PUCRS

ESCOLA DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CRIMINAIS

HENRIQUE DA ROSA SAIBRO

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SUA GARANTIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS E SEUS EFEITOS NA IMPUTAÇÃO PENAL

Porto Alegre
2018

PÓS-GRADUAÇÃO - *STRICTO SENSU*

AD VERVM DVCIT

Pontifícia Universidade Católica
do Rio Grande do Sul

HENRIQUE DA ROSA SAIBRO

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SUA GARANTIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS E SEUS EFEITOS NA IMPUTAÇÃO PENAL

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais (Mestrado e Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Criminais.
Área de Concentração: Sistema Penal e Violência
Linha de Pesquisa: Sistemas Jurídico-Penais Contemporâneos

Orientador: Prof. Dr. Nereu José Giacomolli

Porto Alegre
2018

Ficha Catalográfica

S132s Saibro, Henrique da Rosa

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de sua garantia nos crimes tributários materiais e seus efeitos na imputação penal / Henrique da Rosa Saibro . – 2018.

295 f.

Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais, PUCRS.

Orientador: Prof. Dr. Nereu José Giacomolli.

1. Direito Tributário. 2. Direito Penal. 3. Direito Processual Penal. 4. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 5. Garantia do crédito tributário. I. Giacomolli, Nereu José. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da PUCRS
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).
Bibliotecário responsável: Marcelo Votto Texeira CRB-10/1974

HENRIQUE DA ROSA SAIBRO

A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SUA GARANTIA NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS E SEUS EFEITOS NA IMPUTAÇÃO PENAL

Dissertação de Mestrado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais (Mestrado e Doutorado) da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS, como requisito parcial para a obtenção do Título de Mestre em Ciências Criminais.

Aprovado em 10 de janeiro de 2018.

BANCA EXAMINADORA:

_____

Orientador: Prof. Dr. Nereu José Giacomolli
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS – Brasil

_____

Prof. Dr. Leandro Paulsen
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS – Brasil

_____

Prof. Dr. Rogério Gesta Leal
Universidade de Santa Cruz do Sul – Brasil

_____

Prof. Dr. Thiago Allisson C. de Jesus
Pós-doutorando PPGCCRIM – Brasil

Dedico este estudo à Moema da Rosa, a Miguel de Luca, a Ricardo Fleck Saibro, à Catarina da Rosa Saibro e a Francisco da Rosa Saibro. Quem tem família tem tudo.

AGRADECIMENTOS

Muito se passou desde o início do Mestrado. Mudanças pessoais e profissionais acompanharam incansavelmente o desenvolvimento deste trabalho. Noites que, num piscar de olhos, viravam dias; dias que, subitamente, anoiteciam. Levar algo a sério é um exercício de abdicação. Muito se renunciou ao se optar por uma empenhada dissertação. O certo é que, durante estes dois anos, não sou a mesma pessoa que redigiu a carta de intenção ao PPGCCrim. Acredito que essa transição seja positiva. O que abdiquei não se iguala ao que ganhei. Tudo, por mais que árduo, pesado, penoso e trabalhoso valeu a pena.

É claro que, ao longo do curso, certas pessoas destacaram-se pelo apoio, auxílio e carinho a mim despendidos. Grande parte delas são as de sempre, mas o mínimo que merecem é o constante e tautológico agradecimento.

Moema da Rosa e Miguel de Luca; só em redigir seus nomes já me emociona. Quantas vezes me levantaram do abismo ao qual, em determinadas situações, me deparei. Nesses momentos que vejo o quão afortunado sou. Vocês me escoltam e me apoiam. Eu não posso reclamar de absolutamente nada na minha vida diante dos pais que tenho. Eu estaria sendo injusto não apenas com vocês, senão com o destino – se é que existe. Espero um dia retribuir ao menos um trigésimo do que me proporcionam. Obrigado, obrigado e obrigado.

Ricardo Fleck Saibro, pai, você sempre incentivou o bom desempenho acadêmico juntamente com o trabalho (“não há nada ganho sem dor”). Você, também, não abria mão de desembolsar com livros (e mais livros) na graduação. Isso fez e faz toda a diferença. Além disso, valores e princípios foram-me ensinados por ti. Meu parceiro de churrasco e de Beira Rio, só tenho a lhe agradecer. Obrigado por tudo.

Catarina Saibro e Francisco Saibro. Irmãos com personalidades tão distintas e, ao mesmo tempo, tão semelhantes. Catarina, você é exemplo de garra e determinação. A frase (clichê) “vá em busca dos seus sonhos” se encaixa perfeitamente em ti. O que é seu está guardado e, quando alcançá-lo, serei a pessoa mais feliz do mundo em compartilhar o seu sucesso. Francisco, com a sua idade eu tinha qualquer coisa, menos responsabilidade. Às vezes não entendo como pode ser tão responsável e equilibrado com tão pouca idade. Você me orgulha e, acredite, me espelho em ti. Obrigado, mana e mano, por sempre me entenderem, ou melhor, me aguentarem.

Ana Luiza Fleck Saibro, como sempre, te agradeço por ter me apoiado nos estudos e em qualquer adversidade. Nunca vou esquecer do “bolsa livro”. Esperava, ansiosamente, virar o mês para adquirir uma nova obra. Talvez tenha sido o único programa “governamental” que

tenha dado certo. Não vou deixar em branco que, ainda hoje, você me incentiva a atingir novos e desafiadores objetivos. O meu agradecimento nunca vai alcançar tudo o que você me proporciona.

Meus amigos – sem nominações, pois todos sabem quem são – , vocês nunca ficarão de fora em qualquer tipo de reconhecimento; de gratidão. Vocês fazem com que eu me descubra todo dia. Nossa amizade é coisa de filme. Desde o jardim de infância até estarmos debilitados em cadeiras de rodas por termos aproveitado demais a vida. Obrigado por serem quem são; por terem seus defeitos e suas angústias e as compartilharem. Confiança, sinceridade, altruísmo e *otras cositas más* nos definem. Para sempre "gurizada"!

Professor Nereu José Giacomolli, o senhor esteve e, se tudo der certo, estará em todas as minhas bancas. Além de um professor admirável, o senhor é uma pessoa incrível; um pai de uma linda família; um ser do bem. Obrigado pela ininterrupta, paciente e paterna orientação. Confesso desconhecer qual seria o rumo desta dissertação sem o norte do senhor.

Professora Ruth Maria Chittó Gauer, a senhora é indizível; inenarrável. Não terei nem metade da sua energia e da sua vitalidade (o que dizer, então, do conhecimento) mesmo se passar a ter uma vida totalmente saudável e inteiramente voltada à preservação da minha saúde e da minha intelecção. Até porque, convenhamos, o *gauerismo* pertence apenas à senhora. Obrigado, não só pelo indescritível aprendizado, senão, também, pela confiança em mim depositada desde a seleção do Mestrado. Sem a senhora não existe PPGCCrim.

Minha singular gratidão à turma do Mestrado em Ciências Criminais da PUCRS (2016), em especial à Carolina Stein pelo companheirismo e pela amizade que construímos nestes dois anos. Com vocês o esforço era prazeroso. Nostálgicas lembranças estarão arraigadas, para sempre, no meu coração.

Não posso deixar de agradecer, também, ao meu amigo Tiago Coster pelas incontáveis ligações e conversas pessoais sobre temas atinentes ao Direito Tributário. Espero um dia retribuir, se necessário, tamanho auxílio a mim prestado.

Por fim, agradeço àquele que sentiu saudades do futuro que não pôde viver; àquele que dizia que "só é fraco quem tem preguiça de ser forte". Você, amigo, ensinou muita gente e também as espantou com a sua inteligência e a sua sabedoria. Ainda vamos nos encontrar; tenho certeza. Obrigado, Igor Santos Carneiro. Agradeço, também, à toda a sua família, em especial à Isabel Santos, pelo carinho e admiração que tenho a você e a seus filhos. Afinal, sangue não é água.

RESUMO

O presente trabalho, inserto na área de concentração Sistema Penal e Violência e na linha de pesquisa Sistemas Jurídico-Penais Contemporâneos, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Criminais da PUCRS, problematizou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de sua garantia nos crimes tributários materiais e seus efeitos na imputação penal. Além disso, apurou-se se a jurisprudência se encontra sedimentada em relação ao tema aqui problematizado. Para isso, entendeu-se por inverter o *standard* de estudo dos crimes tributários, iniciando-o a partir do próprio Direito Tributário, especificamente na sua seara sancionatória (Direito Tributário Sancionador). Posteriormente, abordou-se os principais pontos de contato e de afastamento entre ilícitos tributários e criminais e, ao final, as teorias do bem jurídico penal tributário. Esse é o primeiro capítulo. O capítulo seguinte trata do *iter* do tributo e os *highlights* do julgamento da Súmula Vinculante nº 24. Também são apresentadas considerações sobre as diferenças entre crimes tributários materiais e formais. Finalmente, o último capítulo expõe a conceituação e a eficácia jurídica das modalidades suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, assim como de suas garantias legalmente previstas. Após, são apresentados diversos precedentes, extraídos preferencialmente do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, concernentes aos efeitos que tais institutos jurídicos ocasionam na imputação penal. É possível afirmar que algumas modalidades suspensivas da exigibilidade do crédito tributário surtem efeitos na imputação penal, como, por exemplo, o depósito do montante integral do crédito tributário na esfera cível, pois em caso de procedência na ação cível, desconstitui-se o crédito tributário (inexistência de crime); na hipótese de improcedência, o montante converte-se em renda ao Fisco (extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário). Se nenhuma dessas possibilidades leva o imputado à condenação, não há justa causa para o exercício da ação penal. Além do mais, o quadro jurisprudencial mostrou-se bastante dissonante, de modo que torna clara a ausência de sedimentação nos tribunais sobre a temática aqui tratada. Utilizar-se-á o método de abordagem analítico, tendo em vista a contraposição e justaposição de pensamentos doutrinários e jurisprudenciais que versam sobre o tema escolhido.

Palavras-chave: Direito Tributário. Direito Penal. Direito Processual Penal. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Garantia do crédito tributário. Imputação penal. Crime tributário material.

ABSTRACT

The current work which is insert in the area of concentration Criminal System and Violence and in the research line Contemporary Legal-Criminal Systems from Postgraduate Program in Criminal Sciences at PUCRS, problematized the liability suspension of the tax credit and of its collateral in the tax consummate offenses and their effects in the criminal imputation. Besides that, it was analyzed whether the case law is sedimented (or not) regarding the topic here problematized. For this it was decided to reverse the standard of tax crimes study by starting it from the Tax Law itself, specifically in its sanctioning area. Posteriorly, it was approached the main points of contact and deviation between tax and criminal illicits and in the end, it is worked the tax criminal legal interest theories. This is the first chapter. The next chapter deals with the tax *iter* and the highlights of the binding summary Supreme Court opinion number 24 judgment. It is also introduced considerations about the differences between tax consummate offenses and general intent crimes. Finally, the last chapter exposes the conceptualization and the legal force from the suspensive modalities of the tax credit liability as well as their collaterals legally provided. After that, several judicial precedents are presented, preferably extracted from the Supreme Court, Federal Superior Court of Justice and Federal Circuit Court of Appeals of the Fourth Region, regarding the effects that such legal institutes causes in the criminal imputation. It is possible to affirm that some suspensive modalities of the tax credit liability causes effects in the criminal imputation, as for example the full sum deposit of the tax credit in the civil sphere, because in case of granting of the claim in the civil procedure the tax credit will be deconstituted (non-existence of crime); in the hypothesis of dismissal, the sum becomes into income to the National Treasury (extinction of punishment by the tax credit payment). If none of these hypotheses leads the accused to the conviction there is no for cause for criminal action exercise. Moreover, the caselaw framework has shown to be quite dissonant, so that it makes clear the absence of sedimentation in the courts regarding the theme worked here.

Keywords: Tax law. Criminal law. Penal procedural law. Liability suspension of the tax credit. Tax credit collateral. Criminal imputation. Tax consummate offense.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO 13
2 A IMPUTAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA 20
2.1 DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR 20
2.1.1 A Infração Tributária 22
2.1.2 Reponsabilidade por infrações à legislação tributária 29
2.1.2.1 A responsabilidade e o elemento subjetivo do infrator 30
2.1.2.2 A responsabilidade e a indiferença quanto à efetividade, à natureza e à extensão dos efeitos da infração 34
2.1.2.3 A responsabilidade pessoal do agente 35
2.1.2.4 A exclusão da responsabilidade por infrações pela denúncia espontânea 36
2.1.3 A sanção à infração tributária 40
2.1.3.1 Sanções pecuniárias 42
2.1.3.2 Sanções não pecuniárias 45
2.2 PONTOS DE CONTATO ENTRE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS 50
2.2.1 Identidade principiológica 51
2.2.1.1 Princípio da legalidade 55
2.2.1.2 Princípio *in dubio pro reo* e/ou da presunção da inocência 60
2.2.1.3 Princípio da irretroatividade e da retroatividade benigna 64
2.2.1.4 Princípio do devido processo legal 70
2.2.1.5 Princípio da insignificância 73
2.2.2 Concurso de infrações 91
2.3 PONTOS DE AFASTAMENTO ENTRE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS ... 95
2.3.1 Fundamento constitucional e competência para imposição da sanção 97
2.3.2 Sanção tributária e pena criminal 98
2.3.3 A infração tributária está para a culpa enquanto o crime fiscal está para o dolo 106
2.3.4 Diferenças em relação ao princípio da pessoalidade da pena 109
2.3.5 Denúncia espontânea, desistência voluntária, arrependimento eficaz e arrependimento posterior 111
2.4 O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO 112
2.4.1 Corrente Patrimonialista 112
2.4.2 Corrente Funcionalista 115
2.4.3 Corrente Eclética ou Pluriofensiva 117

3 ITER DO TRIBUTO E A SÚMULA VINCULANTE Nº 24 119
3.1 ITER DO TRIBUTO 119
3.1.1 Fato gerador 120
3.1.2 Obrigação tributária 124
3.1.3 Crédito tributário e lançamento 125
3.1.3.1 Momento da constituição definitiva do crédito tributário 131
3.1.3.2 Decadência e prescrição do crédito tributário 135
3.2 CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS E FORMAIS 136
3.3 ANÁLISE DO JULGAMENTO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 147
3.3.1 Informações iniciais 147
3.3.2 Lançamento definitivo do tributo e a polêmica da prescrição penal 148
3.3.2.1 A problemática da prescrição do crime tributário material 153
3.3.3 Crédito tributário como elemento normativo do tipo penal tributário, como condição objetiva de punibilidade ou como questão prejudicial heterogênea? 158
3.3.4 Direito Penal como *ultima ratio* e processo penal como pena 165
3.3.5 A necessidade do lançamento definitivo como corolário ao contraditório e à ampla defesa e do devido processo legal 168
4 ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DOS EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SUA GARANTIA NA IMPUTAÇÃO PENAL 171
4.1 A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 172
4.1.1 Moratória 173
4.1.2 Depósito do montante integral 175
4.1.3 Reclamações e os Recursos, nos Termos das Leis Reguladoras do Processo Tributário Administrativo 188
4.1.4 Concessão de Antecipação de Tutela em Mandado de Segurança ou em Outras Espécies de Ação Judicial 192
4.1.5 Parcelamento 204
4.1.5.1 Lei nº 9.249/95 207
4.1.5.2 Lei nº 9.964/00 (REFIS) 211
4.1.5.3 Lei nº 10.684/03 (REFIS II ou PAES) 219
4.1.5.4 Lei nº 11.941/09 (PAEX e REFIS IV) 225
4.1.5.5 Lei nº 12.382/11 229
4.1.5.6 Quadro geral legislativo 230

4.1.5.7 Aplicação da lei vigente à época dos fatos ou da adesão ao parcelamento? 231
4.2 A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO 237
4.2.1 Fiança bancária ou seguro garantia 239
4.2.2 Penhora de bens 258
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS 282
REFERÊNCIAS 290

INTRODUÇÃO

O crime tributário é, sem dúvida, um delito peculiar disposto em nosso ordenamento jurídico. Além de a própria tipificação dos crimes materiais contra a ordem tributária depender de um instituto alheio à esfera penal (o lançamento definitivo), conforme sedimentado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula Vinculante nº 24 – situação essa que, por si só, já gera excentricidade –, o legislador previu a extinção da punibilidade proveniente do pagamento do crédito tributário, além de atualmente o parcelamento do débito fiscal, se realizado antes do recebimento da denúncia, suspender a pretensão punitiva estatal.

Notável a importância que o legislador deu, inclusive no Direito Penal, à arrecadação tributária, seja por questões de política criminal, seja por mero pragmatismo (resgatar o montante devido pela sonegação). O fato é que o Direito Penal Tributário se encontra intimamente ligado ao Direito Tributário, situação na qual muitas vezes seus escopos acabam se confundindo, mostrando-se tênue a independência entre ambas as esferas.

Sem embargo, conquanto a matéria do Direito Tributário, especialmente a de cunho sancionatório, em determinadas situações possa inclusive subordinar a persecução penal à interpretação dada pela autoridade fiscal – como no caso dos crimes fiscais materiais em relação ao lançamento –, ela aparenta não receber a devida atenção e desenvolvimento nas academias, na *práxis* forense e nos próprios escritos sobre Direito Penal Tributário. É dizer, o protagonismo acaba sendo assumido pelo conteúdo exclusivamente penal, como se se tratasse de um delito *comum* (roubo, furto, estelionato etc.).

Como consequência dessa acanhada abordagem, os tópicos e as teses limitam-se a estudos irrefletidos e a conclusões maquinais acerca da materialidade e da autoria do delito fiscal, ou sobre a habitual arguição de excludente de culpabilidade por conta da inexigibilidade de conduta diversa, justificando-se a redução ou a supressão de tributo em razão de dificuldades financeiras enfrentadas pelo imputado (ou pela pessoa jurídica por ele administrada) à época do descumprimento das obrigações tributárias.

Não se está, aqui, banalizando tais abordagens de maneira assoberbada. Pelo contrário. Somente acreditamos que a matéria atinente aos crimes contra a ordem tributária possui um potencial extraordinário para o surgimento de novos debates no segmento, sem a necessidade de maiores esforços, bastando recorrer ao seu *congênere*: o Direito Tributário.

Foi forte a tal premissa que se justificou o presente trabalho, ou seja, optamos por inverter o *standard* da linha de estudo da imputação penal tributária, tendo como *starting* o

conteúdo do Direito Tributário (ao invés de iniciar a pesquisa analisando elementos do Direito Penal), a fim de identificar possíveis matérias tributárias que possam ter potencial de surtir impactos na esfera penal, mas que são pouco exploradas em pesquisas e pela doutrina.

E foi daí que surgiu o presente tema. Verificamos na suspensão da exigibilidade do crédito tributário (incisos do art. 151 do CTN) e na sua garantia (incisos do art. 9º da Lei nº 6.830/80) um hiato de estudos referentes a eventuais efeitos na imputação penal quando esta tratar de crimes tributários materiais. O estudo delimitou-se aos delitos fiscais materiais por conta de ser indiferente o exaurimento da via administrativa, isso é, o lançamento definitivo para a configuração do crime tributário formal.

O método de abordagem da presente pesquisa foi o analítico, tendo em vista a contraposição e justaposição de pensamentos doutrinários e jurisprudenciais que versam sobre o tema escolhido. Por exemplo, precedentes judicias conflitantes sobre conteúdos semelhantes serão abordados a fim de expor os pontos cruciais de cada decisão, decisões essas que, aliadas a entendimentos expostos por doutrinadores, servirão, certamente, de conteúdo para conclusões críticas.

A partir, então, de cada modalidade do art. 151 do CTN e do art. 9º da Lei nº 6.830/80, serão apresentadas, num primeiro momento, considerações doutrinárias e julgados importantes sobre seus conceitos e sua aplicabilidade conforme a legislação. Posteriormente, analisar-se-á como anda a jurisprudência dos tribunais acerca dos efeitos que tais modalidades podem ocasionar na imputação penal – verificando as diversas linhas de raciocínio dos Julgadores.

Acreditamos que apenas com um método analítico acurado e atento será possível atingir os objetivos do presente estudo, tendo em vista que os principais materiais de análise e de inspeção são acórdãos e escritos sobre o tema, de modo que, se passado batido determinado argumento fulcral para o deslinde de um caso, a execução acurada e precisa dos objetivos – geral e específicos – fica prejudicada.

O problema escolhido para ser desenvolvido na presente dissertação consiste na verificação se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a sua garantia possuem efeitos na imputação penal, a qual apura a materialidade e a autoria de crime material contra a ordem tributária, além da verificação, em caso positivo, se há sedimentação jurisprudencial quanto aos efeitos penais/processuais penais.

À exceção da moratória, a qual possui previsão legal no sentido de que não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício

daquele (art. 154, § único, do CTN), ao que parece as modalidades suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (e as suas garantias) podem realmente surtir efeitos na imputação penal.

O depósito do montante integral do crédito tributário na esfera cível, utilizado, por exemplo, para o ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal, apresenta as seguintes hipóteses de desfecho: a) procedência da demanda, ensejando a extinção do crédito tributário; b) improcedência da ação, convertendo-se o montante em renda para a Fazenda Pública.

Caso o valor depositado na seara cível seja o mesmo apurado na imputação penal, a hipótese *a* faz com que careça de justa causa a ação penal, tendo em vista que, com a desconstituição do crédito tributário, exclui-se elemento normativo do tipo, pois ausente o crédito tributário e, portanto, o lançamento definitivo. Já a hipótese *b* acarretará a extinção da punibilidade do agente, tendo em vista que o valor depositado se converterá em renda à Fazenda, equivalendo ao pagamento do tributo (art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/96). O mesmo raciocínio vale para o oferecimento de garantia em penhora, de fiança bancária e de seguro garantia.

Veja-se que em nenhuma das conjecturas possíveis levará à condenação do agente, de modo que se presume um constrangimento ilegal a manutenção da tramitação de inquérito policial e de processo penal que apuram a prática de crime tributário material contra a ordem tributária, levando em conta o princípio da fragmentariedade do processo penal, além da premissa de que este, por si só, já representa uma pena.

Sem embargo, a garantia por meio de oferecimento de fiança bancária somente possui o condão de retirar a justa causa da ação penal caso o seu prazo de validade seja indeterminado. Há quem entenda que a fiança bancária com prazo determinado, ainda mais quando próximo do vencimento, sequer presta para fins de garantir o pagamento do crédito tributário, de modo que se mostraria precipitado o trancamento da ação penal. Isso não impede, por outro lado, de o Juízo competente para a matéria penal suspender o feito até a resolução da matéria cível (art. 93 do Código de Processo Penal), não prejudicando a persecução penal, pois o prazo prescricional não corre enquanto não resolvida a questão naquela área (art. 116, I, do CP).

De raciocínio semelhante se mostra o oferecimento de bens com avaliação aproximada do valor do crédito tributário, pois sabe-se que com o tempo, ainda mais levando em conta a morosidade do Judiciário, os bens ofertados poderão se desvalorizar, correndo o risco de não mais mostrarem-se suficientes para garantir e quitar o crédito tributário – evidenciando-se prematura a decisão de trancamento da ação penal. A solução, nesses casos,

estaria na aplicação do referido art. 93 do CPP, pois, ao mesmo tempo, evitaria o constrangimento de o agente responder a um processo penal (além de contemplar o princípio da fragmentariedade), bem como assegurar-se-ia a pretensão punitiva estatal com a suspensão do curso prescricional.

Quanto à forma suspensiva consistente nas reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, entendemos que não se trata de uma hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, pois esta já está suspensa na medida que ainda aceita a interposição de meios defensivos. De toda a sorte, mostra-se claro que a pendência de julgamento de recurso na via administrativa impede o exercício da persecução penal – afetando, então, a imputação penal. Afinal, se é da competência privativa da Administração o ato da constituição do crédito tributário (art. 142 do CTN), a redução ou supressão de tributo depende de ato administrativo que declare o nascimento da obrigação tributária, pois apenas à Administração compete afirmar ou negar a sua existência. Dessa forma, antes do lançamento definitivo, não há dívida exequível, líquida e certa – tampouco crime.

Entendimento contrário contemplaria a possibilidade de o agente ser condenado na esfera penal pelo cometimento de crime tributário material e, após, a Administração reconhecer a inexistência de crédito tributário, o que, consequentemente, tornaria a conduta atípica. Ou seja, admitir a instauração de uma ação penal – medida drástica no nosso sistema jurídico – existindo, ainda, a possibilidade de, pela via administrativa, ser declarada a inexistência de infração, é ir frontalmente contra o princípio da fragmentariedade do processo penal.

A concessão de antecipação de tutela em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial, concernente à exigibilidade do crédito tributário apurado na imputação penal, afigura-se capaz de afetar o campo criminal. Parece-nos, por exemplo, que uma antecipação de tutela concedida numa ação anulatória de débito fiscal afeta o *fumus commissi delicti* e, portanto, a própria materialidade do crime fiscal material, tendo em vista que a constituição definitiva do crédito tributário é, segundo o STF, elemento normativo do tipo penal. Nessa condição, mostra-se prudente a suspensão do processo penal até a resolução da matéria cível, na forma do art. 93 do CPP. É dizer, se mantida a liminar com decisão transitada em julgado, extingue-se a ação penal (pois desconstituído o crédito tributário); caso seja revertida por retratação do Juízo ou em segundo grau, retoma-se a tramitação do processo penal.

Já o parcelamento do crédito tributário consiste na única modalidade do art. 151 do CTN a qual foi recepcionada pelo legislador no que tange aos seus efeitos no campo penal. Atualmente, o parcelamento do crédito tributário suspende a pretensão punitiva estatal referente

aos delitos fiscais materiais, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/96).

Por *antes do recebimento da denúncia*, a nossa hipótese vai no sentido de que se trata da decisão prolatada após o oferecimento da resposta à acusação (art. 397 do CPP), pois proporciona ao acusado, no prazo da resposta à acusação, tempo suficiente para entabular o parcelamento com o Fisco, além de amoldar-se melhor com o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Demais disso, houve várias alterações legislativas quanto às regras do parcelamento. A Lei nº 9.249/95, em seu art. 34, permitia a extinção da punibilidade do crime tributário material inclusive em caso de inadimplemento, desde que o parcelamento tivesse sido efetuado antes do recebimento da denúncia. Notável que tal legislação se mostra mais benéfica ao agente do que em comparação com a lei vigente.

Levando em consideração que as legislações do parcelamento lidam com a extinção da punibilidade, dispondo, então, sobre conteúdo de ordem material do Direito Penal, parece-nos que a lei a ser aplicada deve ser a vigente na época dos fatos. Assim, admitir-se-ia a aplicação, por exemplo, da Lei nº 9.249/95 a fatos criminosos supostamente cometidos durante a sua vigência – mesmo quando efetuado parcelamento em datas posteriores para as quais estariam previstas legislações com regramentos distintos e mais gravosos ao imputado. Tudo isso em respeito à irretroatividade da lei penal mais gravosa (art. 5º, XL, da Constituição Federal).

Quanto à organização desta dissertação, no primeiro capítulo imergimos na matéria do Direito Tributário Sancionador, a fim de constatar as características não só da infração puramente tributária – a gênese do crime tributário –, senão, também, da reponsabilidade por infrações à legislação tributária e das sanções ao cometimento de um ilícito tributário.

A partir de tal abordagem, objetivamos traçar os principais *pontos de contato* entre ilícitos tributários e criminais, expondo uma possível identidade principiológica entre ambas as infrações, principalmente por conta da concepção de que não haveria uma diferença ontológica entre elas. Visamos identificar, também, eventual aplicação subsidiária de regras dispostas nos Códigos Penal e Tributário.

No mesmo capítulo, traçamos os *pontos de afastamento* entre ilícitos tributários e criminais, visando, com tudo isso, apresentar um panorama mais seguro de diferenciação entre uma infração tributária e um crime tributário. Além do mais, ao falar em delito fiscal não se pode deixar de lado a importância do seu bem jurídico tutelado, sobretudo para servir de

parâmetro para um exercício de distinção qualitativo entre ilícitos como aqui se pretende – daí porque a sua inclusão na pesquisa.

Ao delimitarmos o tema para crimes tributários materiais, se mostra relevante analisar a funcionalidade do procedimento de lançamento, pois, quando definitivo (exaurida a via administrativa), tipifica-se o crime material contra a ordem tributária. Ademais, optamos por um exame mais profundo ao explorarmos a fenomenologia do iter do tributo, desde a ocorrência do fato gerador. Esse é o início do segundo capítulo.

Igualmente, entendemos que seria relevante não só delimitar o objeto de estudo para os delitos fiscais materiais, mas também apontar suas diferenças em relação aos crimes tributários formais, a fim de deixar clara a justificativa para tal delimitação. Ainda no mesmo capítulo, optamos por fazer uma análise meticulosa da Súmula Vinculante nº 24, não deixando de averiguar, também, o seu precedente representativo (*Habeas Corpus* nº 81.611). Assim, não expusemos somente a decisão final do julgamento, senão os seus *highlights* envolvendo as discussões travadas entre os Ministros e as reflexões acerca da matéria expostas pelos Julgadores.

O terceiro e último capítulo examina o cenário jurisprudencial acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de sua garantia nos crimes tributários materiais e seus efeitos na imputação penal. É, portanto, o principal objeto da pesquisa. Em termos de estruturação, escolhemos discorrer sobre cada modalidade suspensiva e garantidora em tópicos diversos, a fim de o estudo ficar mais ordenado.

Cada categoria, disposta nos incisos do art. 151 do CTN ou nos incisos do art. 9º da Lei nº 6.830/80, foi explorada doutrinariamente no que tange ao seu conceito, às suas hipóteses de aplicação e seus efeitos jurídicos. Somente após exaurido o conteúdo é que optamos por expor o entendimento jurisprudencial sobre o tema. Aliás, pesquisamos preferencialmente os precedentes do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mas não deixamos de apresentar decisões de outros tribunais as quais mostraram relevância para o desenvolvimento do estudo. Objetivamos, com isso, verificar se há sedimentação nos tribunais acerca da presente temática e, em não havendo, analisar as correntes divergentes e as suas fundamentações antagônicas.

Veja-se que dentro do que fora exposto anteriormente, acreditamos que a matéria tratada no último capítulo represente apenas uma de tantas que podem render discussões acadêmicas bastante frutíferas no que diz respeito aos crimes contra a ordem tributária. Aliás, durante o desdobramento deste trabalho, deparamo-nos com variadas questões para lá de

interessantes que mereciam uma maior exploração; somente não o fizemos para não extrapolarmos a delimitação do tema.

2. A IMPUTAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

Ao pensar em infração tributária, consideramos duas espécies de ilícitos: administrativo e criminal. Em determinadas situações, é tênue a diferença entre ambos os institutos, de modo que se faz importante apontar suas peculiaridades e suas semelhanças dentro de seus respectivos regimes jurídicos.

Torna-se relevante, portanto, aprofundar o estudo das características próprias do Direito Tributário Sancionador – ramificação do Direito Tributário voltada à aplicação de sanções administrativas –, incluindo, dentro desse campo, aspectos sobre a infração tributária, a responsabilidade em face do seu cometimento e as suas sanções. Somente dessa forma teremos condições seguras de trabalharmos os pontos de contato e de diferenciação em relação ao Direito Penal Tributário, divisão do Direito Penal.

Igualmente, a fim de alcançar a melhor profundidade sobre o tema, as teorias do bem jurídico-penal tributário são cruciais para analisar as diversas interpretações doutrinárias acerca do assunto, as quais, diga-se de passagem, encontram-se longe de atingir unanimidade conceitual. Vejamos.

2.1. DIREITO TRIBUTÁRIO SANCIONADOR

O Direito Tributário Sancionador considera as infrações administrativas dispostas na legislação tributária, cuidando-se, então, da área do Direito Tributário que comina sanções não criminais para determinadas condutas ilegais[1]. Doutrinadores[2] tributaristas muito utilizam,

---

[1] JESCHECK afirma que há sanções administrativas resultantes de fatos que, igualmente, podem ser albergados pela legislação criminal. Todavia, o tratamento normativo dado aquele segmento é rigorosamente diferente em relação ao do Direito Penal (JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 12).

[2] Dentre eles: AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris. 2012. p. 48 e ss; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463 e ss; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 3 e ss; COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 11 e ss; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 650 e ss; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 193 e ss; SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 90 e ss; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840 e ss; FELDENS, Luciano. *Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco:* por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 37; FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984. p. 447. 1v.

também, a expressão Direito Tributário Penal[3] para se referir ao âmbito sancionador do Direito Tributário.

Deve ser destacado que a expressão Direito Tributário Penal não é unanimidade na doutrina. MARTINS prefere nominar a área sancionatória do Direito Tributário como *Direito Tributário Sancionatório*[4]. Veja-se que TORRES afirma que a referida nomenclatura era defendida pela "doutrina mais antiga" – apesar de diversos juristas ainda a utilizarem –, sendo que, segundo o autor, atualmente "prevalece a tese da existência de um Direito Penal Tributário", consistente em "normas de natureza penal que produzem consequências na esfera tributária"[5].

COÊLHO, mais crítico à aludida nomenclatura – conquanto admita coerência na classificação –, entende que os termos Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário são dispensáveis, pois deve ser dado enfoque ao tema "à luz da teoria normativa"[6], de modo que as questões de competência legislativa e de política criminal "não servem para fecundar distinções e devem ser arredadas, por isso que são resolvidas pela lei, de modo peculiar, pelos diversos ordenamentos jurídicos"[7]. Igualmente, JUARY SILVA entende que a expressão Direito Tributário Penal é uma "dicção imprecisa, inábil para distinguir com exatidão as sanções tributárias não-criminais daquelas passíveis de sanção penal *stricto sensu*"[8].

Optamos por utilizar a nomenclatura Direito Tributário Sancionador pois não contempla a palavra *penal*, a qual, em nosso juízo, quando inclusa em qualquer terminologia aparenta englobar matéria atinente ao Direito Penal (o que não é o caso). Ademais, a expressão por nós escolhida encontra-se em maior sintonia com o termo Direito Administrativo Sancionador – do qual o Direito Tributário Sancionador faz parte.

Dito isso, voltemos ao conteúdo da matéria. Para FELDENS, enquanto o Direito Penal Tributário integra o Direito Penal, identificando-se com os delitos contra a ordem

---

[3] A nomenclatura Direito Tributário Penal foi concebida doutrinariamente com a intenção de apartar matérias ligadas ao ilícito tributário do Direito Penal (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* São Paulo: Saraiva, 1980. p. 9).
Ademais, conforme AMARO, o Direito Tributário Penal integraria, "numa perspectiva mais ampla, um direito *administrativo* penal, dentro do qual seria identificável o setor do direito *tributário* penal, ao lado do direito *eleitoral* penal e de tantos outros subcompartimentos" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463).
[4] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* São Paulo: Saraiva, 1980. p. 16.
[5] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326.
[6] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 643.
[7] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 643.
[8] SILVA, Juary C. *Elementos de Direito Penal Tributário.* São Paulo: Saraiva, 1998. p. 14-15.

tributária, enquanto o Direito Tributário Sancionador[9] se introduz no aspecto do Direito Tributário, "marcado pela eventual imposição de sanções previstas por esta esfera da ciência jurídica (consectários legais, multa, juros, etc.). Ambos estabelecem sanções, respeitada a natureza e a especificidade de cada disciplina"[10].

Portanto, ao se falar de Direito Tributário Sancionador "não se cogita crime, mas mera infração a mandamento cogente do Direito Tributário"[11]. Tanto o Direito Penal Tributário quanto o Direito Tributário Sancionador enunciam as consequências para o não cumprimento de um dever jurídico, sendo aquele utilizado para fazer referência ao arcabouço normativo concernente aos crimes contra o Estado. Já este é adotado para fazer menção "ao conjunto de normas constantes da lei tributária que dispõem sobre infrações e outras sanções (penalidades) que não as aplicáveis aos fatos erigidos como crime por lei federal"[12]. Ademais, SCHOUERI destaca que o Direito Tributário Sancionador "decorre do poder de tributar, não do poder de punir"[13]

Em suma, o Direito Tributário Sancionador é o ramo sancionador do Direito Tributário, o qual impõe penalidades administrativas provenientes do cometimento de infrações puramente tributárias (e administrativas) configuradas na lei fiscal[14], aplicadas por autoridades fiscais administrativas, mediante o procedimento de lançamento[15] (que será melhor analisado no tópico pertinente).

2.1.1. A Infração Tributária

A infração tributária consiste, conforme classificação mais utilizada na doutrina, no descumprimento de obrigações contributivas – cujo caráter será sempre econômico[16] –, como

---

[9] O autor utiliza a expressão Direito Tributário Penal.
[10] FELDENS, Luciano. *Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco:* por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 37.
[11] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840.
[12] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 2-3.
[13] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 845.
[14] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.* 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 732.
[15] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 193.
[16] SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 86.

não pagar o tributo (obrigação principal, material ou simples[17])[18], as quais atingem diretamente o "*poder de tributar*"[19], ou de colaboração com a administração tributária (obrigação acessória[20], formal ou de dever instrumental[21]), atingindo o "*poder de regular* e de regulamentar"[22]. A obrigação acessória permite "ao ente tributante o conhecimento e cumprimento da obrigação tributária principal de pagar tributo"[23].

Ao comentar acerca da infração tributária, DENARI entende que tal ilícito consiste na violação das normas jurídicas disciplinadoras do tributo, "seu fato gerador, suas alíquotas ou base de cálculo, bem como no descumprimento dos deveres administrativos do contribuinte para com o Fisco, tendentes ao recolhimento do tributo"[24]. Ainda, o referido autor classifica as infrações tributárias como *materiais*, que é "quando o contribuinte viola normas jurídicas de previsão do fato gerador, alíquotas, base de cálculo do tributo"[25], e como *formais*, "quando o contribuinte infringe normas de conduta fiscal (*v.g.*, falta de emissão de nota fiscal ou da entrega de declaração ao Fisco)"[26].

Noutras palavras, ao tratarmos de ilícito tributário estamos falando de uma ação volitiva ou omissiva que descumpre uma obrigação tributária principal ou acessória, a qual gera um inadimplemento perante o Fisco[27], violando, então, os deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais[28].

---

[17] A classificação da infração tributária como *simples* é empregada por TORRES ao considerar "o descumprimento da obrigação tributária" que não for consubstanciado crime (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 330).

[18] CARVALHO apresenta o seguinte exemplo de uma infração a uma obrigação tributária principal: "um comerciante deve pagar o ICMS por haver realizado o fato jurídico daquele tributo. Nos prazos estabelecidos na legislação estadual, deixa de promover o regular recolhimento da importância correspondente. Tal comportamento se caracteriza como infração à obrigação tributária do ICMS" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 589).

[19] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 195.

[20] Eis os exemplos de TORRES acerca da infração de obrigação acessória: "Se o contribuinte deixar de se inscrever no cadastro, se embaraçar a ação fiscalizadora ou se deixar de exibir os livros exigidos pelo Fisco terá cometido esse tipo de ilícito" (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 330).

[21] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 839.

[22] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 195.

[23] SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 161.

[24] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 21.

[25] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 12.

[26] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 12.

[27] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006. p. 488.

[28] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 585.

Importante destacar que para que exista uma infração fiscal é necessária a existência de uma *conduta fiscal*[29], representada – assim como o crime tributário – "pela ocorrência de um *fato típico*, vale dizer, de uma conduta perfeitamente tipificada na norma jurídica tributária"[30]. Seguindo esse toar, CARVALHO reconhece a existência, no Direito Tributário, do princípio da tipicidade tributária, segundo o qual exige que os agentes da Administração indiquem, "pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar, além dos traços jurídicos que apontem uma conduta como ilícita"[31]. Ademais, TORRES afirma que as infrações tributárias apenas se configuram se a conduta apresentar "as características da antijuridicidade, tipicidade, punibilidade e culpabilidade"[32].

Sobre a tipicidade no Direito Tributário brasileiro, GRANDO sustenta que ela vem sendo tratada como sinônimo de fechamento, "própria de uma legalidade qualificada", dada a necessidade de uma tipicidade cerrada,

> em que não simplesmente haja um fato gerador que descreva com precisão a hipótese de fato e a consequência, que, se subsumidas, determinam o dever de pagar tributo, mas também a necessidade de que todos os demais elementos que forma o arquétipo do tributo tenham a lei como única fonte jurídica[33].

Sem embargo, o autor chama atenção pelo fato de que o processo legislativo não consegue acompanhar a rapidez do desenvolvimento das relações sociais, "de forma que a cristalização de determinados valores e princípios em regras acaba sofrendo uma desatualização acelerada", defasagem essa para a qual o *tipo cerrado* não teria condições de enfrentar, pois a tipificação seria uma visão parcial, "embora em muitos casos bastante completa, da conduta social regulada"[34]. O autor complementa sua posição ao afirmar que o conceito normativo, "quanto mais fechado for, embora possa trazer maior segurança, sob o ponto de vista da

---

[29] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 56.
[30] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 56.
[31] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 630.
[32] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 330.
[33] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 112.
[34] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 134.

previsibilidade, menor aplicação terá aos casos dissonantes”[35], o que enfraquece a segurança jurídica[36].

GRANDO entende, então, que é necessária uma interpretação não apenas tipológica do Direito Tributário, senão mais ampla, pela qual valore não unicamente o fato, “a partir da sua descrição em linguagem jurídica”, mas que também faça uma “releitura da regra, de acordo com os princípios que orientam a formação do seu conteúdo normativo”[37]. Assim, o autor finaliza a sua posição ao reconhecer a tipicidade como meio extremamente eficaz para uma interpretação sistemática do Direito, “servindo, contudo, bem mais a outros ramos, do que propriamente ao Direito Tributário. A previsibilidade das relações jurídico-tributárias se amolda melhor à classificação conceitual de normas”[38].

Sobre esse ponto, convém fazer uma breve comparação com o Direito Penal. Numa concepção contemporânea, entende-se que os tipos penais devem ter não um mínimo, “mas um máximo de determinação, de tal modo que permita reconhecer as características da conduta punível, a espécie de pena e seus limites”[39]. Ademais, os tipos penais devem ser redigidos com a máxima precisão, evitando-se conceitos maleáveis e lacônicos.

Entende-se que um Direito Penal com tipos abertos e indeterminados, ou com normas penais dependentes duma normatividade integradora (norma penal em branco), “são características de um Direito Penal autoritário e demasiadamente repressivo, inadmissível no atual estado de desenvolvimento da civilização”[40]. Afinal, “a certeza só é garantida quando existe um corpo estável e claro de leis, e aqueles que devem resolver as controvérsias se fundam nas normas nela contidas, e não em outros critérios”[41], sob pena de a decisão se tornar arbitrária e o cidadão não poder mais prever seguramente as consequências de suas ações.

---

[35] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 137.
[36] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 135.
[37] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 136.
[38] GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 137.
[39] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 163.
[40] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 163.
[41] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 237.

Ademais, uma lei penal indeterminada não possui a capacidade de proteger o cidadão do despotismo, "porque não implica uma autolimitação do *jus puniendi* estatal. Também é contrária ao *princípio da separação dos poderes*, visto que permite ao juiz fazer qualquer interpretação que queira, e, com isso, invadir a seara do legislador"[42].

Todavia, na atualidade, sobretudo por conta da aceleração da propagação e da assimilação de conteúdo e de informação por diversos meios comunicativos (jornalísticos, redes sociais, blogs etc.), seria uma *utopia liberal* exigir que todos os tipos penais apresentassem elementos descritivos e que fossem totalmente taxativos. Até porque acarretaria na "fossilização do Direito Penal, visto que não seria ele dotado da potencialidade de adequar-se às mutações sociais"[43]. Diante desse contexto (realista), admitir-se-ia a *vagueza* da elementar de um tipo penal incriminador sempre que o seu conteúdo "possa ser definido – ainda que, posteriormente, pela jurisprudência, pela doutrina ou pelo senso comum – mediante uma *definição explicativa*, ou seja, uma tipificação geral e, portanto, *segura*"[44]. Como diz SCHMIDT, a *vagueza* deve ser concebida como uma *carta na manga* do legislador, "que, toda vez que outro caminho semântico não lhe for possível, poderá valer-se dela"[45]. Não é, pois, um *cheque em branco* dado ao legislador; a *vagueza* é tolerável, "mas, por também gerar insegurança, não se pode dela abusar"[46]. FIGUEIREDO DIAS, nesse ponto, visa reduzir os riscos do tipo penal aberto através da *técnica legislativa*, devendo o legislador "*decompor* aqueles elementos nos seus *pressupostos fáticos ou materiais que devem ser levados ao tipo* [...]"[47].

Feitas tais colocações, vejamos o que reserva a doutrina em relação à natureza da infração tributária. TORRES defende a ideia de que o ilícito tributário é uma norma penal que produz consequências na esfera tributária[48], desaparecendo "as diferenças entre sanções penais

---

[42] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 238.
[43] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 242-243.
[44] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 242.
[45] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 245.
[46] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 244.
[47] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 294.
[48] ROSA JUNIOR lista os principais juristas os quais defendem a teoria *penalista* da natureza jurídica do ilícito tributário: "Meyer, Wagner, Vocke e Von Bar, na Alemanha; Malinverni, Ginanneschi, Rocco e Massari, na Itália; Sainz de Bujanda, Barrera de Irimo e González Navarro, na Espanha; Lomeli Cerezo e Hernandez Esparsa, no México" (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.* 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 734).

e administrativas e entre multas penais e moratórias"[49]. É que, segundo o jurista, a norma sancionatória se apoia em "princípios incluídos no que se convencionou chamar de Constituição Penal[50]"[51], pois tanto a infração tributária quanto a de ordem penal se sujeitam aos princípios constitucionais da tipicidade, da legalidade, da personalização, da irretroatividade (salvo quando beneficiar o réu), bem como aos demais princípios constitucionais que condicionam a aplicação da pena[52]. O seu entendimento encaixa-se dentro da teoria penalista do ilícito tributário, a qual, segundo LOVATTO, considera as normas penais tributárias como "normas especiais do Direito Penal, sendo variáveis as posições dos autores especialmente em razão das divergências das próprias normas tipificadoras dos delitos tributários dos diversos países"[53]. Em consonância com tal corrente unitária, também entende MARTINS[54].

SCHOERPF classifica a infração tributária como uma matéria de alta relevância, pois é a sua natureza, de ordem administrativa, a qual terá condições de diferenciar o ilícito tributário do crime fiscal[55], não podendo ser confundido com um delito tributário, pois o campo do Direito Penal Tributário possui características próprias, não sendo totalmente amoldável ao do Direito Tributário Sancionador – refutando, pois, a teoria penalista do ilícito tributário.

