.

O Ministro Sepúlveda Pertence, por sua vez, adota o entendimento de que o encerramento da via administrativa de análise da legitimidade do lançamento se traduz em condição objetiva de punibilidade do delito estudado. Isto porque a punibilidade da infração penal está subordinada à "superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento"<sup>13</sup>. Apesar de típico, o fato só se tornaria punível no referido momento.

Verifica-se que, a despeito de a Corte Suprema não haver pacificado o entendimento acerca da natureza jurídica do lançamento, se elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade, restou sedimentado que o crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), consuma-se depois da decisão administrativa definitiva, posterior ao ato de redução ou supressão do tributo, ou apenas se torna punível a partir de então, ficando o início da contagem do prazo prescricional dependente dessa manifestação final.

2.2.A consumação como termo inicial de contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva do crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990

2.2.1.A consumação do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990

Confira-se a redação da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), no ponto em que retrata o objeto do estudo:

"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;" [...]<sup>14</sup>

O artigo veicula um crime de resultado ou material. Para a sua consumação, é indispensável a concretização do resultado naturalístico previsto na descrição típica, qual seja, a supressão ou a redução do tributo.

Já defendemos, a propósito, que o tipo descrito no artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), é classificado como crime de resultado ou material, porque "para a sua consumação é necessária a ocorrência de evento específico e perceptível no mundo fático, que pode ser cindido da ação humana que o provoca"<sup>15</sup>.

A redação do artigo 1º, ao impor a necessidade de que a redução ou a supressão do tributo se materialize "mediante as seguintes condutas", cria uma relação de dependência entre o resultado e a conduta-meio, ou seja, faz com que, para a caracterização do crime sob exame, a supressão ou a redução do tributo deva se aperfeiçoar mediante a prática de uma das condutas descritas nos incisos correspondentes. Significa dizer que a supressão ou a redução de tributo provocadas por comportamentos distintos dos constantes nos incisos do artigo mencionado não se enquadram no tipo penal examinado.



O artigo 1º da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) cuida de crime de ação múltipla ou conteúdo variado. É indiferente se o contribuinte pratica apenas a conduta descrita em um dos incisos ou em todos. Desde que o sujeito passivo seja o mesmo, um único delito se aperfeiçoará e não vários em concurso material.

O Código Penal adotou a Teoria do Resultado para fins de identificação do início da contagem do prazo prescricional, embora, em seu artigo 4º, considere que o crime é praticado no momento da ação ou da omissão, ainda que outro seja o do resultado (Teoria da Atividade). Assim, o crime se considera praticado quando se dá a ação ou a omissão (Teoria da Atividade), mas, paradoxalmente, a prescrição só começa a correr a partir da sua consumação (Teoria do Resultado).

Eugênio Pacelli, a propósito, leciona que "podemos, também aqui, deixar consignado que se considera consumado o delito quando nele se reúnem todos os elementos do tipo penal"<sup>16</sup>. Eis a redação do inciso I, do artigo 14, do Código Penal: "Art. 14. Diz-se o crime: I – consumado, quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal."<sup>17</sup>

Os elementos objetivos do tipo penal esquadriado são a supressão ou a redução do tributo e as ações descritas nos incisos do artigo em questão. Logo, o delito sob análise se consuma com o descumprimento da obrigação tributária principal acompanhado de qualquer dos desatendimentos de obrigações acessórias previstos nos incisos do artigo examinado.

A percepção da inadimplência fiscal é possível a partir do confronto entre a realidade fática e as normas que, na disciplina da incidência tributária, fixam o prazo para o pagamento do tributo.

A obrigação acessória também está prevista na legislação tributária, que estabelece o comportamento a ser posto em prática e o prazo para tanto. Da mesma forma, a identificação do descumprimento do aludido dever instrumental também decorre da comparação do contexto fático com o conteúdo das normas em vigor.

A legislação tributária estabelece, normalmente, um prazo superior para o cumprimento das obrigações acessórias do que para a quitação do tributo devido. Desse modo, e levando-se em conta que para a consumação do delito é necessária a materialização de todos os elementos do tipo penal, o crime restará consumado, de modo geral, no instante em que se caracterizar a omissão do contribuinte quanto à observância da obrigação acessória ou a sua irregular implementação. Isto porque, nesse momento, a obrigação principal já se apresentará descumprida.

Nos casos, todavia, em que as normas em vigor estipularem um lapso de tempo mais dilatado para a quitação do tributo, a consumação da infração penal descrita no artigo 1º da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) ocorrerá com o vencimento do prazo para a observância da obrigação principal.

Seja como for, o marco inicial de contagem do prazo prescricional do crime tipificado no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), será, por imposição do artigo 111, inciso I, do Código Penal, o primeiro momento em que for possível conjugar o inadimplemento da obrigação principal com qualquer dos descumprimentos de obrigação acessória elencados nos mencionados incisos.

Seguindo a doutrina de Edmar Filho<sup>18</sup>, os juristas Cláudio Tessari e Marcelo Scariot<sup>19</sup> defendem que a consumação dos crimes contra a ordem tributária se dá com o exaurimento do processo administrativo fiscal, haja vista que, nesse momento, o tributo "surge efetivamente".

Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>20</sup> sustentam que tributo devido e exigível constitui um dos elementos do tipo penal que apenas se faz presente com o término da discussão administrativa sobre a validade do lançamento. Segundo eles, somente a partir deste





momento se poderia falar em tipicidade. Na mesma linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado<sup>21</sup> afirma que o esgotamento do processo administrativo caracteriza o momento em que se tem certeza de que ocorreu a supressão do tributo, motivo pelo qual só então o delito pode ser considerado consumado.

Ao contrário do concebido pelos autores mencionados, entretanto, o tributo é devido desde a ocorrência do fato gerador. A materialização do fato descrito na norma faz deflagrar a relação jurídica que impõe ao sujeito passivo o dever de recolher o tributo aos cofres públicos. Supressão ou redução de tributo significa a ausência de extinção válida do crédito tributário, no lapso de tempo definido pela legislação de regência.

O § 1º, do artigo 113, do CTN (LGL\1966\26), a propósito, destaca que "a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador"<sup>22</sup>, o que confirma a tese de que o tributo nasce com a materialização do fato jurídico tributário. A supressão ou a redução do tributo, por consequência, dão-se com o descumprimento da obrigação principal, ou seja, logo que transcorrido o prazo para o pagamento do tributo devido.

Seguir a noção de que o crime contra a ordem tributária se materializa com o lançamento ou o término do processo administrativo fiscal, no caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, significa sustentar que a consumação do delito depende do agir da vítima no reconhecimento do resultado criminoso. Em outros termos, representa compreender que o crime apenas se consuma se o ofendido retrata o fato formalmente. No tocante ao transcurso do prazo de prescrição, o agente ficaria, então, submetido à diligência do agredido. Esse cenário, contudo, é totalmente incompatível com o próprio fundamento da prescrição, uma vez que o instituto em questão visa, em nome da segurança jurídica, desprestigiar a inércia do detentor da pretensão, e não o contrário.

Nesses termos, não é com o lançamento tributário, muito menos quando este se torna definitivo, que o tributo surge ou se torna efetivamente devido. O lançamento tributário é o ato que declara a ocorrência do fato gerador e, nos casos do lançamento por homologação, atesta o inadimplemento da obrigação tributária, ou seja, a supressão ou a redução do tributo.