Para a linha administrativista[56], o ilícito tributário representa uma infração administrativa, ou um ilícito administrativo, castigado com "a aplicação de 'sanções administrativas', aplicadas pelas autoridades administrativas, mediante procedimento administrativo"[57]. A infração administrativa, no escólio de MELLO, representa o

---

[49] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326.
[50] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326.
[51] "A expressão *Constiuição Penal* também é utilizada por MARQUES DA SILVA. Todavia, o autor faz alusão, ao utilizar tal termo, às normas e princípios que regem o Direito Penal Tributário – sem se referir ao Direito Tributário Sancionador. Em suas palavras: "De entre as normas e princípios que constituem a Constituição tributária formal e material e que têm naturalmente relevância no âmbito dos crimes tributários, importa destacar o conteúdo da Constituição Penal Tributária, condicionante, em especial, de toda a disciplina do Direito Penal Tributário" (SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 51).
[52] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326-327.
[53] LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 37.
[54] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 26.
[55] SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 93.
[56] ROSA JUNIOR também lista os principais juristas da tendência *administrativa* da natureza do ilícito tributário: "Spiegel, Binding e principalmente Goldschmidt, na Alemanha; Raggi, Vacchelli, Longhi, Mazzini e Florian, na Itália; Alvarez-Gendin e Quintano Rippolés, na Espanha" (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.* 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 735).
[57] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463.

descumprimento voluntário "de uma norma administrativa para o qual se prevê sanção cuja imposição é *decidida por uma autoridade no exercício de função administrativa* – ainda que não necessariamente *aplicada* nesta esfera"[58]. Daí porque a constatação de AMARO de que "o direito tributário não cortou ainda o cordão umbilical com o direito administrativo"[59], pois o que se opõe "às infrações e às sanções *criminais* são as infrações e as sanções *administrativas*"[60], previstas em "leis afetas à administração"[61].

Filiamo-nos à posição doutrinária de que a natureza da infração tributária é administrativista, pois, conquanto o ilícito tributário, *stricto sensu*, possua pontos de contato em relação ao crime tributário, há diferenças importantes regradas pelos princípios e pelas noções de Direito Tributário para as quais o Direito Penal não possui alçada (diferenças e semelhanças essas que serão melhor analisadas no tópico pertinente)[62].

Vale dizer, no entrelaçamento do Direito Tributário Sancionador e do Direito Penal Tributário uma infração tributária poderá configurar, cumulativamente, um crime tributário (e vice-versa)[63], mas também será capaz de ser puramente tributária (sem interferência da matéria criminal)[64], assim como um ilícito tributário poderá constituir crime somente punível pela legislação criminal, não incidindo, portanto, a lei tributária – é o caso, na visão de NOGUEIRA, de HARADA[65] e de ROSA JUNIOR[66], do *excesso de exação*, figura típica prevista no art. 316,

---

[58] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* São Paulo: Malheiros, 2016. p. 876.
[59] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463.
[60] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463.
[61] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 463.
[62] "Sempre que, por razões de política criminal, uma infração tributária for penalizada com sanção restritiva da liberdade pessoal, ela se emancipa e passa a gravitar na esfera do direito penal comum, sendo regulada pelas leis e codificações penais, figurando-se-nos juridicamente incorreta sua inclusão no ordenamento tributário" (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 17).
[63] "Outro contribuinte do IPI falsifica uma guia de recolhimento. Perante a lei tributária administrativa ficará sujeito a um procedimento administrativo com a obrigação de indenizar o imposto não pago e a multa administrativa, sem prejuízo da ação penal porque também incidiu no CP, em razão da falsificação" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 192).
[64] "Um contribuinte do IPI classifica erroneamente seu produto numa posição da tabela, dá saída ao produto, escriturando a operação e recolhendo o imposto. A fiscalização verifica que houve erro de classificação. Instaura procedimento administrativo e afinal, apurada diferença de imposto, esta é exigida com multa. Trata-se de uma infração puramente tributária, com sanção administrativa fiscal" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 192).
[65] HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 650.
[66] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 733.

§ 1º, do CP[67]: "poderá haver um processo administrativo com relação à situação funcional do agente, mas não um processo tributário" [68].

Assim, nem todo ilícito tributário constitui ilícito penal tributário. Caso a legislação brasileira definisse os crimes contra a ordem tributária de forma uniforme com a legislação tributária[69], talvez recebesse melhor guarida a tese de que a natureza da infração tributária é de índole penal, podendo ser enquadrada no campo do Direito Penal Tributário. Todavia, não é o caso, tendo em vista que são poucos os tipos penais voltados aos delitos fiscais em comparação ao arcabouço de infrações tributárias tipificadas no Direito Tributário. Assim, a infração tributária é, na sua essência, um ilícito administrativo.

2.1.2. Reponsabilidade por infrações à legislação tributária

A responsabilidade pelo cometimento de infrações contrárias à norma tributária está prevista nos arts. 136 a 138 do CTN. Antes de explorarmos os seus pontos mais importantes, é necessário esclarecer a diferença entre o *agente* e o *responsável* da infração tributária – ambas figuras mencionadas no *caput* do art. 136 do CTN –, pois, apesar de não se confundirem, ambos podem figurar como responsáveis[70] pelo ilícito tributário.

---

[67] Art. 316 do CP – Exigir, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de assumi-la, mas em razão dela, vantagem indevida: § 1º - Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.

[68] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 192.

[69] LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 39.

[70] O termo *responsabilidade* tratado no *caput* do art. 136 do CTN difere do mencionado no art. 121, parágrafo único, II, do CTN. AMARO refere que ao legislador definir, no art. 121 do CTN, o sujeito passivo direto como *contribuinte* e o indireto como *responsável*, quis fazer referência ao fato gerador do tributo (e não do fato gerador da penalidade pecuniária). O autor reforça tal premissa ao sustentar que "ninguém duvidará de que o *contribuinte* seja a pessoa que recolhe *tributo*, mas é inconcebível a ideia de *contribuinte* referida a alguém não na condição de *pagador de tributos*, mas na de *pagador de multas pecuniárias*... Aproveitando a linguagem do Código, se alguém que tem 'relação pessoal e direta' com o fato gerador do *tributo* é *contribuinte*, quem tem a 'relação pessoal e direta' com uma *infração* é *infrator*, nunca *contribuinte*" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 332). Da mesma forma, MASINA entende que não andou bem o legislador ao tratar conjuntamente a sujeição passiva relativa à obrigação de pagar tributo e a sujeição passiva relativa à obrigação de pagar sanção pecuniária. "Primeiro, porque o sujeito passivo que diretamente tiver relação com o ilícito deve ser conhecido por infrator, e não por contribuinte. Infrator e contribuinte são categorias jurídicas distintas, que não devem ser confundidas sob qualquer hipótese: infrator é sujeito passivo da relação jurídico-sancionatória e tem por dever o cumprimento da obrigação resultante da norma punitiva; contribuinte é sujeito passivo direto da relação jurídico-tributária que dá origem à obrigação de pagar o tributo. Uma mesma pessoa pode enquadrar-se apenas no conceito de contribuinte, apenas no de infrator ou em ambos. Segundo, porque o parágrafo único do art. 121 do CTN distingue as categorias de 'contribuinte' e 'responsável' com base em critério inaplicável à obrigação decorrente da norma sancionatória. O critério adotado pelo legislador foi a proximidade do sujeito com o fato gerador ('ligação pessoal e direta'), e não com o ilícito. Em nenhum momento o dispositivo legal relaciona os mencionados sujeitos ('contribuinte' e 'responsável') ao ilícito; faze-o, apenas, em face do fato

O *agente* é o executor material da infração, o qual pratica um ato comissivo ou omissivo contrário à legislação tributária; é o responsável direto pelo fato. Já o *responsável* é aquele que se sujeita às consequências dos atos de outras pessoas (como, por exemplo, de um preposto ou de um mandatário); é, portanto, outra pessoa, que não o agente, "em nome da qual este atua"[71]. Noutras palavras, o *agente* é a "pessoa que faz [o ilícito]"[72], enquanto o *responsável* é quem "pode não ter feito [o ilícito], mas está na posição do sujeito passivo"[73]. MASINA ainda destaca que a sujeição passiva no âmbito das relações jurídico-sancionatórias pode ser direta ou indireta, sendo que, na primeira, apresenta-se o *agente*, enquanto na segunda é o *responsável*[74].

Assim, o *infrator* pode agir por sua conta ou como representante de terceiro. Sem embargo, não basta simplesmente estar previsto em lei a responsabilidade de terceiro em face de uma infração tributária. É necessária a presença do dolo ou da culpa (ainda que presumida), para a configuração do ilícito. É o que passaremos a trabalhar a seguir.

2.1.2.1. A responsabilidade e o elemento subjetivo do infrator

Na descrição hipotética da norma, o ilícito tributário pode variar quanto à referência ou não da participação subjetiva do agente. Para o Direito Tributário Sancionador a regra é a infração meramente culposa, não se exigindo a presença do dolo, salvo se, excepcionalmente, a lei assim o prever. Essa é a exposição bastante clara do art. 136 do CTN:

> Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O art. 136 do CTN enseja diferentes interpretações. Há quem entenda que se trate da recepção da responsabilidade objetiva em sede de infrações tributárias[75]. É o que defende, por exemplo, DENARI, para quem "o legislador deixou de formular qualquer juízo de culpabilidade ao disciplinar a responsabilidade por infrações da legislação tributária, ao

---

gerador da obrigação de pagar o tributo" (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 105-106).

[71] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 469.

[72] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 76.

[73] MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 76.

[74] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 113.

[75] Nesse sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 587.

desconsiderar a participação volitiva do infrator”[76]. TORRES também entende que desimporta, “para a punição do agente, o elemento subjetivo do ilícito, isto é, se houve dolo ou culpa na prática do ato”[77] – apesar de o mesmo autor ressalvar que o CTN é conflitante com a tese objetiva, na medida em que o próprio art. 112 do referido diploma legal diz que a lei que define infrações “interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à capitulação legal do fato ou à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”[78].

COÊLHO entende que não se pode querer “aplicar ao ilícito fiscal o princípio da responsabilidade subjetiva (dolo e culpa) como *regra*, ao invés da responsabilidade objetiva, com atenuações interpretativas”[79]. PADILHA volta-se à prescindibilidade tanto do dolo quanto da culpa para a responsabilidade por infrações tributárias, tendo em vista que o termo “intenção”, disposto no art. 136 do CTN, deve ser interpretado a todo e qualquer aspecto de vontade, “abarcando, além do *dolo*, também a *culpa* manifestada pelas modalidades ‘imprudência’, ‘negligência’ e ‘imperícia’ e exigindo apenas o nexo de causalidade entre a conduta e o resultado”[80], descartando-se qualquer valoração subjetiva.

De outra banda, SCHOUERI discorda de tais premissas ao afirmar que o art. 136 do CTN exclui apenas a necessidade de constatação do elemento doloso para a configuração da responsabilidade, mas silencia quanto à dispensa do elemento culposo, de modo que, “inexistindo culpa ou dolo, não surge a pretensão punitiva do Estado, pelo mero fato de que não há o que punir”[81]. O referido autor complementa seu ponto ao sustentar que se o CTN realmente dispensasse totalmente o elemento subjetivo (dolo ou culpa) para fins de caracterização da infração, não teria previsto a remissão “por ‘erro ou ignorância escusáveis’ sobre matéria de fato (artigo 172, II e IV[82]) e a própria possibilidade de equidade para afastar a imposição de

---

[76] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 68.
[77] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 268.
[78] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 268.
[79] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 645.
[80] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 79.
[81] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 860.
[82] Art. 172 do CTN. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:
[...] II – ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; [...] IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

penalidades (artigo 108, IV[83])", tampouco a hipótese de exclusão de penalidade em caso de demonstração de boa-fé, consistente no seguimento da "legislação tributária", por parte do sujeito passivo (art. 100, parágrafo único, do CTN[84])[85].

Ainda em discordância com a premissa da responsabilidade objetiva no que diz respeito a infrações tributárias, AMARO destaca que o fato de o referido art. 136 do CTN preceituar que, em princípio, é irrelevante a presença do dolo para caracterizar a responsabilidade, isso não descaracteriza a discussão da *culpa* (em sentido estrito). É dizer, se "ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar em responsabilidade"[86]. Todavia, ainda que o indivíduo não atue com a consciência e a vontade do resultado, a infração pode decorrer por falta de diligência "(portanto, de negligência) sua ou de seus prepostos, no trato de seus negócios (pondo-se, aí, portanto, também a culpa *in elegendo* ou *in vigilando*)"[87].

HARADA também não economiza críticas à tese de que as infrações tributárias seriam de natureza objetiva, tendo em vista que a lei deve regular a individualização da pena, "fato que não permite a desconsideração da culpa subjetiva, na apuração de responsabilidade, pois se o objetivo fosse a responsabilidade não caberia falar-se em individualização da pena"[88].

Outra fração da doutrina é voltada à asserção para a qual nega a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas, por outro lado, defende a ideia de que a responsabilidade é configurada pela culpa presumida. Dentre seus defensores, destaca-se MACHADO, que realça a diferença entre as responsabilidades objetiva e a por culpa presumida: na primeira "não se pode questionar a respeito da intenção do agente"[89]; já na segunda tem-se que

> a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou de culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter a intenção de infringir a

---

[83] Art. 108 do CTN. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
[...] IV - a equidade.
[84] Art. 100 do CTN. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: [...] Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.
[85] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 860.
[86] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 471.
[87] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 471.
[88] HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 653.
[89] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 180.

> norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade[90].

Em constatação similar, PAULSEN ressalta que, em se tratando de responsabilização por infração tributária, a culpa é presumida, "porquanto cabe aos contribuintes agir com diligência no cumprimento das suas obrigações fiscais"[91]. Todavia, a relativização de tal presunção é afastada quando o contribuinte demonstrar (comprovar) que agiu diligentemente[92]. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidiu que

> tendo o contribuinte sido induzido a erro, ante o não lançamento correto pela fonte pagadora do tributo devido, fica descaracterizada sua intenção de omitir certos valores da declaração do imposto de renda, afastando-se a imposição de juros e multa ao sujeito passivo da obrigação tributária[93].

MASINA é outro que advoga a favor da ideia da reponsabilidade por culpa presumida e é enfático ao referir que a diferença de tal instituto para o da responsabilidade objetiva é *brutal*[94]; a exigência de culpa do infrator decorre da necessidade de sua compatibilização "com os valores subjacentes ao Estado de Direito – em especial com o ideal de juridicidade"[95]. A juridicidade, segundo o autor, "impede a aplicação de sanções se não houver culpa ou dolo por parte do infrator, inclusive no atinente às sanções administrativo-tributárias"[96]. Finaliza o jurista concluindo que a reponsabilidade objetiva e as sanções jurídicas "são institutos incompatíveis num Estado de Direito"[97].

Doutro enfoque, no campo jurisprudencial brasileiro a discussão acerca da natureza da responsabilidade prevista no art. 136 do CTN (se objetiva ou se subjetiva) também é nebulosa. Veja-se que, por exemplo, no STJ prevalece o entendimento de que a referida norma estabelece a responsabilidade objetiva do infrator. Todavia, em função da aplicação da equidade e do princípio da lei tributária "*in dubio pro contribuinte*", admitem-se "temperamentos na sua interpretação", exigindo-se a comprovação da conduta culposa – conforme decidido no Agravo

---

[90] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 180-181.
[91] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 231.
[92] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 231.
[93] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1384020-SP. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Sônia Maria Fonseca. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 19 de setembro de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1266379&num_registro=201301518322&data=20130926&formato=PDF >.
[94] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 84.
[95] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 84.
[96] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 84.
[97] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 84.

Regimental no Recurso Especial nº 1.220.414[98] (o qual segue uma vasta linha jurisprudencial no mesmo sentido).

Cuida-se de entendimento com clara contradição, pois a fundamentação do julgado se amolda à culpa presumida do agente – que não exclui o seu aspecto subjetivo – e não à objetividade da responsabilidade do infrator. Sem embargo, excetuando os equívocos de seus fundamentos, o referido precedente mostra-se acertado no que tange à sua conclusão[99]. Assim, ressalvadas premissas contrárias, subjaz à responsabilidade tributária a culpa, ao menos presumida.

2.1.2.2. A responsabilidade e a indiferença quanto à efetividade, à natureza e à extensão dos efeitos da infração

Na segunda parte do art. 136 do CTN, o legislador refere que a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato ilícito[100]. Significa, então, que o prejuízo ao erário pode ser indiferente para fins de configuração da infração tributária. O fator determinante para identificar a necessidade de dano ao fisco será a espécie de infração: material ou formal. Na primeira hipótese, a lei exige dano efetivo, "como no caso da 'falta de pagamento ou recolhimento' (art. 44, I, da Lei n. 9.430/96), só verificada quando ocorrido o inadimplemento que implica prejuízo concreto à Fazenda Pública"[101]. Já no caso de infração formal, basta um comportamento contrário à norma, cujo dano é prescindível para a sua caracterização, possuindo um caráter "meramente potencial"[102] ao ilícito, "como no caso da 'falta da apresentação da declaração de rendimentos ou a sua apresentação fora de prazo' (art. 88 da Lei n. 8.981/95), em que ocorrerá a infração ainda que a declaração a ser apresentada não apontasse a existência de débito"[103].

---

[98] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.220.414-SC. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Casa Bahia Comercial Ltda. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 19 de maio de 2011. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=15263342&num_registro=201002045840&data=20110525&tipo=91&formato=PDF >.

[99] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 88.

[100] "A colocação do enunciado deveria antecipar a natureza à efetividade do ato para efeitos de sequência redacional, mas em face da nenhuma valia da origem, da execução e da grandeza dos efeitos do ato considerado infringente, a ordem dos fatores também passou a ser irrelevante" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 76).

[101] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

[102] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

[103] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 232.

Por mais que por regra, em face da leitura do art. 136 do CTN, não seja importante se o ato contrário à lei gerou efeitos (prejuízo ao Fisco), tampouco importa a sua natureza ou a extensão dos seus eventuais efeitos, tais circunstâncias devem ser levadas em consideração quando da aplicação da sanção tributária. Não por menos que o CTN, como pontuado por AMARO, se refere expressamente a tais fatores "como aspectos que podem ser objeto de análise na interpretação da legislação tributária sobre infrações (art. 112, II)"[104]. Ou seja, as multas aplicadas para infrações as quais tenham gerado prejuízo ao erário são, geralmente, proporcionais ao valor do tributo suprimido ou reduzido, "o que implica considerar o *efeito* do ato praticado, e a sua *extensão*, para fins de aplicação ou graduação da penalidade, em sentido oposto, portanto, ao proclamado no art. 136"[105]. A multa, então, será justa se graduada com a gravidade da infração.

É possível concluir, pois, na síntese de CASSIANO, que, em regra, "para que haja responsabilidade por infrações, é irrelevante saber o que pretendia o infrator, e são também irrelevantes as consequências do ato infracional"[106].

2.1.2.3. A responsabilidade pessoal do agente

Como visto anteriormente, o art. 136 do CTN prevê duas espécies de *infratores* da legislação tributária: o *agente* e o *responsável* – ambos podendo figurar na sujeição passiva de uma relação jurídico-sancionatória. O art. 137 do CTN apresenta situações para as quais a responsabilidade pela infração recaia pessoalmente ao *agente*, especificamente nos casos em que tenha cometido o ato em nome e por conta de terceiro. Para melhor visualização do texto legal, eis o disposto no referido artigo:

> Art. 137 do CTN. A responsabilidade é pessoal ao agente:
> I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
> II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
> III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
> a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
> b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
> c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

---

[104] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 473.
[105] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 473.
[106] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 85.

O dispositivo "desloca o foco pessoal da incidência da sanção tributária da figura do 'responsável' (terceiro em nome e por conta de quem atue o agente) para a pessoa do 'agente', como se estivesse agindo em seu próprio nome e por sua própria conta"[107].

As hipóteses dispostas no art. 137 do CTN representam práticas ilícitas perpetradas pelo *agente* voltadas ao seu interesse próprio e contrárias ao interesse do seu representado ou da sociedade[108]. Nesse caso, não haverá fato imputado ao *responsável*, senão apenas ao *agente*[109], pois aquele foi vítima de ato ilícito praticado por este; daí porque não seria aceitável o *responsável* ser punido. Importante mencionar que, independentemente das hipóteses elencadas no art. 137 do CTN, o dolo é necessário para configurar a responsabilidade pessoal do agente em tais termos.

2.1.2.4. A exclusão da responsabilidade por infrações pela denúncia espontânea

A figura despenalizante da denúncia espontânea encontra previsão no art. 138 do CTN, nos seguintes termos:

> Art. 138 do CTN. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

---

[107] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 474.

[108] "Nas hipóteses do artigo 137, o agente atua em interesse próprio, posto que em nome do representado. É o caso do administrador que, sob a fachada da pessoa jurídica, efetua uma transação e se apropria de seu resultado, desviando o numerário; neste caso, não há como se dizer tenha a pessoa jurídica incorrido no fato jurídico tributário: por trás daquela fachada, haverá o agente, atuando em interesse pessoal. Ele é o autor do fato jurídico tributário e somente a ele – não à pessoa jurídica lesada – é que se poderá imputar a responsabilidade pelo crédito" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 631).

[109] Segundo SCHOUERI, o que diferencia o art. 137 do CTN do art. 135 do mesmo Código é que este versa sobre atos ainda no interesse dos representados, enquanto aquele pressupõe um agente que atua em interesse próprio, contrário a seu representado. E, trabalhando a diferenciação entre ambas as normas, prossegue o jurista: "[...] quando a atuação se dá no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito, não há que aplicar o art. 137. Havendo infração à lei, será caso do artigo 135, que não exclui a responsabilidade do sujeito passivo originário. [...] Por outro lado, se há um crime ou contravenção, o legislador complementar não há de ter se referido a uma atuação conforme a lei. Daí porque a 'regularidade' do ato há de ser entendida no sentido subjetivo, i. e., no interesse de quem o ato foi praticado: é regular o ato, quando praticado no interesse do representado, não no interesse próprio" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 630).

Cuida-se de mecanismo voltado a estimular o sujeito passivo a *redimir-se*[110] de determinada infração cometida (técnica indutora do cumprimento da legislação tributária)[111]. Uma vez denunciado e reparado o ilícito, afasta-se a penalidade estatal. Para tanto, não basta simplesmente informar a infração, senão, também, pagar o tributo, os juros moratórios e a correção monetária, "por se tratar de simples cálculo de atualização"[112]. Como leciona CASSIANO, "comunicar sem pagar é como não comunicar"[113]. A expressão *pagamento* disposta no art. 138 do CTN divide a doutrina. PAULSEN entende que o *pagamento* é aquele integral, à vista, sendo que o pedido de parcelamento, mesmo que acompanhado do pagamento da 1ª parcela, "não é considerado suficiente para ensejar a incidência do art. 138 do CTN"[114]. Em sentido contrário é o escólio de MACHADO, para o qual seria injusto e contra o princípio da isonomia dar ao que confessa a infração e pede o parcelamento o mesmo tratamento aplicável ao que permanece na situação irregular até que seja apanhado pela fiscalização para, somente então, pedir o parcelamento do débito[115]. Na jurisprudência, prevalece a compreensão segundo a qual o instituto da denúncia espontânea não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário[116].

Demais disso, o legislador impôs como condição aos efeitos do art. 138 do CTN a espontaneidade do sujeito passivo. O parágrafo único do referido dispositivo é claro ao referir que "não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração".

---

[110] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 862.
[111] HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 533.
[112] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. Infrações Tributárias e Delitos Fiscais. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 99.
[113] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 88.
[114] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 234-235.
[115] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 186. O autor também entende que não seria injusto dispensar àquele que faz a denúncia espontânea, mas apenas pede o parcelamento, o mesmo tratamento àquele que faz a denúncia espontânea e efetua o imediato pagamento do débito. Eis o seu ponto: "Ocorre que o valor a ser pago parceladamente não é igual àquele pago à vista. Além dos juros correspondentes ao período, desde o vencimento do prazo para o pagamento do tributo até a data em que o débito é parcelado, existem os juros do período futuro, isto é, do período que vai da data do parcelamento até a data do efetivo pagamento de cada parcela. Não se pode, portanto, dizer que aplicar o art. 138 do Código Tributário Nacional aos que confessam a infração e pedem parcelamento do débito é tratar igualmente pessoas em situações desiguais. Os juros do período futuro fazem a diferença, que é, no caso, de decisiva importância porque retratam a verdadeira diferença entre as duas situações. Na verdade, a única diferença entre elas está no pagamento imediato, ou em parcelas. A diferença de tratamento jurídico, portanto, deve ser adequada a essa diferença de fato" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 186).
[116] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.456.162/SP. Agravante: Farmácia D'oeste Paulista Ltda. Agravado: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 23 de junho de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=48858620&num_registro=201401153507&data=20150804&tipo=51&formato=PDF >.

Restringe-se, pois, a créditos cuja existência seja desconhecida pelo Fisco "e que nem sequer estejam sendo objeto de fiscalização, de modo que, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais viessem a ser satisfeitos"[117]. Vale dizer, assim que iniciada uma fiscalização sobre determinada conduta comissiva ou omissiva – e desde que relacionada à infração – já está restringida a eficácia da denúncia espontânea, inexistindo margem para a sua aplicação; mesmo com o recolhimento do tributo. Ou seja, iniciado o procedimento administrativo ou a fiscalização não há falar em espontaneidade. Essa seria a interpretação da norma a partir de uma leitura isolada do art. 138 do CTN.

Entretanto, a restrição à *espontaneidade* (quando e como ela se interrompe) encontra temperamentos na doutrina. A despeito do tema, SCHOUERI questiona a validez da denúncia espontânea no caso no qual se inicia uma fiscalização, mas a Administração não dá seguimento àquela atuação. Poderia o sujeito passivo ser impedido de usufruir do art. 138 do CTN mesmo com a inércia do Fisco? Para o autor, a resposta frente a tal indagação encontra-se, na esfera federal, no art. 7º do Decreto nº 70.235/72:

> Art. 7º do Dec. nº 70.235/72. 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.
> § 1°. O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
> § 2°. Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

É que, ao mesmo tempo em que o seu § 1º prevê a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo por conta do início do processo administrativo fiscal, o § 2º estabelece um prazo à Administração para dar continuidade a seus atos (sessenta dias prorrogáveis, sucessivamente, por igual período), sob pena de retomar a espontaneidade – "dando azo à possibilidade de o sujeito passivo recolher o tributo, acrescido de juros, desaparecendo, a partir daí, a responsabilização pelo ilícito"[118].

É importante mencionar o teor da Súmula nº 360 do STJ, segundo o qual "o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo". Portanto, na visão da Corte

---

[117] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 233.
[118] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 863.

Superior, ao contribuinte que apura o montante de determinado tributo e o declara ao Fisco, sendo que ao final não o paga no prazo do vencimento, não teria direito aos efeitos do art. 138 do CTN, pois o crédito tributário já estaria "constituído" em face do lançamento por homologação (realizado pelo próprio sujeito passivo). Assim, descaberia novo lançamento por parte da Administração, não se falando em "atuação do sujeito passivo antes do início da fiscalização, já que esta é dispensada (pelo menos até o montante do tributo declarado)"[119].

Todavia, SCHOUERI ressalva que se houver diferença entre o valor declarado e o valor devido – caso haja espaço para o lançamento por parte da Administração (de ofício) –, seria possível ao sujeito passivo usufruir da denúncia espontânea. Entretanto, os benefícios do art. 138 do CTN recairiam sob o montante "da diferença entre aquilo que fora declarado inicialmente e o valor finalmente apurado"[120].

Quanto à visão jurisprudencial a respeito do tema, há decisões prolatadas pelo STJ, como o Recurso Especial nº 889.271, relatado pelo Ministro Teori Zavascki, entendendo pelo cabimento da denúncia espontânea – acarretando, então, a exclusão da multa moratória – mesmo em face de tributo sujeito a lançamento por homologação, mas desde que, posteriormente, o sujeito passivo apresente declaração retificadora, "com o intuito de complementar o valor do tributo, acrescido de juros legais, antes de qualquer procedimento da Administração tributária"[121].

De outra banda, analisamos previamente as espécies de infrações tributárias: as consistentes no descumprimento de obrigações principais e as relacionadas à transgressão de obrigações acessórias (deveres instrumentais). Quanto àquelas, não há dúvidas em relação à possibilidade de albergar a denúncia espontânea; já no que tange a estas há discussões a respeito da aplicação do art. 138 do CTN. Para SCHOUERI, cujo entendimento é acompanhado

---

[119] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 863.

[120] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 864. O autor exemplifica o seu raciocínio da seguinte forma: "[...] se o sujeito passivo apurara, inicialmente, o crédito de 10 e este assim fora declarado (e 'constituído'), mas mais tarde conclui que o valor efetivamente devido seria 12, então apenas a diferença (no caso, 2) estaria sujeita a um lançamento complementar por parte da fiscalização. Se a Administração apurasse os mesmos 12, não poderia efetuar um lançamento deste montante, mas apenas dos 2 de diferença. Ora, se a espontaneidade pressupõe uma atuação do sujeito passivo antes da fiscalização e se esta estaria limitada aos 2 de diferença, então somente este montante é que poderia ser objeto de denúncia espontânea" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 865).

[121] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 889.271-RJ. Recorrente: Gerling Sul América S/A Seguros Industriais e Outros. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 01 de julho de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=2871694&num_registro=200602089300&data=20100701&tipo=91&formato=PDF >.

doutrinariamente por diversos juristas[122], a denúncia espontânea também é cabível aos deveres instrumentais, pois seria esse o sentido da expressão, prevista no art. 138 do CTN, "acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros". É que haverá "denúncias, igualmente, em que *não será o caso* do pagamento de tributo ou de juros. Este é o caso do descumprimento dos deveres instrumentais"[123].

Sobre o tema, o olhar jurisprudencial é voltado para o não afastamento das sanções por infrações formais (entrega de declarações, emissão de documentos fiscais) por conta da apresentação de denúncia espontânea pelo sujeito passivo. Foi o que decidiu o STJ no Recurso Especial nº 1.142.739, relatado pelo Ministro Herman Benjamin[124].

2.1.3. A sanção à infração tributária

Como visto anteriormente, as infrações à legislação tributária podem variar entre descumprimentos de uma obrigação contributiva (obrigação principal) ou de colaboração com a Administração (obrigação acessória). Ambas as infrações ensejam a aplicação de sanções previamente estipuladas em lei (art. 97, V, do CTN[125]), promovidas por autoridades vinculadas ao Poder Executivo mediante lançamento fiscal, previsto no art. 142 do CTN[126], consistentes em penalidades pecuniárias e não pecuniárias.

Igualmente, conforme trabalhado alhures, a infração tributária possui natureza *administrativa* – lembrando que parte da doutrina entende pela unicidade da natureza *penal* entre as infrações tributárias *stricto sensu* e criminal, entendimento esse para o qual não concordamos – e tal predicado administrativista também é imputado à natureza da sanção

---

[122] Como, por amostragem: PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 234; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 183-184; BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1167-1168.

[123] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 865.

[124] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.142.739/PR. Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Dimasa S/A. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 16 de março de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=6852138&num_registro=200901791123&data=20100916&tipo=51&formato=PDF >.

[125] Art. 97 do CTN. Somente a lei pode estabelecer: [...] V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

[126] Art. 142 do CTN. 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.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

tributária[127], dada "a indissociabilidade entre a natureza jurídica do ato ilícito e da correlata sanção, que se encontram jungidos a um mesmo regime jurídico"[128]. Todavia, a controvérsia acerca da natureza jurídica também está presente nas sanções tributárias e não apresenta unicidade doutrinária. Além da corrente *administrativista*, a qual depositamos a nossa aceitabilidade teórica, há a *tributária*[129], a *penal*[130] e a *mista*[131].

---

[127] Quanto à natureza administrativa da sanção tributária, consentem os seguintes autores (além dos já citados no corpo do texto): SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 90; HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 650; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 193-194); AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 467; MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 81; AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e Os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 49; LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 38.

[128] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 117. No mesmo sentido é a asserção de MACHADO: "A sanção deve ser, tanto quanto possível, da mesma natureza do cometimento ilícito. Se este não atinge a pessoa, mas o patrimônio, a sanção correspondente não deve ser pessoal, mas patrimonial" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 500).

[129] Esse é o entendimento de MARTINS sobre o tema: "A aplicação da sanção tributária tem como seu núcleo essencial essa característica primeira, que é forçar o pagamento do tributo, no tempo e forma impostos pelo poder tributante. Não visa proteger, como na sanção criminal, a sociedade contra as violações das normas que a regem, mas *simplesmente* obrigar o contribuinte a pagar, apenando o atraso ou a sonegação. A graduação da penalidade é somente uma questão de gravidade do fato infringente, cuja ocorrência se quer impedir, visando – sempre e apenas – o recebimento do tributo devido. Tal colocação, evidentemente, exclui o estudo da sanção tributária de outros campos do direito (penal, administrativa etc.), para mantê-lo no campo exclusivo de direito tributário, em que a sanção é elemento indissolúvel e necessário" (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 57). Não diferente é o escólio de PADILHA: "[...] a sanção será tributária para os ilícitos tipificados na lei tributária ou fiscal, reguladora da instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos, disciplinando a relação jurídica entre sujeito passivo – titular do dever jurídico de recolher o tributo e cumprir os deveres instrumentais – e sujeito ativo – titular do direito subjetivo de exigir referidos deveres tributários. [...] Igualmente, as sanções tributárias merecem autonomia didática relativamente àquelas de cunho administrativo por se sujeitarem a um regime jurídico próprio, derivativo do *ius tributandi* do Estado, com regras e princípios específicos positivados na legislação tributária, *v.g.* o instituto da denúncia espontânea previsto no Código Tributário Nacional" (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 63-64).

[130] TORRES parte do pressuposto de que a sanção tributária possui natureza penal: "Hoje prepondera a corrente doutrinária que defende a natureza penal das multas fiscais, mesmo daquelas aplicadas pela autoridade administrativa. Assiste-se um labor intenso da doutrina e da legislação estrangeiras no sentido de atribuir às penalidades pecuniárias a disciplina penal, cuja influência já se começa a sentir no Brasil, especialmente na jurisprudência. A tese da natureza penal das sanções tributárias é a única que pode manter separados e distintos os conceitos de tributo e multa" (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 335-336).

[131] DENARI entende que, dentro do universo sancionatório das infrações tributárias, a natureza jurídica da sanção varia em quatro espécies, quais sejam *civil*, *administrativa*, *tributária* e *penal*: "A idéia [sic] de que a pena encontra sua *ratio essendi* no seu caráter retributivo repousa necessariamente na moral convencional, que reclama a expiação do mal pelo mal (pune-se porque pecou), enquanto a idéia da defesa social aquela se contrapõe para sustentar que o Estado não sanciona para punir, mas para se defender, ou seja, para prover às necessidades de coesão social dos agrupamentos humanos (pune-se para que não peque). Na ordem jurídica – a única que nos interessa – desponta quatro modalidades de sanções, segundo a natureza do preceito violado: temos desta forma a *sanção civil*, a *sanção administrativa*, a *sanção tributária* e a *sanção penal*" (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 71).

Assumir que a sanção tributária possui natureza *administrativa* não significa dizer que a penalidade tributária não possui as suas peculiaridades; afinal, são derivativas do *ius tributandi* do Estado, o que não se pode imputar igualmente "a nenhum outro ramo jurídico (Penal, Administrativo ou Econômico)"[132], fazendo jus, pois, à segregação como "subespécie autônoma das demais sanções administrativas"[133]. Veja-se que, por exemplo, a exclusão da responsabilidade do infrator por força da denúncia espontânea encontra guarida apenas na relação sancionatória-tributária – não podendo tal modalidade despenalizante ser imiscuída no Direito Administrativo[134].

2.1.3.1. Sanções pecuniárias

Como a própria nomenclatura já adianta, as sanções pecuniárias têm por objeto o patrimônio do infrator. Dentre as penalidades pecuniárias, as multas são consideradas as mais difundidas e expressivas[135], isto é, "as mais comumente resultantes da prática de ilícitos tributários não-delituosos"[136].

Segundo o art. 113, § 1º, do CTN[137], a multa configura uma obrigação tributária principal ao lado dos tributos, sendo igualmente objeto de lançamento e inclusive de cobrança executiva, "muitas vezes em conjunto com os tributos a que dizem respeito"[138].

A multa pode ser aplicada pela Administração ou pelo próprio sujeito passivo. Este a aplica quando faz o recolhimento intempestivo do tributo devido (também conhecida como multa de *mora*[139] ou, numa outra divisão sistemática, como multa *automática*[140]), enquanto aquela a aplica quando lavra auto de infração (multa de *ofício*) ou quando notifica o devedor sobre a existência de débito confessado e não pago[141]. CARVALHO elucida que as multas de

---

[132] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 116.
[133] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 116.
[134] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 114.
[135] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 608.
[136] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 163.
[137] Art. 113 do CTN. 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.
[138] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 225.
[139] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 267.
[140] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 226.
[141] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 06.

mora, conquanto sejam normalmente fixadas por lançamento por homologação (pelo próprio sujeito infrator), também podem ser aplicadas de ofício[142].

A multa de *ofício* é prevista na lei de forma mais gravosa, sendo mais elevada do que a multa de *mora*, tendo em vista que o sujeito passivo descumpriu suas obrigações tributárias no prazo de vencimento, tampouco valeu-se dos benefícios da denúncia espontânea, "mantendo-se inerte quanto ao adimplemento do tributo desde o termo final do prazo fixado na lei até o ato administrativo fiscalizatório"[143].

Além das multas de *ofício* e de *mora*, o CTN constitui a *isolada*, também conhecida como *fixa*. Tal espécie de penalidade é geralmente vinculada à unidade fiscal do ente tributante[144] e decorre do descumprimento de obrigações instrumentais[145], de modo que o não pagamento do tributo não pode ser o seu fator jurídico[146]. Por essa razão, "são mais comumente utilizadas para as infrações que não ensejam prejuízo econômico direto ao erário, como ocorre nas hipóteses de infrações meramente formais (descumprimento isolado de obrigações acessórias)"[147].

O critério quantitativo da multa leva em conta dois fatores: uma base de cálculo e uma alíquota, ambas previstas em "lei ordinária federal, estadual ou municipal, observada a competência tributária"[148] (arts. 146, III, *a*, da CF[149] e 97, IV, do CTN[150]). A base de cálculo serve como um parâmetro legal para calcular o valor do tributo devido; é uma fração concernente ao crédito tributário total ou parcialmente inadimplido[151]. Já a alíquota é o instrumento pelo qual é calculado o tributo, podendo ser *ad valorem* ou específica: "A primeira é um percentual que incide sobre a base de cálculo; a segunda, um valor específico aplicável de

---

[142] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 610.
[143] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 273.
[144] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 739.
[145] "As multas de que trata o art. 57 da Medida Provisória 2.158-35/2001, com a redação da Lei 12.873/2013, servem como bom exemplo. Conforme enuncia o referido dispositivo, as pessoas jurídicas sujeitas ao pagamento de Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, segundo o regime de tributação do lucro presumido e o do lucro real, que deixarem de cumprir as obrigações acessórias exigidas nos termos do art. 16 da Lei 9.779/1999, estarão sujeitas a multas de R$ 500,00 ou R$ 1.500,00, respectivamente" (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 116-117).
[146] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 273.
[147] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 169.
[148] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 81.
[149] Art. 146 da CF. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.
[150] Art. 97 do CTN. Somente a lei pode estabelecer: [...] IV – a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65.
[151] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 166.

acordo com alguma medida de peso, tamanho ou unidade"[152]. Quando a alíquota é estipulada em percentuais, diz-se que a multa é *proporcional*[153], enquanto que quando quantificada num valor específico denomina-se, como já visto, *fixa.*

Além do mais, a multa pode ser *qualificada* ou *agravada* – doutrinariamente também podem ser subclassificadas como multas *progressivas*[154] –, a depender da situação fática ensejadora da sanção pecuniária. A multa poderá ser *qualificada* se decorrente de infrações que merecem maior reprovabilidade[155], normalmente por conta do critério subjetivo do infrator, derivando "da vontade consciente (dolo) na prática da ilicitude"[156]. Assim, "o grau de culpabilidade do contribuinte na prática da infração irá medir a intensidade da sanção aplicada"[157]. A sanção também poderá ser *agravada* quando existente circunstância agravante tipificada em lei, como, por exemplo, "a reincidência na prática da infração"[158].

Merece destaque a menção ao princípio da capacidade contributiva, o qual acaba refletindo na proibição do efeito de confisco à questão das multas[159] – "sendo as sanções tributárias uma das manifestações do poder de tributar, estão sujeitas aos limites quantitativos deste"[160]. Numa perspectiva crítica, DENARI sustenta que, em nosso sistema tributário, as multas são instituídas pelos entes federativos *a la diable*, vale dizer, "sem observância de quaisquer critérios normativos previstos em lei complementar, circunstância esta que entrega

---

[152] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 166.
[153] "Vejam-se, por exemplo, as normas decorrentes da interpretação do art. 44, inc. I e § 1º, da Lei 9.430/1996: será aplicada multa de 75% ou de 150% sobre 'a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata'. Em tais casos, a legislação é muitíssimo clara quanto à base de cálculo (o valor do tributo que deixou de ser pago ou recolhido) e às alíquotas das multas em questão (75% ou 150%)" (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 116).
[154] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 170.
[155] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 227.
[156] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 281.
[157] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 281.
[158] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 281-282.
[159] Sobre o tema, deve ser citada a decisão do STF da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075, a qual suspendeu, com eficácia *ex nunc*, até o final do julgamento da ADI, a "execução e a aplicabilidade do art. 3º e seu parágrafo único da Lei nº 8.846, de 21/01/94", o qual previa multa na ordem de 300% sobre o valor de bem objeto de operação ou serviços prestados, por conta de não comprovação (ou não emissão) de nota fiscal. No julgamento, foi referido que o "Poder Público, especialmente em sede de tributação (mesmo tratando-se da definição do 'quantum' pertinente ao valor das multas fiscais), não pode agir imoderadamente, pois a atividade governamental acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade que se qualifica como verdadeiro parâmetro de aferição da constitucionalidade material dos atos estatais" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.075/DF. Requerente: Confederação Nacional do Comércio – CNC. Requeridos: Presidente da República; Congresso Nacional, julgado em 17 de junho de 1998. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=392114 >).
[160] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 846.

os contribuintes à mercê da voracidade fiscal no plano federal, estadual ou municipal”[161]. Deve a multa, então, guardar proporcionalidade em face da gravidade da infração tributária – “da gravidade do dano ou da ameaça que a infração representa para a arrecadação de tributos”[162], bem como do “benefício obtido com a prática indevida”[163] –, não podendo servir como mero instrumento de arrecadação, sob pena de inviabilizar a atividade empresarial[164].

2.1.3.2. Sanções não pecuniárias

Ao lado das sanções pecuniárias, o Direito Tributário também estabelece as penalidades não pecuniárias, igualmente chamadas de sanções *indiretas*[165], as quais, embora mais raras[166], representam a restrição de certos direitos do sujeito passivo voltadas ao pagamento do tributo.

Há duas modalidades de sanções não pecuniárias: o *perdimento de bens* e a *restrição a direitos*. A *pena de perdimento*, recepcionada constitucionalmente no art. 5º, XLV[167] e XLVI[168], *b*, da CF, é aplicada nas hipóteses de irregularidades graves na importação de bens. É que a importação é composta de diversas regras, as quais exigem o seu estrito cumprimento, como exemplificado por PAULSEN[169]: “a obtenção de guia de importação, realização do contrato de câmbio etc.”, além do “pagamento dos respectivos impostos (IPI, II, ICMS, PIS-Importação, Cofins-Importação) e idoneidade da documentação que a subsidia”, no que tange “à origem, autenticidade e compatibilidade da declaração com os bens verdadeiramente internalizados”.

---

[161] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 81.
[162] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 470.
[163] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 621.
[164] Nesse sentido, MARTINS contextualiza as consequências da não aplicação do princípio da vedação do confisco no caso das indústrias tabagistas no País na década de 60, cuja monta da tributação às operações empresarias de tais pessoas jurídicas chegava a ser três vezes maior ao valor da operação comercial, o que representou, na época, na “eliminação de todas as empresas nacionais”, pois ficaram impossibilitadas de recolher o tributo devido, “de tal forma que aquelas que não faliram foram absorvidas pelas empresas estrangeiras” (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 71).
[165] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 88.
[166] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 223.
[167] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;
[168] Art. 5º da CF. [...] XLVI – a lei regulará a individualização da pena e adotará, entre outras, as seguintes: [...] b) perda de bens.
[169] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 223.

Tais irregularidades ensejarão a autuação do sujeito passivo e a apreensão por parte da Inspetoria da Receita Federal dos bens objeto de importação, "com subsequente aplicação da pena de perdimento, nos termos dos arts. 104/105 do Decreto-Lei n. 37/66, 23/27 do Decreto-Lei n. 1.455/76 e 675s. do Decreto n. 6.759/09"[170]. Sustenta-se que o fundamento jurídico dessa perda não é o confisco; "a mercadoria ilicitamente entrada no País não tem título de legitimação ou propriedade e essa aquisição pela Fazenda visa impedir a formação de título ilegítimo"[171].

A pena de perdimento, por poder comprometer a atividade privada, é, dentro do arcabouço sancionatório, medida excepcional e, "como tal, é imperiosa sua aplicação conformada à garantia do devido processo legal"[172]. Significa dizer que ao sujeito passivo é garantido todos os recursos inerentes à defesa de seus direitos e interesses "antes de se levar a cabo o perdimento da mercadoria"[173]. Ademais, entende-se que se o ilícito consistir em mera irregularidade formal, isso é, sem dolo e sem prejuízo ao erário, não se autoriza a aplicação do perdimento[174].

Já a *restrição de direitos* compreende uma série de penalidades disponíveis à Administração para expressar contra o sujeito passivo uma nítida "vocação pedagógica, especialmente quanto ao cumprimento da obrigação relativa ao pagamento do tributo"[175]. Restringir direitos do sujeito passivo como penalidade tributária vem recebendo um olhar bastante crítico pela doutrina e pela jurisprudência.

Veja-se que o Poder Judiciário, através de sua Suprema Corte, já sumulou os entendimentos segundo os quais inadmitem a interdição de estabelecimento e a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para cobrança de tributo (Súmulas nºs 70[176] e 323[177], respectivamente, do STF), bem como torna defeso à Autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais (Súmula nº 547 do STF[178]).

---

[170] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 223.
[171] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 203.
[172] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 196.
[173] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 196.
[174] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 224.
[175] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 89.
[176] Súmula nº 70 do STF. É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.
[177] Súmula nº 323 do STF. É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.
[178] Súmula nº 547 do STF. Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.

Atualmente, o STF entende, em repercussão geral, que medidas de índole tributária as quais afetem a atividade empresarial somente são admitidas quando não se apresentarem como punições, senão como medidas de proteção à livre concorrência[179]; quando comprovado que o infrator possuía a intenção de "obter sistematicamente vantagens econômicas com a contumaz sonegação"[180].

Além dos casos retratados nas súmulas nºs 70, 323 e 547 do STF, PADILHA elenca as seguintes medidas as quais representariam, na visão da autora, sanções de ordem política:

> (i) o levantamento de precatório condicionado à apresentação de certidões negativas; (ii) a fixação de multa quando, existindo débito tributário não garantido para com a União e suas autarquias de Previdência e Assistência Social, há distribuição de lucros pela empresa devedora (art. 32 da Lei nº 4.357/64, com redação dada pelo art. 17 da Lei nº 11.051/2004); (iii) a inscrição no CNPJ condicionada à apresentação de CND (Instrução Normativa SRF 02/2001) ou ainda à prestação de fiança idônea (*v.g.* art. 3º do Título I do Livro II do RICMS/RS, aprovado pelo Decreto nº 37.699/97); (iv) o regime especial de controle e fiscalização; (v) a desautorização de impressão de documentos fiscais; (vi) a exigência de quitação de tributos para a prática de atos jurídicos; (vii) a suspensão ou até o cancelamento da inscrição do contribuinte no respectivo cadastro e/ou no CNPJ, quando constatadas irregularidades fiscais, (viii) a inscrição de crédito tributário no CADIN como fator impeditivo absoluto para contratar com o Poder Público; e, por fim, (ix) o protesto de Certidões de Dívida Ativa[181].

A doutrina nomina as penalidades não pecuniárias que se chocam "com o Princípio da Livre-Iniciativa, ou restringem o livre exercício profissional"[182] como sanções *políticas*, que

---

[179] SCHOUERI lança uma percepção bastante crítica em face do teor de tal linha jurisprudencial, a qual chama de "nova vertente" por ampliar a possibilidade de aplicação de sanções políticas para proteger o princípio da livre concorrência, pois, até então, o STF entendia pelo seu cabimento apenas quando não violado o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade frente aos direitos dos contribuintes: "Merece, portanto, forte crítica a tendência representada pela 'nova vertente': a invocação do Princípio da Livre Concorrência não é suficiente para alargar o *jus tributandi*, que passa a fazer as vezes de *jus puniendi*. Afinal, pela 'nova vertente', poder-se-ia cogitar a hipótese de um município, diante de uma infração tributária (posto que contumaz), interditar um estabelecimento comercial, invocando a livre concorrência. Mais uma vez, insista-se: não é o município quem zela pela livre concorrência. Havendo algum ilícito no âmbito da Ordem Econômica, aciona-se o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência.
Mais ainda: a 'nova vertente' distorce a própria função da sanção tributária: de instrumento para desestimulo da prática de infrações, passa a ser meio de correção da Ordem Econômica. Ou, ainda mais grave, passa a ser verdadeiro instrumento de coação para o pagamento do tributo devido. Ora, a sanção não é instrumento de cobrança, mas de desestímulo ao descumprimento da lei. Se a sanção já não se justifica para desestimular práticas ilegais, mas para forçar o pagamento do tributo, então o Ordenamento já oferece à Administração meios eficazes, [...] descabendo, daí, utilizar a multa para tal fim" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 852).

[180] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral do Recurso Extraordinário nº 565.048/RG. Recorrente: Maxpol – Industrial de Alimentos Ltda. Recorrido: Estado do Rio Grande do Sul, julgado em 21 de fevereiro de 2008. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=520333 >.

[181] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 181-182.

[182] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 847.

no Brasil, lembra MACHADO, remonta aos tempos da ditadura de Vargas, consistindo "nas mais diversas formas de restrições a direitos do contribuinte como forma oblíqua de obriga-lo ao pagamento de tributos"[183].

Entende-se que o direito ao exercício da atividade econômica ou profissional não pode ser restringido por conta da existência de débitos perante o Fisco, pois este já dispõe de "garantias, privilégios e preferências, além de vários meios para a cobrança de seu crédito, que não se esgotam na via administrativa, encontrando, na via judicial, tanto a execução fiscal como a Medida Cautelar Fiscal"[184]. Ademais, tais penalidades implicariam "indevida restrição ao direito de exercer atividade econômica"[185], bem como configurariam cobrança sem o devido processo legal, pois "a autoridade que a este impõe a restrição não é a autoridade competente para apreciar se a exigência do tributo é ou não legal"[186], constituindo grave violação ao direito de defesa do sujeito passivo[187] – muitas vezes correspondendo a uma "verdadeira pena de morte, ou seja, ruína econômica de empresas, antes do julgamento do Poder Judiciário"[188].

Conquanto as sanções não pecuniárias, em sua maior parte, tenham sua "constitucionalidade infirmada pela melhor doutrina e jurisprudência"[189], entende-se que nem todas elas revestem-se de ilegalidade, pois há casos nos quais promovem restrições aos direitos do sujeito passivo "proporcionais, razoáveis e não excessivas"[190].

É o caso, por exemplo, da apreensão de mercadorias[191] quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, justificada pelo *poder de polícia*[192] de diligenciar a conferência

---

[183] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 500.
[184] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 848.
[185] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 500-501.
[186] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 501.
[187] "O caminho para inibir as sanções políticas é a ação de indenização por perdas e danos contra a entidade pública, com fundamento no art. 37 e seu § 6º da vigente Constituição Federal, e também contra o agente público, vale dizer, a autoridade pública responsável pela ilegalidade, com fundamento no art. 186 do Código Civil. A sanção política, conforme o caso, pode causar dano moral, dano material e lucros cessantes, tudo a comportar a respectiva indenização, desde que devidamente demonstrados" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 501).
[188] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 205.
[189] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 172.
[190] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 90.
[191] ROSA JUNIOR diferencia as medidas de *apreensão de bens* do *perdimento de bens*, destacando que, ao contrário daquela, nesta "o infrator não faz jus a um eventual saldo decorrente da venda em leilão do bem" (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 740).
[192] "[...] pode-se definir a polícia administrativa como *a atividade da Administração Pública, expressa em atos normativos ou concretos, de condicionar, com fundamento em sua supremacia geral e na forma da lei, a liberdade e a propriedade dos indivíduos, mediante ação ora fiscalizadora, ora preventiva, ora repressiva, impondo coercitivamente aos particulares um dever de abstenção ('non facere') a fim de conformar-lhes os comportamentos aos interesses sociais consagrados no sistema normativo*" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 866).

de bens e de documentos em prol do interesse público[193], as quais ficam retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário, "hipótese em que não configura limitação ao tráfego de bens por meio de tributo"[194], ou seja, não há falar em confisco[195] – entendimento esse corroborado pelo STF[196].

Igualmente, como medidas restritivas de direitos que não se enquadrariam como confiscatórias, PAULSEN cita a vedação à habilitação em licitação por conta de irregularidades fiscais (arts. 27, IV[197] e 29, III[198], da Lei nº 8.666/93), justificada sua legalidade em razão de o poder público não estar obrigado "a contratar com quem não vem cumprindo suas obrigações fiscais, constituindo a restrição, também, um incentivo aos contribuintes que se mantêm em dia"[199], bem como a admissão do programa do Simples Nacional apenas a empresas as quais ostentem regularidade fiscal[200], cuja constitucionalidade já foi confirmada pelo STF em repercussão geral[201]. A cassação de regimes especiais de tributação "são sentidas tanto quando

---

[193] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 181-218.

[194] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 181-215.

[195] Seguindo esse mesmo toar: MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 90-91.

[196] Nesse sentido o STF: "AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 163, § 7º, DA CONSTITUIÇÃO DE SÃO PAULO: INOCORRÊNCIA DE SANÇÕES POLÍTICAS. AUSÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 5º, INC. XIII, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 1. A retenção da mercadoria, até a comprovação da posse legítima daquele que a transporta, não constitui coação imposta em desrespeito ao princípio do devido processo legal tributário. 2. Ao garantir o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, o art. 5º, inc. XIII, da Constituição da República não o faz de forma absoluta, pelo que a observância dos recolhimentos tributários no desempenho dessas atividades impõe-se legal e legitimamente. 3. A hipótese de retenção temporária de mercadorias prevista no art. 163, § 7º, da Constituição de São Paulo, é providência para a fiscalização do cumprimento da legislação tributária nesse território e consubstancia exercício do poder de polícia da Administração Pública Fazendária, estabelecida legalmente para os casos de ilícito tributário. Inexiste, por isso mesmo, a alegada coação indireta do contribuinte para satisfazer débitos com a Fazenda Pública. 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada improcedente" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 395/SP. Requerente: Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil. Recorrido: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo, julgado em 17 de maio de 2007. Disponível em < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=479108 >).

[197] Art. 27 da Lei nº 8.666/93. Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: [...] IV – regularidade fiscal e trabalhista.

[198] Art. 29 da Lei nº 8.666/93. A documentação relativa à regularidade fiscal e trabalhista, conforme o caso, consistirá em: [...] III - prova de regularidade para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do licitante, ou outra equivalente, na forma da lei.

[199] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 225.

[200] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 225.

[201] "TRIBUTÁRIO. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE TRATAMENTO DIFERENCIADO. SIMPLES NACIONAL. ADESÃO - DÉBITOS FISCAIS PENDENTES LC nº 123/06. A controvérsia relativa à constitucionalidade das normas contidas no inciso V do artigo 17 da LC nº 123/06 as quais impedem o recolhimento de impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto do Seguro Social (INSS) ou com as fazendas públicas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa – possui densidade constitucional e extrapola os limites subjetivos das partes. Existência de repercussão geral" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 627.543/RS. Recorrente: Lona Branca Coberturas e Materiais Ltda. Recorrido: União, julgado

infringida a obrigação principal de pagar, quanto aqueles *deveres instrumentais ditos de conformação de regime*"[202].

2.2. PONTOS DE CONTATO ENTRE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS

Vimos nas linhas anteriores os principais aspectos ligados ao chamado Direito Tributário Sancionador, área específica do Direito Tributário sensível à matéria sancionadora. Por mais que do universo punitivo tributário extraiam-se normas peculiares a tal sistema jurídico, a doutrina majoritária[203] entende pela indiferença ontológica entre os ilícitos tributário *stricto sensu* e o criminal[204]. E é justamente por conta dessa semelhança metafísica que se permite um *intercâmbio*[205] de normas constitucionais que tratem da potestade punitiva[206] – ressalvada a irresignação de parte da doutrina quanto ao câmbio normativo de dois regimes

---

em 03 de fevereiro de 2011. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624280 >).

[202] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 619.

[203] Pela indiferença ontológica entre os ilícitos tributários *stricto sensu* e o criminal, entendem: GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 353; COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 12; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 100; ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 15-16; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 463. AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e Os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris Ed, 2012. p. 49; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 275; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 841.

[204] Em sentido contrário à identidade ontológica entre os ilícitos tributários *stricto sensu* e o criminal, entendem: MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 60 ("Como fato, o ilícito é uno e pode ser descrito tanto no antecedente de uma norma de sanção administrativa como no de uma norma penal. As hipóteses das normas penal e administrativa podem coincidir na descrição de um mesmo ilícito. Sua unicidade, contudo, não permite que se fale em identidade ontológica de ilícitos: o ilícito, como descumprimento de uma determinada norma primária, é um só"); SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 93.

[205] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 353.

[206] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 16.

jurídicos diferentes[207], são matérias que se *interpenetram* (utilizando a expressão dada por NOGUEIRA)[208].

Essa mutuação normativa possui guarida no próprio CTN, segundo o qual, no seu art. 108, III, dispõe que na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente "os princípios gerais de direito público"[209], do qual o Direito Penal se encaixa. Abordar-se-á, agora, os principais princípios comungados pelo Direito Tributário Sancionador e pelo Direito Penal Tributário, ou, noutras palavras, a *identidade principiológica* entre ambos os campos. Ressalte-se que as indicações dos princípios os quais serão a seguir trabalhados possuem caráter exemplificativo; não se almeja exaurir o tema sob pena de comprometer a delimitação do presente estudo[210].

2.2.1. Identidade principiológica

Previamente ao exame dos principais princípios partilhados entre ambos os campos jurídicos, é importante explicar o porquê desse intercâmbio de normas. O Direito Penal desenvolveu-se lenta e solidamente ao longo dos séculos, alcançando maturidades normativa e dogmática ímpares tendentes ao controle da potestade punitiva.

O mesmo não se pode dizer quanto ao Direito Administrativo Sancionador, cuja história é relativamente recente. Por mais que lide, assim como o Direito Penal, com o exercício

---

[207] MASINA não concorda com a importação de normas penais ao campo sancionador-tributário, pois, por mais que a finalidade da sanção tributária seja idêntica à penal, esta última é mais dura, por conta da maior gravidade peculiar ao crime tributário – chegando ao ponto de alcançar a liberdade do infrator. "E é exatamente a impossibilidade de as sanções administrativas restringirem o direito de ir e vir que serve de forte obstáculo à importação das garantias penais ao campo sancionador-tributário. As limitações aos malefícios ocasionados pelas sanções devem ser estabelecidas considerando o direito atingido pela punição, motivo pelo qual as limitações estabelecidas no âmbito penal devem ser mais rigorosas do que aquelas estabelecidas no âmbito sancionador administrativo e no âmbito administrativo-tributário" (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 60-61).

[208] NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 194.

[209] "[...] sob o primado dos princípios constitucionais, que, segundo a quase unanimidade dos constitucionalistas, vieram para substituir o modelo de regras do positivismo, de que modo é possível continuar a falar em 'princípios gerais do direito'? Observa-se que o problema não é só de nomenclatura, não valendo, portanto, a assertiva, por vezes vista em parte da literatura nacional, de que os princípios gerais do direito foram 'positivados' na Constituição. *Trata-se de uma análise equivocada da função dos princípios constitucionais*, ou seja, enquanto os princípios gerais do direito se constituíam em uma 'autorização' para a discricionariedade, um fator que justificava a 'saída' do juiz do sistema codificado para solucionar o caso que lhe era apresentado e que não encontrava resposta no Código (foi para isso que dispositivos desse jaez foram colocados nos Códigos), os princípios constitucionais apresentam-se, contemporaneamente, *como um contraponto a essa discricionariedade*" (STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise:* uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 165-166).

[210] Para além dos princípios elencados no presente estudo, ver GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014.

punitivo do Estado, é eloquente a "carência de ferramental jurídico apto à realização de tal desiderato neste campo"[211], por a doutrina e a jurisprudência estarem ainda incipientes sobre o tema – basta verificar que o Direito Administrativo Sancionador sequer é tomado, metodologicamente, como disciplina autônoma[212].

Como tal lacuna acaba gerando um terreno fértil "ao florescimento do excesso, do abuso e do descontrole"[213], o Direito Tributário Sancionador acaba bebendo da fonte – da farta fonte – normativa do Direito Penal, beneficiando-se aquele das construções sedimentadas por este ao longo dos anos para "garantir segurança ao administrado/cidadão/contribuinte"[214] naquilo que não alterar a sua essência normativa; no que for, então, comunicável e compatível. Esse pensamento é muito difundido na Espanha, ao ponto de ter recebido a atenção dos tribunais espanhóis, como contemplado no teor do julgado abaixo (Ar. 3745; Ruiz Sánchez):

> [...] dado que o Direito Penal obteve um importante desenvolvimento doutrinário antes de que se formasse uma doutrina relativa ao poder sancionador da Administração, foram-se aplicando, nesta, os princípios essenciais construídos com fundamento nos critérios jurídico-penais[215].

Um sistema jurídico não pode sustentar-se apenas em regras, aplicado de forma exageradamente formalista, pois "seria demasiado rígido, pela ausência de válvulas de abertura para o amoldamento das soluções às particularidades dos casos concretos"[216] – a mesma lógica vale para um sistema formado apenas em princípios, sob pena de ser demasiado flexível[217].

Sem querer adentrar profundamente sobre a matéria, evitando ir para além da delimitação do presente tema, ÁVILA descreve que há princípios de maior nível hierárquico (*sobreprincípios*), os quais prescrevem o *âmbito* e o *modo* de atuação estatal, como, por exemplo, o princípio do Estado de Direito, bem como existem princípios que conformam o

---

[211] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 352.
[212] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 352.
[213] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 352.
[214] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 352.
[215] Tradução livre de: "[...] dado que el Derecho Penal había obtenido un importante desarrollo doctrinal antes de que se formase una doctrina relativa a la potestad sancionadora de la Administración, se fueron aplicando a ésta los principios esenciales construidos con fundamento en los criterios jurídico-penales" (NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador.* 2. ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 2000. p. 149).
[216] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 148.
[217] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 148.

conteúdo e os *fins* da atuação estatal (*subprincípios*) e, nesse ponto, se "os princípios dizem respeito a diferentes aspectos da atuação estatal, a relação entre eles não é de concorrência, mas de complementação"[218] – "eles não se 'ombreiam' uns aos outros, mas se 'imbricam'"[219]. Nessa premissa, levando em consideração que todos os princípios do Direito Penal interligados com o do Direito Administrativo Sancionador visam regular aspectos da atuação estatal, especificamente quanto ao exercício punitivo do Estado, sendo, pois, normas de execução ou de concretização do Estado de Direito (*sobreprincípio*) – "são de algum modo *instrumentais* da atuação estatal"[220] –, a relação entre elas não é de concorrência, mas de subordinação[221] ao *sobreprincípio* do Estado de Direito.

Portanto, quando a Constituição estatui regras ou princípios, "como aqueles que preveem condições estruturais do exercício do poder ou parâmetros permanentes de aplicação"[222], é defeso ao intérprete relativizar esses comandos em nome da *ponderação* – *ponderação* que, na visão de ÁVILA, possui o sentido "estrito da afastabilidade mediante priorização concreta"[223] –, sob pena de taxar os princípios como normas "descartáveis e, por isso, desprovidas de normatividade. Cabe-lhe, em vez disso, coerentemente respeitar a normatividade escolhida pela Constituição"[224].

Em face de tais colocações se conclui pela *função eficacial integrativa*[225] dos princípios: mesmo que um elemento subjacente à finalidade a ser buscada não esteja previsto em determinado ordenamento jurídico, ainda assim um princípio irá garantir a sua teleologia: exemplificadamente, "se não há regra expressa que oportunize a defesa ou a abertura de prazo para manifestação – mas estas são necessárias –, com base direta no princípio do devido processo legal, elas deverão ser garantidas"[226]. Essa é a premissa de CASSIANO ao pontuar

---

[218] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 152.
[219] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 152.
[220] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 153.
[221] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 152.
[222] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 160.
[223] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 160.
[224] ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 160.
[225] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 45.
[226] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 45.

que o Direito Tributário é dotado de princípios gerais do Direito, os quais "se harmonizam entre si", servindo de orientação e de baliza para a atividade do legislador e do aplicador[227].

SILVA, sobre a comunicabilidade dos princípios entre o Direito Penal e o Direito Tributário/Direito Administrativo Sancionador – o qual nomina de *permeabilidade de princípios*[228], expressão igualmente citada por SCHOUERI[229] –, ressalta que a punição não é exclusividade daquele e, por isso, existem princípios gerais de repressão[230], os quais são "onicompreensivos sobre todo o ordenamento punitivo ou sancionador, cuja prevalente eficácia há de se fazer presente sempre quando haja qualquer manifestação concreta da potestade sancionadora do Estado"[231]. Dessa forma, aqueles princípios destinados a controlar o exercício punitivo estatal, "forjados, em sua grande maioria, no âmbito do Direito Penal e do Processo Penal"[232], não possuem sua aplicabilidade limitada a estes, senão se imiscuem "por todos os subsistemas do Direito nos quais possam ser verificadas manifestações repressivas"[233].

A ideia de uma potestade punitiva única do Estado, contemplado de princípios voltados ao controle do aparato estatal, é muito bem recebida na doutrina espanhola. Trata-se de técnica que, segundo NIETO, reproduz simetricamente o supraconceito de ilícito comum, no qual engloba as variedades de ilícitos penais e administrativos, criando-se, então, um *Direito punitivo único*[234]. Assim, atribuições, ilícitos, ordenamentos e direitos se integram "em um edifício único de surpreendente harmonia"[235].

No mesmo caminho teórico, GOLDSCHMIDT aduz que não há razões para restringir a aplicação de princípios, técnicas e garantias desenvolvidas na esfera do Direito Penal a "todo o campo de manifestação do *jus puniendi* estatal, naquilo que não se revelem incompatíveis e incomunicáveis"[236]; em tudo aquilo que não dispor sobre a privação de liberdade, os mesmos direitos estarão em risco (como, por exemplo, bens e a interdição temporária de direitos) e, "em consequência, os mesmos direitos e garantias individuais haverão

---

[227] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 40.
[228] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 277.
[229] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 842.
[230] Ou, como classificado por TORRES, "Constituição Penal" (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326).
[231] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 271.
[232] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 271.
[233] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 271.
[234] NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador.* 2. ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 2000. p. 148.
[235] NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador.* 2. ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 2000. p. 148.
[236] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 356-357.

de se ver respeitados"[237]. Feitas tais considerações introdutórias, vejamos, então, os principais princípios compartidos entre o Direito Penal e o Direito Tributário (sem, reitera-se, fazer uma análise exaustiva para não comprometer a delimitação do tema objeto da dissertação).

2.2.1.1. Princípio da legalidade

Originário política e historicamente nos ideais da Revolução Francesa[238], o princípio da legalidade, arraigado na concepção do contrato social, surgiu para evitar os abusos do absolutismo, "com a revolução burguesa, na época da ilustração, como postulado orientador do movimento codificador do direito continental", assim como um imperativo do Direito Penal liberal[239]. Hoje, consiste num mecanismo orientador da lei penal em direção ao ideal da justiça material. "Carrega em sua essência, também, a necessidade de proteção e de garantia ao cidadão frente à potestade punitiva, uma meta possível de ser atingida com uma limitação do poder de aplicar e de executar a lei penal"[240]. Em síntese: visa proteger e garantir os direitos fundamentais do cidadão.

A proteção de direitos fundamentais do ser humano se justifica a fim de ampliar o escopo de incidência do princípio da legalidade, para além da incorporação a um sistema jurídico de normas legais escritas e claras (concepção formal), "pois o Estado também pode atuar legalmente, implantando uma política criminal do terror e vingativa com suporte em disposições legais"[241]. A essência, isso é, o seu significado material, diante de sua evolução histórica, forte ao escólio de GIACOMOLLI,

---

[237] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 357.
[238] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 152.
[239] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 154.
[240] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 155.
[241] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 156.

> vincula-se à limitação do exercício do poder (inclusive o poder de punir), à divisão das funções públicas entre os poderes do Estado, ao pacto social que sustenta politicamente a convivência humana, e à soberania popular legitimadora das normas penais.[242]

Sem embargo, a força limitadora da legalidade deve atingir normas incriminadoras, a fim de frear a potestade punitiva, e nunca as normas protetivas dos direitos e das liberdades fundamentais[243]. Sobre o tema, SCHMIDT pontua que "a todo *poder* do Estado de valer-se do Direito Penal corresponde uma *garantia* do indivíduo de proteger-se contra ele". Assim, "conjugando-se a fórmula Direito Penal/controle social, teremos que todo Estado de Direito [...] deve proteger o indivíduo não só *mediante* o Direito Penal, senão também *do* Direito Penal"[244].

É claro que, diante de tamanha complexidade subjacente à sociedade, não se pode esperar que a justiça constitucional, no seu ideal de proteção de direitos fundamentais, seja, como diz STRECK, a solução *mágica* dos problemas sociais. De qualquer forma, é através do cumprimento da Constituição, através dos órgãos competentes, que se torna possível – não em todos os casos – a realização dos direitos previstos em leis e na Lei Maior e, naquilo que se entende por Estado Democrático de Direito, o Judiciário, mediante o controle de constitucionalidade das leis, "pode servir como via de resistência às investidas dos Poderes Executivo e Legislativo, que representem retrocesso social ou a ineficácia dos direitos individuais ou sociais"[245].

De mais a mais, o princípio da legalidade reflete uma garantia de natureza processual, ou, "mais precisamente, jurisdicional, no sentido de que a satisfação de uma pretensão e da resistência processual, unicamente pode ocorrer no cenário do devido processo, com todas as garantias (art. 5º, LIII, LIV, LV, da CF, v.g.)"[246]. Ademais, processualmente, a legalidade, de forma estrita, "é o princípio que informa que a persecução penal, que a dedução de uma pretensão acusatória, que a sustentação da acusação não podem depender da vontade

---

[242] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 157.

[243] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 158.

[244] SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. p. 146.

[245] STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica*. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 45.

[246] GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007. p. 157-158.

subjetiva dos órgãos que têm o dever jurídico de atuar segundo o ordenamento jurídico vigente"[247].

Serve, portanto, de norte a todos os operadores jurídicos, os quais devem se ater à Constituição Federal como *topos* hermenêutico, independentemente da área da qual se exerce o Direito – não ao contrário; a Constituição não deve ser interpretada de acordo com os Códigos ou de acordo com as Súmulas (por mais que no *habitus* possa se identificar tal prática). Não por menos a assimilação de MIR PUIG: a Lei Maior estabelece as bases para a sua política criminal e para o seu Direito Penal[248]. A Carta Magna, portanto, na acepção de BRANCO, impõe-se ao diploma inferior com ela inconciliável. "De acordo com a doutrina clássica, por isso mesmo, o ato contrário à Constituição sofre de nulidade absoluta"[249].

Para ROXIN, o princípio da legalidade serve para evitar punições arbitrárias sem lei ou baseadas em uma legislação imprecisa ou retroativa[250]. Nada poderá fazer o Estado frente a uma conduta, conquanto socialmente nociva, a qual não esteja prevista como ilícita dentro de seu ordenamento jurídico. É a máxima *nullum crimen sine lege* e *nulla poena sine lege.* Igualmente, é defeso ao Estado punir o cidadão por analogia (*nullum crimen, nulla poena sine lege stricta*) – salvo se favorável ao réu. Analogia, ainda conforme ROXIN, é deslocar uma regra jurídica a outro caso não regulado pela lei através de um argumento de similaridade[251].

Especificamente sobre o presente tema, MARQUES DA SILVA refere que, no Direito Penal português, "a observância dos princípios iluministas da legalidade, na componente clareza e precisão das normas, deixa muito a desejar neste ramo do direito penal [Direito Penal Tributário]". O autor cita, exemplificadamente, elementos de tipos penais de delitos fiscais, previstos na legislação portuguesa, os quais não primam pela clareza de seus conceitos: *documentos fiscalmente relevantes, outros meios fraudulentos, formalidade de despacho, acção da administração aduaneira, mercadorias de circulação condicionada*

---

[247] GIACOMOLLI, Nereu José. *Legalidade, Oportunidade e Consenso no Processo Penal na Perspectiva das Garantias Constitucionais:* Alemanha, Espanha, Itália, Portugal, Brasil. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. p. 50.

[248] PUIG, Santiago Mir. Constitución, Derecho Penal y Globalización. In: MARTÍN, Víctor Gómez (Org.). *Política Criminal y Reforma Penal:* Montevideo: B de F Ltda., 2007. p. 04.

[249] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 237.

[250] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 137. 1v.

[251] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 140. 1v.

destinadas a comércio, regime fiscal claramente mais favorável e *situações de relações especiais*[252].

É claro que o princípio da legalidade não se aplica apenas ao Direito Penal. A legalidade é a nota essencial do Estado de Direito[253]. Para AFONSO DA SILVA, a previsão constitucional do art. 5º, II, da CF[254], reforça as regras de distribuição de competência entre os órgãos do poder, de modo que se extrai que o princípio da legalidade, previsto no referido dispositivo, "se funda na previsão de competência geral do Poder Legislativo para legislar sobre matérias genericamente indicadas"[255], extraindo-se, portanto, que a ideia matriz "está em que só o Poder Legislativo pode criar regras que contenham, originariamente, novidade modificativa da ordem jurídico-formal"[256]. Noutras palavras, ao referido dispositivo prever que o Estado, o Poder Público, ou os administradores não podem exigir qualquer ação, nem impor qualquer abstenção, tampouco proibir nada aos administrados, senão em virtude de lei[257], está garantindo que a lei, entendida como expressão da vontade geral, somente irá se materializar num regime de divisão de poderes "em que ela seja o ato formalmente criado pelos órgãos de representação popular, de acordo com o processo legislativo estabelecido na Constituição"[258]. Nesse toar, TAVARES preconiza que a imposição da legalidade "funda-se na exigência de legitimidade, segundo o qual as leis hão de guardar correspondência com os anseios populares, consubstanciados no espírito constitucional"[259].

---

[252] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 77.
[253] SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 420.
[254] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II – II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
[255] SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 420.
[256] SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 420.
[257] "Para alguns doutrinadores, a expressão 'em virtude de lei' encerra mandamento segundo o qual seria necessário que a lei dispusesse diretamente sobre todos os aspectos da metéria regulada. Já para outros autores, basta que a lei autorize a prática de determinados atos, não sendo necessário chegar ao ponto de pormenorizar cada detalhe do ato exigido. [...] Não parece necessário que a lei disponha sobre absolutamente todo o procedimento a ser tomado em toda a sua extensão. Admite-se a chamada discricionariedade administrativa, sem que com isso se viole garantia constitucional de legalidade. Em outras palavras, exige-se apenas que os elementos fundamentais e funcionais do direito ou do dever constem explicitamente de lei. Portanto, a lei em virtude da qual se obriga não precisa conter em seu bojo todos os elementos e particularidades de sua aplicação, cabendo, pois, ao Executivo, por meio de seu poder regulamentar, o papel de explicitar o comando legal. Apenas se exige, como se vê, que haja uma lei que trace, no que há de essencial, a obrigação ou direito a ser implementado" (TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 635-636).
[258] SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009. p. 420.
[259] TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 632.

No viés tributário, ao CTN estabelecer, no art. 97, V, que somente a lei pode estabelecer "a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas", está vinculando a infração tributária à legalidade constitucional do art. 150, I, da CF[260]: "antecedente e consequente da infração tributária são matérias que a disciplina do Código Tributário Nacional reservou à lei"[261]. Conquanto o art. 150, I, da CF fale apenas em *tributo*, ÁVILA reforça que "um ato administrativo é um ato subordinado cuja função consiste em dar fiel execução à lei (art. 84, IV, do CTN[262])"[263]. E a sanção tributária, como ato administrativo sancionatório que é, não pode ser aplicada, pois, à revelia da legalidade – "a atividade administrativa é plenamente vinculada aos termos legais"[264]. Ademais, TORRES[265] advoga que a norma sancionatória também se apoia no art. 5º, XXXIX, da CF[266], ao passo que PADILHA[267] defende, igualmente, a incidência do art. 5º, II, também da CF[268].

Portanto, a definição de infrações tributárias e a cominação de suas respectivas sanções "devem obedecer ao princípio da estrita legalidade, merecendo essa interpretação extensiva o seguinte enunciado: *nullum tributum et nulla poena sine lege*"[269]. Afinal, o seguimento da legalidade dentro do ordenamento jurídico tributário é um poderoso instrumento de segurança jurídica[270], dirigido a um número indeterminado de pessoas e de situações, contribuindo para o afastamento do elemento surpresa, decorrente da inexistência de norma escrita, bem como do decisionismo e das decisões *ad hoc*, além de favorecer a estabilidade do Direito[271].

---

[260] Art. 150 da CF. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.
[261] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 842.
[262] Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: [...] IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução.
[263] ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 126.
[264] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 105.
[265] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326.
[266] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIX – não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.
[267] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 104.
[268] Art. 5º da CF. [...] II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.
[269] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 47.
[270] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica.* 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 252.
[271] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica.* 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 252.

Demais disso, o princípio da legalidade, no Direito Tributário, não se faz presente apenas no segmento sancionatório, senão na própria instituição de tributos (*nullum tributum sine lege*). Há tempos, ao comentar a Emenda Constitucional nº 18 de 1965, FANUCCHI dizia que a reforma tributária constitucional erguia obstáculos definitivos "às pretensões insaciáveis dos poderes". Afinal, as realizações governamentais planejadas "só encontravam sustento através da correspondente e jamais relativa, mas sempre excessiva, imposição tributária"[272].

Como preceitua JARACH, há um *corpus* de normas jurídicas destinadas a prever os fatos que dão lugar ao nascimento de obrigações tributárias, sem as quais torna-se ilegítima a cobrança do Estado frente ao contribuinte[273]. Incumbe, pois, "à lei formal de forma exclusiva a tarefa de 'tipificar' as espécies tributárias estabelecendo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional"[274]. Nesse sentido, ESTELITTA SALOMÃO compara o fenômeno do fato gerador do Direito Tributário como equivalente à teoria do tipo do Direito Penal[275]. A diferença é que naquele garante-se a propriedade; neste a liberdade – mas ambos resguardam direitos fundamentais.

2.2.1.2. Princípio *in dubio pro reo* e/ou da presunção da inocência

A presunção da inocência está prevista no art. 5º, LVII, da Constituição Federal, dispondo que "ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória". Tal princípio foi, pela primeira vez, consagrado expressamente na Lei Maior de 1988 – apesar de as Cartas anteriores destinarem um capítulo específico aos "Direitos e às Garantias Individuais", mediante a apresentação de um rol meramente exemplificativo[276].

Conquanto a expressão *in dubio pro reo* não esteja expressamente prevista legalmente, tal princípio é, no escólio de HASSEMER, o pilar fundamental do processo penal[277]. Estabelece-se que qualquer dúvida acerca da verdade de determinado caso ou de seus

---

[272] FANUCCHI, Fábio. *Reforma Constitucional Tributária:* estudo da emenda constitucional nº. 18 anteprojeto do código tributário. São Paulo: Editora Atlas. S. A. p. 16.
[273] JARACH, Dino. *El Hecho Imponible:* teoria general del derecho tributario sustantivo. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004. p. 27.
[274] SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 138.
[275] SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 138.
[276] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 95.
[277] HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 208.

dados opera em favor do acusado, pois este só poderá ser condenado quando o Juízo carecer totalmente de dúvida sobre a veracidade dos fatos *sub judice*[278]. Demais disso, extrai-se que o imputado não possui o dever de comprovar a sua inocência, senão que o Estado deve comprovar a sua culpabilidade[279].

O princípio *in dubio pro reo*, na concepção de FENOLL, nada mais é do que uma formulação antiga do atual direito fundamental da presunção da inocência[280]. Aliás, o referido autor entende que ambos os aludidos princípios se igualam, carecendo de sentido qualquer tentativa de distinção conceitual[281]. O objetivo da norma *pro reo* é fazer com que o Juiz não perca de vista que o acusado é, antes de tudo, uma pessoa inocente, por conta de não ter sido demonstrada a sua culpabilidade no processo, em que pesem várias circunstâncias as quais podem abalar a imparcialidade do julgador, como, por exemplo, a simples posição que o réu ocupa no processo como responsável de um fato delitivo, o aspecto externo do réu (se se encontra preso ou não), bem como a gravidade do fato imputado[282]. Tal princípio visa, então, controlar o impulso condenatório do juiz[283].

A dúvida, portanto, é essencial para o processo, pois, sem ela, o processo carece de sentido e torna-se desnecessário. E isso vale até para julgamentos em que o crime é um fato notório. É que, em que pese a notoriedade, a dúvida persiste sobre o grau de culpabilidade do imputado e a sua responsabilidade – que depende da interpretação de diversos fatores, requerendo, pois, a *celebração* de um processo[284].

FENOLL utiliza como analogia ao *in dubio pro reo* o funcionamento de um farol: um navio nunca pode deixar de ser guiado pelo farol (inocência); ele ilumina periodicamente o navio (processo) com breves e constantes intervalos, mas também nunca pode ir ao encontro do farol, cegamente, pois assim encalhará[285]. A inocência é o guia basilar do processo.

Para GIACOMOLLI, a presunção da inocência, quando estruturada no processo penal, garante que se siga "o signo da dignidade e dos direitos essenciais da pessoa humana, afastando-se das bases inquisitoriais, as quais partiam do pressuposto contrário, ou seja, da

---

[278] HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 208-209.
[279] HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 209.
[280] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 62.
[281] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 63.
[282] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 63.
[283] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 63.
[284] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 20.
[285] FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013. p. 76.

presunção de culpabilidade da pessoa"[286]. Demais disso, a partir de um estado de inocência torna-se inexigível qualquer atividade ativa do imputado (suspeito ou acusado) para fins de demonstração de sua inocência "(desobrigação do imputado do encargo de provar a sua inocência)"[287]. É dizer, não é o estado de inocência que necessita de provas no processo penal; na falta de meios de prova capazes de gerar um juízo de certeza ao Julgador, não lhe resta outra deliberação senão a de cunho absolutório. É claro que a presunção da inocência não impede que o imputado produza prova e contraprova, "na dialética contraditória, no espaço processual argumentativo para manter o *status libertatis*"[288]. Dessarte, o ser humano "é de ser tratado como tal, não como objeto, e nem ser instrumentalizado pelo processo penal, pelo fato de nele ser o sujeito passivo"[289].

MENDES destaca que, na prisão cautelar, o Supremo Tribunal Federal tem enfatizado que a sua decretação "não decorre de qualquer propósito de antecipação de pena ou da execução penal, estando jungida a pressupostos associados, fundamentalmente, à exitosa persecução criminal". Com a mesma motivação aceitam-se, segundo o jurista, como legítimas as medidas cautelares concernentes ao processo, "com a adoção de determinadas medidas de caráter investigatório, tais como a interceptação telefônica"[290]. Assim, o princípio da presunção da inocência não obsta a que o legislador adote determinadas medidas de cunho material, "seja em relação à própria liberdade do eventual investigado ou denunciado, seja em relação a seus bens ou pertences"[291].

No tocante à matéria tributária, o princípio *in dubio pro reo* foi inserido no art. 112 do CTN[292], prevendo que a lei que defina infrações e comine sanções deve ser interpretada "da maneira mais favorável ao acusado". Nesse sentido, embora a lei tributária "rejeite soluções apriorísticas, na matéria do Direito Tributário Sancionador a dúvida deve favorecer o acusado,

---

[286] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 95.
[287] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 95.
[288] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 95.
[289] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 100.
[290] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 678-679.
[291] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 685.
[292] Art. 112 do CTN. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capitulação legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

exigindo-se, *exclusivamente no que se refere às penalidades*, a interpretação mais benéfica"[293]. Nessa linha, DENARI sustenta que, no sistema tributário, há dispositivo codificado que "veda ao intérprete recorrer à analogia para exigir tributo não previsto em lei (cf. art. 108, § 1º, do CTN[294])"[295]. Entretanto, conquanto a lei impeça a analogia *in malam partem* para definir infrações ou cominar-lhes penalidades, ela "não afasta, como é curial, a aplicação da analogia *in bonam partem*"[296].

Segundo PADILHA, o princípio da inocência, disposto no art. 5º, LVII, da CF[297], ajustado ao Direito Tributário Sancionador, determina que o sujeito passivo "ao qual o Fisco imputou a prática de um ilícito, lavrando o competente Auto de Infração, presume-se *inocente* até que comprovada, definitivamente, a ilicitude"[298], a fim de afastar, dessa forma, um prejulgamento. Igualmente, a aplicabilidade de tal princípio está umbilicalmente ligada à observância do devido processo legal, impondo garantias processuais, de modo a possibilitar ao suposto infrator "impugnar as pretensões fazendárias, produzir provas em seu favor, bem como valer-se dos meios e dos recursos intrínsecos ao processo"[299]. Finalmente, a presunção da inocência faz com que o ônus da prova recaia sobre a parte acusatória, "assim o é no Direito Penal, como também no Direito Tributário"[300].

Lançando um olhar mais pragmático quanto à incidência da presunção da inocência no processo administrativo tributário, SILVA defende que é realmente um princípio existente no Direito Tributário Sancionador, estando a Administração obrigada a comprovar "os elementos materiais e objetivos da infração fiscal"[301], mas o mesmo não se pode dizer quanto (i) à intenção ou dolo, "porquanto esses, via de regra, são irrelevantes à configuração da infração estritamente fiscal"[302] e em relação a (ii) qualquer outro elemento subjetivo "pertinente à

---

[293] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 843.
[294] Art. 108 do CTN. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...] §1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.
[295] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 48-49.
[296] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 49.
[297] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LVII – ninguém será considerado culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória.
[298] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 156.
[299] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 156.
[300] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 156.
[301] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 343.
[302] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 343.

culpabilidade do infrator"[303], mas não por conta de sua irrelevância, "mas em prestígio ao princípio da praticidade na repressão ao ilícito fiscal"[304].

2.2.1.3. Princípio da irretroatividade e da retroatividade benigna

A proibição à retroatividade deriva, segundo JESCHECK, do princípio da legalidade. Parte do pressuposto, em síntese, de que uma ação impune ao tempo de seu cometimento não pode ser considerada mais tarde punível; a mesma restrição vale para a sua posterior agravação penal[305]. Ambas as hipótese, como defende ROXIN, são inconstitucionais[306].

A irretroatividade funciona como um limite à liberdade decisória do legislador[307]. Choca-se, frontalmente, com a segurança jurídica. Entretanto, a retroatividade normativa é permitida quando esta favorecer o imputado. Afinal, se no momento da sentença a conduta *sub judice* for menos merecedora de pena ou tenha sido abolida, não há o mínimo sentido insistir na punição, pois estaria baseada numa política-criminal já defasada[308].

Para HASSEMER, uma lei que pretenda ser aplicada a um caso que tenha ocorrido antes da sua vigência é um *fantasma* do Estado policial[309]. A proibição da retroatividade visa que a persecução e o castigo do comportamento desviado sejam um processo parcimonioso e que se anuncie com antecedência; forte a tais pressupostos que se considera (ou não) um comportamento desviante[310].

MENDES, numa exposição bastante sistemática, sustenta que, havendo sucessão de leis penais que disciplinem, no todo ou em parte, idênticas questões e o fato houver sido praticado na vigência da lei anterior, podem-se identificar as seguintes hipóteses:

a) lei posterior revela-se mais severa do que a lei anterior (*lex gravior*);

---

[303] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 343.
[304] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 343.
[305] JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 122-123.
[306] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 140-141. 1v.
[307] JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 123.
[308] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 167. 1v.
[309] HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 319.
[310] HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 320.

> b) a lei posterior descriminaliza o fato anteriormente punível (*abolitio criminis*);
> c) a lei posterior é mais benéfica em relação à pena ou à medida de segurança (*lex mitior*);
> d) a lei nova contém algumas normas que agravam a situação do réu e outras que o beneficiam[311].

Na situação retratada na letra *a*, tendo em vista que o tratamento do fato é mais gravoso em relação à lei em vigência quando do fato criminoso, impõe-se o princípio da irretroatividade absoluta. Já na hipótese da letra *b*, a nova lei excluiu do âmbito penal o fato praticado anteriormente à sua vigência (*abolitio criminis*)[312], devendo ser aplicado o princípio da retroatividade da lei mais benigna. Chama-se atenção que para que ocorra a configuração da *abolitio criminis*, é necessária a efetiva descriminalização da conduta por lei posterior. Vale dizer, no escólio de FIGUEIREDO DIAS, poderá haver casos em que o legislador modifique o tratamento penal em face de determinada conduta, mas não a descriminalize. É o caso de uma mudança legislativa de conteúdo político criminal, em face da qual acarrete, por exemplo, a mudança do bem jurídico tutelado ou a desclassificação de determinado crime para contravenção. Nesses casos, não há falar em *abolitio criminis*, mas somente da incidência da regra da lei mais benévola[313].

Para MENDES, considera-se *lei mais benigna* aquela que, "de qualquer forma e tendo em vista a situação concreta, revela-se mais favorável ao agente no que concerne ao crime ou à pena"[314]. Assim, a retroatividade emprega-se também na situação da letra *c*. Igualmente, o referido autor assevera que o critério da lei mais benéfica "não permitiria a adoção de uma *lex tertia* ou de uma *combinação de leis*". Ou seja, num confronto de leis (como a situação retratada na letra *d*), o Magistrado deve escolher entre uma ou outra lei e aplicar a escolhida na sua integridade, não podendo fazer uma combinação dos dispositivos mais favoráveis de ambas as legislações, de modo a criar uma terceira lei (*lex tertia*), invadindo impropriamente o terreno

---

[311] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 639-640.
[312] Figueiredo
[313] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 200-201.
[314] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 641.

legislativo[315]. É o que atualmente entende o Supremo Tribunal Federal[316] e o Superior Tribunal de Justiça[317].

---

[315] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 641.

[316] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. TRÁFICO DE ENTORPECENTES (ART. 12 DA LEI N. 6.368/76). PRETENSÃO DE INCIDÊNCIA RETROATIVA DA MINORANTE PREVISTA NO § 4º DO ART. 33 DA LEI N. 11.343/06 SOBRE A PENA COMINADA NO ART. 12 DA LEI 6.368/76 (ART. 5º, INC. XL, DA CONSTITITUIÇÃO FEDERAL). IMPOSSIBILIDADE DE MESCLAR PARTES FAVORÁVEIS DE LEIS CONTRAPOSTAS NO TEMPO, SOB PENA DE SE CRIAR, PELA VIA DA INTERPRETAÇÃO, UM TERCEIRO SISTEMA (LEX TERTIA). USURPAÇÃO DE FUNÇÃO LEGISLATIVA. VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA SEPARAÇÃO DOS PODERES. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA LEI EM SUA INTEGRALIDADE, COM O QUE RESTA ATENDIDO O PRINCÍPIO DA RETROAÇÃO DA LEI BENÉFICA. CONCESSÃO DA ORDEM, EM PARTE, PELO STJ PARA QUE O TJ/RS EXAMINASSE O CASO CONCRETO E APLICASSE, EM SUA INTEGRALIDADE, A LEI MAIS FAVORÁVEL. MINORANTE DA LEI N. 11.343/2006 NEGADA PELA CORTE ESTADUAL EM RAZÃO DE O PACIENTE OSTENTAR MAUS ANTECEDENTES, EMERGINDO FAVORÁVEL A FIXAÇÃO DA PENA COMINADA NA LEI N. 6.368/76. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. 1. A minorante do § 4º do art. 33 da Lei n. 11.343/2006 não incide sobre a pena cominada no art. 12 da Lei n. 6.368, posto não ser possível mesclar partes favoráveis de normas contrapostas no tempo para criar-se um terceiro sistema (lex tertia) pela via da interpretação, sob pena de usurpação da função do Poder Legislativo e, em consequência, de violação do princípio da separação dos poderes. 2. A aplicação da lei mais favorável, vale dizer a Lei n. 6.368/76, sem a minorante do § 4º do art. 33 da Lei n. 11.343/06, ou a novel Lei de Entorpecentes, com a minorante do § 4º de seu art. 33, atende ao princípio da retroatividade da lei benéfica, prevista no art. 5º, inc. XL, da Constituição Federal, desde que aplicada em sua integralidade. 3. In casu, o acórdão impugnado, perfilando o entendimento acima, concedeu parcialmente a ordem para determinar ao TJ/RS que verificasse qual a lei mais favorável, a Lei n. 6.368/76, vigente à época dos fatos, ou a Lei n. 11.343/06, com a minorante prevista no § 4º de seu art. 33, sendo certo que a Corte estadual entendeu inaplicável a minorante da novel Lei de Entorpecentes sob o fundamento de que o paciente não preenche os requisitos exigidos, porquanto ostenta maus antecedentes, emergindo mais benéfica a Lei n. 6.368/76, cuja pena mínima cominada é de 3 (três) anos, contrastando com a pena de 5 (cinco) anos cominada no art. 33 da Lei da Lei n. 11.343/06. 4. Deveras, o § 4º do art. 33 da Lei n. 11.343/2006 estabelece que 'Nos delitos definidos no caput e no § 1º deste artigo, as penas poderão ser reduzidas de um sexto a dois terços, vedada a conversão em penas restritivas de direitos, desde que o agente seja primário, de bons antecedentes, não se dedique às atividades criminosas nem integre organização criminosa', a evidenciar o acerto da decisão do Tribunal de Justiça ao negar a aplicação da referida minorante, face à circunstância de que o paciente ostenta maus antecedentes. Por isso a pertinente anotação do Ministério Público Federal de que 'diante dos registros de maus antecedentes do paciente, que cumpre pena de 30 (trinta) anos de reclusão, pela prática dos delitos de furto, estupro e tráfico de drogas, a aplicação do art. 33 da Lei 11343/06 na integralidade lhe seria desfavorável, uma vez que incabível a minorante do § 4º do art. 33 da referida lei". 5. Ausência de constrangimento ilegal. 6. Ordem denegada'" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 107.583. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 17 de abril de 2012. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2122439 >).