Procede a tese de Rogério Taffarello<sup>23</sup> no sentido de que o delito deve ser considerado consumado no momento da materialização do resultado descrito no tipo penal mediante a prática da conduta fraudulenta elencada no dispositivo sob análise, haja vista a concretização de todos os elementos típicos essenciais. Também é digna de destaque a conclusão do autor de que o trâmite do processo administrativo fiscal em nada interfere na consumação do delito, mas somente na comprovação de sua materialidade, motivo pelo qual a contagem do prazo de prescrição da pretensão punitiva estatal se inicia com o inadimplemento da obrigação tributária.

Na mesma linha, Rodrigo Monteiro<sup>24</sup> defende que a consumação do crime contra a ordem tributária sob exame se opera com a supressão ou a redução do tributo, consistindo o ato resultante do processo fiscal em declaração da materialização pretérita da infração. O jurista conclui, desse modo, que o prazo de prescrição tem início com o inadimplemento das obrigações tributárias.

Cumprir chamar a atenção para o fato de que há normas tributárias que preveem a possibilidade de o sujeito passivo regularizar, integral ou parcialmente, o cumprimento de obrigações acessórias.

Nessa situação, o contribuinte poderá se apresentar, inicialmente, omisso em relação ao cumprimento da obrigação acessória e, posteriormente, dentro de determinado prazo, desfazer sua inércia e observar, integral ou parcialmente, o dever instrumental em questão.

No primeiro contexto, de ulterior observância integral da previsão legal tributária, a ação do agente descaracterizará o crime. Trata-se de hipótese de superveniente exclusão de



elemento do tipo. O descumprimento da obrigação acessória, este que constitui elemento objetivo do tipo penal em destaque, restará afastado, o que excluirá a tipicidade do comportamento do indivíduo.

Na segunda hipótese, de superveniente saneamento incompleto do dever instrumental, a exclusão da tipicidade será apenas parcial, ou seja, dar-se-á unicamente no tocante à regularização eventualmente empreendida.

O fenômeno da reversão da tipicidade penal decorre da previsão, em normas tributárias, da possibilidade de ulterior conformação do sujeito passivo quanto ao cumprimento da obrigação acessória.

Esse cenário normativo está presente, com maior frequência, nos regimes das declarações fiscais, a exemplo da DCTF, DIPJ, DIRPF etc.

O Direito Penal Tributário, como cediço, é um direito de sobreposição, ou seja, trata-se de ramo que, para a sua estruturação, adota institutos do Direito Tributário. A norma penal tributária está repleta de elementos normativos cujos conceitos são fornecidos pelo Direito Tributário.

A normatização e os fenômenos tributários, portanto, influenciam diretamente na caracterização e na dinâmica dos crimes contra a ordem tributária. O regramento tributário, desse modo, integra a descrição normativa do delito.

As alterações do estado do contribuinte, no tocante aos ilícitos fiscais, refletem na subsunção ao tipo penal. A regularização do sujeito passivo quanto ao cumprimento da obrigação acessória, dessa maneira, inquestionavelmente, repercute na configuração do ilícito criminal.

A possibilidade de a Fazenda Pública realizar a fiscalização e a cobrança do tributo dentro de determinado lapso de tempo, combinada com o fato de que a modificação da situação do contribuinte quanto ao cumprimento da obrigação acessória, dentro do aludido interregno, altera a probabilidade de conhecimento do fato jurídico tributário, de maneira a facilitar ou a dificultar, a depender do cenário, a satisfação do crédito tributário, reforça a procedência da tese da superveniência da exclusão da tipicidade, na sistemática do crime examinado.

Por ser dependente do regramento tributário, a tipicidade penal não pode ser apreendida de maneira estática, sem considerar a mudança do estado das coisas, no prazo estabelecido pela legislação. Especialmente, em razão do fato de que o principal objetivo da criminalização do descumprimento da obrigação acessória é evitar o acobertamento da ocorrência do fato gerador, deve-se compreender que o desfazimento da ocultação faz a reprimenda penal perder o sentido.

Em âmbito federal, por exemplo, o saneamento da omissão relativa à apresentação de declaração da dívida impede a autuação do contribuinte ou a aplicação da multa de 150% prevista no artigo 44, § 1º, da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98), uma vez que descaracteriza, no concernente ao cumprimento da obrigação acessória retratada, o cenário de sonegação fiscal, fraude ou conluio (artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/1964 (LGL\1964\15)).

Em termos tributários, outro relevante efeito da declaração da dívida é o de que, nos termos da Súmula 436 do STJ, tal ato é capaz de constituir o crédito tributário e de dispensar a Fazenda Pública do dever de confeccionar o lançamento tributário. Dessa maneira, além de se tratar de comportamento que facilita a exigência do crédito tributário, a adequação do contribuinte quanto à declaração fiscal afasta o engano da fiscalização em relação ao conhecimento do fato jurídico tributário, sequer cabendo a aplicação da multa de ofício, ainda que o inadimplemento da obrigação principal seja mantido.



No contexto concebido, portanto, não é sistemicamente coerente que se sustente a manutenção da tipicidade criminal da conduta do agente. Se a postura do contribuinte já não mais configura uma infração tributária, não há fundamentos para se defender a caracterização da figura delitiva.

Aliás, a conjugação do enunciado da Súmula Vinculante 24 do STF com o preceito contido na Súmula 436 do STJ, embora por outros fundamentos, também inviabiliza a persecução penal ou a torna incoerente, nas hipóteses em que o contribuinte regulariza o pretérito descumprimento da obrigação acessória. Isto porque o primeiro verbete estabelece que a consumação do delito se perfaz com o "lançamento definitivo" e o segundo prevê que inexistirá lançamento tributário se o sujeito passivo declarar a dívida. Haveria, portanto, um impedimento à consumação.

E o equivocado entendimento de que a "entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal" substitui o lançamento tributário conduz à incoerente conclusão de que a consumação do crime sob análise se aperfeiçoaria com o ato de conformação do sujeito passivo quanto à obrigação acessória anteriormente descumprida.

Assim, as premissas tributárias e penal-tributárias prevalecentes nos tribunais superiores, a despeito de questionáveis, também respaldam a inviabilidade da persecução do crime contra a ordem tributária previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), nos casos em que o contribuinte promove a ulterior regularização do cumprimento da obrigação tributária.

A exclusão superveniente de elemento do tipo somente se aperfeiçoa no lapso de tempo definido pela legislação para o cumprimento válido e eficaz da obrigação acessória, ainda que intempestivo e submetido à aplicação de penalidade por observância tardia do dever, ou para o seu refazimento<sup>25</sup>.

O artigo 113, § 3º, do CTN (LGL\1966\26), prevê que a obrigação acessória, acaso descumprida, converte-se em obrigação principal no tocante à penalidade pecuniária. Assim, ainda que permita a regularização ou o posterior atendimento da obrigação acessória, a legislação tributária geralmente estabelece a imposição de sanção para a inobservância do dever instrumental em prazo previamente estipulado. O subsequente comportamento do agente, portanto, poderá regularizar sua situação perante o Fisco, no tocante à determinada obrigação acessória, porém, provavelmente, não afastará a cominação da penalidade pecuniária previamente incidente.

O instituto sob enfoque não se confunde com o arrependimento eficaz, haja vista que este se aperfeiçoa antes da consumação do crime, impedindo a completa materialização do tipo penal, enquanto aquele resta caracterizado depois da consumação do delito. Também não se assemelha ao arrependimento posterior porque, a despeito de ambos ocorrerem posteriormente à consumação, este demanda a reparação do dano, o que não se verifica na hipótese de regularização da obrigação acessória desacompanhada da quitação do tributo.

Logo, se a pessoa jurídica deixa de entregar a DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais no prazo estabelecido pela legislação, omite-se quanto ao recolhimento do tributo devido e, posteriormente, ainda que submetida à aplicação de penalidade pelo cumprimento intempestivo do dever instrumental, apresenta a declaração fiscal com as informações pertinentes, o contribuinte, mesmo não tendo promovido a quitação da exação, não estará sujeito à reprimenda penal, haja vista a exclusão superveniente de elemento do tipo penal.