[317] "*HABEAS CORPUS*. ARTS. 168 E 171 DO CPB. PENA: 3 ANOS E 6 MESES DE RECLUSÃO, SUBSTITUÍDA POR RESTRITIVA DE DIREITOS. FATO OCORRIDO EM 10.03.1996. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO RETROATIVA DO ART. 366 DO CPP, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.271, DE 17.04.1996. PARECER DO MPF PELA DENEGAÇÃO DO WRIT. ORDEM DENEGADA.

1. O paciente foi citado por edital e condenado à revelia. Sustenta-se que lhe é mais favorável a aplicação retroativa do art. 366 do CPP, com a redação dada pela Lei 9.271, de 17.04.1996, o qual determina a suspensão do processo. O fato ocorreu em 10.03.1996.

2. É impossível a combinação de leis sucessivas, resultando na criação de *lex tertia* não prevista pelo legislador, devendo ser analisada as condições específicas de cada norma, permitindo-se ao réu beneficiar-se daquela disposição que mais lhe favoreça, seja a novel legislação seja aquela já revogada.

3. O art. 366 do CPP, com a redação dada pela Lei 9.271/96, contém regra de direito processual (suspensão do processo) e de direito material (suspensão da prescrição), sendo esta última prejudicial ao paciente. Portanto, não há falar em retroatividade desse dispositivo.

4. Ordem denegada, em consonância com o parecer do MPF" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 124.782. Impetrante: Luiz Fernando Adami Latuf. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, julgado em 17 de maio de 2011. Disponível em: <

Além do mais, cumpre ressaltar que a retroatividade da lei mais benéfica também é aplicada nas *leis intermediárias*. Ou seja, se for promulgada uma lei posteriormente à prática do crime e esta se mostrar mais favorável ao agente, mas, antes da apreciação judicial, vier a ser revogada, ainda assim será aplicada a legislação mais benéfica (mesmo que não esteja mais em vigência). Para FIGUEIREDO DIAS, tal raciocínio justifica-se teleológica e funcionalmente "porque com a vigência da lei mais favorável (intermédia) o agente ganhou uma posição jurídica que deve ficar a coberta da proibição de retroactividade da lei mais grave posterior"[318].

Demais disso, o Código Penal, no seu art. 3º, estabelece uma exceção ao regime jurídico dado à sucessão de leis, ao prever que "a lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência". Segundo FIGUEIREDO DIAS, a explicação para o afastamento da lei mais favorável se dá em função de que a modificação legal não se operou por conta de uma alteração de concepção legislativa, senão em razão de mudança de circunstâncias fáticas as quais deram base à lei. Daí porque não "existem por isso aqui expectativas que mereçam ser tuteladas, enquanto, por outro lado, razões de prevenção geral positiva persistem"[319].

Outrossim, questão interessante que se apresenta é se, posteriormente ao cometimento de determinada conduta, a jurisprudência mudar o seu entendimento e passar a tratá-la, antes criminalmente irrelevante, de forma a fazer valer a punição no âmbito penal. Estaria a jurisprudência também submetida à regra da irretroatividade? Para FIGUEIREDO DIAS, essa situação não constitui propriamente uma violação ao princípio da legalidade[320]. Sem embargo, isso não significa dizer que tal situação não ameace ou viole valores os quais estejam vinculados a essa ideia, de modo que o jurista recomenda que os Tribunais tenham cautela – sobretudo onde existam orientações jurisprudenciais fortes, seguras e geralmente conhecidas – na modificação de uma corrente jurisprudencial a qual se mostre malévola ao agente[321].

---

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1060840&num_registro=200802845521&data=20110616&formato=PDF >).

[318] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 204.

[319] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 205.

[320] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 197.

[321] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 198.

Ademais, o agente que sofreu com a mudança pretoriana, ou seja, que praticou alguma conduta com base em expectativas fundadas numa antiga corrente jurisprudencial, não estará totalmente desprotegido do ponto de vista jurídico, "já que poderá por vezes amparar-se numa falta de consciência do ilícito não censurável, que determinará a exclusão da culpa e, em consequência, da punição"[322]. Sobre esse ponto, MENDES lembra que, em razão de mudança substancial da jurisprudência concernente ao reconhecimento da inconstitucionalidade do dispositivo do art. 2º, § 1º, da Lei nº 8.072/90 – o qual dispunha que a pena prevista em tal artigo seria cumprida integralmente no regime fechado –, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 82.959 foi declarado que a decisão não gerava consequências jurídicas com relação às penas já extintas na data do julgamento, "para estabilizar expectativas jurídicas quanto à incidência, ou não, da indenização decorrente do art. 5º, LXXV, da CF/88"[323].

Assim como no Direito Penal, a legislação tributária estabelece que a lei a ser aplicada em determinado caso deve ser aquela vigente à época da data do fato; é dizer, o sujeito passivo somente poderá ser sancionado, por regra, "por força da lei vigente no momento da prática da infração (evento ilícito)"[324]. Assim, fatos passados, consumados na vigência doutra lei, não poderão "ser regulados por lei, cronologicamente, posterior à sua ocorrência, sob pena de acarretar insegurança jurídica nas relações jurídicas, ferindo o princípio da irretroatividade"[325].

Sem embargo, em matéria de penalidades no Direito Tributário, a retroatividade justifica-se quando ela for benéfica ao sujeito passivo – inteligência essa presente, também, no Direito Penal –, na prescrição[326] do art. 106, II, *a* a *c*, do CTN[327] (além da previsão

---

[322] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 198.

[323] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 646.

[324] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 114.

[325] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 114.

[326] A título de curiosidade, no Direito alemão, ao contrário do brasileiro, considera-se que as normas sobre prescrição são de caráter processual (e não material) e, por isso, podem ser alteradas, "como ocorreu na prorrogação da prescrição dos crimes praticados pelos nazistas", de modo que os pressupostos da persecução penal não se submeteriam ao princípio da anterioridade penal (BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 645).

[327] Art. 106 do CTN. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados; II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: a) quando deixe de defini-lo como infração; b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

constitucional do art. 5º, XL, da CF[328], como lembra TORRES[329]). Dessa forma, de acordo com os referidos dispositivos, conclui-se que se o fato deixar de ser tipificado como infração nenhuma sanção deve ser cominada, bem como em se tratando de descumprimento de obrigação tributária ou de dever instrumental, "a regra é a aplicação da penalidade menos severa prevista na lei nova, substituindo a sanção prevista de forma mais gravosa na lei vigente à *data no fato*"[330] – aplica-se, nesse caso, a lei posterior mais benéfica em vigor na data do fato. Segundo DENARI, em todas as hipóteses tratadas no art. 106 do CTN, "a extinção da infração ou da penalidade, bem como a redução desta última, recebe o *nomen juris* já consagrado de *anistia fiscal*"[331].

Ainda sobre o art. 106 do CTN, deve ser mencionado que a retroatividade se aplica apenas no caso de *ato não definitivamente julgado*: "uma vez constituído o crédito tributário, com o lançamento definitivo, a penalidade passa a integrar aquele crédito, não mais havendo espaço para rever o seu montante"[332]. Aqui uma diferença crucial para a retroatividade do Direito Penal, segundo a qual admite a incidência de lei posterior ao fato criminoso, desde que favoreça o agente, "ainda que decidido por sentença condenatória transitada em julgado" (art. 2º, parágrafo único, do Código Penal[333]). Entretanto, a expressão "ato não definitivamente julgado" utilizada no art. 106, II, do CTN vem encontrando espaço importante para discussões na doutrina e na jurisprudência. Em suma, entende-se que se o sujeito passivo pode continuar discutindo determinado tema fora do âmbito administrativo mesmo após o lançamento definitivo, isso é, se ele possui a possibilidade de levar a sua irresignação ao Poder Judiciário (através, por exemplo, da proposição de uma ação anulatória), a sobrevivência de lei tributária penal mais benéfica poderá aproveitar ao sujeito passivo até que haja decisão *judicial* final (e não apenas administrativa)[334]. Ademais, a Corte Superior vai ainda além: aplica-se o art. 106,

---

[328] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XL – a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

[329] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 326.

[330] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 115.

[331] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 48-49.

[332] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 843.

[333] Art. 2º do CP. Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória.
Parágrafo único – A lei posterior, que de qualquer modo favorecer o agente, aplica-se aos fatos anteriores, ainda que decididos por sentença condenatória transitada em julgado.

[334] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 836. Esse também é o entendimento compartilhado por COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 52-53; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 116.

II, do CTN na execução fiscal não definitivamente encerrada, "considerando-se não encerrada a ação, para esse efeito, até a ultimação dos atos destinados à satisfação da prestação (arrematação, adjudicação ou remição)"[335]. Extrai-se, então, que a lei mais benéfica pode ser aplicada a débito relativo à multa o qual está sendo discutido em sede judicial, desde que ainda em fase de execução (mesmo que já tenha havido sentença cognitiva contrária ao pedido do autor)[336].

2.2.1.4. Princípio do devido processo legal

Como pontua GIACOMOLLI, "o modelo constitucional é o processo devido", o qual também informa o "modo-de-ser" do processo penal e o "modo-de-atuar" dos agentes processuais, "desvelando um paradigma democrático e humanitário de processo"[337]. Isso significa dizer que a Carta Magna não irradia apenas uma força política – ultrapassa a concepção de mera orientação programática, enunciativa e descritiva[338] –, senão normativa, *contaminando* "todo ordenamento jurídico, em razão de sua legitimidade na soberania popular e na democracia representativa e participativa"[339]. É daí que o processo devido, na sua previsão constitucional (art. 5º, LIV[340] e LV[341]), limita o poder estatal frente aos particulares, dando espaço ao Estado de Direito, irradiando consectários explícitos (ampla defesa) e implícitos (*in dubio pro reo*)[342].

Ademais, a Carta Magna de 1988 delineou uma nova ordem jurídica, a qual proporcionou profundos reflexos no processo penal. Nas palavras de GIACOMOLLI, este "deixou de ser mero instrumento utilizado para condenar e aplicar as penas ou para absolver,

---

[335] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 698.428/RS. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: União Comércio de Tecidos Ltda, julgado em 19 de fevereiro de 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=3635998&num_registro=200401524365&data=20080303&tipo=91&formato=PDF >).
[336] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 836.
[337] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 78.
[338] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 81.
[339] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 78.
[340] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LIV – ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.
[341] Art. 5º da CF. [...] LV – aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.
[342] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 78.

na medida em que tutela direitos e garantias, conformadores do processo, tornando-os obrigatórios no espaço dinâmico do processo, cuja garantia compete ao terceiro imparcial"[343]. Desse modo, o *standard* de processo penal estruturado aos moldes da Constituição Federal "ultrapassa a funcionalidade instrumental de incidência do *ius puniendi*, meramente repressora; mas abarca a exigência de tutela dos princípios e garantias constitucionais"[344].

Como corolário ao devido processo legal, o princípio do contraditório e da ampla defesa é previsto no art. 5º, LV, da Lei Maior, dispondo que "aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes". Quanto à ampla defesa, dela decorre uma série de outros direitos e garantias, dentre os quais, ilustrativamente, destacam-se o direito a ser informado da acusação, o direito à prova, o direito de ser ouvido, o direito de não colaborar com a acusação, o *nemo tenetur*, o direito ao silêncio e à igualdade de armas[345]. Concernente à sua funcionalidade, destaca-se o papel de possibilitar o contraditório defensivo pleno, a utilização das mesmas graduações técnicas da acusação e o "cumprimento do devido processo constitucional e convencional, com a prestação da tutela jurisdicional efetiva"[346]. A sua concretude pode ser identificada, por exemplo, a partir da fixação de prazos os quais possibilitem a melhor desenvoltura defensiva e a ilegalidade de acusações genéricas[347].

Já em relação ao contraditório, este "abarca a possibilidade de ciência bilateral às partes dos atos e termos do processo, reação, contradição, resposta, contraposição de teses". É com base no princípio do contraditório que se propicia "às partes o exercício processual dialético e participativo, após o conhecimento das proposições, alegações, provas, matéria fática, teses jurídicas, contribuindo e influindo na construção do processo e do *decisum*"[348], tudo realizado numa maneira democrática. Visualiza-se a concretização do contraditório quando recepcionado em procedimentos investigatórios, nas medidas cautelares (salvo em situações para as quais tornariam ineficaz a medida), na fase recursal e na execução.

---

[343] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 80.
[344] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 84.
[345] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 113.
[346] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 124.
[347] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 126-127.
[348] GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014. p. 150.

Cumpre ressaltar que a garantia ao contraditório e à ampla defesa não possui eficácia apenas na esfera judicial, senão, também, na administrativa. Aliás, MENDES advoga a favor de sua aplicação não apenas nos processos administrativos que versem sobre questões de fato, senão, também, de direito, pois, na visão do Ministro, o texto constitucional (art. 5º, LV, da CF), não autoriza tal redução teleológica[349]. Aliás, para MENDES tem-se o devido processo legal quando se fala em (i) direito ao contraditória e à ampla defesa, de (ii) direito ao juiz natural, de (iii) direito a não ser processado e condenado com base em prova ilícita, de (iv) direito a não ser preso senão por determinação da autoridade competente e na forma estabelecida pela ordem jurídica[350].

Assim, como a Constituição Federal assegura o devido processo legal aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, "torna evidente sua extensão ao Direito Tributário Penal"[351]. Todavia, pragmaticamente a praxe forense do contencioso administrativo demonstra que tal garantia não se mostra plena, especialmente quando se considera a existência de votos voltados à proteção dos interesses do Erário, "prejudicando a imparcialidade que se espera em um verdadeiro processo"[352]. Isso não significa afirmar, entretanto, que o Direito Tributário não consagra o *due process of law*, sobretudo em razão de a decisão administrativa, por mais "contaminada" que esteja, ainda pode ser revista judicialmente por iniciativa do sujeito passivo.

Como corolário lógico, o devido processo legal exige a observância aos atos de defesa, recepcionando, pois, a *ampla defesa* e o *contraditório*; significa dizer que na imposição das sanções tributárias é oportunizado ao sujeito passivo impugnar a reprimenda no âmbito administrativo, "facultando-lhe o direito de produzir provas, bem como o de expor quaisquer argumentos de fato e de direito"[353]. MAFFINI afirma que a atividade decisória da Administração Pública se faz norteada por princípios comuns a outros campos jurídicos, "especialmente os princípios do contraditório e da ampla defesa"[354].

---

[349] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 608.
[350] BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 685.
[351] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 843.
[352] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 843-844.
[353] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 133.
[354] MAFFINI, Rafael. *Elementos do Direito Administrativo.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 131.

A ampla defesa e o contraditório aplicam-se a penalidades pecuniárias cujo procedimento é impositivo, ou seja, constitua auto de infração[355]. Não se justifica a aplicação de tais princípios no âmbito da multa de mora constituída no lançamento por homologação – afinal, foi o próprio sujeito passivo quem reconheceu a existência do débito tributário.

2.2.1.5. Princípio da insignificância

Segundo D'AVILA, não há falar em crime sem ofensividade (sem ofensa a um bem jurídico-penal)[356]. Explica o autor que, levando em consideração que toda incriminação enseja a restrição à liberdade de agir, tal limitação deve atender a pressupostos mínimos, como a tutela exclusiva de valores de nível constitucional "e detentores de um tal conteúdo axiológico, que justifique a forte restrição à liberdade ocasionada pela incriminação"[357]. Assim é que interesses insuscetíveis de configurar um bem jurídico-penal estariam excluídos "da possibilidade de constituir substrato suficiente para o surgimento de uma qualquer incriminação"[358]. Demais disso, não basta, para a configuração de um ilícito-típico no âmbito penal, a existência de um bem jurídico-penal sem a lesão, no caso concreto, de tal bem, seja através de um crime de dano ou de perigo[359]. Sem tais pressupostos o ilícito é insignificante para o Direito Penal (o que não significa dizer o mesmo quanto ao Direito Administrativo Sancionador).

Aparentemente o Judiciário utiliza-se do critério quantitativo no que se refere à aplicação do princípio da insignificância nos crimes tributários, ou, noutro enfoque, para diferenciar ilícito tributário (administrativo) de crime tributário. Atualmente, consolidou-se o entendimento, no Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual a suposta sonegação que não ultrapassar o patamar de R$ 10.000,00 (dez mil reais) incide-se a insignificância, dada a inexpressividade da lesão jurídica ocasionada pela conduta – inclusive em relação ao crime de

---

[355] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 49.
[356] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 94-95.
[357] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 95.
[358] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 96.
[359] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 96.

descaminho (precedentes do Supremo Tribunal Federal[360] e do Superior Tribunal de Justiça[361]). Assim, em regra, condutas intencionalmente fraudulentas que acarretarem prejuízo ao Erário igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais) não são consideradas criminosas, mas ainda assim configuram ilícitos puramente tributários (administrativos). Tal interpretação da Corte é baseada no art. 20 da Lei nº 10.522/02[362], o qual dispõe que as execuções fiscais, cujos débitos inscritos em dívida ativa consolidarem valor igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais), devem ser arquivadas. Ou seja, se a União, por razões políticas ou administrativas, entende que tal montante não é significativo ao ponto de ensejar uma execução fiscal, certamente também não terá relevância (em termos de ofensividade) no Direito Penal[363]. Por amostragem, o referido

---

[360] "PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I – O paciente foi denunciado pela suposta prática do crime de descaminho (art. 334, caput, do Código Penal), por introduzir no território nacional mercadorias de origem estrangeira sem a devida documentação fiscal, deixando de recolher tributos que totalizaram a quantia de R$ 2.526,35 (dois mil, quinhentos e vinte e seis reais e trinta e cinco centavos), não constando dos autos ações penais contra o paciente, situação que demonstra não se tratar de criminoso habitual. II – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, atualizada pelas Portarias 75/2012 e 130/2012 do Ministério da Fazenda. II – Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau que rejeitou a denúncia, 'diante da atipicidade da conduta, com base no artigo 395, inciso III (ausência de justa causa para o exercício da ação penal), do Código de Processo Penal' (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 136.958. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 04 de abril de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12798656 >).

[361] "RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VALOR INFERIOR A DEZ MIL REAIS. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO: DEZ MIL REAIS. ILEGALIDADE PATENTE. ATIPICIDADE MATERIAL. RECONHECIMENTO. RECURSO PROVIDO.

1. Em se tratando de crime em que o bem jurídico tutelado é a ordem tributária, a irrisória lesão ao Fisco conduz à própria atipicidade material da conduta. E, definindo o parâmetro de quantia irrisória para fins de aplicação do princípio da insignificância em sede de descaminho, a Terceira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.112.748/TO, pacificou o entendimento no sentido de que o valor do tributo elidido a ser considerado é aquele de R$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto no artigo 20 da Lei n.º 10.522/02 [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 77.511. Recorrente: João Virgilio Montarroyos Neto. Recorrido: Ministério Público do Estado de Pernambuco, julgado em 08 de novembro de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1553253&num_registro=201602770711&data=20161122&formato=PDF >).

[362] Art. 20 da Lei nº 10.522/02. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

[363] "[...] não se justifica a punição do agente quando o legislador, em face da pequena dimensão da lesão, dispensa a própria cobrança do tributo que tenha deixado de ser pago. É o que se costuma designar, em matéria penal, por 'princípio da insignificância'" (PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 330).

entendimento pode ser encontrado no Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 70.842[364] e no *Habeas Corpus* nº 374.318[365].

Todavia, ao que ostenta os recentes julgados do Supremo Tribunal Federal, o valor fixado em tal Corte para fins de aplicação do princípio da insignificância é maior, consistente em R$ 20.000,00 (vinte mil reais), pois baseado no art. 1º, II, da Portaria nº 75/2012[366], o qual teria atualizado o montante disposto no art. 20 da Lei nº 10.522/02. É o que se verifica,

---

[364] "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (ART. 1º, INCISOS I E II, DA LEI N. 8.137/90). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. TRIBUTO QUE ULTRAPASSA O VALOR PREVISTO NO ARTIGO 20 DA LEI N. 10.522/02. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ARTIGO 20 DA LEI 10.522/2002. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. RECURSO IMPROVIDO.
1. Não obstante esta Corte Superior de Justiça tenha entendimento pacificado no sentido de aplicar o princípio da insignificância aos crimes contra a ordem tributária nos quais o valor da exação suprimido ou reduzido não ultrapasse a quantia de R$ 10.000,00 (dez mil reais), é certo que a referida construção jurisprudencial encontra arrimo no disposto no artigo 20 da Lei 10.522/2002, que trata do Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais.
[...] 3. Dentre os critérios elencados pela jurisprudência dominante para a incidência do princípio da insignificância encontra-se a inexpressividade da lesão jurídica ocasionada pela conduta, parâmetro que pode variar a depender do sujeito passivo do crime.
4. No caso dos autos, o valor do tributo elidido é superior ao *quantum* permitido pelo art. 1º da lei n. 7.772/13 do Estado do Pará, para fins de incidência do princípio da insignificância, razão pela qual mantém-se o afastamento da atipicidade material da conduta narrada na exordial acusatória. Precedentes.
5. Agravo regimental improvido, corrigindo-se, contudo, o erro material quanto ao valor do débito tributário a ser considerado para fins de incidência do princípio da insignificância" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 70.842. Agravante: Helena Ferreira da Silva. Agravado: Ministério Público do Estado do Pará, julgado em 21 de setembro de 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1637208&num_registro=201601206595&data=20170927&formato=PDF >).

[365] "PENAL E PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. 1. IMPETRAÇÃO SUBSTITUTIVA DO RECURSO PRÓPRIO. NÃO CABIMENTO. 2. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI 8.137/1990. [...] 4. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE INFERIOR A 20 MIL. APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. IMPOSSIBILIDADE. PARÂMETRO FIRMADO PELO STJ EM 10 MIL. 5. HABEAS CORPUS NÃO CONHECIDO [...].
[...] 4. Quanto ao pleito de incidência do princípio da insignificância, sob o argumento de que os fatos não atingidos pela prescrição se referem a crédito tributário inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais), verifico que a insurgência não merece prosperar. Com efeito, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que, para incidência do princípio da insignificância, o valor do tributo devido não pode ser superior a R$ 10.000,00 (art. 20 da Lei n. 10.522/2002), não se aplicando, pois, a Portaria n. 75/2012 do Ministério da Fazenda.
5. *Habeas corpus* não conhecido. Ordem concedida de ofício, apenas para reconhecer a prescrição da pretensão punitiva estatal, na modalidade retroativa, com relação ao primeiro fato" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 374.318. Impetrante: Eduardo Gomes de Queiroz. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 16 de fevereiro de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1571649&num_registro=201602668232&data=20170221&formato=PDF >).

[366] O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, no uso da atribuição que lhe confere o parágrafo único, inciso II, do art. 87 da Constituição da República Federativa do Brasil [...], resolve: Art. 1º Determinar: [...] II – o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais).

ilustrativamente, no julgamento dos *Habeas Corpus* nºs 139.393[367] e 127.173[368]. Aliás, há precedente do Pretório Excelso aplicando o dispositivo do art. 1º, II, da Portaria nº 75/2012 para supostos fatos delituosos ocorridos antes de sua vigência, com base na regra da retroatividade da lei mais benigna (*Habeas Corpus* nº 136.843[369])[370]. Atualmente, a referida Portaria também serve de parâmetro quantitativo ao Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como se verifica, por exemplo, na decisão prolatada na Apelação Criminal nº 5007286-05.2014.404.7210[371].

---

[367] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA. I – Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes. II – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. III – Ordem concedida para trancar a ação penal (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 139.393. Impetrante: Defensoe Público-Geral Federal. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 18 de abril de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12816493 >).

[368] "Penal. *Habeas Corpus* originário. Descaminho. Valor do tributo inferior a vinte mil reais. Princípio da Insignificância. Concessão da ordem. 1. Em matéria de aplicação do princípio da insignificância às condutas, em tese, caracterizadoras de descaminho (art. 334, caput, segunda parte do Código Penal), o fundamento que orienta a avaliação da tipicidade é aquele objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal: o valor do tributo devido. 2. A atualização, por meio de Portaria do Ministério da Fazenda, do valor a ser considerado nas execuções fiscais repercute, portanto, na na análise da tipicidade de condutas que envolvem a importação irregular de mercadorias. 3. Eventual desconforto com a via utilizada pelo Estado-Administração para regular a sua atuação fiscal não é razão para a exacerbação do poder punitivo. 4. *Habeas corpus* deferido para restabelecer a decisão de primeiro grau que não recebeu a denúncia" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 127.173. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 21 de março de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12816266 >).

[369] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO.
[...] III – Mesmo que o suposto delito tenha sido praticado antes das referidas Portarias, conforme assenta a doutrina e jurisprudência, norma posterior mais benéfica retroage em favor do acusado. IV – Ordem concedida para trancar a ação penal" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 136.843. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 08 de agosto de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13762610 >).

[370] PAULSEN possui entendimento contrário: "Considerando que não se trata de normal penal, não sendo imperiosa a aplicação da normal penal mais favorável ao réu, entendemos devam ser cumpridas as orientações acerca da norma no tempo, motivo pelo qual não deve retroagir o limite novo a delitos antes dele cometidos" (PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 332).

[371] "PENAL. DESCAMINHO. ARTIGO 334, CAPUT, DO CÓDIGO PENAL (COM A REDAÇÃO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI Nº 13.008/2014). REINCIDÊNCIA. INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. [...] Nos termos da jurisprudência deste Regional, aplica-se o princípio da insignificância quando o valor total dos impostos iludidos (IPI e II) é inferior ao valor legalmente instituído na esfera administrativa como limite mínimo para fins de execução fiscal, qual seja, o patamar de R$ 20.000,00 previsto na Portaria MF nº 75/2012. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5007286-05.2014.404.7210. Apelante: Raquel da Cruz Araújo. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 23 de maio de 2017. Disponível: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8917816&termosPesquisados=ordem%7ctributaria%7cinsignificancia >).

Cumpre esclarecer que o valor do crédito tributário a ser considerado é aquele originário do lançamento[372], isso é, sem o acréscimo de juros, multa e correção monetária (Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 74.756[373]), existindo, entretanto, entendimento diverso da Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região para o qual o valor consolidado do débito (montante principal acrescido de juros, multa e correção monetária) é que deve ser considerado para fins de aplicação do princípio da insignificância (Recurso em Sentido Estrito nº 5014630-48.2015.404.7001[374] e Apelação Criminal nº 5004914-34.2014.404.7000[375]).

---

[372] "Desde já é importante observar que a supressão ou redução de tributo devido é que caracteriza a dimensão econômica do crime e não a multa administrativa aplicada, que tem natureza punitiva, tampouco os juros, que compensam a falta de disponibilidade dos recursos ao longo do tempo. Assim, deve-se atentar para o principal que deixou de ser recolhido aos cofres públicos, e não aos seus acréscimos" (PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 330).

[373] "CONSTITUCIONAL E PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. TRANCAMENTO DO PROCESSO PENAL. EXCEPCIONALIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO DE AFERIÇÃO DA RELEVÂNCIA DA LESÃO AO BEM JURÍDIDO. R$ 10.000,00 (DEZ MIL REAIS). INAPLICABILIDADE DO VALOR MÍNIMO PARA AJUIZAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL (PORTARIA MF 75/2012). INCOMPATIBILIDADE TELEOLÓGICA COM A SEARA PENAL. CONDUTA MATERIALMENTE TÍPICA. NECESSIDADE DO PROSSEGUIMENTO DA PERSECUÇÃO PENAL. RECURSO DESPROVIDO.
[...] 7. O valor do crédito tributário objeto do crime tributário material é aquele apurado originalmente no procedimento de lançamento, para verificar a insignificância da conduta. Destarte, a fluência de juros moratórios, correção monetária e eventuais multas de ofício, que integram o crédito tributário inserido em dívida ativa, na seara da execução fiscal, não tem o condão de acrescer valor para a aferição do alcance do paradigma quantitativo de R$ 10.000,00 [...] (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 74.756. Recorrente: Walter Otto Knevels. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 13 de dezembro de 2016. Disponíve em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1562661&num_registro=201602147833&data=20161219&formato=PDF >).

[374] "RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. PENAL E PROCESSO PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISO I, DA LEI 8.137/90. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETROS OBJETIVOS. ENQUADRAMENTO. HABITUALIDADE DELITIVA. INOCORRÊNCIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. MANUTENÇÃO DA REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. 1. É o limite de R$ 20.000,00 (vinte mil reais), na forma do art. 2º da Portaria MF nº 75, de 22/03/2012, objetivamente indicador da insignificância. A Quarta Seção deste TRF4 recentemente decidiu que, para tanto, deve ser considerado o valor consolidado do débito, ou seja, o montante principal, acrescido de juros e multa. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5014630-48.2015.404.7001. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Edemar Rosalino, julgado em 08 de agosto de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9085982&termosPesquisados=ordem%7ctributaria%7cinsignificancia >).

[375] "PROCESSO PENAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO. AFASTAMENTO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INVIABILIDADE. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. INVIABILIDADE. DOSIMETRIA. MANUTENÇÃO. [...] Para efeito de incidência do princípio da insignificância, deve ser considerado o valor consolidado do débito, ou seja, aquele acrescido de juros e multa, logo, não se amolda ao caso dos autos. [...] (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5004914-34.2014.404.7000. Apelante: Patricia Ratton. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de julho de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8951751&termosPesquisados=ordem%7ctributaria%7cinsignificancia >).

Sem embargo, entende a Corte Superior que o valor de R$ 10.000,00 (dez mil reais), fixado como parâmetro para a aplicação do princípio da insignificância, é referente apenas a débitos federais. Vale dizer, o patamar da insignificância varia de acordo com a legislação de cada ente federado, não se sujeitando ao valor definido como irrisório pela União. Foi o decidido em recentes julgados daquele Tribunal: *Habeas Corpus* nº 388.340[376] e Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 753.887[377].

É de se salientar que o critério quantitativo não é empregado ao crime de contrabando de cigarros, pois, forte ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, tal delito não atinge apenas o erário e a atividade arrecadatória do Estado, senão, também, a saúde pública e a moralidade administrativa. É o que se verifica no Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 129.382[378] e no Recurso Ordinário em *Habeas*

---

[376] PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS SUBSTITUTIVO DE RECURSO PRÓPRIO. INADEQUAÇÃO. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL [...].
2. 'A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça preceitua que a aplicação do princípio da insignificância aos crimes sobre débitos tributários federais que não excedam R$ 10.000,00 (dez mil reais), com esteio no disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/2002, não se estende a tributos que não sejam da competência da União, devendo ser aplicada a legislação do ente competente para legislar sobre o tributo em análise' (AgRg no AREsp 753.887/SC, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, SEXTA TURMA, DJe 3/11/2015).
3. No caso, o montante sonegado, acrescido de multas e juros, ao tempo da denúncia, alcançava mais de 8 mil reais, afastada, assim, a insignificância da conduta.
4. Nos termos do entendimento consolidado desta Corte, o trancamento da ação penal por meio do habeas corpus é medida excepcional, que somente deve ser adotada quando houver inequívoca comprovação da atipicidade da conduta, da incidência de causa de extinção da punibilidade ou da ausência de indícios de autoria ou de prova sobre a materialidade do delito, o que não se infere na hipótese dos autos. Precedentes.
5. O reconhecimento da inexistência de justa causa para o exercício da ação penal, dada a suposta ausência de elementos de informação a demonstrarem a materialidade e a autoria delitivas, exige profundo exame do contexto probatórios dos autos, o que é inviável na via estreita do writ. Precedentes.
6. Writ não conhecido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 388.340. Impetrante: Defensoria Pública do Estado de Santa Catarina. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, julgado em 19 de setembro de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1634684&num_registro=201700309622&data=20170927&formato=PDF >).

[377] "PENAL E PROCESSO PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. [...] PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ICMS. TRIBUTO DE COMPETÊNCIA ESTADUAL. INAPLICABILIDADE DO PATAMAR DISPOSTO NO ARTIGO 20 DA LEI Nº. 10.522/02. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL APENAS AOS TRIBUTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
[...] 7. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça preceitua que a aplicação do princípio da insignificância aos crimes sobre débitos tributários federais que não excedam R$ 10.000,00 (dez mil reais), com esteio no disposto no artigo 20 da Lei n. 10.522/2002, não se estende a tributos que não sejam da competência da União, devendo ser aplicada a legislação do ente competente para legislar sobre o tributo em análise.
8. Agravo regimental a que se nega provimento" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 753.887. Agravante: Sérgio José Jachowicz. Agravado: Ministério Público do Estado de Santa Catarina, julgado em 13 de outubro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1452224&num_registro=201501856547&data=20151103&formato=PDF >).

[378] "HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE CONTRABANDO OU DESCAMINHO. ARTIGO 334, § 1º, d, DO CÓDIGO PENAL (REDAÇÃO ANTERIOR). [...] VALOR

Corpus nº 89.755[379], julgados, respectivamente, pelo Pretório Excelso e pela Corte Superior. O entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vai ao encontro de tais argumentos, excetuando a aplicação do princípio da insignificância ao crime de contrabando de cigarros apenas quando a quantidade importada for mínima (Apelação Criminal nº 5005452-53.2012.404.7010[380]). A quantidade tida como irrisória para o referido Tribunal é a equivalente a 500 (quinhentos) maços de cigarros (*Habeas Corpus* nº 5052220-42.2017.404.0000[381]). Ainda, não há falar em aplicabilidade do princípio da bagatela no caso de contrabando de medicamentos sem registro na ANVISA, tendo em vista que, além do erário estatal, o bem

---

INFERIOR AO PREVISTO NO ARTIGO 20 DA LEI N.º 10.522/2002. PORTARIAS N.º 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. CIGARROS. IMPORTAÇÃO IRREGULAR. CRIME DE CONTRABANDO. REITERAÇÃO DELITIVA. COMPROVAÇÃO. INVIABILIDADE DO RECONHECIMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. SUPERVENIÊNCIA DO JULGAMENTO DE MÉRITO PELO JUÍZO DE ORIGEM. NOVO TÍTULO PRISIONAL. PREJUDICIALIDADE. 1. O princípio da insignificância não incide na hipótese de contrabando de cigarros, tendo em vista que, além do valor material, os bens jurídicos que o ordenamento jurídico busca tutelar são os valores éticos-jurídicos e a saúde pública. Precedentes: HC 120550, Primeira Turma, Relator Min. Roberto Barroso, DJe 13/02/2014; ARE 924.284 AgR, Segunda Turma, Relator Min. Gilmar Mendes, DJe 25/11/2015, HC 125847 AgR, Primeira Turma, Relator Min. Rosa Weber, DJe 26/05/2015, HC 119.596, Segunda Turma, Relator: Min. Cármen Lúcia, DJe 26/03/2014 [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 129.382. Agravante: Alisson Jose Fernandes. Agravado: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 23 de agosto de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11667943 >).

379 "PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME DE CONTRABANDO DE CIGARROS. TRANCAMENTO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. RECURSO DESPROVIDO. [...] Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, não se aplica o princípio da insignificância ao contrabando de cigarros. Tal entendimento decorre do fato de a conduta não apenas implicar lesão ao erário e à atividade arrecadatória do Estado, como na hipótese de descaminho. De fato, outros bens jurídicos são tutelados pela norma penal, notadamente a saúde pública, a moralidade administrativa e a ordem pública. Precedentes" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 89.755. Recorrente: Dione Lux Soares dos Anjos. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 05 de outubro de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1643875&num_registro=201702461046&data=20171011&formato=PDF >).

380 "DIREITO PENAL. CONTRABANDO. CIGARROS. ARTIGO 334, §1º, ALÍNEA "B", DO CÓDIGO PENAL, COMBINADO COM OS ARTIGOS 2º E 3º DO DECRETO LEI Nº 399/68. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. Conforme entendimento deste Tribunal, na importação de cigarros, em quantidade tida como mínima, é possível, em regra, a aplicação do princípio da insignificância. No caso dos autos, considerando a grande quantidade de pacotes de cigarros de procedência estrangeiras apreendidas com o réu, inaplicável o referido princípio" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5005452-53.2012.404.7010. Apelante: Lourival Barbosa Neto. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 17 de outubro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9157092&termosPesquisados=ordem|tributaria|insignificancia >).

381 "PENAL E PROCESSO PENAL. *HABEAS CORPUS*. DESCAMINHO E CONTRABANDO DE CIGARROS EM PEQUENA QUANTIDADE. INSIGNIFICÂNCIA. CONTUMÁCIA DELITIVA. INOCORRÊNCIA. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. CABIMENTO. [...] Os precedentes desta Corte indicam que a importação de até 500 (quinhentos) maços de cigarros é tida como ínfima ou de pequena quantidade, capaz de autorizar a incidência do princípio despenalizante no contrabando de cigarros. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5052220-42.2017.404.0000. Impetrante: Walter Luiz Montana. Impetrado: Juízo Federal da 12ª Vara Federal de Curitiba, julgado em 17 de outubro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9202541&termosPesquisados=ordem|tributaria|insignificancia >).

jurídico tutelado, como já dito, é a saúde pública (Apelação Criminal nº 5000264-74.2010.404.7002[382]).

Igualmente, a aplicação do princípio da insignificância não encontra amparo no critério quantitativo caso o suposto autor do crime de descaminho tenha, em tese, reiterado a conduta delitiva, ou seja, caso o agente seja um *criminoso habitual*. Nessa hipótese, desimporta se o valor do tributo iludido seja inferior ao patamar tido como mínimo para legitimar a persecução penal, dada a maior reprovabilidade da conduta. Decidiu-se nessa linha no Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 122.348[383] e no *Habeas Corpus* nº 136.769[384], no âmbito do

---

[382] "PENAL. CONTRABANDO. MEDICAMENTOS. DESCAMINHO. MERCADORIAS DIVERSAS. [...] PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. [...] No crime de contrabando de medicamentos de procedência estrangeira, sem registro na ANVISA, destinados à comercialização irregular, não é possível o reconhecimento da insignificância com base apenas no valor dos tributos iludidos, pois se trata de importação de mercadoria proibida, considerando, ainda, que o bem jurídico tutelado é a saúde pública. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000264-74.2010.404.7002. Apelante: Alexsandro Giembra. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 26 de agosto de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9150262&termosPesquisados=ordem|tributaria|insignificancia >).

[383] "AGRAVO REGIMENTAL NO *HABEAS CORPUS*. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME DE CONTRABANDO OU DESCAMINHO. ARTIGO 334, § 1º, C E D, DO CÓDIGO PENAL (REDAÇÃO ANTERIOR). [...] VALOR INFERIOR AO PREVISTO NO ARTIGO 20 DA LEI N.º 10.522/2002. PORTARIAS N.º 75 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. REITERAÇÃO DELITIVA. COMPROVAÇÃO. INVIABILIDADE DO RECONHECIMENTO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. O delito de descaminho reiterado e figuras assemelhadas impede o reconhecimento do princípio da insignificância, ainda que o valor apurado esteja dentro dos limites fixados pela jurisprudência pacífica desta Corte para fins de reconhecimento da atipicidade. Precedentes: HC 133.566, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia DJe de 12/05/2016, HC 130.489AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Edson Fachin DJe de 09/05/2016, HC 133.736 AgR, Segunda Turma, Relator Min. Gilmar Mendes, DJe 18/05/2016. 2. In casu, o paciente recorrente foi denunciado como incurso nas sanções do artigo 334, § 1º, alínea c, do Código Penal (descaminho) e no artigo 1º, inciso III, da Lei 8.137/90, em razão de haver ingressado em território nacional com equipamentos eletrônicos de origem estrangeira desacompanhados de regular documentação de regularização, sendo o tributo devido no importe de R$ 15.960,63 (quinze mil novecentos e sessenta reais e sessenta e três centavos). Ademais, o paciente teria falsificado notas fiscais para vender as mercadorias no estabelecimento comercial do qual é administrador. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 122.348. Agravante: Kiriakos Nicolapólus de Quadros. Agravado: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 09 de novembro de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12070166 >).

[384] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR SONEGADO INFERIOR AO FIXADO NO ART. 20 DA LEI 10.522/2002, ATUALIZADO PELAS PORTARIAS 75/2012 E 130/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. REITERAÇÃO DELITIVA. ORDEM DENEGADA. I - Nos termos da jurisprudência deste Tribunal, o princípio da insignificância deve ser aplicado ao delito de descaminho quando o valor sonegado for inferior ao estabelecido no art. 20 da Lei 10.522/2002, com as atualizações feitas pelas Portarias 75 e 130, ambas do Ministério da Fazenda. Precedentes. II – Contudo, os autos dão conta da existência de 6 (seis) registros criminais pretéritos da prática do delito de descaminho, a demonstrar a reiteração delitiva do paciente. III - Os fatos narrados demonstram a necessidade da tutela penal em função da maior reprovabilidade da conduta do agente. Impossibilidade da aplicação do princípio da insignificância. Precedentes. III – Ordem denegada" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 136.769. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 18 de outubro de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11974760 >).

Pretório Excelso. Sem embargo, importante assinalar que no *Habeas Corpus* nº 130.453[385], julgado pela Segunda Turma, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, deliberou-se que "nos delitos de descaminho, a reiteração da conduta delitiva, por si só, não impede que o juiz da causa reconheça a atipia material, à luz do princípio da insignificância", reformando, então, decisão da Corte Superior a qual havia improvido o recurso do acusado por conta da impossibilidade de aplicação do princípio da bagatela "nas situações em que há reiteração delitiva, ainda que, isoladamente, as condutas possam ser consideradas insignificantes, pelo pequeno valor do tributo iludido".

Cuida-se de entendimento não consolidado jurisprudencialmente, sobretudo por conta de a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 77.511[386], sob a relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, ter decidido que o princípio da insignificância, em matéria de crimes contra a ordem tributária, deve observar somente o valor objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal, pois "não há razão de ordem político-criminal que justifique, pelo menos por ora, a adoção de parâmetro diverso". Frisa-se que o caso lidava com suposto delito praticado com o reconhecimento, em primeiro e segundo graus, da ficção jurídica da continuidade delitiva. Tanto é que em próprio julgado da Corte Superior (Embargos de

---

385 "*HABEAS CORPUS*. DIREITO PENAL. CRIME DE DESCAMINHO. VALOR DO TRIBUTO INFERIOR A VINTE MIL REAIS. REITERAÇÃO DELITIVA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INCIDÊNCIA. REDUZIDO GRAU DE REPROVABILIDADE DA CONDUTA. ORDEM CONCEDIDA. 1. A aplicação do Princípio da Insignificância, na linha do que decidido por esta Corte, pressupõe ofensividade mínima da conduta do agente, reduzido grau de reprovabilidade, inexpressividade da lesão jurídica causada e ausência de periculosidade social. 2. Nos delitos de descaminho, a reiteração da conduta delitiva, por si só, não impede que o juiz da causa reconheça a atipia material, à luz do princípio da insignificância. [...] 5. Ordem concedida para restabelecer a sentença de primeiro grau, que rejeitou a denúncia por falta de justa causa, ante a aplicação do princípio da insignificância" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 130.453. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 08 de agosto de 2017. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13413535 >).

386 "RECURSO ORDINÁRIO EM *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO FISCAL. VALOR INFERIOR A DEZ MIL REAIS. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO: DEZ MIL REAIS. ILEGALIDADE PATENTE. ATIPICIDADE MATERIAL. RECONHECIMENTO. RECURSO PROVIDO.

[...] 2. Em que pese, na espécie, a empreitada criminosa ter sido praticada com reconhecimento da ficção jurídica da continuidade delitiva, tanto na sentença condenatória como no acórdão ora objurgado, a aplicação do princípio da insignificância, nos casos de crimes contra a ordem tributária, deve observar tão somente o valor objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal. No caso concreto, aliás, não há notícia nos autos de habitualidade delitiva do ora Recorrente.

3. Recurso provido a fim de afastar a condenação referente à ação penal n.º 0002645-84.1999.8.17.0001, em curso na Vara dos Crimes contra a Administração Pública e Ordem Tributária da Comarca do Recife-PE, ante a manifesta atipicidade material da conduta imputada ao ora Recorrente" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 77.511. Recorrente: João Virgilio Montarroyos Neto. Recorrido: Ministério Público do Estado de Pernambuco, julgado em 08 de novembro de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1553253&num_registro=201602770711&data=20161122&formato=PDF >).

Divergência em Recurso Especial nº 1.217.514[387]), a Terceira Seção, na relatoria do Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, sustentou que não há consenso sobre a possibilidade ou não de incidência do princípio da insignificância nos casos em que for demonstrada a reiteração delitiva. "Para a Sexta Turma, o passado delitivo do agente não impede a aplicação da benesse; para a Quinta Turma, entretanto, as condições pessoais negativas do autor inviabilizam o benefício". De qualquer forma, decidiu-se em tal julgado que o princípio da insignificância é um benefício na esfera penal, razão pela qual "não há como deixar de se analisar o passado criminoso do agente, sob pena de se instigar a multiplicação de pequenos crimes pelo mesmo autor, os quais se tornariam inatingíveis pelo ordenamento penal".

O cenário de precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região também não demonstra sedimentação quanto à matéria. Há entendimento, esposado pela Oitava Turma, sob a relatoria do Desembargador Federal Gebran Neto (Recurso em Sentido Estrito nº 5002068-64.2017.404.7121[388]), afirmando que, em respeito ao Direito Penal do fato, "a habitualidade

---

[387] "PENAL E PROCESSO PENAL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. 1. CRIME DE DESCAMINHO E REITERAÇÃO CRIMINOSA. POSSIBILIDADE OU NÃO DE INCIDÊNCIA DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. DIVERGÊNCIA ENTRE QUINTA E SEXTA TURMAS. 2. VERDADEIRO BENEFÍCIO NA ESFERA PENAL. RISCO DE MULTIPLICAÇÃO DE PEQUENOS DELITOS. NECESSIDADE DE SE VERIFICAR AS CONDIÇÕES PESSOAIS DO AGENTE NO CASO CONCRETO. 3. REITERAÇÃO CRIMINOSA NO DESCAMINHO. INVIABILIDADE DE APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. RESSALVA DO CASO CONCRETO. MEDIDA QUE PODE SE MOSTRAR SOCIALMENTE RECOMENDÁVEL. [...] 5. EMBARGOS ACOLHIDOS, COM RETORNO DOS AUTOS À ORIGEM PARA EXAME DO CASO CONCRETO.
1. Descaminho: embora exista um patamar objetivamente fixado (10 mil reais) e tenham sido apontados vetores que orientam o exame da conduta e do comportamento do agente, bem como a lesão jurídica provocada, não há consenso sobre a possibilidade ou não de incidência do princípio da insignificância nos casos em que fica demonstrada a reiteração delitiva. Para a Sexta Turma, o passado delitivo do agente não impede a aplicação da benesse; para a Quinta Turma, entretanto, as condições pessoais negativas do autor inviabilizam o benefício.
2. O princípio da insignificância é verdadeiro benefício na esfera penal, razão pela qual não há como deixar de se analisar o passado criminoso do agente, sob pena de se instigar a multiplicação de pequenos crimes pelo mesmo autor, os quais se tornariam inatingíveis pelo ordenamento penal. Imprescindível, assim, o efetivo exame das circunstâncias objetivas e subjetivas do caso concreto, porquanto, de plano, aquele que reitera e reincide não faz jus a benesses jurídicas.
3. Nesse encadeamento de ideias, entendo ser possível firmar a orientação no sentido de que a reiteração criminosa inviabiliza a aplicação do princípio da insignificância nos crimes de descaminho, ressalvada a possibilidade de, no caso concreto, as instâncias ordinárias verificarem que a medida é socialmente recomendável.
[...] 5. Acolhidos os embargos de divergência para reformar o acórdão embargado, dando provimento ao agravo regimental para dar provimento ao recurso especial, determinando o retorno dos autos ao Juízo de origem, para que, superada a tese da insignificância, realize juízo de recebimento da denúncia" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.217.514. Embargante: Ministério Público Federal. Embargado: Edenilson Marques da Silva, julgado em 09 de dezembro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1435046&num_registro=201102419334&data=20151216&formato=PDF >).

[388] "PENAL. PROCESSO PENAL. DESCAMINHO. ART. 334, §1º, INC. IV, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PORTARIA MF Nº 75/2012. REITERAÇÃO. IRRELEVÂNCIA. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. MANUTENÇÃO. [...] 2. Como corolário do direito penal do fato, a habitualidade não pode obstaculizar o reconhecimento da insignificância penal. 3. Para a consideração da insignificância penal deve-se tomar em conta cada fato ilícito praticado isoladamente, sendo irrelevante a existência de outros registros administrativos de apreensão envolvendo o mesmo agente. 4. Recurso criminal em sentido estrito desprovido"

não pode obstaculizar o reconhecimento da insignificância penal", devendo-se levar em conta "cada fato ilícito praticado isoladamente, sendo irrelevante a existência de outros registros administrativos de apreensão envolvendo o mesmo agente". Entretanto, na Apelação Criminal nº 5008776-70.2015.404.7002[389], julgada pela Sétima Turma, sob a relatoria da Desembargadora Federal Salise Monteiro Sanchotene, estabeleceu-se que, apesar de haver entendimento na Corte de que deve vigorar o Direito Penal do fato (utilização de critérios objetivos), uma vez firmadas posições contrárias pelos Tribunais Superiores, "torna-se imperiosa a observância da orientação jurisprudencial ora consolidada, sob pena de necessária renovação de julgamento em todos os feitos criminais com base em tese contrária", de modo que a constatação da reincidência específica, da reincidência genérica, ou mesmo da contumácia na prática de crimes pode, sim, barrar a aplicação do princípio da bagatela – por mais que deva ser analisado o contexto caso a caso[390], não sendo automática a rejeição da insignificância por conta de tais circunstâncias. E, quanto à reiteração delitiva, a existência de outros processos administrativos fiscais, sem notícia de ações penais ou condenações, não presta para ensejar a

---

(BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5002068-64.2017.404.7121. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Manoel Carlos da Silva, julgado em 11 de outubro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9179604&termosPesquisados=ordem|tributaria|insignificancia >).

[389] "PENAL. DESCAMINHO. TIPICIDADE. [...] PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICAÇÃO PARCIAL. ABSOLVIÇÃO DE UM DOS RÉUS. CONTUMÁCIA DELITIVA. OCORRÊNCIA. CONDENAÇÃO DO OUTRO RÉU. [...] 6. A Seção Criminal desta Corte firmou o entendimento de que na aferição do princípio da insignificância devem ser considerados apenas os aspectos objetivos, relativos à infração, mas firmado entendimento em sentido diverso pelos Tribunais Superiores, torna-se imperiosa a observância da orientação jurisprudencial ora consolidada, sob pena de rejulgamento dos feitos criminais com base em tese contrária. 7. Entretanto, na linha dos precedentes do STF e do STJ, a constatação de reincidência específica, reincidência genérica, ou mesmo de contumácia na prática de crimes, afasta a aplicação do princípio da insignificância. 8. Comprovada a contumácia na prática delitiva, tem-se caracterizada a reprovabilidade da conduta de modo a afastar a aplicação do princípio da insignificância, ainda que o montante de tributos iludidos seja inferior a R$ 20.000,00 (vinte mil reais)" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5008776-70.2015.404.7002. Apelante: Gilvan Fagundes dos Santos. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 26 de setembro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9006477&termosPesquisados=ordem|tributaria|insignificancia >).

[390] Tal é o entendimento e PAULSEN: "A utilização de patamares objetivos com o intuito de identificar a insignificância de condutas que culminem na consumação do crime de descaminho constitui instrumento relevante e consagrador da segurança jurídica. Não obstante, a adoção das quantias fixadas pela legislação como patamar mínimo para ajuizamento de executivos fiscais não pode ser tomada como panaceia, porquanto se trata de um critério administrativo eminentemente utilitarista para identificação do custo-benefício econômico de um procedimento judicial de cobrança de créditos tributários.

O parâmetro econômico adotado pela jurisprudência com o fito de identificar a insignificância da conduta no crime de descaminho é um dos critérios a se ter em conta, porém incapaz de isoladamente fundamentar um juízo definitivo, na medida em que a necessidade da resposta penal depende de exame mais abrangente acerca do desvalor da conduta. Somente a análise conjunta dos requisitos previstos estabelecidos pelo Supremo Tribunal Federal é que poderá revelar se efetivamente a tutela oferecida por tal ramo do direito é inadequada ao caso concreto por ser desproporcional" (PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 332).

sua configuração apta a afastar o princípio da bagatela (Recurso em Sentido Estrito nº 5006487-81.2017.404.7201[391]).

Ademais, já decidiu a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, no Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 134.982[392], sob a relatoria do Ministro Roberto Barroso, que, em que pese o entendimento da Corte de que a insignificância, no delito de descaminho, leva em conta o *quantum* do tributo objetivamente devido, tal orientação não deve ser "automaticamente aplicada para o caso de sonegação de imposto de renda retido na fonte incidente sobre rendimentos de trabalho assalariado", pois, assim como o contrabando de cigarros, o bem jurídico penal não se restringe ao erário, senão, também, a "valores ético-jurídicos".

Já no que toca ao crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, na lavra do Ministro Gilmar Mendes, decidiu que para a aplicação do princípio da insignificância, em face de tal delito, não se deve somente sopesar "o caráter pecuniário do tributo sonegado, mas, principalmente, de analisar os reais bens jurídicos tutelados a de que maneira são atingidos pela prática da conduta descrita no art. 168-A do CP". Ademais, complementou o Ministro que o bem jurídico tutelado, além do patrimônio estatal, é a "subsistência financeira da Previdência Social, além do resguardo dos próprios segurados e dependentes, os maiores prejudicados com a prática dessa infração". Portanto, dado o caráter supraindividual dos interesses protegidos pela norma, foi afastada a aplicação do princípio da insignificância na apropriação indébita previdenciária (Agravo

---

[391] "PENAL. DESCAMINHO. ARTIGO 334 DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. REITERAÇÃO DELITIVA. PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS. A existência de outras autuações em processos administrativos fiscais, sem notícia de ações penais ou condenações, não configura reiteração delitiva apta a afastar a incidência do princípio da insignificância ao crime de descaminho. Entendimento da 4ª Seção deste Tribunal" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5006487-81.2017.404.7201. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Zaneide de Souza Oliveira, julgado em 10 de outubro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9167202 >).

[392] "PENAL. AGRAVO REGIMENTAL EM *HABEAS CORPUS*. PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. SONEGAÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. [...] 2. Em matéria de aplicação do princípio da insignificância ao delito de descaminho, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal adota como fundamento para avaliar a tipicidade da conduta o *quantum* objetivamente estipulado como parâmetro para a atuação do Estado em matéria de execução fiscal: o valor do tributo devido. Precedentes. 3. Essa orientação jurisprudencial, contudo, não pode ser automaticamente aplicada para o caso de sonegação de Imposto de Renda retido na fonte incidente sobre rendimentos de trabalho assalariado. Ademais, o total do tributo devido "atingiu o valor de R$ 35.788,11, atualizados até 31/08/2011", o que também inviabilizaria o acolhimento da tese defensiva. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 134.982. Agravantes: Soneide Lamego Vieira Barretto de Araujo; Marcus José Lamêgo Vieira Barretto de Araújo. Agravado: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 09 de dezembro de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12369500 >).

Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 132.706[393]). Há outros precedentes da Suprema Corte nesse sentido conforme se demonstra ilustrativamente: *Habeas Corpus* nºs 107.331[394], 110.124[395] e 102.550[396].

---

[393] "Agravo regimental em recurso ordinário em *habeas corpus*. 2. Apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária. Condenação. 3. Reconhecimento da prescrição. Impossibilidade. [...] 4. Aplicação do princípio da insignificância. Impossibilidade. Elevado grau de reprovabilidade da conduta. Precedentes. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 132.706. Agravante: Fernando Jacomin. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 21 de junho de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11303195 >).

[394] "*Habeas corpus*. 2. Apropriação indébita previdenciária. Princípio da insignificância. Não aplicabilidade. Valor superior ao fixado no art. 1º, I, da Lei 9.441/97. Alto grau de reprovabilidade da conduta. 3. Constrangimento ilegal não caracterizado. 4. Ordem denegada" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 107.331. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 28 de maio de 2013. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=3963456 >).

[395] "*HABEAS CORPUS*. PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. NÃO REPASSE À PREVIDÊNCIA SOCIAL DO VALOR DE R$ 7.767,59 (SETE MIL SETECENTOS E SESSENTA E SETE REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS). INVIABILIDADE DA APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA: ALTO GRAU DE REPROVABILIDADE DA CONDUTA E OFENSA AO BEM JURÍDICO PENALMENTE TUTELADO. ORDEM DENEGADA. 1. A tipicidade penal não pode ser percebida como o trivial exercício de adequação do fato concreto à norma abstrata. Além da correspondência formal, para a configuração da tipicidade, é necessária análise materialmente valorativa das circunstâncias do caso concreto, no sentido de se verificar a ocorrência de lesão grave e penalmente relevante do bem jurídico tutelado. 2. O princípio da insignificância reduz o âmbito de proibição aparente da tipicidade legal, tornando atípico o fato na seara penal, apesar de haver lesão a bem juridicamente tutelado pela norma penal. 3. Para a incidência do princípio da insignificância, devem ser relevados o valor do objeto do crime e os aspectos objetivos do fato, como a mínima ofensividade da conduta do agente, a ausência de periculosidade social da ação, o reduzido grau de reprovabilidade do comportamento e a inexpressividade da lesão jurídica causada. 4. Não repassar à Previdência Social R$ 7.767,59 (sete mil, setecentos e sessenta e sete reais e cinquenta e nove centavos), além de ser reprovável, não é minimamente ofensivo. 5. Habeas corpus denegado" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 110.124. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 14 de fevereiro de 2012. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=1823470 >).

[396] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. OMISSÃO NO RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS (ART. 95, "D", DA LEI N 8.212/91, ATUALMENTE PREVISTO NO ART. 168-A DO CÓDIGO PENAL). PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. REQUISITOS AUSENTES. REPROVABILIDADE DO COMPORTAMENTO. DELITO QUE TUTELA A SUBSISTÊNCIA FINANCEIRA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL, BEM JURÍDICO DE CARÁTER SUPRAINDIVIDUAL. ORDEM DENEGADA. 1. O princípio da insignificância incide quando presentes, cumulativamente, as seguintes condições objetivas: (a) mínima ofensividade da conduta do agente, (b) nenhuma periculosidade social da ação, (c) grau reduzido de reprovabilidade do comportamento, e (d) inexpressividade da lesão jurídica provocada. Precedentes: HC 104403/SP, rel. Min. Cármen Lúcia, 1ª Turma, DJ de 1/2/2011; HC 104117/MT, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJ de 26/10/2010; HC 96757/RS, rel. Min. Dias Toffoli, 1ª Turma, DJ de 4/12/2009; HC 97036/RS, rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, DJ de 22/5/2009; HC 93021/PE, rel. Min. Cezar Peluso, 2ª Turma, DJ de 22/5/2009; RHC 96813/RJ, rel. Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, DJ de 24/4/2009. 2. *In casu*, os pacientes foram denunciados pela prática do crime de apropriação indébita de contribuições previdenciárias no valor de R$ 3.110,71 (três mil, cento e dez reais e setenta e um centavos). 3. Deveras, o bem jurídico tutelado pelo delito de apropriação indébita previdenciária é a 'subsistência financeira à Previdência Social', conforme assentado por esta Corte no julgamento do HC 76.978/RS, rel. Min. Maurício Corrêa ou, como leciona Luiz Regis Prado, 'o patrimônio da seguridade social e, reflexamente, as prestações públicas no âmbito social' (Comentários ao Código Penal, 4. ed. - São Paulo: RT, 2007, p. 606). 4. Consectariamente, não há como afirmar-se que a reprovabilidade da conduta atribuída ao paciente é de grau reduzido, porquanto narra a denúncia que este teria descontado contribuições dos empregados e não repassado os valores aos cofres do INSS, em prejuízo à arrecadação já deficitária da Previdência Social, configurando nítida lesão a bem jurídico supraindividual. O reconhecimento da atipicidade material in casu implicaria ignorar esse preocupante quadro. Precedente: HC 98021/SC, rel. Min. Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, DJ de 13/8/2010. 5. Parecer do MPF pela denegação da ordem. 6. Ordem denegada (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 102.550. Impetrante: Defensoria Pública da União. Coator: Relator do Resp nº 611.719

Por outro lado, o Superior Tribunal de Justiça mostra-se mais benevolente no que tange à aplicação do princípio da bagatela ao crime de apropriação indébita previdenciária, admitindo tal hipótese desde que o valor do débito para com a Previdência Social não ultrapasse o montante de R$ 10.000,00 (dez mil reais), descontados os juros e as multas. Assim foi decidido, por exemplo, no Recurso Especial nº 1.419.836[397], no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.588.990[398] e no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 392.108[399]. Tal entendimento é compartilhado pela Oitava Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao fixar o teto do crédito tributário de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) para a aplicação do princípio da insignificância no delito previsto no art. 168-A do CP (Apelações

do Superior Tribunal de Justiça, julgado em 20 de setembro de 2011. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=629412 >).

[397] "PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. RECURSO NÃO PROVIDO.
1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona em reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao delito de apropriação indébita previdenciária, quando, na ocasião do delito, o valor do débito com a Previdência Social não ultrapassar o montante de R$ 10.000,00, descontados os juros e as multas. Precedentes. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.419.836. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Jocelaine Pereira, julgado em 13 de junho de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1613436&num_registro=201303873440&data=20170623&formato=PDF >).

[398] "AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. DESCAMINHO. INSIGNIFICÂNCIA. PARÂMETRO. DEZ MIL REAIS. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 1.112.748/TO. PORTARIA Nº 75/2012 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. INAPLICABILIDADE. IRRETROATIVIDADE DA PORTARIA N. 75 DO MINISTÉRIO DA FAZENDA. PRECEDENTES.
1. Definindo o parâmetro de quantia irrisória para fins de aplicação do princípio da insignificância aos crimes de descaminho, a Terceira Seção deste Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial Representativo de Controvérsia nº 1.112.748/TO, pacificou o entendimento no sentido de que o valor do tributo elidido a ser considerado é aquele de R$ 10.000,00 (dez mil reais) previsto no artigo 20 da Lei nº 10.522/02, raciocínio que se aplica também aos delitos de apropriação indébita previdenciária. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.588.990. Agravante: Fredy Arnaldo Villalba Santa Cruz. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 03 de maio de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1508564&num_registro=201600774268&data=20160512&formato=PDF >).

[399] "PENAL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE. INEXISTÊNCIA. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.
[...] 2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona em reconhecer a aplicação do princípio da insignificância ao delito de apropriação indébita previdenciária, quando o valor do débito com a Previdência Social não ultrapassar o montante de R$ 10.000,00. Precedentes. Ressalva do Relator. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 392.108. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Sergio Alberto Almada Lermen, julgado em 01 de março de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1491415&num_registro=201303035293&data=20160309&formato=PDF >).

Criminais nºs 5001551-35.2016.404.7205[400] e 5000966-55.2013.404.7118[401]). Já quanto à Sétima Turma, há decisões as quais seguem a mesma linha do Supremo Tribunal Federal, não admitindo a incidência do princípio da bagatela aos crimes praticados em detrimento da Previdência Social, tendo em conta o bem jurídico tutelado pela norma penal (Apelações Criminais nºs 0003862-14.2007.404.7201[402] e 0019287-68.2008.404.7000[403]).

Concernente ao crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP[404]), há precedente do Supremo Tribunal Federal, já citado anteriormente, negando a

---

[400] "PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A DO CÓDIGO PENAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ATIPICIDADE DA CONDUTA. ABSOLVIÇÃO. [...] 2. A insignificância afasta a tipicidade material do delito, podendo ser aplicada, no delito de apropriação indébita previdenciária, quando o valor do crédito tributário não exceder o patamar de R$ 20.000,00 (vinte mil reais) previsto na Portaria MF nº 75, de 23/02/2012. 3. Ordem de *habeas corpus* concedida de ofício para reconhecer a extinção da punibilidade em face da prescrição relativamente a parcela dos fatos delitivos e, quanto aos restantes, absolver os acusados diante do reconhecimento da atipicidade da conduta pela aplicação do princípio da insignificância" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5001551-35.2016.404.7205. Apelantes: Ednaldo Patricio Machado; Luiza Antonio Rossa. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 09 de agosto de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8902052&termosPesquisados=insignificancia%7capropriacao%7cindebita%7cprevidenciaria >).

[401] "DIREITO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 168-A, §1º, INCISO I, DO CÓDIGO PENAL. PRESCRIÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. INSIGNIFICÂNCIA. [...] É possível a aplicação do princípio da insignificância ao crime de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A, do Código Penal) quando o valor dos tributos retidos for diminuto. Insignificância configurada na hipótese dos autos" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000966-55.2013.404.7118. Apelante: Ministério Público Federal. Apelado: Getulio Geremias Damo, julgado em 22 de março de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8733236&termosPesquisados=insignificancia%7capropriacao%7cindebita%7cprevidenciaria >).

[402] "PROCESSO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. DA PREJUDICIALIDADE DA NFLD N. 35.543.657-4. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA NA ESFERA ADMINISTRAVA. IMPRESCINDIBILIDADE. ABSOLVIÇÃO. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. ELEMENTOS DO DELITO. DOLO. INEXIGIBILIDADE DE CONDUTA DIVERSA. [...] 2. Nos termos do entendimento exarado pelo STF, não se admite a incidência do princípio da insignificância como fundamento da exclusão de tipicidade de delitos praticados em detrimento do patrimônio da Previdência Social, tendo em conta o bem jurídico tutelado pela norma penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0003862-14.2007.404.7201. Apelantes: Serge Goulart; Carlos Roberto de Castro. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 25 de julho de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8969358&termosPesquisados=insignificancia%7capropriacao%7cindebita%7cprevidenciaria >).

[403] PROCESSO PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. [...] INSIGNIFICÂNCIA PENAL. INAPLICABILIDADE. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. [...] Nos termos do entendimento exarado pelo STF, não se admite a incidência do princípio da insignificância como fundamento da exclusão de tipicidade de delitos praticados em detrimento do patrimônio da Previdência Social, tendo em conta o bem jurídico tutelado pela norma penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0019287-68.2008.404.7000. Apelante: Guilherme Ribas Gonçalves. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 11 de abril de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8161882&termosPesquisados=insignificancia%7capropriacao%7cindebita%7cprevidenciaria >).

[404] Art. 337-A do CP. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

aplicação do princípio da insignificância a tal delito, na medida que o bem jurídico tutelado engloba, além do aspecto pecuniário, a subsistência financeira da Previdência Social, além do resguardo de seus segurados (Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 132.706). No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a jurisprudência inclina-se para admitir o princípio bagatelar no delito do art. 337-A do CP (*Habeas Corpus* nº 269.800[405] e Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.350.606[406]). E, quanto ao Tribunal Regional Federal da

---

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

[405] "*HABEAS CORPUS*. ART. 297, § 4° E 337-A, I, AMBOS DO CP. TRANCAMENTO DO PROCESSO. INÉPCIA DA INICIAL CONFIGURADA. DENÚNCIA QUE NÃO ATENDE AOS REQUISITOS LEGAIS. MANIFESTA ILEGALIDADE. ART. 297, § 4º, DO CÓDIGO PENAL. LESÃO DIRETA A INTERESSE, BENS E SERVIÇOS DA UNIÃO. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. ORDEM CONCEDIDA.
[...] 6. Como o valor apurado a título de contribuições previdenciárias sonegadas (R$ 1.547,84) fica aquém do mínimo previsto na Lei n. 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n. 11.033/2004, é de ser reconhecida a incidência do princípio da insignificância. Ressalva do relator.
7. *Habeas corpus* não conhecido. Ordem concedida, ex officio, para declarar a inépcia da denúncia, anular, ab initio, o processo e reconhecer a atipicidade material da conduta relacionada ao art. 337-A, I, do CP" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 269.800. Impetrante: Denis de Domenicis e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 26 de abril de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1507525&num_registro=201301330900&data=20160502&formato=PDF >).

[406] "AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. PRETENDIDA APLICAÇÃO. POSSIBILIDADE. VALOR DOS TRIBUTOS ILUDIDOS INFERIORES A R$10 MIL. AGRAVO REGIMENTAL PROVIDO.
[...] 1. Embora tenha entendimento pessoal de que soa imponderável, contrária à razão e avessa ao senso comum tese jurídica que, apoiada em mera opção de política administrativo-fiscal, movida por interesses estatais conectados à conveniência, à economicidade e à eficiência administrativas, acaba por subordinar o exercício da jurisdição penal à iniciativa da autoridade fazendária, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial Representativo de Controvérsia n. 1.112.748/TO, rendeu-se ao entendimento firmado no Supremo Tribunal Federal de que incide o princípio da insignificância no crime de descaminho quando o valor do tributo iludido não ultrapassar o montante de R$ 10.000,00, de acordo com o disposto no art. 20 da Lei n. 10.522/2002. Ressalva pessoal do relator.

4ª Região, há precedentes da Oitava Turma chancelando a atipicidade material do delito de sonegação de contribuição previdenciária por conta da insignificância, desde que, assim como no descaminho, o valor sonegado não ultrapasse o montante de R$ 20.000,00 (Apelação Criminal nº 5013545-77.2013.404.7201[407] e Recurso em Sentido Estrito nº 5013177-85.2015.404.7205[408]). A Sétima Turma, mantendo coerência com o seu entendimento exposto em relação ao crime de apropriação indébita previdenciária, nega a aplicabilidade do princípio

---

2. O esforço interpretativo, a meu ver, a par de materializar, entre os jurisdicionados, tratamento penal desigual e desproporcional, se considerada a jurisprudência usualmente aplicável aos autores de crimes contra o patrimônio, consubstancia, na prática, sistemática impunidade de autores de crimes graves, decorrentes de burla ao pagamento de tributos devidos em virtude de importação clandestina de mercadorias, amiúde associada a outras ilicitudes graves (como corrupção, ativa e passiva, e prevaricação) e que importam em considerável prejuízo ao erário e, indiretamente, à coletividade.
3. Sem embargo, após a edição da Lei n. 11.457/2007, os débitos decorrentes de contribuições previdenciárias serão considerados como dívida ativa da União, atribuindo-se-lhes tratamento semelhante ao dos créditos tributários, apesar de o objeto jurídico tutelado, em crimes como o tipo penal previsto no art. 337-A, do Código Penal - a nominada sonegação de contribuição previdenciária -, ser a seguridade social, patrimônio de todos que compõem o sistema previdenciário nacional, com reflexos nos direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.
4. Dessa forma, como o valor apurado a título de contribuições previdenciárias iludidas pelo agravante (R$ 2.093,05) fica aquém do mínimo previsto na Lei n. 10.522/2002, com a redação dada pela Lei n. 11.033/2004, vigente à época da prática delitiva, é de ser mantida a incidência do princípio da insignificância, reconhecida pelo Tribunal a quo.
5. Agravo regimental provido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.350.606. Agravante: S D S F. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 15 de março de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1497861&num_registro=201202279869&data=20160328&formato=PDF >).

[407] "PENAL E PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. [...] PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. [...] O princípio da insignificância, como excludente de tipicidade, é aplicável ao delito de sonegação previdenciária quando a lesão ao bem jurídico tutelado for irrisória, ou seja, quando o valor consolidado do crédito tributário for inferior a R$20.000,00 (vinte mil reais). [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5013545-77.2013.404.7201. Apelante: Marco Antonio Palomar Crenca. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 30 de novembro de 2016. Disponível em: < 16https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8448395&termosPesquisados=sonegacao%7cde%7ccontribuicao%7cprevidenciaria%7cinsignificancia >).

[408] "PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO CRIMINAL EM SENTIDO ESTRITO. CRIME MATERIAL DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 337-A, INCISO III, DO CÓDIGO PENAL. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. IMPROVIMENTO. 1. O balizador para aferição da insignificância, no caso dos autos - crime do artigo 337-A, inciso III, do Código Penal - é o valor consolidado das contribuições sonegadas, em montante igual ou inferior a R$20.000,00 (vinte mil reais). 2. Afeiçoando-se a hipótese dos autos a esse parâmetro, quanto às competências não fulminadas pela prescrição, uma vez que o somatório dos tributos iludidos é inferior ao limite mínimo de relevância administrativa, está-se diante de conduta atípica. 3. Recurso improvido" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5013177-85.2015.404.7205. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Ezequiel de Souza, julgado em 17 de agosto de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8477652&termosPesquisados=sonegacao%7cde%7ccontribuicao%7cprevidenciaria%7cinsignificancia >).

da bagatela, também, ao crime previsto no art. 337-A do CP (Recurso em Sentido Estrito nº 5005669-66.2016.404.7201[409] e Apelação Criminal nº 5019188-79.2014.404.7201[410]).

De outra banda, a receptividade do princípio da insignificância no Direito Tributário vem ganhando atenção na doutrina. Entende-se que ele encontraria seu espaço de aplicação ao art. 108, § 2º, do CTN[411] vedar a equidade para afastar a exigência de tributo, "o que implica, *a contrario sensu*, ser possível que dali resulte o afastamento de penalidade"[412]. Esse também é o entendimento de SILVA, para quem a equidade ao ser utilizada em matéria punitiva pode, sim, ensejar a mitigação dos efeitos da sanção ou a descaracterização da infração tributária, em atenção às circunstâncias de uma determinada situação fática[413].

A par da equidade, o princípio da proporcionalidade também ganha reconhecimento doutrinário no que tange ao princípio da insignificância, auxiliando na análise, prévia ao montante da pena, se tal penalidade efetivamente cumpre a sua função: "a pergunta é se a pena, posto que mínima, cumpre sua função"[414]. Como exemplo da incidência do princípio da insignificância em sede de infrações formais[415], SCHOUERI entende como ausente a

---

[409] "PENAL. RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. SONEGAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 337-A DO CÓDIGO PENAL. REJEIÇÃO DA DENÚNCIA. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. INAPLICABILIDADE. Tratando-se de delito em relação ao qual a jurisprudência do STF entende inaplicável o princípio da insignificância, inviável a rejeição da denúncia pelo reconhecimento da atipicidade da conduta por este fundamento" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5005669-66.2016.404.7201. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Ralf Alessandro Barbon, julgado em 26 de julho de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8436734&termosPesquisados=sonegacao%7cde%7ccontribuicao%7cprevidenciaria%7cinsignificancia >).

[410] "PROCESSO PENAL. ART. 168-A E ART. 337-A DO CP. ART. 1º, DA LEI Nº 8.137/90. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. BEM JURÍDICO TUTELADO. INAPLICABILIDADE. ELEMENTOS DO DELITO CARACTERIZADOS. [...] Tendo em conta que os delitos ora analisados ferem não, apenas, o patrimônio do ente previdenciário, mas o próprio dever geral imposto a toda a sociedade para o custeio da Previdência Social, inaplicável o princípio da bagatela. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5019188-79.2014.404.7201. Apelante: Jose Hicari Rodrigues. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 05 de julho de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8233750&termosPesquisados=sonegacao%7cde%7ccontribuicao%7cprevidenciaria%7cinsignificancia >).

[411] Art. 108 do CTN. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...] § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

[412] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 845.

[413] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 301-302.

[414] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 845.

[415] Ainda sobre a aplicabilidade da proporcionalidade em sede de infrações formais, assim escreve ANDRADE FILHO: "[...] o princípio da proporcionalidade em sentido estrito não se compadece com a imposição de penalidades por descumprimento de obrigações acessórias calculadas com base no montante do tributo devido ou sobre a sua base de cálculo ou sobre qualquer outra grandeza que não tenha relação com a matéria tributável. As multas por simples erro no preenchimento de livros ou guias não podem – validamente – tomar como parâmetro o valor do movimento econômico do sujeito passivo e não podem ser aplicadas diante de erros formais que não aumentaram o risco do desconhecimento dos fatos por parte da autoridade fiscalizadora" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 08).

necessidade de punição quando a infração cometida pelo sujeito passivo não implicou prejuízo ao Estado, amoldando-se, hipoteticamente, ao caso no qual o contribuinte deixa de prestar certa informação, por intermédio de determinado formulário, mas acaba prestando a mesma informação, posteriormente, noutro formulário[416]. No que tange a infrações materiais, o princípio da insignificância também poderia excluir a tipicidade, como há de ocorrer, segundo SILVA, nos casos de não recolhimento de tributo cuja respectiva obrigação, por razões diversas, tenha sido posteriormente infirmada:

> uma empresa optante pela sistemática de apuração do lucro real deixa de recolher determinada parcela devida por estimativa de lucro que, num momento posterior, verificou-se inexistir em virtude de ulteriores prejuízos operacionais suportados no mesmo exercício[417].

Verifica-se no exemplo anterior que, comprovando-se, *a posteriori*, a inocorrência de fato gerador presumido – por força da apuração de prejuízo posterior no mesmo exercício fiscal –, não há falar em lesão ou prejuízo ao erário, "não se justificando a imposição de qualquer penalidade"[418]. Em suma, o princípio da insignificância, calcado junto à equidade e à proporcionalidade, poderá *afastar* ou *reduzir* sanções de índole tributária.

2.2.2. Concurso de infrações

Na doutrina penal, chama-se concurso de infrações quando o autor comete mais de um crime em determinada cadeia delitiva. O doutrinador encarregou-se de traçar critérios distintivos dentro do concurso de infrações. Vale dizer, quando o infrator cometer crimes com tipos diversos, costuma-se dizer que há um concurso heterogêneo; ao perpetrar mais de uma vez o mesmo tipo de crime, chama-se de concurso homogêneo[419]. Veja-se que o concurso de crimes pode ocorrer não apenas numa pluralidade de comportamentos, senão, também, mediante uma unidade, desde que sejam praticados dois ou mais delitos[420].

No Direito Penal, há diversas espécies de concurso de crimes, como o *concurso material* (pluralidade de condutas e pluralidade de crimes), o *concurso formal próprio ou*

---

[416] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 845.
[417] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 304.
[418] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 304.
[419] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 981.
[420] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 643.

perfeito (unicidade de condutas e pluralidade de crimes, quando a unidade de comportamento corresponder ao dolo do agente, isto é, quando o autor desejar realizar apenas um crime), o *concurso formal impróprio ou imperfeito* (unicidade de condutas e pluralidade de crimes, sendo que o agente possui o dolo do cometimento de todos os crimes) e o *crime continuado* (pluralidade de condutas e pluralidade de crimes da mesma espécie, devendo os subsequentes, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, ser havidos como continuação do primeiro).

BITENCOURT atenta-se quanto à dosimetria da pena em cada espécie de concurso delitivo: para o material adota-se o sistema do *cúmulo material*, "somando-se simplesmente as penas dos diversos crimes praticados"[421]. Para o concurso formal próprio utiliza-se o sistema de *exasperação*, aplicando-se "a pena de um só dos crimes, a mais grave, se houver, sempre elevada até a metade"[422]. Quanto ao concurso formal impróprio adota-se o sistema do *cúmulo material* "somando-se as penas dos diversos crimes, como se fosse um concurso material"[423]. Já para o crime continuado o critério adotado também é o de *exasperação*, "permitindo, contudo, que a pena aplicada seja elevada até dois terços, e, no crime continuado específico, a elevação permitida é até o triplo"[424].

Em compasso com o Direito Penal, o Direito Tributário também se preocupa com a atenuação do montante das sanções imputáveis a fatos semelhantes praticados pelo(s) mesmo(s) autor(es) em condições correspondentes. Afinal, não faria sentido o Direito Administrativo Sancionador fazer pouco caso quanto à aplicação de sanções "duplicadas, triplicadas ou, de qualquer modo, multiplicadas"[425].

O concurso de infrações, como instrumento voltado à proporcionalidade da sanção, poderá ser aplicado na matéria tributária por *analogia* e por *equidade*[426] (art. 108 do CTN), bem como mediante a *hermenêutica mais favorável ao acusado*[427] (art. 112 do CTN). De qualquer forma, o intercambio normativo do Direito Penal ao Direito Tributário no que tange ao concurso

---

[421] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 650.
[422] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 650.
[423] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 650.
[424] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 650.
[425] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 382-383.
[426] SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 336-337.
[427] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 383.

de infrações consiste em fundamento complementar, na medida em que, segundo SILVA, "o legislador já o fez no art. 74 da Lei n. 4.502/64".

Seguindo esses moldes teóricos, a doutrina[428] reconhece a aplicação do *concurso formal* de infrações tributárias que, agarrando-se ao que dispõe o art. 70 do CP[429], poderia ser adotado quando o infrator, mediante uma só ação ou omissão, pratica duas ou mais infrações, idênticas ou não. Aplica-se, então, a sanção mais grave de apenas uma das infrações, aumentada de um sexto até a metade.

Igualmente, fala-se em *infração continuada* – agora alicerçada no art. 71 do CP[430] – quando o infrator da norma tributária, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica duas ou mais infrações da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem as subsequentes ser havidas como continuação da primeira. Exaspera-se, pois, a sanção em um sexto a dois terços.

Ademais, especificamente no que tange à continuidade infracional, não há necessidade de o intérprete socorrer-se à norma penal, tendo em vista que o legislador já a proveu no art. 74 da Lei nº 4.052/64[431] (como já mencionado anteriormente). No seu § 1º, tal dispositivo estabelece que se for apurada, no mesmo processo, a prática de duas ou mais

---

[428] Nesse sentido: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 338; GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 380-389.

[429] Art. 70 do CP. Quando o agente, mediante uma só ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes, idênticos ou não, aplica-se-lhe a mais grave das penas cabíveis ou, se iguais, somente uma delas, mas aumentada, em qualquer caso, de um sexto até metade. As penas aplicam-se, entretanto, cumulativamente, se a ação ou omissão é dolosa e os crimes concorrentes resultam de desígnios autônomos, consoante o disposto no artigo anterior.
Parágrafo único - Não poderá a pena exceder a que seria cabível pela regra do art. 69 deste Código.

[430] Art. 71 do CP. Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes [sic] ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.
Parágrafo único – Nos crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, poderá o juiz, considerando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, aumentar a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, até o triplo, observadas as regras do parágrafo único do art. 70 e do art. 75 deste Código.

[431] Art. 74 da Lei nº 4.502/64. Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, as penas a elas cominadas, se as infrações não forem idênticas ou quando ocorrerem as hipóteses previstas no art. 85 e em seu parágrafo.
§ 1º Se idênticas as infrações e sujeitas à pena de multas fixas, previstas no art. 84, aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse.
§ 2º Se a pena cominada fôr [sic] a de perda da mercadoria ou de multa proporcional ao valor do impôsto [sic] ou do produto a que se referirem as infrações, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração se tratasse.
§ 3º Quando se tratar de infração continuada, em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão êles [sic] reunidos em um só processo, para imposição da pena.
§ 4º Não se considera infração continuada a repetição de falta já arrolada em processo fiscal de cuja instauração o infrator tenha sido intimado.

infrações idênticas pela mesma pessoa natural ou jurídica, as quais são sujeitas à pena de multa fixa,

> aplica-se, no grau correspondente, a pena cominada a uma delas, aumentada de 10% (dez por cento) para cada repetição da falta, consideradas, em conjunto, as circunstâncias qualificativas e agravantes, como se de uma só infração tratasse.

Além disso, o seu § 3º dispõe que "quando se tratar de infração continuada, em relação à qual tenham sido lavrados diversos autos ou representações, serão êles [sic] reunidos em um só processo, para imposição da pena". O Direito Tributário Sancionador incorporou, então, a noção de infração continuada, "para a qual prevê a impossibilidade de cúmulo sancionador, estabelecendo regra objetiva de exasperação, em sintonia com as exigências da proibição de *bis in idem*"[432].

Quanto ao seu critério de aplicação, GOLDSCHMIDT entende que será o previsto no art. 74 da Lei nº 4.052/64 caso se conclua por uma maior especialidade, não descartando, porém, a regra genericamente posta na legislação penal no art. 71 do CP (majoração de um sexto a dois terços), optando-se, afinal, "por aquela solução que se afigurar mais favorável ao infrator (em consonância com a determinação do CTN)"[433]. Cabe mencionar que a continuidade infracional, apoiada analogicamente ao art. 71 do CP, já foi reconhecida inclusive pelo STJ[434] no que tange às penalidades administrativas.

---

[432] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 404-405.

[433] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 405.

[434] ADMINISTRATIVO – SUNAB – LEGITIMIDADE PARA EXECUTAR MEDIDAS RELATIVAS A LEGISLAÇÃO SOBRE ABUSO DO PODER ECONOMICO - LEIS DELEGADAS 4 E 5/1962 – INFRAÇÕES CONTINUADAS - CODIGO PENAL (ART. 71).
I – O ORDENAMENTO JURIDICO RECEPCIONOU A LEGISLAÇÃO QUE REPRIME O ABUSO DO PODER ECONOMICO, INCLUSIVE A LEI DELEGADA 4/1962, QUE CONFERE A UNIÃO O PODER DE INTERVIR NO DOMINIO ECONOMICO E A LEI DELEGADA 5/1962 QUE ATRIBUI A SUNAB A EXECUÇÃO DAS MEDIDAS PERTINENTES.
II – A PUNIÇÃO ADMINISTRATIVA GUARDA EVIDENTE AFINIDADE, ESTRUTURAL E TELEOLOGICA, COM A SANÇÃO PENAL. E CORRETO, POIS, OBSERVAR-SE EM SUA APLICAÇÃO, O PRINCIPIO CONSAGRADO NO ART. 71 DO CODIGO PENAL.
III – NA IMPOSIÇÃO DE PENALIDADES ADMINISTRATIVAS DEVE-SE TOMAR COMO INFRAÇÃO CONTINUADA, A SERIE DE ILICITOS DA MESMA NATUREZA, APURADOS EM UMA SO AUTUAÇÃO (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 75.730/PE. Recorrente: União. Recorrido: Bradesco Seguros S/A, julgado em 03 de junho de 1997. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199500496160&dt_publicacao=20-10-1997&cod_tipo_documento= >).

2.3. PONTOS DE AFASTAMENTO ENTRE ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS E CRIMINAIS

O fato de existir uma identidade ontológica entre o ilícito puramente tributário e o crime fiscal não permite dizer que ambos não possuam as suas respectivas peculiaridades, dispostas exclusivamente em cada regime jurídico. Como pontua NIETO, afirmar que fenômenos são iguais não significa dizer que possuem o mesmo regimento jurídico; da mesma forma que o legislador pode prever o mesmo ordenamento jurídico a figuras que no mundo real são, sem dúvida, ontologicamente diferentes[435].

Para a análise desse delicado ponto de estudo, o qual não encontra sedimentação, convém analisarmos o que a doutrina entende, de forma ampla (não apenas às infrações tributárias), sobre a distinção entre um ilícito administrativo e um ilícito penal – sem exaurir, por mais instigante que seja, a matéria, em respeito à delimitação do presente tema. Sobre a diferença de ilícitos administrativo e criminal, D'AVILA sustenta, ao citar MISTCH, que a infração administrativa "passa a representar apenas um ilícito no qual as características 'penais' estão presentes, porém em proporções mais brandas"[436]. Consiste, nas palavras do autor, "uma infração marcada apenas por um conteúdo de culpabilidade e ilicitude mais suaves, quando em comparação com a infração criminal"[437], embora tal conteúdo não se distinga daquele exigido na esfera criminal. Ainda segundo o jurista, o movimento que marca o *espaço de fronteira* entre as ordens penal e administrativa (processo de criminalização-descriminalização) revela a incidência "de um sem-número de princípios fundamentais e interesses de política-criminal, que nem sempre explica seus resultados segundo um juízo ético-social, positivo ou negativo"[438]. Significa dizer, noutras palavras, que nem toda conduta com desvalor ético-social será penalmente sancionada. Assim, mesmo quando preenchidos os critérios materiais de ambos os espaços de juridicidade (administrativo e criminal), D'AVILA entende que "não há, aqui, uma relação de identidade"[439]. É que a opção por uma ilicitude penal ou administrativa corresponde a uma opção "por ordens jurídicas que se refratam em um nível normativo

---

[435] NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador.* 2. ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 2000. p. 151.
[436] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 88.
[437] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 88.
[438] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 92.
[439] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 93.

diferenciado, com consequências próprias, e nas quais as condutas serão submetidas a uma forte diferenciação de orientação teleológica"[440].

Ainda sobre a temática, FIGUEIREDO DIAS pontua que a distinção material entre ilícito penal e ilícito de mera *ordenação social* é que aquele corresponde a uma conduta *axiológico-socialmente relevante*, considerada antes mesmo da consideração legislativa – uma consideração imediata social, moral e cultural –, enquanto este consiste numa conduta *axiológico-socialmente neutra*, sendo alcançada após a proibição legal[441]. Ressalvadas as diferenças de ambas as infrações, o autor ressalta que "todo o ilícito ofende um 'bem' juridicamente protegido"[442].

Na mesma linha doutrinária, inclusive citando FIGUEIREDO DIAS, é o escólio de MARQUES DA SILVA, para quem a diferença entre crimes e contra-ordenações não é apenas formal, mas também material (relevância ou irrelevância ética das condutas)[443]. Entretanto, sustenta o autor que, por razões pragmáticas, o legislador português procede, em se tratando de ilícito tributário, a critérios puramente quantitativos, a fim de distinguir crime e contra ordenação[444]. Aparentemente o critério quantitativo também é utilizado pelo nosso Judiciário, mediante a aplicação do princípio da insignificância, ao estabelecer patamares econômicos como meio de filtragem entre um ilícito puramente tributário e um crime tributário (vide ponto 2.2.1.5).

A doutrina diverge quanto ao fator que emplaca a diferença entre uma infração administrativa e um delito fiscal: há quem entenda que seja a gravidade especial dotada ao crime tributário, a qual não encontra correspondência na infração tributária[445]; outra corrente a vislumbra na pena imposta contra o delito fiscal, pois, ao contrário da sanção tributária, pode

---

[440] D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 93.

[441] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 161-162.

[442] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 162.

[443] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 97.

[444] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 97.

[445] "O que as caracteriza [infrações tributárias de cunho criminal] é a gravidade da falta e o prejuízo maior que acarretam à ordem tributária" (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 327); "Por vezes, contudo, o legislador criminaliza determinadas condutas que apresentam especial caráter ofensivo, exigindo inibição e repressão mais intensas. Assim é que passam a configurar crime, dando ensejo inclusive à aplicação de penas privativas de liberdade, sem prejuízo das sanções administrativas a que estão sujeitas" (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 483); "Não há como discordar do pensamento de Lídia Ribas, posto que a distinção entre o ilícito tributário e o ilícito penal tributário é estabelecida pela natureza da infração" (SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 93).

alcançar a liberdade do infrator[446]; por fim, outros compreendem que, na verdade, o que faz com que uma infração tributária seja convertida em crime tributário (ou desconverter delito fiscal para infração tributária) é uma mera opção pela política criminal[447].

Independentemente da corrente doutrinária, o fato é que não são poucos os pontos de diferenciação entre o Direito Penal Tributário e o Direito Tributário Sancionador, peculiaridades essas as quais serão ventiladas nos próximos tópicos.

2.3.1. Fundamento constitucional e competência para imposição da sanção

O fundamento constitucional da infração tributária decorre do *ius tributandi*, cuja competência subjaz à própria competência tributária: "a pessoa jurídica à qual é conferida a competência para instituir tributos pode, igualmente, prever sanções para o caso de seu

---

[446] "[...] no ordenamento jurídico brasileiro outra distinção não pode ser estabelecida entre o ilícito administrativo e o ilícito penal, senão aquela ligada à sanção correspondente a cada um deles. E, no que concerne à sanção, também outra distinção não se pode estabelecer que não seja a que diz respeito à competência da autoridade para a respectiva aplicação. Enquanto as sanções penais só podem ser aplicadas pelo Poder Judiciário, as sanções administrativas podem ser aplicadas pelas autoridades da Administração Pública" (MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 11). Esse também parece ser o entendimento de NOGUEIRA, ao afirmar que, diferentemente do *Direito Administrativo Tributáiro Penal*, "no Direito Penal Tributário a disciplina contra o *crime* é mais rigorosa ou destacada" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 193). Por fim, GOLDSCHMIDT sustenta que a "diferença fundamental entre ambos [ilícito tributário e crime fiscal], contudo, encontra-se no tipo de sanção de que o Estado poderá lançar mão para o fim de restabelecer a ordem. Num caso, ela pode comprometer o bem mais caro ao ser humano, a liberdade. E no outro, essa sorte de punição não é admitida" (GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 353).

[447] "[...] o único argumento válido para justificar o momento em que uma infração tributária passa também a ser delito é o de que a lei assim a *rotule*, com o que o *batismo oficial* se transforma no único componente dimensionador de sua natureza jurídica" (MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* São Paulo: Saraiva, 1980. p. 26); "ontologicamente, não há diferença entre o ilícito civil, administrativo, tributário etc. e o ilícito dito *penal* ou *criminal*. Um mesmo fato pode, dependendo de circunstâncias históricas ou geográficas, ser, em face de determinado ordenamento jurídico, considerado: a) lícito; b) ilícito não criminal; c) ilícito criminal. Assim sendo, algo que hoje é crime pode não tê-lo sido ontem, ou deixar de sê-lo amanhã, e pode ser crime aqui mas não em outro lugar (pensamos, por exemplo, no aborto, no adultério ou na plurigamia). Portanto, determinado fato será um ilícito criminal se a lei assim o qualificar, à vista de considerações de política criminal" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 463); "A rigor, a escolha em se tipificar a conduta como infração administrativa ou criminal atende a valorações de política social, de ponderação da importância dos bens jurídicos protegidos pela norma escolhida, de modo a alocar em leis penais somente aqueles comportamentos que efetivamente necessitem de tutela penal para sua proteção, em atenção ao princípio da subsidiariedade. Assim, em linha de princípio, não parece possível atribuir uma via distintiva substancial" (AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris. 2012. p. 49-50); "Não existe diferença ontológica entre o ilícito administrativo e o crime: é opção do legislador incluir a conduta numa ou noutra categoria ou, ainda, prever que ambas se deem simultaneamente" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840).

descumprimento”[448]. Já o crime tributário é fruto da potestade punitiva estatal, sendo matéria de competência exclusiva da União[449] (art. 22, I, da CF[450]).