Tecnicamente, a mesma análise pode ser promovida em relação ao elemento do tipo "suprimir ou reduzir tributo". O legislador, entretanto, preferiu encarar o fenômeno como extinção da punibilidade (artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684/2003 (LGL\2003\526)).





No tocante ao prazo prescricional, a conjugação da omissão no cumprimento da obrigação acessória com o inadimplemento da obrigação principal deflagra a sua contagem, haja vista a caracterização da consumação do delito. A posterior observância parcial do dever instrumental, se puder prevalecer, nos termos da legislação que rege a matéria, excluirá a tipicidade em relação à informação adequadamente apresentada, porém, manterá a falta em relação aos demais elementos. Neste pormenor, portanto, a prescrição permanecerá transcorrendo.

Diante do exposto, conclui-se que o crime contra a ordem tributária em questão se consuma com a supressão ou a redução do tributo combinada com a prática das condutas fraudulentas elencadas nos incisos do artigo sob enfoque. E é exatamente nesse instante que se inicia a contagem do respectivo prazo prescricional.

### 2.2.2.O lançamento tributário e o início da contagem do prazo prescricional

O crime contra a ordem tributária sob exame é, de acordo com o artigo 15 da lei que o instituiu, de ação penal pública. O Ministério Público, portanto, possui a iniciativa da denúncia e qualquer pessoa poderá provocá-lo, desde que forneça informações sobre o fato e a autoria, o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

São condições para a válida deflagração da ação penal: a possibilidade jurídica do pedido, a legitimidade para agir, o interesse de agir (processual) e a justa causa<sup>26</sup>. A justa causa se fundamenta na "obrigatoriedade de que existam no momento do ajuizamento da ação, prova acerca da materialidade delitiva e, ao menos, indício de autoria, de modo a existir fundada suspeita acerca da prática de um fato de natureza penal"<sup>27</sup>.

No Direito Tributário, a legislação prevê condutas denominadas hipóteses de incidência, que, uma vez concretizadas no plano fático, recebem a nomenclatura de fato gerador.

Realizado o fato gerador do tributo, nasce a obrigação tributária que vincula o devedor ao credor. Essa obrigação tem por objeto uma prestação pecuniária. O lançamento tributário formaliza o vínculo obrigacional deflagrado, com a delimitação dos sujeitos ativo e passivo, do objeto da obrigação, o estabelecimento da base de cálculo e da alíquota, bem como do espaço temporal em que o crédito há de ser exigido<sup>28</sup>.

Segundo o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário é a via oficial de declaração da ocorrência do fato gerador e de formalização do crédito tributário. Este importante ato é privativo da autoridade administrativa e confere a certificação do inadimplemento da obrigação tributária.

É por meio do lançamento tributário, portanto, que se atesta a supressão ou a redução do tributo.

Atendendo aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal, ao contribuinte é resguardado o direito de apresentar defesa perante a autoridade administrativa. A impugnação do contribuinte instaura a fase litigiosa do processo administrativo fiscal e suspende automaticamente a exigibilidade do crédito tributário, até que se profira, no âmbito administrativo, uma decisão final e irrecorrível.

Se o sujeito passivo não impugna o lançamento, constitui-se definitivamente o crédito tributário. Se, porém, o sujeito passivo apresenta defesa administrativa, o crédito tributário somente restará constituído de forma definitiva depois da última decisão proferida.

Considerando-se, como visto, que o lançamento tributário certifica a ocorrência da redução ou da supressão do tributo, ou seja, atesta a consumação do delito sob análise, conclui-se que se trata de ato administrativo que comprova a materialidade do crime estudado. Logo, no delito em questão, o lançamento tributário constitui elemento da justa causa, qual seja, a prova da materialidade delitiva, que apenas pode ser produzido



pela autoridade fazendária, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O lançamento tributário não se traduz em ato indispensável à consumação do resultado do crime examinado, mas apenas em declaração oficial de sua materialização. Ele possui natureza declaratória da ocorrência do fato típico e, por isso, constitui condição para a deflagração válida da ação penal. Para fins de oferecimento da denúncia, basta que o ato administrativo em questão tenha sido notificado ao contribuinte, sendo desnecessário aguardar o desfecho de eventual procedimento administrativo fiscal.

Muito embora Fábio Delmanto<sup>29</sup> entenda que o lançamento constitua prova da materialidade delitiva e que o crime se consuma "no momento em que praticada a conduta delituosa, e não por ocasião da comprovação da materialidade delitiva"<sup>30</sup>, o autor sustenta que a característica da provisoriedade do ato administrativo, até o exaurimento do processo administrativo fiscal, impede a propositura da ação penal. Segundo o jurista, bem como Rodrigo Monteiro<sup>31</sup>, Cláudio Tessari e Marcelo Sacriot<sup>32</sup>, apenas o encerramento da esfera administrativa afastaria a dúvida e a incerteza quanto à real existência do tributo e permitiria a instauração da ação penal. Estes últimos sustentam que, enquanto não finalizado o processo administrativo fiscal, o cenário é de prova meramente indiciária da conduta delituosa.

Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>33</sup> comungam do entendimento de que, no curso da via administrativa destinada ao questionamento da legitimidade do lançamento tributário, estará presente a dúvida quanto ao tributo ser ou não devido, não se podendo falar em crime fiscal. Para eles, o mais importante para o direito penal não é a constituição do crédito tributário, mas sim a certeza sobre a sua existência.

Na mesma linha, Rogério Taffarello<sup>34</sup> adota a posição de que a legítima comprovação da materialidade do crime tributário, ou seja, a prova suficiente à demonstração da justa causa imprescindível à deflagração da ação penal, apenas se alcança com o encerramento do processo administrativo fiscal.

A suposta provisoriedade do lançamento tributário também conduz Cândido Brandão<sup>35</sup> a concluir que, apenas depois do aludido ato administrativo se tornar definitivo, é possível a instauração da ação penal. Ele afirma, todavia, que essa definitividade somente é alcançada posteriormente ao término do processo administrativo e de eventual ação judicial cível.

Ainda que se possa falar em constituição definitiva do crédito tributário, tal como consta no artigo 174 do Código Tributário Nacional, a aplicação do qualificativo definitivo ao lançamento tributário é totalmente equivocada. A constituição do crédito tributário pode ser encarada como definitiva porque, nos termos do artigo 142 do CTN (LGL\1966\26), trata-se de atividade administrativa privativa. Logo, com o encerramento da fase administrativa, a constituição do crédito tributário se apresenta exaurida. O lançamento tributário, todavia, jamais será definitivo, haja vista a possibilidade de sua desconstituição na via judicial, até mesmo por ação rescisória, ou de ofício, pela própria Administração.

Aliás, a definitividade, tecnicamente falando, sequer se agrega à constituição do crédito tributário. Isto porque, em termos de formalização da relação jurídica tributária, um lançamento complementar poderá ser confeccionado posteriormente ao primeiro, inclusive depois do término do respectivo processo administrativo. E, em termos de desconstituição do crédito tributário, como visto, ela não é alcançada com o esgotamento do processo administrativo ou judicial.

Desse modo, qualquer construção teórica que se arrime nas características da provisoriedade ou da definitividade do lançamento tributário será frágil.

Fabio Goldschmidt e Felipe Moreira de Oliveira<sup>36</sup> questionam a aptidão probatória do lançamento debatido administrativamente diante da carência de eficácia plena do ato



administrativo.

Alexandre Wunderlich e Marcelo Mayora<sup>37</sup>, a propósito, atribuem à suspensão da eficácia do lançamento, no curso do trâmite administrativo, a conclusão pela ausência do tributo devido.