Por conta disso, justifica-se, no âmbito do Direito Tributário Sancionador, a fixação e a imposição de sanção pela própria Administração (Poder Executivo), admitindo a penalidade no crédito tributário. Daí que a atuação do Poder Judiciário, na matéria atinente ao Direito Tributário Sancionador, é meramente “incidental e provocada pelo sujeito passivo, inconformado com a penalidade que lhe for imposta”[451]. Já a aplicação de normas criminais é, sem discussões, tarefa exclusiva do Poder Judiciário[452], “ambiente sabidamente mais isento e capacitado ao controle dos limites ao exercício do *jus puniendi*”[453].

2.3.2. Sanção tributária e pena criminal

Os pontos de diferenciação entre ambos os institutos sancionatórios assumem papel de crucial relevância nos trabalhos doutrinários. Caberia ao Direito Tributário Sancionador a imposição de sanções objetivas voltadas, prioritariamente, ao patrimônio do infrator, “podendo atingir seus bens empresariais ou particulares, sua atividade industrial, comercial ou profissional, ou restringir até seus direitos”[454]; ao passo que competiria ao Direito Penal Tributário a fixação de penalidades “subjetivas, de caráter pessoal, previstas na legislação penal e quase sempre privativas de liberdade pessoal”[455]. Segundo MIR PUIG, perguntar sobre a função do Direito Penal segue sendo, pois, perguntar pela função de suas consequências

---

[448] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 842-843.
[449] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 843. Nesse mesmo sentido SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 226.
[450] Art. 22 da CF. Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho.
[451] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840.
[452] Também trabalham a diferença do Direito Penal Tributário com o Direito Tributário Penal no que tange à competência para impor penalidades os seguintes autores: SCHOERPF, Patrícia. *Crimes Contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 87; LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* Aspectos Criminais e Processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 39; MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 81; MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 11; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 733-734; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 467; COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 13-14.
[453] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 362.
[454] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 13.
[455] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 13.

jurídicas específicas: a pena e a medida de segurança[456]. FARIA COSTA leciona que o Direito Penal "estrutura-se e vive, juridicamente, através de duas realidades nucleares, elementares e indissociáveis, quais sejam: o crime e a pena"[457].

A comunidade de homens só atingiu a esse estatuto – isto é, "à qualificação sociológica de comunidade de homens"[458] – através de uma norma de proibição, como, ainda nos primórdios, era simbolizada na forma de tabu, tal qual a prática do incesto. FREUD sustentava que a sanção para a violação de um tabu "era originalmente deixado para uma instância interior, de efeito automático. O tabu ferido vinga a si mesmo"[459]. Posteriormente, quando surgiram ideias de deuses e espíritos com os quais o tabu foi associado, "esperava-se que a punição viesse automaticamente do poder divino"[460]. Com a evolução do conceito do tabu, "a própria sociedade assumiu a punição dos infratores, cuja conduta pôs em perigo os companheiros"[461]. É daí a constatação de FARIA COSTA de que se não houvesse uma primeira proibição "o 'eu' não seria capaz de se encontrar identitariamente na diferença do 'outro'"[462]. Crime e pena estão, então, intrínsecos ao nosso viver comunitário, vivendo em mutação (como o próprio tabu) constante dentro da história "e que são por ela moldadas ou conformadas"[463].

Assim, a pena não consiste apenas na consequência da prática de um crime, senão, também, numa "manifestação do viver comunitário organizado"[464]. Sobre o importante papel da pena dentro do Direito Penal, FIGUEIREDO DIAS enfatiza que tratar dos fins das penas é, na verdade, lidar com a *teoria penal*; pode-se dizer que "a questão dos fins das penas constitui a *questão do destino* do direito penal e do seu *paradigma*"[465]. Quanto ao tema, há várias teorias

---

[456] Tradução livre de: "Preguntar por la función del derecho penal sigue siendo, pues, preguntar por la función de sus consecuencias jurídicas específicas: la pena y las medidas" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 76).
[457] COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 14.
[458] COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 15.
[459] FREUD, Sigmund. *Totem e Tabu:* algumas concordâncias entre a vida psíquica dos homens primitivos e a dos neuróticos. São Paulo: Penguin Classics Companhia de Letras, 2013. p. 14.
[460] FREUD, Sigmund. *Totem e Tabu:* algumas concordâncias entre a vida psíquica dos homens primitivos e a dos neuróticos. São Paulo: Penguin Classics Companhia de Letras, 2013. p. 14.
[461] FREUD, Sigmund. *Totem e Tabu:* algumas concordâncias entre a vida psíquica dos homens primitivos e a dos neuróticos. São Paulo: Penguin Classics Companhia de Letras, 2013. p. 14.
[462] COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 16.
[463] COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 15.
[464] COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 17.
[465] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 61.

relacionadas à função da pena, podendo ser destacadas a (a) retribuitiva (absoluta), cujo pioneirismo fora ainda defendido por KANT e por HEGEL, vislumbrando a sanção como um castigo por si só – não estando a serviço da sociedade, pois a dignidade humana opõe-se à utilização do indivíduo como instrumento de consecução de fins sociais preventivos de criminalidade[466]. A teoria preventiva (relativa) parte do pressuposto de que a função da pena é impor um postulado de justiça para a subsistência da sociedade[467]. Não visa, pois, retribuir o infrator com um castigo, senão prevenir futuros delitos: "a retribuição mira o passado; a prevenção mira o futuro"[468]. As concepções preventivas são bifurcadas em duas outras correntes: a da *prevenção geral* e da *prevenção especial*. A primeira, difundida, dentre outros juristas, por FEUERBACH, supõe a prevenção do crime frente a uma coletividade. É dizer, concebe a pena como meio para combater a criminalidade na sociedade mediante uma "coação psicológica no momento abstrato da tipificação legal"[469]. Já a segunda, cujas ideias foram direcionadas especialmente por VON LISZT[470], é, diferentemente daquela – a qual visa à coletividade –, voltada ao delinquente: sua finalidade consiste em evitar que o infrator volte a delinquir. A pena, então, serviria "como uma lição ou como um caminho para a readaptação social (ressocialização)"[471]. Como assevera MIR PUIG, "a prevenção especial não pode operar, pois, como a geral, no momento da cominação penal, senão na execução da pena"[472].

---

[466] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 49;51.

[467] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 52.

[468] Tradução livre de: "Mientras que la retribución mira al *passado*, la prevención mira al *futuro*" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 53).

[469] Tradução livre de: "[...] opera como 'coacción psicológica' em el momento abstracto de la tipificación legal" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 53).

[470] Seguindo PUIG, para VON LISZT "a função da pena e do Direito Penal era de proteção de bens jurídicos mediante a incidência da pena na personalidade do delinquente com a finalidade de evitar ulteriores delitos". Tradução livre de "*Em resumen*, para VON LISZT la función de la pena y del derecho penal era la protección de bienes jurídicos mediante la incidencia de la pena em la personalidad del delincuente con la finalidad de evitar ulteriores delitos" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 57).

[471] Tradução livre de: "[...] la imposición de la pena ha de servir como *escarmiento* o como camino para la *readaptación social* (resocialización)" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 55).

[472] Tradução livre de: "La prevención especial no puede operar, pues, como la general, en el momento de la conminación penal, sino em el de la *ejecución* de la pena" (PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 55).

Por existirem tantos debates de ambas as escolas (*preventivas* e *retributivas*), constituíram-se teorias *mistas*[473]. MIR PUIG[474] aduz que é lógico sustentar que os fins preventivos estão adstritos à culpabilidade do autor. Segundo o autor, dentro das teorias mistas há os *conservadores*, os quais enxergam na retribuição o fundamento da pena, recebendo a prevenção um mero papel complementar[475]. Há, também, os *progressistas*, para quem invertem os termos antes elencados: o fundamento da pena é a defesa de bens jurídicos e a retribuição corresponde unicamente à função de limitar as exigências da prevenção[476]. O certo é que, como pontua MIR PUIG, todas as teorias ecléticas (ou mistas) coincidem em conceber a função do Direito Penal como proteção da sociedade[477]. Ainda sobre as teorias mistas, FIGUEIREDO DIAS designa a *teoria diacrónica*, segunda a qual consiste numa pena preventiva através, cumulativamente, da justa retribuição. Segundo o jurista, no momento da ameaça abstrata a pena seria, antes de tudo, um instrumento de prevenção geral; quando de sua aplicação ela seria retributiva; finalmente, na execução efetiva teria fins de prevenção especial[478]. Há, também, a *teoria da prevenção integral*, tendo como pedra angular a premissa de que "a combinação ou unificação das finalidades da pena só pode ocorrer a nível de prevenção, geral e especial, com exclusão de qualquer ressonância retributiva, expiatória ou compensatória"[479]. Na teoria da finalidade da pena defendida por FIGUEIREDO DIAS, os seus fins servem exclusivamente à prevenção geral e especial, tendo a culpa a função de proibir excessos: "a culpa não é *fundamento* da pena, mas constitui o seu **pressuposto necessário** e o seu **limite inultrapassável**"[480] [grifos originais]. Assim, conclui o jurista que "**toda a pena que responda adequadamente às exigências preventivas e não exceda a medida da culpa é uma pena justa**"[481] [grifos originais]. Ainda, dentro do limite máximo imposto pela culpa a pena é

---

[473] JESCHECK sustenta que a pena pode ser compreendida como a compensação de uma infração jurídica mediante a imposição de um mal que, adequado à gravidade do injusto e à culpabilidade, expressa uma reprovação pública ao fato delituoso, obtendo, pois, a salvaguarda do Direito. Ademais, a pena há de ter um efeito positivo ao autor do ilícito no sentido de fomentar sua ressocialização[473], por mais que, dependendo do caso, venha a restringir a liberdade do imputado (JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 10-11).
[474] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 59.
[475] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 59.
[476] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 60.
[477] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 60.
[478] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 61.
[479] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 62.
[480] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 82.
[481] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 84.

determinada "no interior de uma moldura de prevenção geral de integração"[482], cujo limite máximo é oferecido pela tutela dos bens jurídicos e o limite inferior pelas exigências mínimas de defesa do ordenamento jurídico. Por fim, dentro da referida moldura de prevenção geral de integração "a medida da pena é encontrada em função de exigências de prevenção especial, em regra positiva ou de socialização, excepcionalmente negativa, de intimidação ou de segurança individuais"[483].

Deve ser dado destaque, também, às teorias neoretributivas dos fins da pena, como a de fundamentação onto-antropológica defendida por FARIA COSTA. Para o jurista, a pena, conquanto não possa ser percebida e valorada como um mal, encontra fundamentação no princípio da retribuição[484]. É que, segundo o autor, um indivíduo livre e autônomo assume a *responsabilidade* por aquilo que faz, de modo que "a pena aplicada ou a aplicar tem que ser envolvida pelo olhar que quer ver o pretérito"[485]; a pena é aplicada vislumbrando o fato criminoso na contextualização do seu passado. É quando rompida a primeva relação de cuidado-de-perigo que se justifica a pena[486]. É a partir dessa perspectiva que o jurista tem como ilógica a aplicação da pena com viés preventivo. O autor conclui, pois, que "a ideia de retribuição é aquela que melhor assenta no dado fundamental que o princípio da responsabilidade representa"[487]. Ademais, a retribuição, na teoria de FARIA COSTA, também se agarra ao princípio da igualdade: "todos e cada um têm que confiar, têm que acreditar que todos os seus actos ou condutas, mas todos eles, são tratados pelo rasoiro da igualdade. Só, deste modo, a comunidade de homens e mulheres acredita no seu sentido comunitário"[488].

---

[482] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 84.
[483] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 84.
[484] COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 226.
[485] COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 226-227.
[486] COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 227.
[487] COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 227.
[488] COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. p. 228.

Já os fins da sanção tributária também é matéria que divide opiniões na doutrina. Há quem entenda que a sua finalidade poderá ser reparadora/compensatória[489], preventiva[490], didática[491] e/ou punitiva[492]. Esta última corrente é calcada primordialmente na inteligência do

---

[489] SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 90. Cumpre ressaltar que CARVALHO, apesar de imputar às multas de ofício e isolada uma finalidade punitiva, também entende que na multa de mora "predomina o intuito indenizatório, pela contingência de o Poder Público receber a destempo, com as inconveniências que isso normalmente acarreta, o tributo a que tem direito" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 614). DENARI entende que a multa de mora possui finalidade reparatória "da situação patrimonial cujo equilíbrio se encontra rompido pelo inadimplemento" (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 71). NOGUEIRA assevera que a multa de mora "não tem caráter de punição, mas antes o de indenização pelo atraso do pagamento" (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 198). ROSA JUNIOR classifica as sanções pecuniárias como de finalidade ressarcitória, mas diferencia as sanções não-pecuniárias cujos fins teriam caráter punitivo (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 741). SILVA também reconhece a finalidade indenizatória da sanções tributárias, mas ainda inclui na penalidade fiscal os fins preventivos, didáticos e punitivos (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 126).

[490] Nesse sentido, MARTINS: "No campo tributário, a sanção, mesmo aquela que acarreta a perda de liberdade, visa exclusivamente garantir a cobrança de tributo e desestimular a sonegação, a fraude, o conluio. Demonstrar que é preferível sofrer a pena menor, que é o tributo, que arcar com a maior, que é a penalidade, sem possibilidade de eliminar-se a carga tributária. [...] A sanção representa, em tese, a certeza de que, na maior parte dos casos, a penalidade maior desincentiva o não-pagamento da penalidade menor, que o tributo" (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 56). A finalidade preventiva também é defendida por PADILHA, sendo que a autora ainda concede à sanção tributário fins punitivos (PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 76). AMARO sustenta que com a sanção tributária visa-se "inibir possíveis infratores, intimidando-os (é a chamada *prevenção geral*); a par disso, castiga-se o infrator, com vistas a evitar que ele reincida na infração (*prevenção especial*); as sanções teriam, ainda, uma *função educativa*, no sentido de formar uma moral fiscal, que contribuísse para evitar a infração da lei tributária" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 469-470). Para MASINA, as sanções tributárias, além de possuírem finalidade punitiva, também se apresentam com fins preventivos, ou *pedagógicos* (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 72). SILVA também reconhece a finalidade preventiva das sanções tributárias, mas ainda inclui na penalidade fiscal os fins didáticos, punitivos e indenizatórios (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 126).

[491] Além de reconhecer as finalidades preventiva, punitiva e indenizatória, SILVA reconhece o fim didático da sanção tributária (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 163). Também chamada de *educativa* por AMARO (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 469-470) e de *pedagógica* por MASINA, sendo que este ainda qualifica a sanção tributária como de finalidade punitiva (MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 72). Essa parece ser a posição que possui maior similaridade com a finalidade da pena administrativa, a qual, segundo MELLO, é de "intimidar eventuais infratores, para que não pratiquem os comportamentos proibidos ou para induzir os administrados a atuarem na conformidade de regra que lhes demanda comportamento positivo. Logo, quando uma sanção é prevista e ao depois aplicada, o que se pretende com isto é tanto despertar em quem a sofreu um estímulo para que não reincida, quanto cumprir uma função exemplar para a sociedade" (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 878).

[492] Seguindo esse diapasão: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840; TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 336; PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 76 (lembrando que PADILHA admite, também, uma finalidade preventiva da sanção tributária); COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 654; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 741 (o referido jurista reconhece que as sanções não pecuniárias possuem finalidade punitiva, mas, paralelamente, entende que as sanções pecuniárias possuem fins ressarcitórios); ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo:

art. 157 do CTN, segundo o qual "a imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário". Ou seja, se teologicamente a sanção visasse apenas o ressarcimento da Fazenda, o pagamento do tributo acrescido de juros e de correção monetária serviria para atingir o seu fim; afinal, já estariam reabastecidos os cofres públicos. Entretanto, nesse caso hipotético, o sujeito passivo segue ainda inadimplente quanto à obrigação principal por não ter pago a multa – "a obrigação tributária é gênero que compreende, ao lado dos tributos, as penalidades pecuniárias (art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional[493])"[494]. Cumpre ressaltar que a finalidade punitiva da sanção aparenta ter recebido guarida constitucional através da Súmula nº 565 do STF[495].

Assim, competiria aos juros uma finalidade *remuneratória*[496] e, portanto, não punitiva[497]. A um, porque a sua natureza não seria sancionatória, conforme prescrito pelo próprio CTN, no *caput* do art. 161, ao distinguir os juros de mora das sanções pecuniárias: "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis [...]"[498]. Ademais, tal diferenciação também é feita pelo art. 138 do CTN, segundo o qual "a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora". Afinal, se os juros de mora equivalessem a uma sanção, também deveriam ser excluídos pela denúncia espontânea[499]. A dois, pois, na esfera do Direito Tributário, os juros são "previamente fixados sem levar em conta o dano causado ao bem jurídico, seja no plano legislativo, seja em sede de processo administrativo ou

---

Atlas, 2015. p. 07; MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 72 (o autor entende que a sanção tributária também possui uma finalidade *pedagógica*). SILVA também reconhece a finalidade punitiva das sanções tributárias, mas ainda inclui na penalidade fiscal os fins didáticos, preventivos e indenizatórios (SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 126).

[493] Art. 113 do CTN. 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.

[494] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 840.

[495] Súmula nº 565 do STF. A multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência.

[496] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 328; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 614.

[497] MARTINS entende que os juros compreendem uma sanção, de espécie ressarcitória (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 56). No mesmo sentido, ANDRADE FILHO parte da premissa em face da qual considera os juros de mora uma penalidade (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 07).

[498] Art. 161, *caput*, do CTN. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

[499] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 325.

judicial”[500]; não há relação dimensível com eventuais danos efetivamente causados ao Erário, não se falando sequer em finalidade *indenizatória/ressarcitória*[501 502].

Quanto à *correção monetária*, sua finalidade é voltada apenas à atualização do valor da moeda nacional[503] “corroído pelo decurso do tempo inflacionário, garantindo o seu poder aquisitivo”[504]. CARVALHO acrescenta que ela “nada acrescenta ao valor do principal, mas a ele incorpora as perdas sofridas, ao longo do tempo, em decorrência da espiral inflacionária”[505].

De mais a mais, é por conta de a sanção tributária não poder restringir o direito de ir e vir dos cidadãos que elas podem ser aplicadas pelo Poder Executivo[506]. Até porque, diga-se de passagem, a Constituição Federal veda a prisão civil por dívida, salvo em caso de inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia (art. 5º, LXVII[507]).

O assunto pertinente à sanção ganha, como dito anteriormente, especial relevância por conta de alguns autores identificarem nela o principal ponto de diferenciação entre um ilícito tributário e um crime fiscal, justamente por conta de neste a respectiva pena poder restringir a liberdade do infrator, além de somente ser aplicada no âmbito do Poder Judiciário, enquanto naquele a sanção possuir a possibilidade de ser imposta pelas autoridades da Administração Pública, atingindo, apenas, o patrimônio do infrator.

---

[500] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 325-326.

[501] PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015. p. 330.

[502] Em sentido contrário, há autores que entendem pela finalidade ressarcitória dos juros de mora: MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 65; COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 73-74; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 654; ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 741; SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 126.

[503] MARTINS entende que a correção monetária é de natureza ressarcitória, sendo que ainda a qualifica como “punitiva, desincentivadora, implícita ou corretiva, conforme incida sobre penalidades daquela natureza” (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 64-65).

[504] Em sentido contrário é o escólio de MARTINS, segundo o qual os juros teriam finalidade ressarcitória (MARTINS, Ives Granda da Silva. *Da Sanção Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 65).

[505] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 617.

[506] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 81.

[507] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXVII – não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.

2.3.3. A infração tributária está para a culpa enquanto o crime fiscal está para o dolo

Como visto anteriormente no ponto 2.1.2.1, a responsabilidade por infrações da legislação tributária, via de regra, independe do dolo do agente (art. 136 do CTN), salvo quando, excepcionalmente, a lei assim dispor. Ainda, foi trabalhado no referido tópico que há discussões doutrinárias acerca se tal responsabilidade seria objetiva ou culposa; o certo é que não há falar, como padrão estabelecido pelo CTN, em responsabilidade dolosa.

Já no que concerne à responsabilidade por infrações criminais, o CP, no art. 18, parágrafo único[508], estabelece exatamente o contrário da legislação tributária: o *standard* é o dolo. A culpa fica para exceções previstas em lei.

Aliás, ao se falar em crime fiscal o dolo não consiste apenas em regra, senão em obrigação para a configuração do tipo penal tributário, tendo em vista a inexistência de previsão culposa dentro dos delitos tributários previstos na Lei nº 8.137/90 e no Código Penal, sob pena de configurar, somente, um ilícito administrativo. Hipoteticamente, vislumbra-se mera infração tributária quando o contribuinte não faz a sua declaração do imposto de renda no prazo determinado pela Fiscalização para a entrega; o crime fiscal seria imputado, por exemplo, ao "contribuinte que realiza deduções médico-hospitalares sem, contudo, ter feito o pagamento dessas despesas"[509].

Noutras palavras, só haverá crime (tributário) quando, ao realizar determinada conduta proscrita no Direito Penal Tributário, "o agente tenha a intenção de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social, ou seja, exige-se para a tipificação do delito a vontade dirigida ao fim de sonegar. Ou seja, o dolo"[510]. Essa é a razão para a qual a criminalização de ilícitos tributários tem levado o legislador a caracterizar a figura penal pelo *meio* empregado, subjacente, em regra, à tônica no ardil ou no artifício empregado pelo agente (documentos falsos, omissão de registros, informações incorretas), e não pelo só fato de o devedor inadimplir o dever de recolher o tributo[511].

---

[508] Art. 18 do CP. Diz-se o crime: I – doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo; II – culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia. Parágrafo único – Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente.

[509] ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 26.

[510] STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 148.

[511] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 492-493.

Em Portugal a lógica é semelhante. Assim como a legislação portuguesa também prevê crimes tributários materiais e formais, todos os delitos fiscais lá previstos exigem o dolo na conduta para que se configure o crime tributário[512]. Ademais, a doutrina portuguesa entende que consiste hipótese de erro de tipo a interpretação errônea de normas tributárias nas quais haja incerteza quanto ao alcance e ao âmbito de aplicação[513]. Há inclusive dispositivo prevendo expressamente que "não são puníveis as violações de normas tributárias se a violação se dever a condições objectivas de incerteza sobre o seu alcance e sobre o seu âmbito de aplicação" (art. 15 do Decreto Legislativo nº 74/200).

Curioso é que, assim como no Brasil, há discussões acerca da responsabilização criminal do contribuinte em caso de erro do contador/consultor. Para MARQUES DA SILVA, independentemente da qualidade de especialistas, se são legalmente reconhecidos como competentes para o seu exercício profissional, seria *aberrante* responsabilizar criminalmente o contribuinte que confiou nos conhecimentos do seu contador/consultor e procedeu em conformidade com o que lhe foi recomendado. Justifica o jurista que a norma que exige que o exercício de determinadas profissões fique limitado a certas pessoas habilitadas pelo próprio Estado, visa proteger o interesse público e o bom funcionamento de tal atividade, "mas também garantir aos cidadãos que esses profissionais estão habilitados para exercer a profissão"[514].

Os Estados Unidos também preveem, em seu Código, como crime a evasão fiscal, conforme o parágrafo 7.201 do título 26, com previsão de pena de multa ou de prisão de, no máximo, 5 anos, sendo possível a cumulação de ambas as sanções, além de o réu ter de arcar com as custas da persecução penal[515]. O código estadunidense estabelece que qualquer pessoa que, *intencionalmente* (*willful*), tentar evadir qualquer tributo estará cometendo um crime fiscal. Ao prever no tipo penal a palavra *intencionalmente* fica clara a exigência da presença do dolo na conduta do agente, sob pena de não configurar a conduta um crime tributário.

No *leading case Spies vs United States* ficou estabelecido na jurisprudência que deve estar presente, para a configuração do delito de evasão fiscal, a fraude. Não basta, portanto,

---

[512] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 79.
[513] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 83-84.
[514] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 83-86.
[515] 26 U.S. Code § 7201 – Attempt to evade or defeat tax. Any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title or the payment thereof shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than $100,000 ($500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both, together with the costs of prosecution (*Legal Information Institute.* Disponível em < https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7201 >. Acesso em 14-08-2017).

o agente possuir uma intenção passiva (não pagamento do tributo), senão, também, uma intenção ativa/positiva (fraude) voltada à evasão fiscal[516]. Em tal precedente ainda foram citados exemplos (não taxativos) de condutas as quais evidenciaram fraude fiscal, como, por exemplo, manter um conjunto duplo de livros fiscais, falsificar faturas ou documentos, destruição de livros ou registros, ocultar bens ou cobrir fontes de renda etc[517].

De outra banda, conquanto não seja objeto do presente estudo, convém apenas mencionar que, assim como o Direito Penal em si, obviamente o Direito Penal Tributário admite o erro sobre elemento do tipo[518], afastando-se o dolo e, portanto, a tipicidade. E o erro pode ocorrer, conforme escreve LOVATTO acerca do tema, "sobre elementar da lei de sonegação fiscal ou sobre elementos da lei extrapenal, complemento da lei penal"[519]. Afinal, se a norma complementar é integrante do tipo, como o é em sede de crimes contra a ordem tributária, "o erro sobre ela, por uma questão lógica, corresponde ao erro de tipo", sob pena de ofensa ao princípio da igualdade[520]. Aliás, como pontua o autor, a complexidade e proliferação das normas tributárias ensejam "ainda maior aplicabilidade do erro extrapenal como um erro de tipo desde que incida sobre um elemento que integra o tipo penal"[521]. Não diferente é o escólio

---

[516] "We think that in employing the terminology of attempt to embrace the gravest of offenses against the revenues Congress intended some willful commission in addition to the willful omissions that make up the list of misdemeanors. Willful but passive neglect of the statutory duty may constitute the lesser offense, but to combine with it a willful and positive attempt to evade tax in any manner or to defeat it by any means lifts the offense to the degree of felony" (*Spies VS United States.* Disponível em: < https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/317/492. >. Acesso em 14-08-2017).

[517] "By way of illustration, and not by way of limitation, we would think affirmative willful attempt may be inferred from conduct such as keeping a double set of books, making false entries of alterations, or false invoices or documents, destruction of books or records, concealment of assets or covering up sources of income, handling of one's affairs to avoid making the records usual in transactions of the kind, and any conduct, the likely effect of which would be to mislead or to conceal. If the tax-evasion motive plays any part in such conduct the offense may be made out even though the conduct may also serve other purposes such as concealment of other crime" (*Spies VS United States.* Disponível em: < https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/317/492. >. Acesso em 14-08-2017).

[518] "[...] é necessário socorrer-se das normas tributárias para se saber se, na omissão do registro de determinada operação, houve ou não a supressão ou a redução do tributo, se havia ou não a incidência do próprio tributo. Dessa forma, v.g., se o agente, na administração de sua empresa, não registrou a saída de uma mercadoria, isso não é suficiente para ele ser acusado de sonegação do ICMS, embora esteja praticando um ilícito tributário em razão da norma tributária que determina, isenta ou não a mercadoria, dever ela ser acompanhada da nota fiscal ou documento equivalente. Deve-se verificar se, nas normas tributárias, o produto vendido era isento de tributo ou não, se era imune ou não, uma vez que, se era operação isenta ou imune, tem-se que o fato não é típico-penal, pela impossibilidade fático-jurídica de haver a redução ou a supressão do tributo. Se ele se equivoca quanto à existência da isenção, o erro diz respeito a elemento de Direito Tributário, da lei extrapenal, possibilitando a existência de um erro de tipo" (LOVATTO, Alecio Adão. *O Princípio da Igualdade e O Erro Penal Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 110).

[519] LOVATTO, Alecio Adão. *O Princípio da Igualdade e O Erro Penal Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 110.

[520] LOVATTO, Alecio Adão. *O Princípio da Igualdade e O Erro Penal Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 111.

[521] LOVATTO, Alecio Adão. *O Princípio da Igualdade e O Erro Penal Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 111.

de MACHADO[522], para quem o erro de tipo, em se tratando de crime contra a ordem tributária, é situado nas questões de Direito Tributário, como as de saber se determinado tributo deve ser calculado de determinada maneira, com uma ou outra base de cálculo, "ou alíquota, ou de saber se em uma venda a consumidor é obrigatória a emissão da nota fiscal, ou se é válida a nota fiscal simplificada, ou mesmo o cupom de máquina registradora, ou outro equipamento". Conclui o autor que, se o erro na interpretação das leis tributárias não fosse capaz de elidir a configuração do delito fiscal, "a relação de tributação deixaria de ser uma relação jurídica, para voltar a ser como foi em sua forma primitiva, uma relação simplesmente de poder" – além de não preservar o princípio da legalidade.

2.3.4. Diferenças em relação ao princípio da pessoalidade da pena

O CTN apresenta normas as quais se enquadram dentro de um quesito de pessoalidade da sanção, como, por exemplo, a utilização do termo *tributo* e não *crédito tributário* em matéria de responsabilidade por sucessão (art. 131 a 133) e de terceiros (art. 134), afastando, então, a possibilidade de que se imponha a sanção à pessoa diversa do infrator. Conquanto o art. 129 do CTN, que trata da responsabilidade tributária de sucessores, se refira a "créditos tributários", MASINA entende que tal expressão não faz alusão às relações jurídico-sancionatórias decorrentes de ilícitos tributários[523], pois o mencionado dispositivo "apenas prescreve que as normas subsequentes (oriundas da interpretação dos arts. 130 a 133) serão aplicáveis aos créditos tributários já constituídos e também não constituídos"[524], silenciando quanto às relações advindas de normas sancionatórias. Teve cuidado o legislador ao evitar a situação teratológica de responsabilizar alguém em face do qual não contribuiu causalmente para com determinado ilícito tributário, sob pena de a sanção receber a função de "encher as burras do Fisco"[525]; "seria, quando muito, uma sobretributação, não mais uma penalidade"[526]. Esse também é o entendimento de ÁVILA, para quem, em parecer sobre o tema, a responsabilidade da empresa sucessora é limitada aos *tributos* que a empresa sucedida deixou

---

[522] MACHADO, Hugo de Brito. Erro de tipo no crime de supressão ou redução de tributo. *Boletim IBCCRIM*, n. 74, jan. 1999.
[523] Também seguem a premissa voltada à ausência de sucessão no que tange às multas por infrações tributárias os seguintes juristas: SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 323-331; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 355-356; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 624-625.
[524] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 108-109.
[525] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 844.
[526] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 844.

de recolher. Afirma o parecerista que o "CTN não dá margem a qualquer incerteza: o artigo 132 utiliza a expressão ('tributos') que é definida expressamente pelo mesmo Código no seu artigo 3º, e em cujo conteúdo não se inclui a sanção por ato ilícito"[527]. Assim sendo, não há fundamento para *ampliar* a hipótese da regra "para incluir elementos [como a multa de ofício] não contemplados pelo seu significado mínimo, mesmo que a pretexto de realizar uma interpretação sistemática". É que a interpretação sistemática nunca pode conduzir ao *alargamento* de uma regra voltada à restrição do patrimônio e/ou da liberdade dos cidadãos. Ademais, "o pressuposto da interpretação sistemática é a *ambiguidade* da norma"[528], que, no caso da regra da responsabilidade por sucessão empresarial, não se faz presente; pelo contrário, a regra é bastante clara: "a pessoa jurídica adquirente é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas adquiridas (artigo 132 do CTN); no conceito de tributo não se inclui a sanção por ato ilícito (artigo 3º do CTN)"[529]. Cumpre mencionar, entretanto, que a matéria não é unânime doutrinária[530] e jurisprudencialmente[531].

Sem embargo, a pessoalidade da pena em matéria estritamente tributária distancia-se da do âmbito criminal quando admite a responsabilidade pela infração da pessoa jurídica[532], não podendo tal princípio, consagrado no Direito Penal a partir da interpretação do art. 5º, XLV,

---

[527] ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário,* n. 187, abr. 2011. p. 120.

[528] ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário,* n. 187, abr. 2011. p. 120.

[529] ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário,* n. 187, abr. 2011. p. 120.

[530] Em sentido contrário é o entendimento de DENARI, para quem, "em linha de princípio, não repugna ao nosso sistema tributário a transmissibilidade das penalidades pecuniárias ao sucessor, quer se trate de multas punitivas, decorrentes de infração à lei tributária, quer se trate de multas punitivas, decorrentes de infração à lei tributária, quer de multas de mora, resultantes do inadimplemento de obrigação tributária (COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 43).

[531] O STJ, julgando o tema sob o rito dos recursos repetitivos, chegou à conclusão de que a "responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 923.012. Recorrente: Companhia Muller de Bebidas. Recorrido: Estado de Minas Gerais, julgado em 09 de junho de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=979387&num_registro=200700314980&data=20100624&formato=PDF >).

[532] Nesse sentido, também pensam: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 844; COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 32; LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* Aspectos Criminais e Processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 57.

da CF[533], *servir rigorosamente como limitação às sanções administrativo-tributárias*[534]. Sabe-se que, atualmente, contempla-se a responsabilidade penal da pessoa jurídica apenas nos crimes ambientais, conforme previsto constitucionalmente no art. 225, § 3º, da Carta Maior[535]. Vale dizer, quando se cogita da responsabilidade penal por delito fiscal "não há qualquer vinculação da pessoa jurídica; preconiza-se a submissão ao comando da lei do administrador, gerente ou encarregado da operação"[536].

Ademais, DENARI salienta que deve ser repelido o *sedutor* argumento de que as multas tributárias "são personalíssimas e não passam da pessoa do infrator, a exemplo do que sucede na área do Direito Penal"[537]. É que para a formação do crime fiscal é imprescindível, como visto em linhas anteriores, o dolo, daí que "jamais se discutiu sobre o caráter personalíssimo da sanção que lhe corresponde"[538]. E, quanto ao ilícito puramente tributário, para a sua configuração o dolo não recebe o protagonismo peculiar do Direito Penal Tributário, bastando, por regra, a culpa do agente.

2.3.5. Denúncia espontânea, desistência voluntária, arrependimento eficaz e arrependimento posterior

Visto alhures, a denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, visa estimular o sujeito passivo a se redimir de sua infração. Traçando um paralelo com o Direito Penal, o legislador, nos arts. 15[539] e 16[540] do CP, instituiu, respectivamente, a desistência voluntária, o

---

[533] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XLV – nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

[534] MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 62.

[535] Art. 225 da CF. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá- lo para as presentes e futuras gerações. [...] § 3º As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

[536] ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 28.

[537] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 32

[538] COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 32

[539] Art. 15 do CP. O agente que, voluntariamente, desiste de prosseguir na execução ou impede que o resultado se produza, só responde pelos atos já praticados.

[540] Art. 16 do CP. Nos crimes cometidos sem violência ou grave ameaça à pessoa, reparado o dano ou restituída a coisa, até o recebimento da denúncia ou da queixa, por ato voluntário do agente, a pena será reduzida de um a dois terços.

arrependimento eficaz e o arrependimento posterior, almejando, com tais preceitos normativos, incitar o agente a se afastar do ilícito.

Por mais que se identifiquem inspirações aproximadas entre ambos os regimes jurídicos, não há como desconsiderar a importante particularidade no caso do Direito Tributário Sancionador, o qual prevê não só a redução da pena como no Direito Penal, senão, de forma mais liberal[541], a exclusão da responsabilidade pelo ilícito tributário. Cumpre ressaltar que caso determinado infrator esteja respondendo administrativa e criminalmente a determinado ilícito tributário e, no decorrer da tramitação de ambos os processos, venha a pagar integralmente o débito tributário terá extinta a sua punibilidade na esfera criminal, forte ao art. 9, § 2º, da Lei nº 10.684/03[542]; o mesmo não se pode dizer quanto à esfera tributária, dada a ausência de espontaneidade no caso hipotético (exigência contida no parágrafo único do art. 138 do CTN).

2.4. O BEM JURÍDICO-PENAL TRIBUTÁRIO

Como nos propusemos a analisar os pontos atinentes à imputação penal tributária no presente capítulo, ainda cabe espaço para trabalhar o conceito do bem jurídico-penal tributário, matéria essa a qual não alcança unanimidade na doutrina. Os entendimentos divergem entre as correntes (i) patrimonialista, (ii) funcionalista e (iii) eclética – essa última ainda não tendo alcançado autonomia universal dentro dos escritos sobre o tema para emancipar-se totalmente da patrimonialista.

2.4.1. Corrente Patrimonialista

Para essa corrente, defende-se que o Direito Penal Tributário caracterizar-se-ia diante da finalidade de defender os interesses estatais ligados à arrecadação dos tributos[543].

---

[541] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 862.

[542] Art. 9º da Lei nº 10.684/03. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. [...] §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.

[543] "A EM nº 88 [exposição de motivos a qual acompanhou o Projeto de Lei nº 4.728/90, que deu origem à Lei nº 8.137/90] deixa claro que o legislador quis fortalecer o sistema de arrecadação tributária, coibindo a sonegação e a evasão, mediante a imposição de sanções penais ainda mais severas, bem como criando novos tipos penais, para suprir 'imprecisões' e 'lacunas' de leis penais tributárias anteriores. Mas, a par desse objetivo, um outro sobressai, que é a extinção da própria punibilidade pelo pagamento espontâneo do tributo ou contribuição, inclusive

Como pontua RODRIGUES, a proteção ao direito do Estado de instituir e cobrar tributos e a identificação do bem lesado pela sonegação como o próprio *crédito tributário*[544] oriundo do ilícito tributário também são argumentos apresentados para justificar tal teoria[545]. Aceitar a concepção patrimonialista do bem jurídico-penal tributário é primar pela "tutela do interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação"[546]. Assim também entende ESTELLITA SALOMÃO, para quem é a *arrecadação tributária* o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária[547].

ABRÃO ressalta que, em se tratando de crime tributário, a finalidade quase exclusiva da sanção penal "pode ser traduzida no interesse único do Estado de receber o tributo, independentemente de outras formalidades, haja visto cenário de gastos e despesas frente ao orçamento sempre comprometido"[548]. Em toar semelhante, VELOSO expõe que se o tributo expressa o poder estatal, o "bem jurídico tutelado será o patrimônio dos sujeitos ativos da obrigação tributária, pois da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária surge, para o poder público, o direito de receber determinada quantia de moeda ou valor"[549].

Ao traçar uma extensa exposição doutrinária abordando diferentes posições sobre o tema, GUZELLA refere que "a impressão que se tem é de que o bem jurídico tutelado se restringe apenas ao crédito tributário, haja vista a inclusão da causa extintiva da punibilidade pelo pagamento do tributo"[550]. Esse *benefício*[551] cedido a quem lesiona o patrimônio público, fortalece o pensamento de que "o interesse tutelado se apresenta como a função arrecadatória do Estado, justificado pelo privilégio do pagamento do tributo[552]". Ao final, a autora faz um convite à reflexão acerca da "utilização abusiva do direito penal, notadamente na ordem

---

adicional, antes do recebimento da denúncia" (KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes Contra A Ordem Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 49-50).

[544] SCHOERPF, Patrícia. *Crimes Contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010. p. 100.

[545] RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 147.

[546] RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 148.

[547] SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 221.

[548] ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 17.

[549] VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes* Tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2011. p. 72-73.

[550] GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários*: Aspectos e Crítica. Curitiba: Juruá, 2011. p. 94.

[551] GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários*: Aspectos e Crítica. Curitiba: Juruá, 2011. p. 94.

[552] GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários*: Aspectos e Crítica. Curitiba: Juruá, 2011. p. 94.

tributária, de modo a não permitir que se transforme em instrumento de arrecadação fiscal”[553], evitando uma mera função intimidatória da pena criminal.

Tal crítica não é deixada de lado por MARQUES DA SILVA[554], ao referir que admitir no Direito Penal português o pagamento como modalidade automática de dispensa de pena ou de extinção da responsabilidade criminal constituiria “um modelo perverso impondo as agruras do Direito Penal apenas àqueles que não podem suportar o ónus da dívida tributária. Para os senhores do crime haveria sempre o perdão ao alcance do talão de cheques” [555]. Ademais, tratar-se-ia de uma invasão do Direito Penal pelo Direito Tributário, “usando promiscuamente o direito penal ao serviço do direito tributário, mostrando que a conduta do agente só é reprovável socialmente até ao momento do pagamento do crédito tributário”[556].

AFONSO realça que a teoria patrimonialista é a dominante na doutrina e na jurisprudência, propondo “que o objeto jurídico protegido pelo Direito Penal Tributário consistiria no patrimônio da Fazenda Pública, concretizado na arrecadação tributária”[557]. O autor é um de tantos que, em que pese reconheça a presença de um bem jurídico mediato, consistente na *função do tributo*[558] (além do bem jurídico imediato consubstanciado no patrimônio da Fazenda Pública), não reconhece tal hibridez suficiente para constituir uma terceira corrente (a eclética). Faz questão de salientar que não merece guarida a concepção puramente patrimonial do bem jurídico-penal dos crimes tributários: “não é o patrimônio individual estatal que é atingido, e sim os interesses patrimoniais supraindividuais de toda sociedade”[559].

Ao comentar sobre a teoria patrimonialista, BITENCOURT assevera que esta postura doutrinária defende o entendimento de que “o objeto jurídico nos *crimes tributários* é o patrimônio da Fazenda Pública, também referido pela doutrina como erário público e

---

[553] GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários*: Aspectos e Crítica. Curitiba: Juruá, 2011. p. 100.

[554] “De qualquer modo há no direito penal tributário um regime especialmente favorável aos delinquentes, no confronto com o direito penal de justiça. É que no direito penal comum a dispensa da pena só é possível quando o crime for punível com pena de prisão não superior a seis meses e no direito penal tributário a dispensa é permitida relativamente a crimes puníveis com pena de prisão até 3 anos! Para além da menor censurabilidade social dos crimes tributários relativamente à generalidade dos crimes comuns, são também razões de política penal tributária, consubstanciadas no interesse do Estado na reposição da verdade tributária e na arrecadação dos impostos em dívida que justificam este tratamento mais favorável” (SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 129).

[555] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 129.

[556] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 129.

[557] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 99.

[558] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 99.

[559] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 101.

arrecadação tributária”[560]. Também refere que “as *posturas patrimonialistas* apresentam-se, de um modo geral, como as mais coerentes e acordes com os *princípios norteadores do Direito Penal mínimo* e garantista”[561] – apesar de, ao concluir, defender que a teoria eclética é a mais coerente para delimitar o bem jurídico nos crimes contra a ordem tributária (que será melhor trabalhada em seu respectivo tópico).

2.4.2. Corrente Funcionalista

Cuida-se de uma concepção a qual rejeita “qualquer conotação patrimonialista ao objeto jurídico dos crimes tributários”[562], pois o bem jurídico em voga estaria vinculado às funções que “a receita tributária deve cumprir para a sociedade ou a consecução dos objetivos constitucionais de um Estado Social e Democrático de Direito”[563]. É o que assimila, por exemplo, STOCO[564].

Seriam três as funções primordiais: “i) a arrecadação de recursos, ii) sua distribuição e iii) estabilização econômica, cujo cumprimento depende, em grande medida, das receitas advindas do sistema tributário”[565]. AFONSO pondera que, dentro da corrente funcionalista, há duas vertentes segundo as quais, apesar de defenderem a ideia funcional do bem jurídico, divergem entre si. Uma defende que “o bem jurídico tutelado seria o interesse público na aplicação escorreita das normas tributárias”[566], enquanto a outra advoga que o bem jurídico nos crimes fiscais seria o poder de tributar do Estado – “o poder reconhecido à administração tributária de instituir e cobrar tributos coercitivamente, e demais prerrogativas que seu exercício pressupõe”[567].

---

[560] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 34.
[561] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35-36.
[562] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 95.
[563] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 95.
[564] STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 334.
[565] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 95.
[566] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 96.
[567] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 96.

MARQUES DA SILVA deixa clara a sua posição ao considerar o bem jurídico tutelado, em sede de crimes tributários, numa perspectiva funcional, pois, para o autor, a função tributária não se limita a arrecadar impostos para satisfação das necessidades financeiras estatais, senão também, por exemplo, desincentivar o consumo de determinados produtos ou constituir um instrumento de política econômica[568].

AFONSO ainda sustenta que merece mérito o ideal funcionalista em razão do enfoque dado à necessidade do cumprimento das normas fiscais, "pois a função tributária explicaria o interesse da Administração na defesa de um interesse público designado pela efetiva realização das normas tributárias"[569]. Sem embargo, o jurista não deixa de expor as principais críticas a respeito dessa tese, como, por exemplo, a de que o interesse público na observância das normas tributárias não difere do interesse estatal como um todo na aplicação "de qualquer norma de ordem pública"[570] – e não só o Estado-fiscal –, de modo que não haveria motivo para ceder qualquer peculiaridade ao crime tributário no que tange ao seu bem jurídico. Na verdade, o autor defende um bem jurídico com foco funcionalista, mas não com suas funções atribuídas à *ordem tributária*, senão, de forma imediata, como "a *função que o tributo desempenha na sociedade*, como instrumento primordial de receita para a consecução dos objetivos do Estado no planejamento e consecução de políticas públicas"[571].

Nesse sentido, BITENCOURT assevera que a postura funcionalista rejeita a concepção patrimonialista, pois parte do pressuposto de que "o objeto jurídico protegido nos delitos fiscais está diretamente vinculado às funções que deve cumprir o tributo no âmbito de uma determinada sociedade"[572]. O jurista não poupa críticas à concepção funcional, dada a sua "inegável abstração e generalidade"[573], pois a funcionalidade dos tributos, como, por exemplo, "o custeio e o financiamento das atividades institucionais do Estado e das prestações sociais, somente pode ser atingida de forma mediata pelas ações criminosas individualmente cometidas"[574]. Dessa forma, fica prejudicada a análise do nexo entre as condutas individuais

---

[568] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 52.
[569] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 98.
[570] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 98.
[571] AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal*. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2012. p. 107.
[572] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.
[573] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.
[574] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.

provenientes do crime fiscal e a consequência (negativa) a obras e serviços públicos patrocinados pela adimplência de tributos[575] – inclusive no que tange à demonstração da lesividade da(s) conduta(s)[576].

2.4.3. Corrente Eclética ou Pluriofensiva

A teoria eclética é fruto das hodiernas perspectivas patrimonialistas, conciliando aspectos sociais e econômicos relacionados ao tema, procurando reunir as principais vantagens das teorias patrimonialista e funcionalista; propõe, então, uma divisão entre um bem jurídico imediato e outro mediato[577]. Este seria um bem jurídico imaterial, de viés abstrato e intangível, consubstanciado na função social do tributo[578]. Todavia, em razão dessa abstração, apenas o bem jurídico mediato "não seria capaz de servir ao juízo de lesividade, mas apenas ao discurso de legitimação ou deslegitimação das normas"[579]. Daí a importância do bem jurídico imediato, o qual, nessa teoria, apresenta-se de maneira mais concreta como o patrimônio público, cujo viés é supraindividual, permitindo com que uma única conduta de sonegação fiscal possa causar uma efetiva lesão[580].

Trazendo a lume o entendimento de BALTAZAR JUNIOR, "o bem jurídico protegido é a integridade do erário, a arrecadação ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins"[581]. E de forma secundária (mediata), estaria a proteção à administração e à fé pública, o trabalho e a livre concorrência, tendo em vista que o sonegador, no âmbito empresarial, poderá oferecer preços melhores do que aquele que recolhe os tributos, caracterizando uma concorrência desleal[582]. Esse também aparenta ser o entendimento de PAULSEN, segundo o qual os principais bens

---

575 BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.
576 BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 35.
577 RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 155.
578 RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 156.
579 RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 156.
580 RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013. p. 156-157.
581 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 819.
582 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 819.

jurídicos protegidos nos crimes contra a ordem tributária consistem na integridade do erário, na arrecadação e no cumprimento das leis tributárias[583].

MACHADO[584] refere que, em que pese aparente ser, o bem jurídico protegido nos crimes tributários não é o mero interesse da Administração Pública na arrecadação dos tributos; se assim fosse, não haveria como justificar a tipificação do *excesso de exação*[585]. O que se tem como bem jurídico, segundo o jurista, é a ordem tributária, consistente nas funções que o tributo exerce de acordo com os dispositivos constitucionais, sendo objeto de interesse público primário[586]. O interesse na arrecadação dos tributos seria reservado a um interesse público secundário[587].

LOVATTO deduz que não é o pagamento e a arrecadação "o objeto primeiro de proteção da Lei nº 8.137/90"[588]; o que se protege, antes de tudo, é a ordem tributária, que apenas funcionará "se houver veracidade das declarações, da documentação, dos lançamentos por homologação"[589]. Refere que, "somente por reflexo, de forma indireta, é que exsurge protegida a arrecadação"[590].

---

583 PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 484.
584 MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 22.
585 MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.
586 MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.
587 MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 23.
588 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* Aspectos Criminais e Processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 92.
589 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* Aspectos Criminais e Processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 92.
590 LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* Aspectos Criminais e Processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 92.

3. ITER DO TRIBUTO E A SÚMULA VINCULANTE Nº 24

O capítulo anterior dedicou-se a abordar a matéria atinente ao Direito Tributário Sancionador, pois, metodologicamente, entendemos que o tratamento da relação jurídico-sancionatória em tal segmento consiste num método relevante para a identificação dos pontos de diferenciação e de contato em relação ao Direito Penal Tributário. Entretanto, compreender com amplitude a fenomenologia da transição de uma infração tributária para um crime fiscal também enseja a assimilação do *iter* do tributo até a sua judicialização.

Afinal, não há falar em crime tributário *material* antes do lançamento definitivo do tributo, na inteligência da Súmula Vinculante nº 24. Ora, se o Judiciário deu tanta importância ao *lançamento definitivo* para fins de criminalização da conduta fiscal, faz-se igualmente relevante perscrutar o itinerário administrativo até o digno *lançamento definitivo*.

Demais disso, pela literalidade do entendimento sumulado pela Suprema Corte, foi delimitada a atipicidade da conduta fiscal, em caso de não exaurimento da via administrativa, apenas aos delitos *materiais* contra a ordem tributária; daí a relevância da distinção entre os delitos tributários *materiais* para os *formais* – até para justificar a circunscrição do título da presente dissertação.

Por fim, serão tecidas considerações da análise da proposta da Súmula Vinculante nº 24 proveniente do precedente representativo do *habeas corpus* nº 81.611. Tais considerações incluem a nossa avaliação do que seriam os aspectos positivos a respeito dos votos dos julgadores – sem prejuízo de um olhar crítico quanto a eventuais efeitos adversos em face de tal entendimento.

3.1. ITER DO TRIBUTO

Tradicionalmente, o que se entende por *iter* do tributo não pago até a sua judicialização compreende (i) a ocorrência do fato gerador no qual resulta (ii) no nascimento da obrigação tributária, ainda inexigível, então ocorre (iii) a constituição do crédito tributário, que, em síntese, quantifica o tributo e torna exigível a obrigação tributária (dentre outros efeitos) a partir do lançamento e, finalmente, (iv) a inscrição em dívida ativa seguida (v) do ajuizamento da execução fiscal.

3.1.1. Fato gerador

O legislador tributário, nos arts. 114[591] e 115[592] do CTN, instituiu, respectivamente, que fato gerador da obrigação tributária é "a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência", enquanto fato gerador da obrigação acessória "é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal".

Delegou, então, a definição mais apurada de tal elemento jurídico à doutrina. Sinteticamente, fato gerador é toda situação ou hipótese, definida em lei, para a qual sujeita alguém à obrigação de pagar tributo. Num exercício comparativo ao Direito Penal, está para o tipo penal, pois, da mesma forma que não há crime sem lei que o defina, inexiste "dívida de imposto sem que a lei estabeleça o fato gerador"[593] (apesar de tributo não ser espécie de sanção, conforme disposto no art. 3º do CTN[594]). Noutra locução, a lei "é a causa e razão de ser da obrigação tributária, mas faz com que esta resulte da ocorrência do fato gerador"[595]. Para legitimar o pagamento do *dinheiro* ao Estado, é necessário que tal obrigação esteja presa "à hipótese 'se acontecer um fato X'"[596].

Terminologicamente, costuma-se designar como fato gerador tanto aquela figura hipotética (enunciado descritivo do fato) como o próprio fato concreto tributário. ATALIBA foi um dos primeiros a chamar atenção quanto a essa *confusão terminológica*, "consistente em designar duas realidades tão distintas pelo mesmo nome"[597]. Tal é a razão pela qual o jurista distingue a *hipótese de incidência* do *fato imponível*[598]. Aquela é o "conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato)"[599], enquanto

---

[591] Art. 114 do CTN. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
[592] Art. 115 do CTN. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
[593] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1087.
[594] Art. 3º do CTN. 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.
[595] BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 1087.
[596] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005. p. 53.
[597] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005. p. 54.
[598] Para tal categoria, a doutrina entende, também, pela terminologia *fato gerador* em sentido estrito, consistente na "própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma" (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 199).
[599] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005. p. 54.

este concerne "ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência"[600]. É, pois, a subsunção do fato à norma que dá a determinado fato a qualidade jurídica geradora de obrigação tributária[601]. Igualmente, a *não incidência* é definida por exclusão: "é mera consequência, dizendo respeito ao que se situa fora dos limites da norma"[602].

Classifica-se o fato gerador como *instantâneo*[603], *complexivo*[604] (também chamado de *periódico*[605]) e *continuado*[606]. Doutro enfoque classificativo, a doutrina igualmente categoriza o fato gerador como *vinculado* ou *não vinculado*. O primeiro é realizado pela própria Administração, "como a prestação de serviço de recolhimento de lixo (taxa de lixo)"[607]; o segundo é aquele que não diz respeito à atividade da Administração, senão ao contribuinte, "como ser proprietário de imóvel rural (ITR)"[608].

---

[600] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005. p. 54.

[601] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 199.

[602] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 199.

[603] "Instantâneos são os fatos geradores – 'obrigações tributárias simples' [...] – que ocorrem num momento dado de tempo e que, cada vez que surgem, dão lugar a uma relação obrigacional tributária autônoma. Exemplo: fato gerador *venda*, em relação ao imposto de vendas e consignações; o fato gerador *importação* (isto é, transposição de lindes, limites ou barreiras aduaneiras), em relação ao imposto de importação etc." (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 70-71).

[604] "Complexivos ou periódicos [...] são os fatos geradores – 'obrigações tributárias complexas, no que respeita ao fato gerador' – cujo ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo [...] e que consistem num conjunto de fatos, circunstâncias ou acontecimentos globalmente considerados. Exemplo: o fato gerador *renda* (isto é, o fluxo de riqueza que vem ter às mãos do seu destinatário e que importa num aumento de seu patrimônio, durante um período de tempo determinado), em relação ao imposto de renda (sistema de arrecadação mediante lançamento)" (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 71).

[605] "O fato gerador do tributo designa-se *periódico* quando sua realização se põe ao longo de um *espaço de tempo.* Não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim ao longo de um período de tempo, ao término do qual se valorizam 'n' fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. É tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 298). Em toar semelhante é a explicação de PAULSEN: "Entendemos que a denominação fato gerador 'de período' é preferível à denominação fato gerador 'complexo' porque esta pode levar à ideia de atos jurídicos complexos, quando, em verdade, o fato gerador de período pode não envolver atos complexos, mas um conjunto de atos simples considerados como uma unidade por questões de política tributária" (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 202-203).

[606] "[fato gerador continuado] é a situação jurídica que se perpetua no tempo, verdadeiro *status* jurídico, como a propriedade de imóvel rural (art. 1º da Lei n. 9.393/96: ITR)" (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 202). Ainda, leciona AMARO: "Observa-se que, diferentemente do fato gerador *periódico*, não se busca computar fatos isolados ocorridos ao longo do tempo, para agrega-los num todo igualmente orgânico. O fato gerador dito continuado considera-se ocorrido, tal qual o fato gerador instantâneo, num determinado dia, sem indagas se as características da situação se alteraram ao longo do tempo; importam as características presentes no dia em que o fato se considerada ocorrido" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 298-299).

[607] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 203.

[608] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 203.

De se ver, agora, a redação do art. 116 do CTN:

> Art. 116 do CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
> I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;
> II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.
> Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Pela regra dos incisos I e II, tem-se que os fatos geradores de obrigações tributárias podem ser, respectivamente, fatos da vida regulados pela legislação tributária (*situação de fato*) ou fatos jurídicos regulados noutro ramo do Direito (*situação jurídica*). No primeiro caso, por exemplo, se determinada pessoa realizar um ganho de capital, como proveniente de um prêmio lotérico[609], "ficará sujeita ao pagamento do imposto, vez que presentes as circunstâncias materiais necessárias à consumação do fato jurígeno [gerador]"[610]. Já no que tange à viabilização da *situação jurídica* disposta no inciso II do art. 116 do CTN, pode-se citar o fato gerador do imposto "sobre a transmissão de bens imóveis por natureza ou acessão física e de direitos a eles relativos, tais como usufruto e a enfiteuse, matérias fartamente reguladas pelo Direito das coisas"[611]. Cabe mencionar que, salvo disposição da lei em contrário, os atos ou *negócios jurídicos condicionais* (previstos nos arts. do Capítulo III do Código Civil), também inclusos no referido inciso II, reputam-se perfeitos e acabados quando: sendo *suspensiva*[612] a condição, desde o momento de seu implemento; sendo *resolutória*[613] a condição, a partir do

---

[609] Outro exemplo usualmente citado em doutrina é a incidência de ICMS na saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, desde que a saída resulte de uma operação jurídica; de um negócio jurídico (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 499).
[610] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 587-588.
[611] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 587-588.
[612] Art. 125 do CC. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.
[613] Art. 127 do CC. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

momento da prática do ato ou da celebração do negócio[614] (conforme incisos I e II do art. 117 do CNT[615]).

Há, ainda, importantes discussões acerca da interpretação do art. 118 do CTN[616] e a possibilidade de tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita[617], bem como sobre o planejamento tributário e a norma *antielisiva*[618] disposta no parágrafo único do art. 116

---

[614] "Fácil de ver que o contrato condicional, se a condição for suspensiva, somente se perfaz, torna-se perfeito e acabado, acontece, gerando efeitos jurídicos, se a condição que era incerta se tornar efetiva, certa. Neste momento, o negócio está perfeito, e, neste exato momento, ocorre o fato gerador tributário que tinha por suporte a realização do referido contrato (negócio jurídico). Ao contrário, se a condição é resolutória, o negócio ocorre, e, com ele, o fato gerador. Mais tarde, ocorrente a condição, o negócio se resolve, se desfaz. Mas, para que ocorra o desfazimento, é necessário ter sido feito o negócio. O desfazimento é irrelevante para o Direito Tributário. A condição resolutória, por não impedir o negócio jurídico, não impede, de igual forma, o fato gerador nele substanciado. Podem, assim, as partes contratar uma compra e venda de imóvel sujeita a condição resolutória. Feito o negócio e logo registrado, dá-se o fato gerador do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por ato *inter vivos*, pois ocorreu a transmissão da propriedade. Se depois o negócio é desfeito pela ocorrência da condição resolutiva, para o Direito Tributário é irrelevante. O fato gerador já terá ocorrido nos termos do direito aplicável à espécie. Agora, se um negócio de compra e venda de bezerros ou de cereais fica a depender de uma condição suspensiva – evento futuro e incerto –, enquanto esta se não verificar não há negócio jurídico (que se iniciou, é verdade, mas não está perfeito nem acabado). Para tanto, depende de vir a acontecer a condição, por isso mesmo chamada de suspensiva. Um imposto, v.g., sobre venda não incidiria, por ainda não haveria fato gerador, já que o negócio jurídico estaria a depender de condição (ainda não ocorrida). Ora, não ocorrida a tradição da coisa móvel, não houve negócio jurídico, e fato gerador também não houve" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 589).

[615] Art. 117 do CTN. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

[616] Art. 118 do CTN. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

[617] "Segundo a orientação jurisprudencial firmada nesta Corte e no Pretório Excelso, é possível a tributação sobre rendimentos auferidos de atividade ilícita, seja de natureza civil ou penal; o pagamento de tributo não é uma sanção (art. 4º do CTN – 'que não constitui sanção por ato ilícito'), mas uma arrecadação decorrente de renda ou lucro percebidos, mesmo que obtidos de forma ilícita (STJ: HC 7.444/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Edson Vidigal, DJ de 03.08.1998). A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998). Ainda, de acordo com o art. 118 do Código Tributário Nacional a definição legal do fato gerador é interpretada com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos (STJ: REsp 182.563/RJ, 5ª Turma, Rel. Min José Arnaldo da Fonseca, DJU de 23/11/1998). *Habeas corpus* denegado" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas-corpus nº 83.292/SP. Impetrante: Cyro Kusano e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 28 de novembro de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=741458&num_registro=200701148850&data=20080218&formato=PDF >).

[618] Crítico ao texto da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, FOSSATI entende que, na verdade, cuida-se de norma *antisimulatória* e não *antielisiva*: "Nesse ponto reside o maior equívoco do legislador brasileiro, que positivou uma norma que, na letra do seu dispositivo legal, visa a desconstituir atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Fica nítido o caráter antisimulatório da norma que, na verdade, visa a aniquilar a simulação relativa. De norma antielisiva nada tem. A exposição dos motivos da Lei Complementar nº 104/2001, apesar de deixar claro que a norma positivada no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional tinha a intenção de combater o planejamento tributário, realizado mediante o abuso de direito e o abuso das formas, não subsiste juridicamente. A confusão manifestada nos institutos jurídicos invocados na exposição, colocados sem qualquer

do mesmo diploma legal – a difícil ponderação entre o livre exercício de atividade econômica com a capacidade contributiva e com a solidariedade social. Todavia, tais questões, por mais que instigantes, extrapolam o objeto deste estudo.

3.1.2. Obrigação tributária

Em termos cronológicos, a norma tributária prevê primeiramente uma descrição legislativa (hipotética) de um fato e, ulteriormente, realiza-se esse fato concretamente. A obrigação tributária "só nasce com a realização (ocorrência) deste fato, isto é: só surge quando este fato concreto, localizado no tempo e no espaço, se realiza"[619]. Ao se concretizar o fato gerador nasce, então, uma relação jurídica para a qual o devedor (sujeito passivo) deve o pagamento de tributo ao credor (sujeito ativo), contendo, em tal relação, elementos dispondo "o quanto pagar, o como, o quando e onde pagar"[620]. Segundo o art. 113 do CTN[621], tal relação jurídica possui a natureza de uma obrigação. Daí o termo *obrigação tributária*, figurando, na expressão de CARVALHO, como *consequente da norma*[622]. O vínculo estabelecido entre os sujeitos ativo e passivo duma relação tributária não é perene[623], pois será extinto pelas formas previstas em lei, dentre as quais, por exemplo, o pagamento do tributo.

---

critério científico, mostra claramente que o Poder Executivo tentou acabar de vez com todas as vias lícitas de atuação econômica do contribuinte. No entanto, sua tentativa culminou em um dispositivo que combate a simulação, cujas regras já existiam no Código Tributário e no Código Civil. A norma, no seu aspecto finalístico, é totalmente inócua. Além disso, depende de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária, que até o momento ainda não foi publicada" (FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006. p. 104; 144-145).

[619] ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária.* 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005. p. 53-54.

[620] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. Direito Tributário. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 49.

[621] Art. 113 do CTN. 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.

[622] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 347.

[623] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 555.

A obrigação tributária pode ser classificada como *principal* (art. 113, § 1º, do CTN[624]) ou como *acessória* (art. 113, § 2º, do CTN[625]). Em síntese, a primeira é aquela de viés pecuniário (pagar tributo ou penalidade pecuniária), enquanto esta possui uma característica instrumental, isto é, voltada a obrigações de *fazer* ou *não fazer*. Cabe mencionar que, segundo o art. 113, § 3º, do CTN[626], dispõe que a inobservância da obrigação acessória faz com que haja a conversão da penalidade pecuniária, proveniente de seu descumprimento, em obrigação principal. Sobre tal dispositivo, não faltam críticas em relação à sua desnecessidade, pois, como pontua ESTELLITA SALOMÃO, "o § 1º já havia determinado a natureza da obrigação que tem por objeto o pagamento de penalidade pecuniária"[627]. No mais, ambas as espécies obrigacionais já foram exploradas no tópico 1.1.1, de modo que nos reportamos aos argumentos lá expendidos para não tornar o presente trabalho repetitivo.

Sendo o objeto da obrigação *principal* o tributo, o seu cálculo é feito conforme um critério quantitativo, para o qual utiliza dois elementos numéricos: a *base de cálculo* e a *alíquota*. Tais elementos também já foram analisados neste trabalho especificamente no tópico 1.1.3.1, mas de qualquer modo, é oportuna a síntese de SCHOUERI, para quem a *base de cálculo* é a "própria quantificação, em cada caso, do fato jurídico tributário ou, ainda, é o fato jurídico tributário, visto do ponto de vista numérico"[628]; assim que identificada, então, a base de cálculo, "aplica-se a *alíquota*, que geralmente é expressa na forma de um percentual, chegando-se ao montante do tributo devido"[629].

3.1.3. Crédito tributário e lançamento

A ocorrência do fato gerador enseja o nascimento da obrigação tributária, criando, no seu turno, uma relação jurídica tributária composta de sujeitos ativo e passivo, a qual visa o pagamento ou determinado comportamento deste para aquele. O crédito tributário decorre,

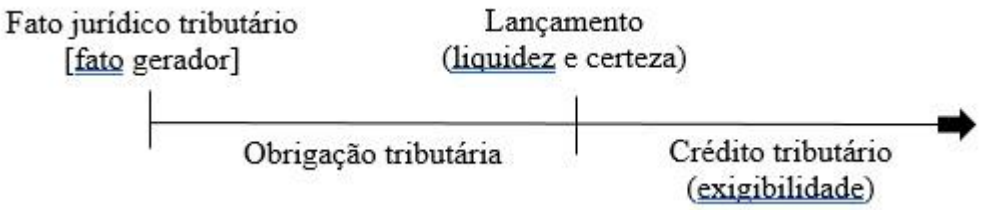
---

[624] Art. 113 do CTN. 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.
[625] Art. 113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 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.
[626] Art. 113 do CTN. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
[627] SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. p. 157.
[628] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 558.
[629] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 558.

então, da própria obrigação tributária (consequentemente, também, do fato gerador) e tem a mesma natureza desta, conforme expresso no art. 139 do CTN[630].

Todavia, a lei tributária não *exige* do sujeito passivo nenhum pagamento ou comportamento (em se tratando de obrigações acessórias) *se e enquanto*[631] não houver, por parte do sujeito ativo, a prática do *lançamento*, refletido num escrito formal (documento escrito previsto em lei), do qual se deve dar ciência ao devedor para que fique adstrito a, no prazo fixado, "satisfazer o direito do credor, sob pena de serem desencadeados os procedimentos tendentes à cobrança via constrição judicial"[632].

Não basta, portanto, a ocorrência do fato gerador com o consequente surgimento da obrigação tributária[633] para impelir o devedor ao pagamento ou a determinado comportamento, pois ainda desprovida de *exigibilidade.* É o lançamento que constitui o *crédito tributário* em favor da Fazenda[634] (art. 142 do CTN[635]) e, assim que exigível e devidamente liquidado, só então o sujeito ativo poderá exigir o objeto da obrigação tributária[636] – interpretando-se o art. 142 do CTN, é possível verificar a intenção do legislador de que não se pode "opor o crédito tributário ao contribuinte, sem que esteja representado documentalmente, com a certeza e a liquidez daí decorrentes"[637]. Esquematicamente, eis a visão de SCHOUERI:



[630] Art. 139 do CTN. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.
[631] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 363.
[632] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 363.
[633] "[...] não obstante se tenha tido o nascimento da obrigação tributária, com a realização do fato gerador (por exemplo, alguém deter a propriedade de certo imóvel urbano construído), o indivíduo só será compelível ao pagamento do tributo pertinente (IPTU) se (e a partir de quando) o sujeito ativo (Município) efetivar o ato formal previsto em lei, para a determinação do valor do tributo, dele cientificando o sujeito passivo. Antes da consecução desse ato, embora nascida a obrigação tributária, ela está desprovida de *exigibilidade*" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 363-364).
[634] PAULSEN realça a impropriedade de o art. 142 do CTN referir que o crédito tributário se constitui pelo lançamento, pois, na verdade, surge ele juntamente com a obrigação, quando da ocorrência do fato gerador (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 237).
[635] Art. 142 do CTN. 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.
[636] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 189-190.
[637] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 237.

São lastreadas em tais premissas que se conceitua como crédito tributário um vínculo jurídico de natureza obrigacional, por força do qual o Estado pode exigir do sujeito passivo "o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)"[638]. Importante mencionar que a obrigação tributária não será afetada por quaisquer circunstâncias que venham a modificar o crédito tributário, na inteligência do art. 140 do CTN[639]. Vale dizer, se ocorrer a nulidade do crédito tributário por conta de determinado caso previsto em lei (art. 141 do CTN)[640], como, por exemplo, a violação à ampla defesa no procedimento de lançamento, isso não afetará a obrigação tributária – "tanto que poderá ser feito um novo lançamento e assim constituído validamente o crédito tributário respectivo"[641].

Ao tratar da constituição do crédito tributário, é comum remeter à ideia de que tal formalização estaria restrita ao lançamento por parte da autoridade administrativa; até pela leitura do art. 142 do CTN – não passa batida pela doutrina a crítica quanto à forma pela qual o lançamento é disposto no CTN[642]. Entretanto, são variadas as maneiras pelas quais se formaliza o crédito tributário[643], ou seja, se representa documentalmente o crédito existente em favor da Fazenda. Pode ser feito, por exemplo, pelo próprio contribuinte, mediante o *lançamento por homologação* (declaração de rendimentos, DCTF, GFIP)[644]. Essa é a interpretação dada pelo STJ através da Súmula nº 436, segundo a qual "a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco". Ademais, mesmo que declarado o débito pelo contribuinte e este vir a

---

[638] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 189-190.

[639] Art. 140 do CTN. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

[640] Art. 141 do CTN. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

[641] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 190.

[642] "Tem-se por principal foco desta dificuldade de compreensão [da fenomenologia do lançamento disposto no CTN] a inadequação do conceito de lançamento traçado pelo Código às situações fáticas que ocorrem nas relações jurídicas tributárias na realidade. Por mais que o exegeta faça uma interpretação abrangente e aberta, afastando por completo a literalidade na interpretação, terá ele dificuldades de ajustar o conceito de lançamento a todas as situações da realidade factual no mundo das relações jurídicas tributárias que hoje se apresentam (KOCH, Deonísio. *Processo Administrativo Tributário e Lançamento.* São Paulo: Malheiros, 2012. p. 217).

[643] "A pessoa incumbida de praticar os atos que realizam o lançamento, pode ser tanto o *sujeito ativo* da relação jurídica, quanto o *sujeito passivo*, ou ambos, ou o terceiro. Tudo depende do que estiver predeterminado na regra jurídica que disciplina o lançamento e cuja criação fica ao arbítrio do legislador" (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 361).

[644] "Assim, formalizada pelo próprio contribuinte a existência de sua obrigação e do correspondente crédito do Fisco, resta suprida a necessidade de a autoridade verificar a ocorrência do fato gerador, indicar o sujeito passivo, calcular o montante devido e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento. Toda essa atividade torna-se despicienda. **O lançamento de ofício resta desnecessário**" [grifos originais] (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 240).

inadimplir, sequer é permitido ao Fisco proceder ao lançamento de ofício (ao não ser em caso de apuração de diferença nos valores declarados), pois este, quando efetuado, ocorre com aplicação de multa de ofício superior à de mora. Ou seja, declarado o débito, a inadimplência enseja apenas a cobrança, além do principal, da multa moratória e de juros[645]. O lançamento poderá ser, também, *por declaração*, que é quando o contribuinte fornece ao Fisco os elementos necessários para a apuração do crédito tributário e, então, é notificado para o pagamento do tributo. Difere-se do *por homologação* pois não se cuida, diferentemente deste, de reconhecimento do débito, "pois, se assim fosse o caso, dispensaria lançamento pelo Fisco"[646]; o contribuinte apenas cumpre o seu dever de informar, "mas espera a notificação quanto ao montante a ser pago"[647]. TORRES atenta-se para o chamado *lançamento por arbitramento*, disposto no art. 148 do CTN[648], que ocorre quando, como a própria nomenclatura já adianta, a autoridade administrativa, mediante processo regular, arbitra valor ou preço: caso o contribuinte não se conformar, "far-se-á a avaliação contraditória, na esfera administrativa ou judicial"[649]. Há o lançamento feito através do próprio Fisco, conhecido como *lançamento de ofício*, no qual se lavra um auto de infração discriminando o tributo/penalidade e notificando o sujeito passivo para o pagamento. Há a possibilidade inclusive de o crédito ser constituído por *ato judicial*, nas ações trabalhistas quando é formalizado o crédito relativo a contribuições previdenciárias[650].

Embora o crédito tributário se constitua juntamente com a obrigação tributária e pela ocorrência do fato gerador, a doutrina costuma imputar ao crédito diferentes graus de concretude na medida em que variados fenômenos fiscais o atingem; diz-se, pois, que o crédito tributário é *constituído* pela ocorrência do fato gerador; *exigível* pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva; e, finalmente, *exequível* pela inscrição em dívida ativa, dotado de liquidez e de certeza[651]. Deve-se ressaltar, entretanto, que a exigibilidade será

---

[645] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 240.
[646] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 242.
[647] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 242.
[648] Art. 148 do CTN. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.
[649] TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 281.
[650] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 238.
[651] Sobre os *momentos* do crédito tributário, assim é o escólio de GOMES: "crédito constituído pela ocorrência do fato gerador, crédito exigível pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa definitiva e, finalmente, crédito exequível pela inscrição em dívida ativa, dotado de liquidez e certeza" (GOMES, Marcus Lívio. *Extinção do Crédito Tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 25-26). Não diferente é a visão de TORRES: "O crédito tributário passa por diferentes momentos de eficácia: crédito simplesmente constituído (pela ocorrência do fato gerador) torna-se crédito exigível (pelo lançamento notificado ou pela decisão administrativa

imediata, isso é, sem necessidade de lançamento, no caso do lançamento por homologação, o que já é visto de forma tranquila pela jurisprudência nacional[652].

A eficácia jurídica do lançamento é objeto de histórico[653] debate doutrinário; o suficiente para BECKER chamar de *confusão reinante* nos escritos sobre o tema[654]. Há quem defenda que a eficácia é *declaratória*[655], outros que ela é *constitutiva*[656] e ainda existe a posição *dualista*[657]. O lançamento pode ser visto como um *procedimento administrativo*[658] quando

---

definitiva) e finalmente crédito exequível (pela inscrição nos livros da dívida ativa), dotado de liquidez e certeza" (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 273).

[652] CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 23.

[653] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 634.

[654] Explica o autor de forma mais clara o objeto de *confusão*: "[...] aquela parte da doutrina que entende que a obrigação tributária nasce tão logo acontecem os pressupostos de fato previstos na norma abstrata tributária, não podendo negar os efeitos que produz o lançamento, com evidente contradição admite que este produz alguns efeitos *substanciais* que diretamente influenciam (como?) a relação jurídico tributária. Do outro lado, aquela parte da doutrina que sustenta que a obrigação tributário [sic] nasce com o lançamento (ou com a imposição), fica na contingência de negar a produção dos efeitos jurídicos anteriores ao lançamento, porém depois mostra-se embaraçada ao vincular os efeitos do lançamento à situação de fato, à qual adere a obrigação tributária" (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 353).

[655] "O lançamento nada mais faz do que remover dúvidas quanto às características e dimensões da obrigação tributária preexistente, criando a propósito um estado de certeza: daí decorre a exigibilidade do débito tributário pelo fisco. Não se cria, então, a obrigação tributária ou um direito novo. Declara-se a existência de uma relação jurídica prévia: a exigibilidade é uma consequência do estado de certeza proveniente do ato declaratório. Quando se fixa um termo ou um prazo para o implemento de uma prestação, esta só então se torna exigível e nem por isso é possível afirmar que o direito de que é ela objeto passou a existir apenas com a ocorrência do termo ou a consumação do prazo" (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 57).

[656] "De fato, o lançamento, em relação ao crédito, é constitutivo porque não se limita a declarar a preexistência da obrigação tributária. No final do procedimento administrativo a que alude o art. 142 do CTN, haverá sempre a emissão de um documento formal que confere à obrigação tributária preexistente o caráter de liquidez e certeza, antes inexistente, o que evidencia a modificação da situação jurídica anterior" (HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013. p. 537).

[657] "A natureza jurídica do lançamento (*declaratória e constitutiva)* está expressa no art. 142 do CTN, segundo o qual o lançamento *converte* a obrigação tributária, que era **ilíquida**, em **líquida** – motivo pelo qual **declara** uma situação preexistente, e **constitui** um direito líquido, certo e exigível. Isso porque o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador (art. 144 do CTN), para saber sobre o *na debeatur* (se devido) e o *quantum debeatur* (quanto devido) (CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 07). "O lançamento, portanto, é *constitutivo do crédito tributário*, e apenas *declaratório da obrigação* correspondente" (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 192). "O lançamento *declara* a existência de uma obrigação tributária e, fazendo-o, *constitui* um crédito. Esta 'constituição' de um crédito não deve ser entendida como o nascimento de um direito novo, antes inexistente, já que obrigação e crédito, insista-se, são um único direito" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 643).

[658] Sobre a discussão terminológica envolvendo os termos *procedimento administrativo* e *processo administrativo*, cabe trazer a lume as considerações de MAFFINI, para quem o conceito daquele "diz respeito tão somente ao conjunto de atos coordenados e sucessivos. Trata-se de um conceito formal, sem que se lhe dê um preenchimento substancial. O processo administrativo é, sim, um procedimento, ou seja, um conjunto de atos. Mas não é só isso. [...] o processo administrativo tem a potencialidade de ensejar um determinado ato de poder estatal que venha a interferir na esfera jurídica dos cidadãos. Norteia-se, assim, pelo princípio do contraditório. De outro lado, 'processo' significa um procedimento – ou seja, um conjunto de atos – conduzido em contraditório, naquilo que Elio Fazzalari batizou de 'módulo processual'" (MAFFINI, Rafael. *Elementos de Direito Administrativo.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 132-133).

entendido como uma série de atos administrativos, "que vão da tomada do conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário ao cálculo do tributo e/ou penalidade e notificação do sujeito passivo"[659], ou como um *ato jurídico* (de espécie administrativa)[660], ao ser entendido como o resultado da atividade assim exercida pela Administração, ou seja, como "determinação, pela autoridade administrativa, de que o sujeito passivo recolha o tributo"[661], que também é denominado *lançamento*[662]. O entendimento atual do STF[663] é o de que o lançamento consiste não apenas um *ato jurídico*, senão, também, um *procedimento administrativo*, "tanto que exige uma sucessão de atos para sua perfectibilização"[664].

Dentro do *procedimento* do lançamento é que, segundo CASSIANO, "se identifica o sujeito passivo, se verifica a ocorrência do fato gerador, se quantifica o valor a pagar e se aplica a penalidade, quando cabível"[665]. Para tanto, é necessário o seguimento de uma série de normas – como pontuado por TORRES[666], por exemplo o seguimento à legalidade, à irretroatividade, à irrevisibilidade e à inalterabilidade[667] –, não se limitando ao simples cálculo do tributo, não obstante haja acentuados níveis de complexidade no que respeita[668]. Até porque no lançamento não se apura apenas o *quantum debeatur*, senão, também, se há falar, na relação

---

[659] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 643.

[660] "O primeiro aspecto da definição dos atos administrativos, de natureza objetiva, consiste no fato de que são, invariavelmente, 'atos jurídicos', ou seja, os atos administrativos são 'manifestações unilaterais de vontade aptas a produzir efeitos jurídicos preestabelecidos" (MAFFINI, Rafael. *Elementos de Direito Administrativo.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 94).

[661] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 645.

[662] CARVALHO entende que lançamento é ato jurídico e não procedimento, "como expressamente consigna o art. 142 do Código Tributário Nacional. Consiste, muitas vezes, no resultado de um procedimento, mas com ele não se confunde. É preciso dizer que o procedimento não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente nele estarão contidos (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 458).

[663] SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL E SERVIÇO AUXILIAR DE INFORMAÇÕES PARA TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS – INSCRIÇÃO DE UNIDADE DA FEDERAÇÃO – DEVIDO PROCESSO LEGAL – INOBSERVÂNCIA. Uma vez comprovado que o lançamento do Estado nos cadastros federais de inadimplentes ocorreu sem se viabilizar o direito de defesa, cumpre glosar o procedimento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Cível Originária nº 1941. Autor: Estado de São Paulo. Réu: União, julgado em 14 de junho de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12898140 >).

[664] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 427.

[665] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 77.

[666] Tais elementos são melhor analisados por TORRES (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 277-280).

[667] "A tese da imutabilidade do lançamento, por iniciativo do *sujeito ativo* da relação jurídica tributária, é anormalidade (não tem fundamento lógico) na fenomenologia jurídica que decorre da estrutura lógica e da atuação dinâmica de toda e qualquer regra jurídica. A imutabilidade de lançamento só pode prevalecer mediante criação de regra jurídica que expressamente estabeleça tal imutabilidade" (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário.* 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 361).

[668] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 365.

jurídico tributária a ser formalizada, em débito. Já que o lançamento deve formalizar e fazer referência clara a todos os seus elementos ao sujeito passivo, isso inclui dizer que o auto de infração deve estar composto pelo conteúdo previsto em lei, conforme prevê o art. 10 do Decreto nº 70.235/72[669] (Lei do Processo Administrativo Fiscal).

Especificamente quanto ao princípio da irretroatividade de norma mais gravosa, há regra específica traçada para tais fins no art. 144 do CTN[670], cuja interpretação permite exemplificar o raciocínio da seguinte forma: no momento do fato gerador um tributo era devido à alíquota de 5%, mas no momento do lançamento sua alíquota foi aumentada para 6%; o tributo, por força da norma da irretroatividade, será calculado à primeira alíquota, embora não mais em vigor na legislação[671]. Doutra banda, o § 1º do referido artigo determina que se entre a data do fato gerador e a do lançamento ocorrer uma mudança legislativa procedimental (e não material), como, por exemplo, uma norma a qual preveja maiores poderes à fiscalização, pode ser aplicada a nova legislação "ainda que seja para investigar fato ocorrido no passado"[672]. Chama atenção, aqui, para certa semelhança, *mutatis mutandi*, da regra processual penal quanto à irretroatividade. O art. 2º do CPP[673] determina que a lei processual penal se aplique desde logo, desimportando se é anterior ou posterior à data do suposto fato delituoso (tal qual, pois, à norma procedimental do lançamento).

3.1.3.1. Momento da constituição definitiva do crédito tributário

De se analisar, ainda no presente tópico, quando o crédito tributário estaria definitivamente constituído, pois isso vai influenciar sobremaneira na análise da Súmula Vinculante nº 24 (a qual terá um importante espaço neste trabalho). Os desdobramentos

---

[669] Art. 10 do Decreto nº 70.235/72. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente: I - a qualificação do autuado; II - o local, a data e a hora da lavratura; III - a descrição do fato; IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável; V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

[670] Art. 144 do CTN. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

[671] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 648.

[672] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 648.

[673] Art. 2º do CPP. A lei processual penal aplicar-se-á desde logo, sem prejuízo da validade dos atos realizados sob a vigência da lei anterior.

doutrinários a respeito do tema não são lineares e encontram três correntes distintas: a primeira[674] afirma que a constituição definitiva do crédito tributário decorre da *notificação válida do lançamento*; a segunda[675] entende que a definitividade do crédito ocorre quando não couber mais quaisquer medidas impugnativas/recursais na esfera administrativa frente ao lançamento; a terceira[676], capitaneada por DENARI, estabelece que seria a inscrição do débito

---

[674] Tal é a posição de CARVALHO, para quem norteia sua premissa levando em conta que *lançamento* é ato jurídico (e não procedimento), de modo que ao ato de lançamento atingir os requisitos jurídicos para seu acabamento, que inclui, na etapa final, notificar o destinatário de seu inteiro teor, "ingressa no sistema, passando a integrá-lo". É, então, a notificação do sujeito passivo, dada a completude do ato administrativo de lançamento, que constituiu definitivamente o crédito tributário. Essa é a razão pela qual o jurista nega a existência do conceito de lançamento *provisório*, sendo ele, sempre, *definitivo* Nas palavras do autor: "Se tais argumentos tiverem procedência [referindo-se à premissa, da qual não coaduna, de que o lançamento seria *provisório* enquanto puder ser modificado], não haverá o menor cabimento em estabelecer a dualidade 'provisório/definitivo', como critério de referência a tais atos. Quase tudo no direito seria provisório. Os Ministros de Estado, por exemplo, seriam provisórios, porquanto os respectivos atos de nomeação poderiam ser impugnados. Todas as sentenças seriam provisórias, uma vez que delas a parte vencida poderia recorrer. Os acórdãos dos tribunais também seriam provisórios, na medida em que pudessem suscitar novos apelos. E assim por diante. O direito seria um corpo de manifestações interinas, meramente transitórias, com número reduzido de exceções. 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, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 481). Essa também parece ser a linha de SCHOUERI, para quem o lançamento não se considera concluído enquanto os atos do seu procedimento administrativo se mantiveram no seu âmbito interno; é necessário um ato final que formalize a atividade da administração descrita no art. 142 do CTN. "Esse ato consubstancia-se em uma notificação. Uma vez notificado o contribuinte, tem-se o lançamento por concluído e, somente então, o crédito estará 'constituído'" (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 644).

[675] MACHADO, diferentemente de CARVALHO, vê o lançamento como procedimento administrativo (e não somente como ato jurídico) com duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Nas palavras do autor, concluída "a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei (CTN, art. 145). Enquanto comporta alterações na própria esfera administrativa, o lançamento não é definitivo, não está juridicamente concluído, está em processo de elaboração. [...] A verdade é que, se a oportunidade para o exercício do direito de defesa pelo contribuinte é *essencial* no procedimento administrativo de lançamento, este não se completa com o auto de infração. É que a defesa somente é possível a partir deste, e se exerce precisamente na segunda fase, ou fase contenciosa (MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 192-193). COÊLHO possui entendimento segundo o qual o lançamento é *ato jurídico* e não procedimento administrativo, em que pese concluir no mesmo sentido de MACHADO, isso é, admitir que lançamento definitivo é aquele que não mais admite recursos do contribuinte. Seguem as ideias do jurista: "O lançamento, para começar, não pode ser – por impossibilidade lógica – *procedimento* (sucessão encadeada de atos). É *ato*. Em segundo lugar, não existe lançamento inicial, este provisório, e lançamento final, este definitivo. O lançamento é ato singular que se faz preceder de procedimentos preparatórios e que se faz suceder de procedimentos revisionais, podendo ser declarado, ao cabo, subsistente ou insubsistente, no todo ou em parte, em decorrência do controle do ato administrativo pela própria Administração, o que não constitui nenhuma novidade, muito pelo contrário. Por lançamento definitivo se deve entender o *ato de lançamento* contra o qual não caiba recurso do contribuinte nem recurso *ex officio* (por faltar previsão, por ter faltado o seu exercício ou por consumação dos recursos cabíveis)" (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 666).

[676] *Quando se dá a constituição definitiva de crédito tributário?* Disponível em http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI94558,81042-Quando+se+da+a+constituicao+definitiva+de+credito+tributario. Notícias do dia 07-10-2009. Acesso em 19-06-2017. O que se vê na jurisprudência é que a CDA é uma *presunção* da definitividade da constituição do crédito tributário – e não, propriamente, o que determina a sua exigibilidade e, portanto, não é o que lhe torna definitivo.

em dívida ativa que tornaria definitivo o crédito. O STJ aparenta estar inclinado para a segunda corrente, pois, através do Agravo Interno no REsp nº 1.583.175, corroborou o entendimento antes prolatado no REsp nº 1.052.634, para o qual

> A pendência de recurso administrativo em que se discute o próprio lançamento, ainda que admitido por provimento judicial ulterior ao ajuizamento da execução fiscal, fulmina a pretensão executória, já que a constituição definitiva do crédito tributário, que exige o exaurimento das instâncias administrativas, é condição indispensável para a inscrição na dívida ativa, expedição da respectiva certidão (CDA) e, o mais importante, para a cobrança judicial dos respectivos créditos e início do correspondente prazo prescricional[677].

Tal entendimento já vinha sendo aplicado pela mesma Corte há mais tempo, como, por exemplo, na decisão prolatada no REsp nº 960.966:

> A constituição definitiva do crédito tributário depende do comportamento do contribuinte em face do lançamento. Caso o contribuinte não o impugne, a constituição definitiva ocorrerá ao término do prazo previsto na lei. Na esfera administrativa federal, o prazo é de trinta dias para que seja protocolizada a impugnação. Nesse caso, a constituição definitiva ocorrerá após o trintídio, a partir da intimação do lançamento definitivo[678].

Não diferente é o entendimento do STF que, ao considerar que não há espaço para a esfera penal antes do exaurimento do procedimento administrativo de lançamento,

---

Eis duas recentes decisões do TRF-4 nesse sentido, ou seja, que apontam para a presunção de liquidez e de exigibilidade gerada pela apresentação da CDA:
"Registra-se que a Certidão de Dívida Ativa regularmente inscrita goza de presunção de certeza e liquidez, sendo que compete ao executado afastar esta presunção juris tantum que embasa o título, mediante prova inequívoca, nos termos do disposto no art. 3º da Lei 6.830/80" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento nº 5028220-75.2017.404.0000. Agravante: Conselho Regional de Medicina Veterinária do Estado de Santa Catarina – CRMV/SC. Agravado: Edemar Roberto Andreatta, julgado em 14 de junho de 2017. Disponível em < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9040883 >).
"A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assente no sentido de que incumbe à parte executada o ônus da juntada da cópia do processo administrativo, em razão da presunção relativa de liquidez e certeza da CDA" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível nº 0005979-08.2016.404.9999. Apelante: POLLYMER IND/ E COM/ DE PLÁSTICOS LTDA. Apelado: Conselho Regional de Engenharia e Agronomia – CREA/RS, julgado em 04 de julho de 2016. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8344804 >.).

[677] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.583.175. Agravante: Fazenda do Estado de São Paulo. Agravado: Raizen Energia S/A, julgado em 12 de maio de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1518290&num_registro=201600378289&data=20160920&formato=PDF >.

[678] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 960.966. Recorrente: Usina Santa Clara Ltda. e Outro; Fazenda Nacional. Recorrido: Os mesmos, julgado em 04 de setembro de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=717141&num_registro=200701384470&data=20070919&formato=PDF >.

"naturalmente, não emprestou força de definitividade, v. g., ao mero ato de lavratura de um auto de infração (que impõe sanção e cobra o crédito)"[679].

De toda sorte, o sujeito passivo ao *impugnar* o lançamento dá início à instauração, também, de um *processo administrativo fiscal*[680] (PAF) – a impugnação é, igualmente, uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, prevista no art. 151, III, do CTN[681] (modalidades suspensivas essas as quais serão melhor exploradas no terceiro capítulo do presente estudo). O PAF é regulado, no âmbito da Administração Pública Federal, pela Lei nº 9.784/99, a qual, em seu art. 2º, dispõe que a Administração obedecerá, dentre outros, "aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência".

O PAF deve cumprir a modo "célere e econômico o objetivo de formalização definitiva do crédito tributário, sem deixar de assegurar a observância das garantias constitucionais elementares concernentes ao *procedural due process*"[682]. Para tanto, ele é dividido em quatro fases: a) de instauração; b) de preparação e instrução; c) de julgamento; d) e de recurso[683].

Caso não haja impugnação por parte do sujeito passivo, isso é, se transcorridos os 30 (trinta) dias dispostos no art. 160 do CTN para o exercimento do contraditório, o crédito tributário se considera devidamente constituído, valor esse que se torna exequível com a inscrição do débito em dívida ativa. Daí, finalmente, é possibilitado ao sujeito ativo da relação jurídica tributária ajuizar, se for o caso, execução fiscal para a cobrança do montante que lhe tem direito.

---

[679] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014. p. 427-428.
[680] CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 02.
[681] Art. 151 do CTN. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
[682] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro:* administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 273.
[683] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro:* administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 273.

3.1.3.2. Decadência e prescrição do crédito tributário

A decadência inicia o seu prazo de contagem, conforme inteligência do art. 173 do CTN[684], a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado – existindo, ainda, regra específica para os casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150, § 4º, do CTN[685]). CASSONE ressalta que durante o prazo para pagamento do crédito tributário, ou para impugnação pelo sujeito passivo, não flui o prazo de decadência, "pois não há mais o direito potestativo a ser exercido"[686]. O prazo da decadência flui, pois, até a notificação do sujeito passivo.

Já o prazo prescricional se inicia a partir do momento em face do qual não haja mais a possibilidade de o sujeito passivo impugnar o lançamento, ou seja, tem início quando o crédito tributário for constituído de *exigibilidade* – ao final, segundo PAULSEN, do processo administrativo fiscal[687] –; estiver, portanto, definitivamente constituído (art. 174 do CTN[688]). Tal interpretação é a utilizada pelo STJ conforme já decidido no REsp nº 112.0295 em grau de recurso repetitivo, relatado pelo então ministro de tal corte Luiz Fux[689].