Não procede, entretanto, o argumento de que o lançamento tributário, antes do término do processo administrativo fiscal, não produz efeitos. A interrupção da decadência e o ensejo ao arrolamento de bens são, exemplificativamente, efeitos não abalados pela discussão administrativa. A própria certidão obtida pelo contribuinte, no curso do processo administrativo fiscal, é a positiva com efeitos de negativa, diversamente do que ocorreria se o lançamento não tivesse produzindo qualquer efeito.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não significa o afastamento da integral eficácia do lançamento, mas apenas do efeito que dá ensejo à prática dos atos de exigência da prestação pecuniária.

Além disso, a certeza conferida à relação jurídica tributária documentada, atributo mais relevante para a persecução penal, não é afastada pela suspensão da exigibilidade do crédito tributário. É o qualificativo da certeza, a propósito, que atesta a ocorrência da supressão ou da redução do tributo devido<sup>38</sup>.

A despeito do equívoco da afirmação de que o lançamento "faz nascer o tributo", ensejando a consumação do delito e o início da contagem do prazo prescricional, vale registrar as pertinentes observações de Luiz Renato Pacheco<sup>39</sup>, no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário apenas inviabiliza o ajuizamento da execução fiscal, não atingindo o reconhecimento da existência do tributo.

Rodrigo Oliva Monteiro<sup>40</sup>, por sua vez, a despeito de encarar o lançamento tributário como ato dotado de presunção de legitimidade e de veracidade, sustenta que ele apenas respalda a instauração de inquérito policial, não sendo suficiente sequer para justificar o indiciamento.

A presunção de legitimidade e de veracidade do conteúdo do lançamento, todavia, significa que a inadimplência registrada no documento não se traduz em cenário fático dúbio ou incerto, mas em contexto presumidamente verdadeiro. O lançamento tributário declara, com presunção de veracidade, o tributo devido, ainda que seja passível de desconstituição total ou parcial, na via administrativa ou judicial. E isso é suficiente, em termos de comprovação da materialidade, para a instauração da ação penal.

O lançamento tributário, porém, não marca a consumação do delito em questão, nem tampouco a sua prática, razão pela qual se pode afirmar que não constitui elemento normativo do tipo penal.

Conceitua-se elemento do tipo a circunstância que compõe a descrição da conduta penalmente relevante. Os elementos objetivos do tipo, segundo Assis Toledo, são "todas as circunstâncias da ação típica que não pertencem ao psiquismo, ao mundo anímico do agente"<sup>41</sup>. Os elementos objetivos se subdividem em descritivos e normativos.

Para o mencionado autor, os primeiros "exprimem juízos de realidade, isto é, fenômenos ou coisas apreensíveis diretamente pelo intérprete", enquanto os elementos normativos se traduzem em "termos ou expressões que só adquirem sentido quando completados por um juízo de valor, preexistente em outras normas jurídicas ou ético-sociais"<sup>42</sup>.

O artigo 1º da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43) prevê o inadimplemento da obrigação tributária como elemento objetivo do delito, bem como as condutas descritas nos respectivos incisos. Noutro giro, além da falta de recolhimento do tributo devido, enquadram-se no conceito de elemento objetivo do crime sob análise todas as práticas tendentes a ludibriar a fiscalização em relação à ocorrência do fato gerador previstas nos incisos I a IV, do artigo 1º, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43).



A análise detida do dispositivo sob enfoque, entretanto, permite perceber, mesmo que se possa afirmar que o crime em destaque apenas restará configurado se a redução ou a supressão se referir a tributo devido, que o instituto do lançamento tributário não encontra previsão expressa na aludida regra. Daí se poder afirmar que o ato administrativo em questão não se traduz em elemento objetivo do tipo investigado. Em outros termos, o lançamento tributário não compõe, ainda que tacitamente, a descrição da conduta típica estudada.

Como se não bastasse, embora se possa afirmar que o lançamento atribui exigibilidade ao crédito tributário, não se deve olvidar que tal qualificativo repercute tão somente na possibilidade de o crédito, geralmente já inadimplido, ser cobrado do sujeito passivo. É em momento anterior ao lançamento tributário, contudo, que se aperfeiçoa o descumprimento da obrigação tributária, ou seja, a supressão ou a redução do tributo. Nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento de ofício ou por declaração, na mesma linha, não é o lançamento tributário que marca o momento da supressão ou redução do tributo. Aliás, nestes casos, o inadimplemento da obrigação tributária se aperfeiçoa posteriormente ao lançamento, invalidando, por razões óbvias, a afirmação de que o ato administrativo em questão corresponde à materialização do delito.

O ex-ministro Joaquim Barbosa<sup>43</sup> compartilha o entendimento de que a consumação do crime em destaque se opera com a supressão do tributo, ou seja, com a lesão ao Fisco, não sendo razoável acrescentar elemento não pretendido pelo legislador.

Desse modo, ao contrário do que restou consignado na ementa da decisão proferida no HC 81.611, o lançamento tributário não se traduz em elemento normativo do tipo penal previsto nos incisos I a IV, do artigo 1º, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43).

As condições objetivas de punibilidade, por outro lado, são circunstâncias excepcionais que, por razões de política criminal, autorizam a punição do agente. Quando presentes, a despeito da consumação do delito, da tipicidade e da antijuridicidade da conduta, a punibilidade do sujeito ativo fica dependente da ocorrência de um determinado evento. Em outros termos e nas palavras de Bitencourt, elas funcionam "como um elemento externo que condiciona a relevância penal do comportamento realizado pelo agente"<sup>44</sup>. O autor ensina que "as condições objetivas de punibilidade são alheias à estrutura do crime, isto é, não o integram e, por conseguinte, não são objeto do dolo ou da culpa"<sup>45</sup>.

Para Luiz Regis Prado, as condições objetivas de punibilidade "são exteriores à ação e delas depende a punibilidade do delito, por razões de política criminal (oportunidade, conveniência)"<sup>46</sup>.

Em suma, embora o legislador considere antijurídica a conduta por ele descrita, o ordenamento jurídico prevê que a punição daquele que a coloca em prática somente será possível se aperfeiçoada determinada condição. Nas palavras de Mendes de Carvalho, "as condições objetivas de punibilidade não intervêm na determinação da consumação do delito, pois não pertencem aos elementos do tipo objetivo. Assim, o delito se consuma com absoluta independência da verificação do elemento condicionante"<sup>47</sup>.

O ex-Ministro Sepúlveda Pertence, como já adiantado, considerou, no julgamento do HC 81.611, que a constituição definitiva do crédito tributário caracterizaria uma condição objetiva de punibilidade, uma vez que a punição do agente dela dependeria. O ex-Ministro Joaquim Barbosa, todavia, discordou dessa construção teórica, afirmando que "não vejo como condicionar o exercício da ação penal a um evento futuro e incerto, extrínseco ao crime, que é o conceito doutrinário das condições objetivas de punibilidade"<sup>48</sup>.

O lançamento tributário, com efeito, não consiste em circunstância alheia ao delito que torna punível a conduta do agente.



Em primeiro lugar, porque inexistente disposição legislativa nesse sentido. Em nosso ordenamento jurídico, a punibilidade da conduta típica é a regra e o seu condicionamento é a exceção que demanda previsão legislativa.

O artigo 83 da Lei 9.430/1996 (LGL\1996\98), a propósito, traduz-se em preceito de otimização da persecução penal em âmbito federal. O seu objetivo é o de atribuir segurança à deflagração da ação penal, haja vista que o término do processo administrativo fiscal garante maior convicção quanto à ocorrência do delito. O dispositivo em questão não faz qualquer referência a momento de consumação do crime, não estabelece condição para o oferecimento da denúncia e não alude a prazo prescricional.

Além disso, como ensina Cláudio Fonteles<sup>49</sup>, o conteúdo do lançamento tributário, no tocante à supressão ou à redução do tributo, volta-se ao reconhecimento da tipicidade da conduta e não da sua punibilidade.

O lançamento se traduz em prova do cometimento do delito. Não se trata, portanto, de circunstância que torna o crime punível, ainda que, sob o aspecto processual, a deflagração da ação penal dependa de sua confecção. É assim, porém, porque o processo penal impescinde da prova da materialidade da infração.

Isso não quer dizer, todavia, que a conduta típica e antijurídica do agente apenas se torna punível com o lançamento tributário definitivo. Este ato administrativo, em verdade, apresenta-se como condição para o processamento do autor do delito. Ao menos em abstrato, portanto, o cometimento do ilícito em questão é punível desde a sua consumação, ou seja, independentemente da constituição definitiva do crédito tributário.

Desse modo, conclui-se que o lançamento tributário não constitui elemento normativo ou condição objetiva de punibilidade do crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43). Improcede, portanto, a afirmação de que o delito sob enfoque se consuma com a sua lavratura ou com a sua consolidação na via administrativa.

Com o lançamento, tem-se o reconhecimento administrativo, que se presume verdadeiro, do descumprimento da obrigação tributária, ou seja, da consumação do delito, o que configura prova da materialidade da infração, componente da justa causa a ensejar a instauração da ação penal.

Ademais, encarar o lançamento tributário definitivo como elemento normativo do tipo ou condição objetiva de punibilidade do delito examinado conduz à incoerência de se admitir um duplice momento de consumação do crime ou uma duplicidade de marcos iniciais de contagem da prescrição penal, nos contextos em que o ato administrativo de constituição do crédito tributário é anulado por vício formal.

O inciso II, do artigo 173, do CTN (LGL\1966\26), estabelece que o direito de a Fazenda Pública lançar se inicia "da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado"<sup>50</sup>.

Logo, nas hipóteses em que o lançamento contém vício formal, é possível que mais de um ato administrativo seja editado.

Acolher a procedência da tese prevalecente no STF, portanto, significa aceitar a esdrúxula possibilidade de dupla consumação do crime contra a ordem tributária sob enfoque e a identificação de dois momentos de início de contagem da prescrição da respectiva pretensão punitiva.

Forçoso concluir, dessa maneira, que a infração penal estudada se consuma por ocasião da conjugação do inadimplemento da obrigação tributária com um dos descumprimentos de obrigações acessórias elencados nos incisos I a IV, do artigo 1º, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43).





Sendo assim, e levando em conta a previsão contida no artigo 111, inciso I, do Código Penal, no sentido de que a prescrição começa a ocorrer no dia em que o crime se consuma, tem-se que o prazo da prescrição da pretensão punitiva relativa ao crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), inicia-se no instante identificado no parágrafo anterior.

Para Scandelari, a propósito, "inexiste [...] suporte legal à consideração de que é a condição de punibilidade que consuma o crime"<sup>51</sup>. O jurista sustenta que, em verdade, "os pressupostos de punibilidade não têm qualquer influência na consumação do crime, tampouco sobre os marcos iniciais e interruptivos da prescrição"<sup>52</sup>.

Scandelari conclui que a contagem do prazo prescricional tem início com o descumprimento da obrigação tributária e não com o cumprimento da condição estipulada pela Súmula Vinculante 24, do STF:

"O exaurimento da via administrativa apenas confirmará se realmente pode-se cogitar do elemento objetivo normativo 'tributo' [...]. Havendo essa confirmação no âmbito administrativo será possível admitir a materialidade, em tese, da sonegação fiscal; nunca, porém, em data diversa daquela em que a sonegação de fato ocorreu. [...] As citadas decisões do STF instauram uma verdadeira ficção jurídica na contagem dos prazos prescricionais para os crimes tributários materiais, já que eles não se consumam no âmbito administrativo ou, como disse Assis Toledo, 'nos tribunais, por ato do juiz', mas por obra de seu autor, e exatamente ao tempo em que ele a executa."<sup>53</sup>

Ademais, não se vislumbra incongruência ou prejuízo à acusação no acolhimento da tese de que corre o prazo prescricional entre o inadimplemento da obrigação principal combinado com a inobservância da obrigação acessória e a confecção do ato administrativo de lançamento, haja vista a possibilidade da prática de atos de investigação, no aludido lapso temporal.

O mesmo ocorre, a propósito, com os demais crimes, até a conclusão do inquérito policial, donde se extraem os requisitos de indício de autoria e prova da materialidade.

Ainda que o Ministério Público não possua competência para constituir o crédito tributário, possui o dever de, diante da suspeita da ocorrência do crime, comunicar os fatos ao Fisco para que este promova o lançamento tributário, de maneira a se obter a prova da materialidade delitiva suficiente ao oferecimento da denúncia.

A inércia quanto à persecução penal, todavia, conduz ao aperfeiçoamento da prescrição. Essa é a lógica do sistema.

Conforme visto, a consumação do crime ocorre com a sua efetiva prática e não com a sua posterior comprovação ou declaração por um documento formal. Ilustra-se a afirmação por meio da apresentação de uma analogia com o atestado de óbito. Este apenas certifica que a morte ocorreu, mesmo sendo elaborado depois do seu aperfeiçoamento no mundo fático. Trata-se de documento que constitui prova da materialidade do homicídio. Nada impede, portanto, que, antes de sua confecção, sejam iniciadas as investigações, conquanto dada a morte propriamente dita.

Esse mesmo paralelo entre o lançamento tributário e o laudo de corpo de delito foi promovido pelo ex-Ministro Joaquim Barbosa, em voto proferido no HC 81.611, ao sustentar que aquele "é a comprovação, por um ato administrativo presumidamente legítimo, de que o réu é um devedor da Fazenda. E isso significa apenas que houve o resultado naturalístico previsto no tipo incriminador"<sup>54</sup>.

A ausência de lançamento não impede a apuração ou investigação do delito, em especial, para fins de coleta de indícios de autoria e, até mesmo, reforço da comprovação da materialidade. A autoridade policial e o Ministério Público estão obrigados a, diante da suspeita da prática criminosa, comunicar o fato ao Fisco para fins de eventual confecção do lançamento tributário. Os cidadãos, no mesmo sentido, estão



autorizados a provocar a iniciativa do Ministério Público.

A instauração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal, ademais, não interfere no curso do prazo de prescrição, antes da instauração da ação penal, nem interfere no oferecimento da denúncia porque o ato administrativo de lançamento já é dotado de presunção de legitimidade e certeza. Em outros termos, a prova da materialidade, elemento constitutivo da justa causa, já pode ser extraída do lançamento tributário, independentemente da sua definitividade. O lançamento tributário, portanto, como fonte de prova do preenchimento de uma das condições da ação penal, já permite o oferecimento da denúncia. Desse modo, não há que se aguardar a constituição definitiva do crédito tributário para fins de instauração da ação penal, ao contrário do apregoadado na Súmula Vinculante 24 do STF.

O lançamento tributário, ato administrativo que conta com presunção relativa de legitimidade, é prova suficiente da materialização dos elementos objetivos do tipo, ainda que esteja submetido a procedimento administrativo de revisão.

A considerar a relevância da revisão administrativa do lançamento, o que fez com que o legislador atribuísse o condão da suspensão automática da exigibilidade do crédito tributário a tal via, o processo administrativo fiscal se traduz, nos termos do artigo 116, inciso I, do Código Penal<sup>55</sup>, em questão prejudicial ao prosseguimento da ação penal.

Configura-se, então, conforme se extrai do artigo 93 do Código de Processo Penal, hipótese de suspensão do curso da ação penal instaurada, com a consequente sustação do curso do prazo prescricional.

A prejudicialidade, aliás, decorre do fato de o Direito Penal Tributário se valer, para a sua estruturação normativa, de institutos pertinentes a outro ramo, o Direito Tributário. Não é por outro motivo, inclusive, que as normas que tipificam os crimes contra a ordem tributária são ricas em elementos normativos.

Juary Silva<sup>56</sup>, a esse respeito, defende que o Direito Penal Tributário é sistema de segundo grau porque as condutas que retrata não pertencem ao mundo natural, mas ao Direito Tributário, ramo que constitui seu antecedente lógico.

O referido autor, muito embora entenda que o término do processo administrativo fiscal constitua condição de procedibilidade da ação penal, admite que o recebimento da denúncia antes da constituição definitiva do crédito tributário imponha ao magistrado o sobrestamento do feito com fundamento no artigo 93 do Código de Processo Penal. E procede dessa forma buscando respaldo na autorização da utilização da analogia entre o processo judicial cível e o processo administrativo fiscal contida no artigo 3º do CPP (LGL\1941\8). O autor destaca, ainda, que "o codificador de 1941 não poderia imaginar o surgimento do Direito Penal Tributário, ocorrido com a Lei n. 4.729/65 (LGL\1965\13)"<sup>57</sup>.

Acrescente-se à interpretação analógica autorizada pelo artigo 3º do Código de Processo Penal e à ausência de previsão acerca do superveniente Direito Penal Tributário, sustentadas pelo jurista, o fundamento de que a formalização da relação jurídica tributária, indispensável à confirmação da materialidade delitiva, é ato de competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do artigo 142 do CTN (LGL\1966\26). Nessa matéria, portanto, cabe ao Poder Judiciário tão somente confirmar ou infirmar a descrição contida no lançamento tributário. O órgão judicial, portanto, não possui competência para a confecção do aludido ato.

Joaquim Barbosa, no mesmo sentido, assevera que "o deslinde acerca da relação jurídica tributária é estranho ao direito penal, de forma que, em louvor à regra da especialidade, tal relação jurídica há de ser mais bem apreciada pelo juízo ou órgão que ordinariamente cuida dessa matéria"<sup>58</sup>, o que justifica o reconhecimento da prejudicialidade do trâmite do processo administrativo fiscal.



Flávio Gomes e Alice Bianchini<sup>59</sup> entendem que o tramitar do processo administrativo fiscal não atrai a aplicação do art. 93 do CPP (LGL\1941\8), porque sequer deveria se cogitar no oferecimento da denúncia antes da constituição definitiva do crédito tributário, já que não se pode falar em tributo devido e, por isso, em conduta típica.

Rodrigo Monteiro<sup>60</sup>, por sua vez, defende que a pendência do desfecho da via administrativa de análise da legitimidade do lançamento não constitui questão prejudicial porque o art. 93 do CPP (LGL\1941\8) faz remissão a um processo judicial e não administrativo.

A despeito da crítica ao pensamento de que o processo administrativo fiscal reflete um cenário de dúvida tributária, adere-se à concepção de Eduardo Reale Ferrari<sup>61</sup> de que a discussão administrativa do crédito tributário se traduz em questão prejudicial heterogênea da ação penal tributária. Trata-se de discussão que antecede lógica e juridicamente o deslinde do processo penal, impondo-se ao juiz criminal, na pendência do debate administrativo da dívida, a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal.

Cláudio Fonteles<sup>62</sup>, na mesma linha, encara o processo administrativo fiscal como questão prejudicial heterogênea, já que se caracteriza como discussão submetida à autoridade diversa do juiz criminal cujo resultado impacta diretamente no desfecho da ação penal.

Inegavelmente, o desfecho do processo administrativo fiscal repercute diretamente na caracterização do delito fiscal. Se a decisão administrativa final é favorável à Fazenda Pública, resta confirmada a materialização do inadimplemento da obrigação tributária. Se, por outro lado, o processo administrativo se encerra com decisão direcionada à desconstituição do lançamento, torna-se lógica e juridicamente inviável a conclusão pela ocorrência da supressão ou da redução de tributo a fundamentar uma condenação penal. Eis a evidência da prejudicialidade.

Para Florence Haret<sup>63</sup>, a caracterização do debate travado no âmbito administrativo como questão prejudicial não supera uma série de dificuldades. Uma delas é a necessidade de propositura de ação para a resolução da questão. A outra é a dependência da subjetividade do magistrado quanto à complexidade da solução da controvérsia. Por fim, ter-se-ia a limitação probatória inerente à discussão tributária.

Os apontamentos, entretanto, não procedem, haja vista que, respectivamente: a) o enfretamento travado na via administrativa é, por natureza, questão a ser resolvida pelo juízo cível e pende de decisão capaz de repercutir diretamente na caracterização do delito, ainda que a relação processual judicial não tenha sido, de fato, deflagrada<sup>64</sup>; b) a discussão tributária deve ser presumida como de difícil solução para o juízo criminal; e c) em termos probatórios, a limitação não atinge a discussão administrativa ou judicial do crédito tributário, mas apenas o seu processo de constituição, fase que, nesta altura, já está superada.

As interpretações ampliativas defendidas, ademais, buscam justificativa no fato de a edição do artigo 93 do Código de Processo Penal (1941) ter ocorrido décadas antes da primeira tipificação do crime contra a ordem tributária (1965). Assim, quando da elaboração do CPP (LGL\1941\8), não era possível ao legislador imaginar a repercussão da discussão administrativa na tipificação de um delito ainda não concebido.

A prescrição, portanto, corre antes do lançamento tributário e apenas se suspende no momento da suspensão do processo penal, diante da deflagração da fase litigiosa do processo administrativo fiscal.

Isso não significa que, automaticamente, a discussão administrativa suspenda o curso do prazo prescricional, mas sim que, quando o magistrado suspender o curso do processo, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal, o prazo de prescrição também



restará suspenso.

Há que se lembrar, ainda, que a suspensão do processo penal apenas ocorre depois da inquirição das testemunhas e da produção das outras provas de natureza urgente. Assim, ainda que pendente a discussão administrativa relativa ao crédito tributário, a denúncia pode ser oferecida, as testemunhas inquiridas e as provas urgentes produzidas. Dentro desse lapso temporal, com efeito, não há que se falar em suspensão do curso do prazo prescricional.

Desse modo, o curso do processo administrativo fiscal, que é capaz de reverter a comprovação da materialidade do crime, não interfere, antes da instauração da ação penal, no curso da prescrição porque não impede o oferecimento da denúncia, haja vista que o lançamento tributário constitui prova da materialidade apta para satisfazer o requisito da justa causa.

O trâmite do processo administrativo fiscal, posteriormente à instauração da fase litigiosa, então, consiste, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal, em questão prejudicial ao prosseguimento do feito penal, o que demanda a suspensão da ação penal, tendo em vista a possibilidade de desconstituição do lançamento, ou seja, a descaracterização da comprovação da materialidade delituosa, pela própria autoridade administrativa.

Merece destaque, por fim, o fato de que a aplicação da Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945) do Supremo Tribunal Federal conduz à eternização da pretensão punitiva do Estado, em flagrante violação ao postulado da segurança jurídica.

A esta conclusão se chega a partir da percepção de que a legislação estabelece o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador ou do primeiro dia do exercício financeiro seguinte para a lavratura do lançamento tributário que, adicionado ao prazo médio de cinco anos de duração do processo administrativo fiscal destinado à revisão do aludido ato administrativo<sup>65</sup> e somado ao lapso prescricional de 12 anos aplicável à infração penal examinada, resulta na identificação de um período de aproximadamente 22 anos, a contar da inadimplência tributária, para a instauração da ação penal contra o contribuinte.

Perceba-se que a prevalência desse entendimento praticamente repercute na duplicação do prazo para a extinção da pretensão punitiva estatal, período em que o agente ficaria à mercê da atuação do órgão de acusação. Essa situação é incompatível com o próprio fundamento da prescrição, que é o de não permitir a eternização das relações jurídicas e o indefinido estado de incerteza. Além disso, é inquestionável a precarização da produção de provas nesse longo espaço de tempo.

Scandelari, a propósito, destaca a inconveniência social e pessoal da punição tardia do delito, haja vista o "despropósito de se retomar a discussão de uma culpa que deixou de ser atual, pois dela o agente já se poderá ter desvencilhado, por arrependimento ou penitência"<sup>66</sup>.

Nesses termos, é infundada a tentativa de afastamento do termo inicial de contagem do prazo prescricional da pretensão estatal de punir o crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), do momento da sua efetiva consumação, qual seja, o da presença concomitante do inadimplemento da obrigação tributária principal e dos descumprimentos de obrigação acessória elencados no mencionado dispositivo.

#### Considerações finais

O crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), é material. O momento de sua consumação é aquele em que o contribuinte efetivamente reduz ou suprime o tributo por meio do inadimplemento da obrigação tributária principal combinado com qualquer dos descumprimentos de obrigação acessória apontados no tipo penal.



O lançamento é ato administrativo privativamente responsável pela certificação do inadimplemento da obrigação tributária. Traduz-se, portanto, em fonte de prova da materialidade do crime enfocado.

O lançamento tributário não constitui elemento normativo ou condição objetiva de punibilidade do crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43). Improcede, portanto, a afirmação de que o delito examinado se consuma ou se torna punível com a lavratura do mencionado ato administrativo ou com o encerramento do processo administrativo fiscal.

Nesses termos, e considerando que a prescrição começa a correr do dia em que o crime se consumou, conforme inciso I, do artigo 111, do Código Penal, a contagem do prazo da prescrição da pretensão punitiva do crime previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43), inicia-se no instante em que se conjuga o descumprimento da obrigação principal com algum descumprimento de obrigação acessória previsto nos aludidos incisos.

#### Referências bibliográficas

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. Disponível em: [www.direitocontemporaneo.com/wp-content/uploads/2014/02/prescricao-agnelo1.pdf]. Acesso em: 20.10.2017.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2009.

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013.

BONFIM, Edilson Mougnot. Curso de Processo Penal. São Paulo: Saraiva, 2016.

BRANDÃO, Salvador Cândido. Direito Penal Tributário: Extinção da Punibilidade. Repertório IOBde Jurisprudência, São Paulo, n. 12, 1993.

CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal. Parte Geral (arts. 1º a 120). São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Érika Mendes de. Punibilidade e delito. São Paulo: Ed. RT, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013.

DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. A suspensão e o início da contagem do prazo prescricional nos crimes tributários. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 856, p. 423-443, fev. 2007. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 1027-1056, fev. 2011.

DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 109-132, fev. 2011.

FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais 50/6, jan. 1997.

FONTELES, Cláudio. A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 796, p. 492-497, fev. 2002.

GOLDSCHIMIDT, Fábio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira de. Procedimento administrativo tributário e ação penal. Vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTANA,





Carlos (Coords.). *Direitopenal tributário*. São Paulo: MP, 2005.

GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, v. 8, p. 255-286, fev. 2011.

HARET, Florence. Súmula Vinculante 24 do STF e os crimes tributários – Crime omissivo material, poderes do Ministério Público, prazo prescricional penal e outros contornos jurídico-pragmáticos. *Revista Tributária das Américas*, v. 7, p. 35-59, jan.-jun. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. A propositura da ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 88, p. 189-200, jan.- fev. 2011. *Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa*, v. 5, p. 341-373, jul. 2011.

MARQUES, Leonardo Nunes; GUIDI, Victor Misse. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43). *Revista Tribunais e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 131, p. 259-278, nov.-dez. 2016.

MONTEIRO, Rodrigo Oliva. Dos crimes contra a ordem tributária: definição do tributo e formação do tipo. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 64, p. 145-196, jan.-fev. 2007. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, v. 8, p. 399-440, fev. 2011. *Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa*, v. 5, p. 561-602, jul. 2011.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Manual de Direito Penal*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. *Curso de Processo Penal*. São Paulo: Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, v. 86, p. 201-230, set.-out. 2010. *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário*, v. 8, p. 287-314, fev. 2011.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. São Paulo: Ed. RT, 2013. v. 1: parte geral, arts. 1º ao 120.

PONTES DE MIRANDA. *Tratado de Direito Privado*. Campinas: Bookseller, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF. Disponível em: [<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef-2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-f>] Acesso em: mar. 2018.

SCANDELARI, Gustavo Britta. O termo inicial da prescrição em crimes tributários e o recente posicionamento do STF. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 102, v. 936, 2013.

SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998.

TAFFARELLO. Rogério Fernando. Improriedades da Súmula Vinculante 24 (MIX\2010\2945) do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva e LIRA, Rafael (Coords.). *Direito Penal Econômico. Questões Atuais*. São Paulo: Ed. RT, 2011.

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137/1990 (LGL\1990\43)): Contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na RCL 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 122, p. 267-289, maio-jun. 2015.



TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. São Paulo: Saraiva, 2000.

TORNAGHI, Hélio apud SANTOS, Nilton Agnaldo Moraes dos. A técnica de elaboração de sentença civil. São Paulo: Saraiva, 1997.

WUNDERLICH, Alexandre; ALVES, Marcelo Mayora. Desde os reclamos da doutrina até o leadingcase do STF: HC 81.611/DF e o exaurimento da esfera administrativa nos crimes tributários. Ciências Penais, v. 8, p. 123-136, jan.-jun. 2008. Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa, v. 5, p. 63-78, jul. 2011.

---

1 AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. Disponível em: [www.direitocontemporaneo.com/wp-content/uploads/2014/02/prescricao-agnelo1.pdf]. Acesso em: 20.10.2017.

2 TORNAGHI, Hélio apud SANTOS, Nilton Agnaldo Moraes dos. A técnica de elaboração de sentença civil. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 56.

3 AMORIM FILHO, 2017, p. 12.

4 MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Campinas: Bookseller, 2000. p. 36.

5 MIRANDA, Pontes de. 2000, p. 36.

6 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Decadência e prescrição no direito tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001. p. 45.

7 Eurico acrescenta que: "No tempo nascem os fatos, no tempo nasce o direito, no tempo morrem os fatos, pelo tempo o direito extingue o direito. Tal qual Chronos (Saturno), o direito, implacável, devora o direito que de sua seiva surge. Decadência e prescrição são formas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo." (SANTI, Eurico Marcos Diniz de, 2001, p. 46).

8 SANTI, Eurico Marcos Diniz de, 2001, p. 02.

9 NUCCI, Guilherme de Souza. Manual de Direito Penal. Rio de Janeiro: Forense, 2014. p. 558.

10 CAPEZ, Fernando. Curso de Direito Penal. Parte Geral (arts. 1º a 120). São Paulo: Saraiva, 2011. p. 613.

11 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante n. 24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I ao IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. Data de aprovação: Sessão Plenária de 02.12.2009, DJe 232, de 11.12.2009. Disponível em: [www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265]. Acesso em: 29.10.2017.

12 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin, coator: Superior Tribunal de Justiça, j. 10.12.2003. Disponível em: [http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807]. Acesso em: 20.10.2017.



13 Ibidem.

14 BRASIL. Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm)]. Acesso em: 22.10.2017.

15 MARQUES, Leonardo Nunes; GUIDI, Victor Misse. Apontamentos sobre a amplitude material da norma contida no art. 1º, II, da Lei 8.137/1990. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 131, p. 260, nov.-dez. 2016.

16 OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. Curso de Processo Penal. São Paulo: Atlas, 2014. p. 266.

17 BRASIL. Decreto-lei 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)]. Acesso em: 28.10.2017.

18 ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Direito penal tributário: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2009. p. 120.

19 TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo Luiz. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra ordem tributária (art. 1.º da Lei 8.137/1990): Contradições entre a Súmula Vinculante 24 do STF, e as decisões proferidas no HC 108.037/ES e na MC na RCL 17.303/MA (HC 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 12, p. 267-289, maio-jun. 2015. DTR\2015\6515, p. 12.

20 GOMES, Luiz Flávio; BIANCHINI, Alice. Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 255-286, fev. 2011. DTR\2005\166.

21 MACHADO, Hugo de Brito. A propositura da ação penal no crime de supressão ou redução de tributo e a Súmula Vinculante 24. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 88, p. 189-200, jan.-fev. 2011. Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa, v. 5, p. 341-373, jul. 2011.

22 BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)]. Acesso em: 23.10.2017.

23 TAFFARELLO, Rogério Fernando. Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: FRANCO, Alberto Silva e LIRA, Rafael (Coords.). Direito Penal Econômico. Questões Atuais. São Paulo: Ed. RT, 2011. p. 319 e 327.

24 MONTEIRO, Rodrigo Oliva. Dos crimes contra a ordem tributária: definição do tributo e formação do tipo. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 64, p. 145-196, jan.-fev. 2007. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 399-440, fev. 2011. Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa, v. 5, p. 561-602, jul. 2011.

25 A título ilustrativo, o artigo 9º, § 5º, e § 2º, inciso II, da Instrução Normativa da Receita Federal Brasileira 1.599/2015, estabelece que o "direito do sujeito passivo de pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração" e "a retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto [...] alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal".

26 BONFIM, Edilson Mougnot. Curso de Processo Penal. São Paulo: Saraiva, 2016. p.



225-226-227.

27 BONFIM, Edilson Mougnot, 2016, p. 229.

28 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 370.

29 DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 109-132, fev. 2011.

30 DELMANTO, Fábio Machado de Almeida. A suspensão e o início da contagem do prazo prescricional nos crimes tributários. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 856, p. 423-443, fev. 2007. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 1027-1056, fev. 2011.

31 MONTEIRO, Rodrigo, 2011, p. 13.

32 TESSARI, Cláudio, 2015, p. 12.

33 GOMES, Luiz Flávio, 2011, p. 10.

34 TAFFARELLO, Rogério, 2011, p. 326.

35 BRANDÃO, Salvador Cândido. Direito Penal Tributário: Extinção da Punibilidade. Repertório IOB de Jurisprudência, São Paulo, n. 12, p. 12, 1993.

36 GOLDSCHMIDT, Fabio Brun; OLIVEIRA, Felipe Cardoso Moreira de. Procedimento administrativo tributário e ação penal. Vínculos necessários: a desconstrução do mito da independência das esferas. In: ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; SANTANA, Carlos (Coords.). Direito penal tributário. São Paulo: MP, 2005. p. 121.

37 WUNDERLICH, Alexandre; ALVES, Marcelo Mayora. Desde os reclamos da doutrina até o leading case do STF: HC 81.611/DF e o exaurimento da esfera administrativa nos crimes tributários. Ciências Penais, v. 8, p. 123-136, jan.- jun. 2008. Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa, v. 5, p. 63-78, jul. 2011. DTR\2008\19, p. 12.

38 A propósito, a decisão interlocutória prolatada com base na verossimilhança da alegação de inexigibilidade do tributo discutido judicialmente seria a única causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário apta a fragilizar o requisito da certeza da relação jurídica formalizada.

39 OLIVEIRA, Luiz Renato Pacheco Chaves de. Reflexões sobre os crimes tributários. Revista Brasileira de Ciências Criminais, v. 86, p. 201-230, set.-out. 2010. Doutrinas Essenciais de Direito Tributário, v. 8, p. 287-314, fev. 2011. DTR\2010\725, p. 10.

40 MONTEIRO, Rodrigo Oliva, 2011, p. 13.

41 TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 153.

42 TOLEDO, Francisco de Assis, 2000, p. 154.

43 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin, coator: Superior Tribunal de Justiça, j. 10.12.2003. Disponível em:

[<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>]. Acesso



em: 20.10.2017.

44 BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 68.

45 BITENCOURT, Cezar Regis, 2013, p. 68.

46 PRADO, Luiz Regis. Curso de direito penal brasileiro. São Paulo: Ed. RT, 2013, v. 1: parte geral, arts. 1º a 120, p. 808.

47 CARVALHO, Érika Mendes de. Punibilidade e delito. São Paulo: Ed. RT, 2008. p. 323-324.

48 Ibidem.

49 FONTELES, Cláudio. A constituição do crédito tributário não é condição objetiva de punibilidade aos delitos contra a ordem tributária. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 796, p. 492-497, fev. 2002.DTR\2002\125, p. 9.

50 BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)]. Acesso em: 23.10.2017.

51 SCANDELARI, Gustavo Britta. O termo inicial da prescrição em crimes tributários e o recente posicionamento do STF. Revista dos Tribunais, São Paulo, ano 102, v. 936, p. 193-195-196, 2013.

52 SCANDELARI, Gustavo Britta, 2013, p. 193-195-196.

53 SCANDELARI, Gustavo Britta, 2013, p. 197.

54 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin, coator: Superior Tribunal de Justiça, j. 10.12.2003. Disponível em: [<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>]. Acesso em: 20.10.2017.

55 "Art. 116. Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre: I – enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;" [...]. BRASIL. Decreto-lei 2.848, de 7 dezembro de 1940. Código Penal. Disponível em: [[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2848compilado.htm)]. Acesso em: 20.10.2017.

56 SILVA, Juary C. Elementos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 100.

57 SILVA, Juary C., 1998, p. 102-103.

58 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus 81.611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin, coator: Superior Tribunal de Justiça, j. 10.12.2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>>. Acesso em: 20.10.2017.

59 GOMES, Luiz Flávio, 2011, p. 10.

60 MONTEIRO, Rodrigo, 2011, p. 13.





---

61 FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. Boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais 50/6, p. 3, jan. 1997.

62 FONTELES, Cláudio, 2002, p. 9.

63 HARET, Florence. Súmula Vinculante 24 do STF e os crimes tributários – Crime omissivo material, poderes do Ministério Público, prazo prescricional penal e outros contornos jurídico-pragmáticos. Revista Tributária das Américas, | v. 7, p. 35-59, jan.-jun. 2013.DTR\2013\6958, p. 10.

64 Porque o contribuinte decidiu trilhar, primeiramente, via de cuja existência a suspensão da exigibilidade do crédito tributário constitui efeito automático.

65 O Núcleo de Estudos Fiscais da Fundação Getúlio Vargas elaborou relatório por meio do qual aponta que o tempo médio de duração do processo administrativo fiscal federal é de cinco anos. SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Relatório Final NEF 2009 – Reforma do Processo Administrativo Fiscal Federal (PAF)/CARF. Disponível em: [<http://docplayer.com.br/6602078-Relatorio-final-nef-2009-reforma-do-processo-administrativo-fiscal-f>] Acesso em: mar. 2018.

66 SCANDELARI, Gustavo Britta, 2013, p. 195.