A interrupção do fluido prescricional é matéria polêmica. A norma tributária (art. 174, parágrafo único, inciso I) dispõe que não basta o simples ajuizamento de Execução Fiscal no prazo quinquenal: há a necessidade de que ocorra o "despacho do juiz que ordena a citação".

---

[684] Art. 173 do CTN. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

[685] Art. 150 do CTN. 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. [...] § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[686] CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 29-30.

[687] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 274.

[688] Art. 174 do CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II - pelo protesto judicial; III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

[689] "A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1120295. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Usitécno Indústria e Comércio Ltda., julgado em 12 de maio de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=971699&num_registro=200901139645&data=20100521&formato=PDF >..

Todavia, o STJ possui o entendimento, formalizado no Recurso Repetitivo antes mencionado[690], segundo o qual a interrupção da prescrição retroage à data da propositura da ação, em analogia às regras do CPC, que, atualmente, estão dispostas no art. 802, parágrafo único[691].

3.2. CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS E FORMAIS

Os crimes tributários materiais, isso é, aqueles para os quais o resultado integra o próprio tipo penal[692], ou, noutra classificação, cuja realização do tipo incriminador tenha como consequência a lesão efetiva do bem jurídico[693], estão dispostos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90[694]. Assim, os delitos que, na sua forma fraudulenta (incisos do referido art. 1º),

---

[690] "13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN). 14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. 15. A doutrina abalizada é no sentido de que: 'Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. § 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição.' (Eurico Marcos Diniz de Santi, in 'Decadência e Prescrição no Direito Tributário', 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233) 16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1120295. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Usitécno Indústria e Comércio Ltda., julgado em 12 de maio de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=971699&num_registro=200901139645&data=20100521&formato=PDF >).

[691] Art. 802 do CPC. Na execução, o despacho que ordena a citação, desde que realizada em observância ao disposto no § 2º do art. 240, interrompe a prescrição, ainda que proferido por juízo incompetente. Parágrafo único. A interrupção da prescrição retroagirá à data de propositura da ação.

[692] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 224.

[693] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 308-309.

[694] Art. 1° da Lei nº 8.137/90. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

suprimirem ou reduzirem tributo, contribuição social e qualquer acessório são infrações materiais, pois o seu tipo penal apenas se configura quando houver o resultado dos verbos nucleares *supressão* ou *redução*. Sem tais resultados naturalísticos não há falar em crime fiscal material.

Por se tratarem de crime de resultado, ou seja, tendo em vista que são delitos que exigem a sonegação de tributo, está atualmente pacificado o entendimento segundo o qual há a necessidade de lançamento definitivo para a configuração do tipo penal do art. 1º, incisos I a IV, da Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária, conforme consolidado na Súmula Vinculante nº 24 (a qual será esmiuçada nos tópicos seguintes). É que como compete exclusivamente à Administração, através do lançamento, a verificação se o tributo é (ou não) devido e, em caso positivo, a liquidação do *quantum debeatur*, seria prudente aguardar o procedimento administrativo do lançamento, sob pena de o Judiciário conviver com decisões conflitantes entre o Fisco[695] – afetando, pois, a segurança jurídica.

Entretanto, a necessidade de lançamento definitivo para legitimar a denúncia não encontra sedimentação em se tratando de crimes previdenciários. Quanto à apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP[696]), o entendimento majoritário inclina-se para a aplicação da

---

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.

[695] HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 267.

[696] Art. 168-A do CP. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 1º Nas mesmas penas incorre quem deixar de: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – recolher, no prazo legal, contribuição ou outra importância destinada à previdência social que tenha sido descontada de pagamento efetuado a segurados, a terceiros ou arrecadada do público; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – recolher contribuições devidas à previdência social que tenham integrado despesas contábeis ou custos relativos à venda de produtos ou à prestação de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
III - pagar benefício devido a segurado, quando as respectivas cotas ou valores já tiverem sido reembolsados à empresa pela previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 2º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 3º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – tenha promovido, após o início da ação fiscal e antes de oferecida a denúncia, o pagamento da contribuição social previdenciária, inclusive acessórios; ou (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)

Súmula Vinculante nº 24, pois seria delito material. Assim foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal no Agravo Regimental no Inquérito nº 2.537-2[697] e pelos recentes julgados do Superior Tribunal de Justiça prolatados nos Agravos Regimentais nos Recursos Especiais nºs 1.416.220[698] e 1.644.719[699], no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 36.704[700] e no *Habeas Corpus* nº 257.721[701]. Portanto, nos crimes previdenciários, assim como ocorre nos delitos

---

[697] "APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA – CRIME – ESPÉCIE. A apropriação indébita disciplinada no artigo 168-A do Código Penal consubstancia crime omissivo material e não simplesmente formal. INQUÉRITO – SONEGAÇÃO FISCAL – PROCESSO ADMINISTRATIVO. Estando em curso processo administrativo mediante o qual questionada a exigibilidade do tributo, ficam afastadas a persecução criminal e - ante o princípio da não-contradição, o princípio da razão suficiente - a manutenção de inquérito, ainda que sobrestado" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Inquérito nº 2.537-2. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Pedro Wilson Guimarães; Josias Pedro Soares, julgado em 10 de março de 2008. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=533745 >).

[698] "[...] I – Os delitos de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, previsto nos arts. 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, ostentam natureza de delito material, consumando-se apenas na data da constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a ausência de comprovação da constituição do crédito impede o reconhecimento da justa causa para a ação penal [...]" (BRASIL. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.416.220. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Roberto Luis Vianna Silveira Filho, julgado em 12 de setembro de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1631939&num_registro=201303655980&data=20170920&formato=PDF >).

[699] "[...] Na linha da jurisprudência deste Tribunal Superior, o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, ostenta natureza de delito material. Portanto, o momento consumativo do delito em tela corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário, com o exaurimento da via administrativa (ut, (RHC 36.704/SC, Rel. Ministro FELIX FISCHER, Quinta Turma, DJe 26/02/2016). Nos termos do art. 111, I, do CP, este é o termo inicial da contagem do prazo prescricional. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.644.719. Agravante: Adilson Rodrigues dos Santos. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 25 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1606076&num_registro=201603332643&data=20170531&formato=PDF >).

[700] "[...] I – Na linha da jurisprudência deste Tribunal Superior, o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A, ostenta natureza de delito material. Portanto, o momento consumativo do delito em tela corresponde à data da constituição definitiva do crédito tributário, com o exaurimento da via administrativa.
II – In casu, a constituição definitiva do tributo apenas ocorreu depois do oferecimento da denúncia, o que torna inviável o prosseguimento da ação penal.
Recurso ordinário provido para determinar o trancamento do Processo nº 2009.71.00.004841-7" (BRASIL. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 36.704. Recorrente: Jorge Fernando Schneider. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 18 de fevererio de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1486313&num_registro=201300780313&data=20160226&formato=PDF >).

[701] "[...] 4. A jurisprudência desta Corte Superior, a partir do julgamento do AgRg no Inq 2.537/GO pelo Supremo Tribunal Federal, orientou-se no sentido de que o crime de apropriação indébita previdenciária, previsto no art. 168-A do CP, possui natureza de delito material, a exigir, para sua consumação, a ocorrência de resultado naturalístico consistente no efetivo dano à Previdência.
5. Tem-se, portanto, que o momento consumativo do delito em apreço não corresponde ao da supressão ou da redução do desconto da contribuição, mas sim ao momento da constituição definitiva do crédito tributário, com o exaurimento da via administrativa.
6. Decretada a nulidade do julgamento do recurso em sentido estrito na origem, e atos posteriores, verifica-se a ocorrência da prescrição da pretensão punitiva, extinguindo-se a punibilidade. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 257.721. Impetrante: Defensoria Pública da União. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 25 de novembro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1370831&num_registro=201202242138&data=20141216&formato=PDF >).

tributários, a contribuição social deve ser entendida como elemento normativo do tipo, cuja constituição é realizada em esfera própria (administrativa) e por autoridade competente (fiscal). É daí que haveria a necessidade de exaurimento da via administrativa para a intervenção penal, pois sendo o tributo (incluindo-se a contribuição social) "elemento constitutivo do tipo, este estaria prejudicado enquanto a administração fiscal não tivesse concluído sobre sua existência, constituindo o crédito pelo lançamento definitivo"[702].

Sem embargo, outra corrente sustenta que o delito insculpido no art. 168-A do CP seria de natureza formal, sendo prescindível o exaurimento da via administrativa para a sua configuração[703] – é a nominada, por BALTAZAR JUNIOR[704], *tese diferenciadora*. Esse entendimento é adotado, por exemplo, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região: *Habeas Corpus* nº 5043606-48.2017.404.0000[705], Embargos Infringentes e de Nulidade nº 5009809-39.2013.404.7205[706] e Apelações Criminais nºs 0014195-28.2007.404.7200[707], 5000966-55.2013.404.7118[708] e 5055152-57.2014.404.7000[709].

---

[702] PEREIRA, Eliomar da Silva. Crime Previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal. *Boletim IBCCRIM*, n. 158, jan. 2006.

[703] PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 343.

[704] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 167.

[705] "[...] 1. O crime de apropriação indébita previdenciária é formal, não sendo necessária a constituição definitiva do crédito tributário, se consumando com o não recolhimento da contribuição previdenciária descontada dos empregados na data do vencimento do prazo. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5043606-48.2017.404.0000. Impetrante: Marlon Avancini. Impetrado: Juízo Federal da 5ª Vara Federal de Blumenau, julgado em 29 de agosto de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9145010&termosPesquisados=168-a%7cformal%7capropriacao%7cindebita%7cprevidenciaria >).

[706] "[...] O crime tipificado no art. 168-A do Código Penal é formal, consumando-se na data do vencimento do prazo para recolhimento da contribuição previdenciária descontada dos empregados. A consumação do crime não depende, portanto, da constituição definitiva do crédito tributário, já que a simples realização do verbo nuclear 'deixar de repassar' o consuma. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos Infringentes e de Nulidade nº 5009809-39.2013.404.7205. Embargante: Frederico Werner Strauss. Embargado: Ministério Público Federal, julgado em 1º de junho de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9044187 >).

[707] "[...] Conforme entendimento deste Tribunal, o crime de apropriação indébita previdenciária é formal, consumando-se desde o momento em que o sujeito ativo não repassa valores retidos à previdência. Prescrição configurada com relação à parte dos fatos. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0014195-28.2007.404.7200. Apelante: Sérgio Campos de Almeida. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 24 de junho de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8813047 >).

[708] "[...] 1. Conforme entendimento deste Tribunal, o crime de apropriação indébita previdenciária é formal, consumando-se desde o momento em que o sujeito ativo não repassa valores retidos à previdência. Prescrição configurada com relação a parte dos fatos. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000966-55.2013.404.7118. Apelante: Ministério Público Federal. Apelado: Getulio Geremias Damo, julgado em 22 de março de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8733236 >).

[709] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5055152-57.2014.404.7000. Apelante: Mauricio Jose de Assis. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 08 de março de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8684942 >.

Também há divergência, por mais que diminuta, concernente à aplicabilidade da Súmula Vinculante nº 24 no crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A do CP)[710]. É dominante na jurisprudência e na doutrina que, em se tratando de sonegação de contribuição previdenciária, não há falar em justa causa para o exercício da ação penal "sem que esteja definitivamente encerrado o processo administrativo em questão"[711]. É que não haveria diferença estrutural[712] entre os delitos do art. 1º da Lei nº 8.137/90 e do art. 337-A do CP. Foi o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Recurso

---

[710] Art. 337-A do CP. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
I – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
[711] DARIVA, Paulo. *O Delito de Apropriação Indébita Previdenciária:* Crime de Omissão Material? Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 91.
[712] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 430.

Especial nº 1.416.220[713], nos Recursos Ordinários em *Habeas Corpus* nºs 40.411[714] e 24.876[715], no Agravo Regimental no Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 84.573[716] e no *Habeas Corpus* nº 169.994[717]. Quanto à sonegação de contribuição previdenciária, o entendimento do

---

[713] "[...] I – Os delitos de apropriação indébita previdenciária e de sonegação de contribuição previdenciária, previsto nos arts. 168-A e 337-A, ambos do Código Penal, ostentam natureza de delito material, consumando-se apenas na data da constituição definitiva do crédito tributário. Assim, a ausência de comprovação da constituição do crédito impede o reconhecimento da justa causa para a ação penal [...]" (BRASIL. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.416.220. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Roberto Luis Vianna Silveira Filho, julgado em 12 de setembro de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1631939&num_registro=201303655980&data=20170920&formato=PDF >).

[714] "[...] 1. Segundo entendimento adotado por esta Corte Superior de Justiça, os crimes de sonegação de contribuição previdenciária e apropriação indébita previdenciária, por se tratarem de delitos de caráter material, somente se configuram após a constituição definitiva, no âmbito administrativo, das exações que são objeto das condutas (Precedentes). [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 40.411. Recorrente: Santiago Pereira Nunes Perez. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 23 de setembro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1351398&num_registro=201302850408&data=20140930&formato=PDF >).

[715] "[...] 1. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o entendimento alinhavado na Súmula Vinculante n.º 24 do Supremo Tribunal Federal aplica-se ao crime descrito no art. 337-A do Código Penal, cuja caracterização, em razão de sua natureza material, depende da constituição definitiva do valor sonegado. Precedentes.
2. No caso, depreende-se dos documentos juntados aos autos que ainda não houve análise dos recursos apresentados contra a Decisão-Notificação n.º 45.20.30.25.00/0191/2077, que julgara procedente a NFDL n.º 37.060.439-3.
3. Caso a conclusão aqui alcançada se desse no bojo do recurso próprio, qual seja, o recurso especial, a consequência não seria outra que não a absolvição dos recorrentes. Contudo, como tal juízo tem sido reiteradamente vedado por esta Corte na via estreita do habeas corpus ou do recurso ordinário em habeas corpus, por demandar, necessariamente, revolvimento do conjunto fático-probatório, a melhor solução é a concessão da ordem a fim de trancar a ação penal. Precedentes.
4. Recurso ordinário a que se dá provimento a fim de trancar a Ação Penal n.º 2008.72.05.000291-5" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 24.876. Recorrentes: Rafael Rolow; Thiago Rodrigo Girardi Waldrich; Marlise Girardi Waldrich; Larissa Priscila Girardi Waldrich. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 14 de fevereiro de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1121777&num_registro=200802520499&data=20120319&formato=PDF >).

[716] "[...] 1. De acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o crime de sonegação previdenciária, descrito no art. 337-A do Código Penal, em razão de sua natureza material, somente se caracteriza após a constituição definitiva, na esfera administrativa, do crédito sonegado. 2. In casu, o lançamento definitivo do crédito previdenciário representado pela NFLD n. 35.404.752-3 se consolidou apenas em 16.12.2003, ou seja, em momento posterior à instauração da ação penal que imputava ao ora agravado a prática de crime de sonegação previdenciária (28.11.2002), razão pela qual há de ser mantida hígida a decisão de extinção da Ação Penal n. 2002.34.00.040289-0 somente em relação à referida NFLD n. 35.404.752-3. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 84.573. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Luiz Estevão de Oliveira Neto, julgado em 11 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1242716&num_registro=200701320574&data=20130618&formato=PDF >).

[717] "[...] 1. Segundo entendimento adotado por esta Corte Superior de Justiça, o crime de sonegação de contribuição previdenciária, por se tratar de delito material, somente se configura após a constituição definitiva, no âmbito administrativo, das exações que são objeto das condutas (Precedentes).
2. No caso dos autos, a investigação policial em detrimento do paciente iniciou-se mesmo sem a comprovação da constituição definitiva da contribuição previdenciária tida por sonegada, circunstância que, por si só, evidenciaria o constrangimento ilegal apontado na impetração.
3. Embora o Tribunal de origem tenha consignado que o referido óbice já não se encontraria mais presente na hipótese, em razão da desistência por parte da empresa gerenciada pelo paciente dos recursos administrativos

Tribunal Regional Federal da 4ª Região, ao contrário do delito referente ao art. 168-A do CP, encontra-se alinhado com o da Corte Superior, reconhecendo que o crime do art. 337-A do CP é de natureza material, sendo necessário, para a sua configuração, o lançamento definitivo do tributo: Apelações Criminais nºs 5000981-27.2013.404.7214[718], 5010742-15.2013.404.7107[719], 5009663-98.2013.404.7204[720] e 5006702-96.2013.404.7201[721].

---

interpostos contra os lançamentos que são alvo da investigação em apreço, é certo que tal providência é pressuposto essencial para se aderir ao parcelamento previsto na Lei 11.941/2009, conforme o disposto no artigo 13, *caput* e § 3º, da Portaria Conjunta PGFN/RFB 6, de 22 de julho de 2009, a qual regulamenta o aludido diploma legal.
4. Depreende-se, portanto, que sem a desistência dos recursos interpostos no âmbito administrativo, os quais eram aptos a postergar a constituição definitiva das contribuições tidas por sonegadas, o pedido de parcelamento feito não poderia ser acatado, em razão do que preceitua o citado comando normativo.
5. Não se mostra razoável aceitar que a desistência dos recursos administrativos interpostos na presente hipótese legitime o Estado a continuar os atos investigativos para a colheita de elementos de informação para posterior ação penal, já que existe um pedido de parcelamento perante a autoridade fazendária, o qual foi acolhido, consoante noticiado pela Secretaria de Receita Federal, circunstância que impõe a suspensão do inquérito policial instaurado na origem, que só poderá ser retomado caso a empresa da qual o paciente é diretor seja excluída do programa de parcelamento previsto na Lei 11.941/2009.
6. Habeas corpus não conhecido. Ordem concedida de ofício para sobrestar o andamento do inquérito policial instaurado contra o paciente, até que haja a quitação ou eventual exclusão do programa de parcelamento previsto na Lei 11.941/2009" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 169.994. Impetrante: Homero Junger Mafra e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 5ª Região, julgado em 09 de abril de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1223153&num_registro=201000728617&data=20130424&formato=PDF >).

[718] "[...] Os crimes dos artigos 337-A, do CP, e 1º, I, da Lei nº 8.137/90, de acordo com a Súmula Vinculante nº 24 do STF, não se tipificam antes do lançamento definitivo do tributo, bem como somente nesse momento inicia a contagem da prescrição. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000981-27.2013.404.7214. Apelante: Luis Carlos Rics. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 09 de maio de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8887654 >).

[719] "[...] 1. Haja vista que os crimes materiais contra a ordem tributária apenas se tipificam com o lançamento, segundo ensinamento da Súmula Vinculante 24, e tendo em conta que com o encerramento do processo administrativo-fiscal torna-se definitivo o crédito revisado de ofício (artigo 201 do CTN), a consumação do delito de sonegação ocorre com o transcurso do prazo regulamentar concedido em sede administrativa para pagamento do débito, após o esgotamento da via recursal. Prescrição parcial. 2. Comprovadas a materialidade e autoria do crime de sonegação de contribuição previdenciária. 3. Os delitos insculpidos nos artigos 337-A do Código Penal e do artigo 1º da Lei 9.237/90 requerem para sua consumação o dolo genérico. Havendo, contudo, dúvida razoável acerca da vontade livre e consciente de praticar a conduta do acusado, a absolvição é medida de rigor. Inteligência do princípio in dubio pro reo" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5010742-15.2013.404.7107. Apelante: Raul Schiochet. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 08 de fevereiro de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8394797 >).

[720] "DIREITO PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 337-A DO CP. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. [...] A supressão e a redução de tributos podem ser demonstradas a partir do processo administrativo fiscal, bastando prova do lançamento e da constituição definitiva do crédito. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5009663-98.2013.404.7204. Apelante: Silvio Juares Possamai Della. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 27 de junho de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8830819 >).

[721] "[...] 1. Haja vista que os crimes materiais contra a ordem tributária apenas se tipificam com o lançamento, segundo ensinamento da Súmula Vinculante 24, e tendo em conta que com o encerramento do processo administrativo-fiscal torna-se definitivo o crédito revisado de ofício (artigo 201 do CTN), a consumação do delito de sonegação previdenciária também ocorre com o transcurso do prazo regulamentar concedido em sede administrativa para pagamento do débito, após o esgotamento da via recursal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional

A incidência da Súmula Vinculante nº 24 ao crime de apropriação indébita previdenciária – conquanto represente a assimilação dominante – não é matéria unânime. Veja-se que o Supremo Tribunal Federal entendeu, na relatoria do Ministro Gilmar Mendes, que a ausência do exaurimento da via administrativa é hipótese que enseja o trancamento da ação penal apenas em relação ao crime tributário material, não impedindo o prosseguimento da persecução penal quanto ao delito previsto no art. 337-A do CP (*Habeas Corpus* nº 89.965)[722]. Outrossim, há decisões – é certo que mais antigas – do Superior Tribunal de Justiça seguindo a mesma linha argumentativa, como os *Habeas Corpus* nºs 86.783[723] 49.035[724].

Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5006702-96.2013.404.7201. Apelantes: Agenor Alves Pereira; Ricardo Schmidt. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 14 de setembro de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8205661 >).

[722] "Habeas Corpus. 1. Pedido de trancamento da ação penal. 2. Crimes de: i) falsidade ideológica (CP, art. 299); ii) sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337-A); iii) evasão de divisas (Lei nº 7.492/1986, art. 22, *caput*; e art. 22, segunda parte do parágrafo único); iv) lavagem de bens e valores (Lei nº 9.613/1998, art. 1º, inciso VI; e § 2º, inciso II); v) gestão fraudulenta de instituições financeiras; vi) frustração a direitos trabalhistas; vii) formação de quadrilha (CP, art. 288); e viii) sonegação fiscal (Lei nº 8.137/1990, art. 1º, I e art. 2º, I). 3. Alegações da defesa: a) falta de justa causa para a persecução penal quanto ao crime de sonegação fiscal pela inexistência do procedimento administrativo prévio para a sua apuração e; b) inépcia da denúncia oferecida pelo Parquet Federal em desfavor do paciente. 4. Descrição das etapas do procedimento administrativo e dos desdobramentos do processo administrativo-fiscal. No caso concreto, não há elementos que indiquem a existência de crédito definitivamente constituído em face do paciente. Não há, nos autos, indício de procedimento que tenha se exaurido de modo definitivo perante a instância administrativo-fiscal. Com relação aos delitos de sonegação fiscal que ainda não tenham sido devidamente apreciados, de modo definitivo, na instância administrativo-fiscal, configura-se patente situação de constrangimento ilegal apta a ensejar o deferimento da ordem, nos termos dos precedentes firmados por esta Corte (ADI nº 1.571/DF, de minha relatoria, Pleno, maioria, DJ 30.04.2004; HC nº 84.423/RJ, Rel. Min. Carlos Britto, Primeira Turma, por maioria, DJ 24.09.2004; HC nº 85.207/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, unânime, DJ 29.04.2005; HC nº 81.611/DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, maioria, DJ 13.05.2005; e HC nº 85.949/MS, Primeira Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia, ordem parcialmente deferida, unânime, DJ 06.11.2006). 5. Não obstante o reconhecimento de falta de justa causa para a apuração dos crimes tributários, no caso, a peça acusatória descreveu a ocorrência, ao menos em tese, de outros delitos. Não é possível declarar a peça acusatória como inepta porque os fatos criminosos estão narrados, bem como as suas circunstâncias, assim como estão presentes a qualificação do acusado e a classificação dos crimes, nos termos do art. 41 do CPP. 6. Ordem parcialmente concedida para que a ação penal instaurada na origem seja trancada **tão-somente com relação aos delitos de sonegação fiscal** (Lei nº 8.137/1990, art. 1º, inciso I e art. 2º, I) que ainda estejam em discussão no âmbito administrativo-fiscal, **sem prejuízo, porém, de que a persecução penal persista com relação aos demais tipos imputados** ao paciente na denúncia" [grifo nosso] (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 89.965. Impetrante: Marcellus Glaucus Gerassi Parente. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 06 de fevereiro de 2007. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=409332 >).

[723] "[...] 1. Nos crimes de sonegação e apropriação indébita previdenciária, por serem crimes formais (não exigem para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a previdência, restando caracterizado com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição), o não-esgotamento da via administrativa não é condição de procedibilidade, existindo, nesse caso, total independência das esferas administrativa e penal.

2. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça.

3. Ordem denegada" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 86.783. Impetrante: Alberto Zacharias Toron e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 12 de fevereiro de 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=752591&num_registro=200701614227&data=20080303&formato=PDF >).

[724] "[...] 1. Nos crimes de sonegação e apropriação indébita previdenciária, por serem crimes formais (não exigem para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano para a previdência, restando

Doutra banda, não são todos os delitos tributários dispostos na legislação penal que podem ser considerados crimes materiais ou de resultado. É o caso, por exemplo, dos crimes fiscais previstos no art. 2º da Lei nº 8.137/90[725]. Veja-se que a redação do inciso I do referido dispositivo é bastante semelhante com a do inciso I do art. 1º da mesma legislação. Todavia, ambos os delitos não se confundem. A diferenciação mais aceita é no sentido de que o crime fiscal do art. 2º é formal, pois não exige a efetiva supressão ou redução de tributo para a sua consumação[726]; a consumação, pois, é antecipada "e, portanto, tais crimes não dependem da ocorrência de resultado"[727]. BALTAZAR JUNIOR explica com clareza o porquê de, por exemplo, o tipo penal do inciso I do art. 2º ser considerado formal: "sempre que o tipo for construído com expressões tais como *para, com o fim de, a fim de* etc., a elementar que se seguir constitui elemento subjetivo do tipo"[728]. Assim, basta que o agente tenha a finalidade de supressão ou redução do tributo, sendo desnecessário que o "que está descrito depois da preposição efetivamente se concretize para consumar o crime"[729]. KERN aduz que o "dolo específico ('para eximir-se do pagamento de tributo') não significa o mesmo que prever um resultado para o fato punível, constituindo apenas em elemento subjetivo do tipo"[730]. Noutras palavras, é prescindível causar prejuízo ao Fisco em se tratando de crime formal contra a ordem tributária. Essa é a razão pela qual se costuma dizer que o inciso I do art. 2º é a forma tentada

---

caracterizado com a simples supressão ou redução do desconto da contribuição), o não-esgotamento da via administrativa não é condição de procedibilidade, existindo, nesse caso, total independência das esferas administrativa e penal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 49.035. Impetrante: Arody Cordeiro Herdy. Impetrado: Primeira Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 19 de abril de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=685202&num_registro=200501743750&data=20070514&formato=PDF >).

[725] Art. 2° da Lei nº 8.137/90. Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

[726] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 858.

[727] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 164.

[728] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 858.

[729] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 858.

[730] KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes contra A Ordem Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 60.

do art. 1º, conforme entende a jurisprudência[731]. É dizer, se houver sonegação capitula-se o fato no art. 1º; em não havendo, enquadra-se no art. 2º.

O Ministro Sepúlveda Pertence, relator do Habeas Corpus nº 81.611 – o qual serviu de precedente representativo para a Súmula Vinculante nº 24 –, emitiu voto claro no sentido de que o crime do art. 1º da Lei 8.137/90 é de resultado, portanto material, sendo que o delito do art. 2º é de mera conduta, então formal[732] – indo contra parecer da Procuradoria o qual entendia que ambos os crimes seriam formais.

Por ser desnecessária a configuração de crédito tributário para tipificar as condutas formais contra a ordem tributária, a jurisprudência vê como dispensável o lançamento definitivo para o oferecimento da denúncia. Esse é o entendimento do STF sobre o tema[733]. Há, entretanto, julgado do STJ em sentido contrário representando uma construção pretoriana minoritária a respeito do tema[734].

---

[731] PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SUBSIDIARIEDADE DO DELITO DO ART. 2º DA LEI Nº 8.137/90 EM RELAÇÃO AO DO ART. 1º. - A omissão de informação às autoridades fazendárias, com a finalidade de eximir, total ou parcialmente, o pagamento de tributo, pode caracterizar, em princípio, tanto o delito capitulado no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, quanto a infração penal prevista no art. 2º, I, do mesmo diploma legal. A distinção farse-á, unicamente, em razão da existência de resultado danoso ao erário. Enquanto o ilícito do art. 1º (crime material) somente se perfectibiliza com a supressão ou com a redução efetiva do tributo, o do art. 2º (crime meramente formal) aperfeiçoa-se independentemente de prejuízo concreto para o fisco, bastando o intuito do agente em lesar os cofres públicos (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2003.04.01.046597-3. Apelante: Lauro Garcia do Amaral Junior. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 27 de julho de 2005. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200304010465973&dataPublicacao=27/07/2005 >.

[732] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 105.

[733] Embargos de declaração. Efeitos infringentes. Admissibilidade excepcional. Necessidade de intimação da parte embargada para contra-razões. Art. 2º, inc. I, da Lei nº 8.137/90. Crime formal. Desnecessidade de conclusão do procedimento administrativo para a persecução penal. Visando os embargos declaratórios à modificação do provimento embargado, impõe-se, considerado o devido processo legal e a ampla defesa, a ciência da parte contrária para, querendo, apresentar contra-razões. O tipo penal previsto no artigo 2º, inc. I, da Lei 8.137/90, é crime formal e, portanto, independe da consumação do resultado naturalístico correspondente à auferição de vantagem ilícita em desfavor do Fisco, bastando a omissão de informações ou a prestação de declaração falsa, não demandando a efetiva percepção material do ardil aplicado. Dispensável, por conseguinte, a conclusão de procedimento administrativo para configurar a justa causa legitimadora da persecução. Embargos declaratórios providos (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso em Habeas Corpus nº 90532. Embargante: Ministério Público Federal. Embargado: Maria Francisca Alves Souza, julgado em 23 de setembro de 2009. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=605430 >).

[734] Crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal). Esfera administrativa (Lei nº 9.430/96). Processo administrativo (inexistência). Recebimento da denúncia (impossibilidade). 1. A propósito da natureza e do conteúdo da norma inscrita no art. 83 da Lei nº 9.430/96, o prevalente entendimento é o de que a condição ali existente é condição objetiva de punibilidade. 2. Na inexistência de processo administrativo no qual se discuta a exigibilidade de crédito tributário, não há falar em procedimento penal, menos ainda em recebimento de denúncia ofertada. 3. Ainda que possua natureza formal a prática atribuída ao paciente – aquela descrita no art. 2º, I, da Lei nº 8.137/90 –, em casos que tais, de igual forma, o procedimento penal não prescinde do prévio esgotamento da esfera administrativa, ou seja, também se faz necessária a constituição definitiva do crédito tributário. 4. Ordem

Não faltam críticas quanto ao entendimento esposado pela Corte Suprema. Na visão de MACHADO, a exigência de prévio exaurimento da via administrativa não decorre somente em razão de se tratar de crime material, pois da constatação do inadimplemento de obrigações tributárias acessórias decorre o dever de lançar a multa correspondente, atividade essa a qual é igualmente de competência privativa da Administração. Assim, na visão do autor, os crimes formais tributários também decorrem da necessidade do lançamento, que, em caráter definitivo, afirmará "a existência daquela conduta que enseja o lançamento da multa e que a rigor é a mesma que configura o tipo penal de que se cuida"[735].

Além do mais, o referido jurista[736] complementa o seu ponto fazendo alusão ao art. 83 da Lei nº 9.430/96[737], pois tal dispositivo determina que a representação fiscal para fins penais seja encaminhada ao Ministério Público após o lançamento definitivo nos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90. Sobre esse ponto, o Ministro Sepúlveda Pertence, quando do julgamento do Habeas Corpus nº 81.611, refutou que tal dispositivo da Lei nº 9.430/96 condicionasse a legitimação do Ministério Público para a ação penal pública por crimes contra a ordem tributária, pois "os requisitos de procedibilidade não se presumem, mas reclamam expressa determinação legal", que não se contém em tal dispositivo, pois nele somente se fixa o momento "a partir do qual se faz obrigatória para a autoridade fiscal a remessa da **notitia criminis** ao Ministério Público [grifos originais][738]". Na visão do Ministro, impedir o exercício da ação penal antes do exaurimento da via administrativa não se trata de subordinar a denúncia à prévia certeza de todos os elementos de fato necessários à sua procedência, senão de uma hipótese extraordinária em que, "quando não a tipicidade, a punibilidade da conduta do

---

de habeas corpus concedida para serem subtraídos da denúncia os crimes contra a ordem tributária (arts. 1º, I, e 2º, I, da Lei nº 8.137/90) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 73.353. Impetrante: João Costa Ribeiro Filho. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 06 de maio de 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=720292&num_registro=200602828864&data=20081124&formato=PDF >).

[735] MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 279.

[736] MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 279.

[737] Art. 83, *caput*, da Lei nº 9.430/96. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

[738] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 102.

agente – malgrado típica – está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal"[739].

ANDRADE FILHO é outro crítico frente ao entendimento da Súmula Vinculante nº 24. Para o jurista, não é razoável que certas condutas prescindam de processo administrativo; "afinal, esse juízo cabe exclusivamente à lei processual administrativa que não pode ser seletiva a despeito da necessidade de se considerar as particularidades de cada caso"[740]. Noutras palavras, o autor vê com maus olhos a possibilidade de abertura de processo penal sem o exaurimento da via administrativa, isto é, sem que o credor diga, dentro do devido processo legal, "se a exigência tributária é pertinente, se o *quantum* é o constante do auto de infração ou cifra menor"[741].

Outra crítica a qual merece destaque consiste na não contemplação, na Súmula Vinculante nº 24, da modalidade típica do inciso V do art. 1º e seu parágrafo único da Lei nº 8.137/90. Há diversos doutrinadores[742] que não concordam com a desnecessidade de exaurimento da via administrativa para tornar típica a conduta do inciso V e do seu parágrafo único. É que, segundo BITENCOURT, todos os incisos do art. 1º são meios para suprimir ou reduzir tributo, ou seja, são eles crimes materiais. Não são, no caso, tipos penais autônomos, senão, simplesmente, formas "de realização do crime previsto no *caput*"[743].

3.3. ANÁLISE DO JULGAMENTO DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24

3.3.1. Informações iniciais

Os Ministros que compunham a análise da Súmula Vinculante nº 24, ou seja, os Magistrados os quais estiveram presentes e participaram da sessão do dia 02 de dezembro de

---

[739] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 113.

[740] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 165.

[741] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 165. Nesse mesmo sentido: STOCO, Tatiana de Oliveira; STOCO, Rui. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 338; BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. Crimes Contra A Ordem Tributária. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 148.

[742] "Não vejo razão para excluir da aplicação da Súmula [Vinculante nº 24] o delito do inc. V do art. 1º da Lei 8.137/90" (BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 828).

[743] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 148.

2009, foram os Ministros Gilmar Mendes, Presidente, Celso de Mello, Marco Aurélio, Cezar Peluso (proponente da Súmula Vinculante), Carlos Britto, Joaquim Barbosa, Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Dias Toffoli e as Ministras Ellen Gracie e Cármen Lúcia[744]. A então proposta de Súmula Vinculante possuía como precedente representativo o *Habeas Corpus* nº 81.611, assim ementado:

> 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. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - 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 (L. 9249/95, 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. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo[745].

A proposta foi negada pelos Ministros Joaquim Barbosa e Marco Aurélio e pela Ministra Ellen Gracie; foi aprovada, pois, por maioria. Nas linhas seguintes, serão separados os trechos mais importantes das discussões travadas entre os julgadores, algumas separadas em subtópicos para fins metodológicos os quais, acreditamos, proporcionará uma melhor assimilação do tema.

3.3.2. Lançamento definitivo do tributo e a polêmica da prescrição penal

O debate se inicia com uma pontuação explanada pela Ministra Ellen Gracie, como se assinalasse para uma “preliminar”, a fim de que fosse inclusa na análise da Súmula Vinculante a matéria atinente à prescrição do crime tributário, levando-se em conta que ele apenas se tipificaria com o lançamento definitivo do tributo. Em suma, quis acrescentar ao

---

[744] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 61.

[745] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >.

debate a questão da prescrição; deixar claro os seus marcos inicial, suspensivo e interruptivo, ou seja, de qual forma seria afetada a prescrição do crime tributário dada a necessidade de exaurimento administrativo prévio à tipificação[746].

O Ministro Cezar Peluso não concordou com tal proposição, pois a discussão atinente à prescrição do crime tributário seria matéria para além do alcance da proposta de Súmula Vinculante, pois esta estaria delimitada à definição quanto ao momento da tipificação de delito material contra a ordem tributária. Se fosse o caso (de discutir a prescrição) que se fizesse noutro momento, pois a matéria estaria em aberto para *ser rediscutida*[747]. De forma irônica, a Ministra Ellen Gracie, então, replicou: "Ou seja, vai deixar toda a magistratura na dúvida com relação à matéria"[748]. E o Ministro Cezar Peluso assim a rebateu, de forma mais filosófica: "A magistratura não tem dúvida só sobre isso, tem dúvida permanente sobre tudo, questiona tudo"[749].

Posteriormente, o Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto, foi contra a aprovação da Súmula Vinculante, justamente por causa da omissão do entendimento quanto à matéria atinente à prescrição[750]. O Julgador ressaltou que, nos seus precedentes anteriores à sumulação do assunto, entendia que o curso prescricional do crime tributário permaneceria suspenso enquanto obstada a propositura de processo penal "pela falta do lançamento definitivo"[751]. No

---

[746] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 16.

[747] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 16.

[748] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 17.

[749] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 17.

[750] O Ministro Joaquim Barbosa ainda expôs outro motivo para o qual não aprovou a então proposta de Súmula Vinculante, fundamentos esses que trazemos a lume: "Em primeiro lugar, porque [não aprovar a redação da Súmula Vinculante], em princípio, entendo que a matéria penal não é vocacionada à sumulação em caráter vinculante. Com o passar do tempo, e em razão da multifacetariedade intrínseca do fenômeno criminal, haverá, sem dúvida, uma tendência inevitável à obsolescência da súmula e à consequente necessidade, para esta Corte, de revogá-la ou de proceder às sucessivas clarificações" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 30).

[751] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: <

decorrer da discussão da Súmula, o referido Ministro ainda interveio no voto do seu colega Carlos Britto ao chamá-lo atenção para a omissão da proposta de Súmula quanto ao tratamento a ser dado à prescrição do crime tributário material: "Se nada dissermos sobre isso, nós estaremos semeando a dúvida aos escalões inferiores da Justiça"[752].

Em resposta à indagação do Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Cezar Peluso disse que tais premissas expostas pelo seu colega demonstravam que "a questão da prescrição é duvidosa. Por isso mesmo não é objeto de súmula. O dia que pacificarmos nós aprovamos a súmula"[753]. Contestando, o Ministro Joaquim Barbosa salientou novamente que a Súmula, ao omitir a matéria prescricional, vai lançar dúvida no Judiciário e que tal tópico já vinha sendo analisado em vários precedentes, maneira pela qual não via razões "para omiti-lo da súmula"[754]. Replicando, o Ministro Cezar Peluso reiterou os argumentos segundo os quais a dúvida é intrínseca aos operadores do Direito e que a questão da prescrição, por ser estranha à matéria da então Proposta de Súmula Vinculante, poderia ser objeto doutro procedimento de sumulação – o que também foi sustentado pelo Ministro Ricardo Lewandowski[755]. Irresignado, o Ministro Joaquim Barbosa assim concluiu: "Estão sumulando pela metade"[756].

Posteriormente, o Ministro Cezar Peluso ainda afirmou que a matéria atinente à prescrição era matéria infraconstitucional, de modo que não poderia ser objeto de Súmula Vinculante[757], o que foi ratificado pelo Ministro Ricardo Lewandowski: Súmula Vinculante

---

http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 31.

[752] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 36.

[753] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 37.

[754] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 37.

[755] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 37.

[756] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 37.

[757] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 41.

"diz respeito a decisões reiteradas em matéria constitucional"[758]. Independentemente dos argumentos de ambos os Ministros, o Ministro Joaquim Barbosa seguiu referindo que "[...] a súmula, a proposta, tal como formulada, é incompleta e trará, sim, problemas nas instâncias inferiores"[759]. Mostrando bastante esforço em convencer os seus colegas de Corte, o Ministro Joaquim Barbosa, complementando o seu voto, leu a parte final da ementa do habeas corpus nº 81.611, o qual, como dito anteriormente, consiste no precedente representativo da Súmula Vinculante nº 24. Eis o trecho destacado pelo Magistrado:

> [...] 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

Após a leitura de tal enunciado, o Ministro Joaquim Barbosa salientou que a matéria da prescrição já estaria, inclusive, disposta no precedente representativo, de modo que a Súmula não poderia se omitir a respeito[760]. O fato é que a discussão mostrou que o Tribunal não estava pacificado quanto à matéria da prescrição, ao menos de forma segura (a contribuir com a segurança jurídica). Essa foi a razão pela qual a Ministra Ellen Gracie e o Ministro Marco Aurélio votaram contra a proposta da Súmula Vinculante. A Ministra ressaltou que o instrumento jurídico da súmula deve ser usado *com economia*, principalmente em se tratando de matéria penal. É que, para ser transmitida segurança jurídica, a Súmula Vinculante deve ser

> escrita em mármore para ser permanente, perene, para demonstrar rumos para o futuro. É evidente que até as pedras de mármore caem dos edifícios mais ilustres e que modificam e que se alteram. No entanto, ela não pode partir, ela não pode ter como ponto inicial, uma necessidade de alteração[761].

---

[758] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 41. O Ministro Ricardo Lewandowski ratifica sua posição à fl. 53.

[759] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 42.

[760] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº46 .

[761] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº43 .

Em premissa semelhante, o Ministro Marco Aurélio sustentou que em se tratando de edição de Súmula Vinculante "é preciso marchar com a maior segurança possível, sob pena de desacreditarmos até mesmo esse instrumental", principalmente por conta de, após a edição do verbete, "passa-se, às vezes, à lei do menor esforço, à observância que, em certas situações, mostra-se imprópria"[762].

Talvez após tanta discussão sobre o tema, o Ministro Carlos Britto começou a esboçar sinais de que estava compreendendo que a não averbação da matéria da prescrição na Súmula Vinculante poderia causar insegurança jurídica. Tanto é que, após o voto do Ministro Marco Aurélio, aquele Ministro interviu fazendo uma nova proposta:

> Eu queria fazer uma proposta. Nós determinaríamos a suspensão do prazo prescricional enquanto o processo administrativo não estivesse... [definitivamente constituído][763].

Em reposta, o Ministro Cezar Peluso asseverou que, sem o lançamento definitivo, a prescrição penal também não se iniciaria, o que foi ratificado pelo Ministro Gilmar Mendes: "Não há como iniciar-se, esse é o pressuposto"[764]. Após tal intervenção, o Ministro Cezar Peluso afirmou que esta é uma postura (suspender o prazo prescricional penal até o lançamento definitivo) "mais favorável à administração pública. Porque não começa o curso da prescrição. É o que mais beneficia a administração"[765]. Ainda, aduziu que a suspensão da prescrição até o exaurimento da via administrativa "é consequência inexorável da tese" [de que só há falar em tipicidade de crime tributário material após o lançamento definitivo]:

---

[762] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 49.

[763] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 51.

[764] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 51.

[765] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 52.

> Se não há crime ainda, não começa a prescrição. A administração pública pode, depois de definido o lançamento, a todo o tempo desencadear a ação penal. [...] É consequência necessária da tese[766].

O Ministro Gilmar Mendes, para aclarar a matéria relativa à prescrição, elencou que se o art. 111, I, do CP[767], prevê que a prescrição começa a correr do dia em que o crime se consumou e, levando em consideração que o delito fiscal material só se tipifica com o lançamento definitivo, o marco prescricional inicial conta-se a partir de exaurida a via administrativa e quando enquadrado o fato dentre as hipóteses legais dos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/90[768].

Daí, o Ministro Carlos Britto asseverou que, portanto, a Súmula não favorecia a impunidade "por nenhum modo"[769] e o Ministro Dia Toffoli suplementou tal argumentação ao concluir que, pelo contrário, "favorece a atividade persecutória". O Ministro Carlos Britto, então, alertou: "Minha preocupação era essa".

A Súmula acabou sendo aprovada, por maioria, sem menção alguma à prescrição. Entretanto, a preocupação externada pelo Ministro Carlos Britto não deve ser deixada de lado. Veja-se que, com base em tal entendimento sumulado – vale dizer, não se tipifica crime material contra a ordem tributária sem o lançamento definitivo – abra-se margem para um prazo de prescrição quase *ad aeternum*. Vejamos.

3.3.2.1. A problemática da prescrição do crime tributário material

O prazo de decadência em se tratando de lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN) inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Supondo que, hipoteticamente, tenha ocorrido o fato gerador proveniente não apenas do não pagamento do débito tributário, senão, também, de ato de supressão de tributo

---

[766] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 53.

[767] Art. 111 do CP. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr:
I - do dia em que o crime se consumou.

[768] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 56.

[769] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 56.

(ou seja, de crime tributário), em abril de 2017. O primeiro dia do exercício seguinte será 1º de janeiro de 2018. Somente a partir de janeiro de 2018 contar-se-á, a começar do zero, os cinco anos de decadência.

Conforme vimos no tópico 2.1.3.2, a decadência flui até a *notificação* do sujeito passivo quanto ao lançamento. Suponha-se, então, que tal *notificação* tenha ocorrido em dezembro de 2022 (portanto, dentro do prazo decadencial). A partir da *notificação*, o sujeito passivo possui uma série de mecanismos jurídicos voltados à discussão do crédito tributário, como inicialmente a impugnação, a qual deve ser formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar no prazo de 30 dias (art. 15 do Decreto nº 70.235/72)[770]. Com a protocolização da impugnação, dá-se início a um PAF (arts. 14 do Decreto nº 70.235/72[771] e 5º[772] e 6º[773] da Lei nº 9.784/99).

Após a decisão em primeira instância da impugnação, o sujeito passivo possui o direito de interpor *recurso voluntário*, igualmente no prazo de 30 dias (art. 33 do Decreto nº 70.235/72[774]), sendo que o mesmo prazo é facultado ao Procurador da Fazenda Nacional para apresentar contrarrazões ao *recurso voluntário* (art. 48, § 2º, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15[775]).

No âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão de julgamento em segunda instância, os prazos são de 15 dias para a interposição do *recurso especial* para o Conselho Superior de Recursos Fiscais (art. 37, § 2º, do Decreto nº 70.235/72[776])

---

[770] Art. 15 do Decreto nº 70.235/72. 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.

[771] Art. 14 do do Decreto nº 70.235/72. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

[772] Art. 5º da Lei nº 9.784/99. O processo administrativo pode iniciar-se de ofício ou a pedido de interessado.

[773] Art. 6º da Lei nº 9.784/99. O requerimento inicial do interessado, salvo casos em que for admitida solicitação oral, deve ser formulado por escrito e conter os seguintes dados: I - órgão ou autoridade administrativa a que se dirige; II - identificação do interessado ou de quem o represente; III - domicílio do requerente ou local para recebimento de comunicações; IV - formulação do pedido, com exposição dos fatos e de seus fundamentos; V - data e assinatura do requerente ou de seu representante.
Parágrafo único. É vedada à Administração a recusa imotivada de recebimento de documentos, devendo o servidor orientar o interessado quanto ao suprimento de eventuais falhas.ão oral, deve ser formulado por escrito e conter os seguintes dados:

[774] Art. 33 do Decreto nº 70.235/72. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

[775] Art. 48 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15. Será disponibilizada, mensalmente ao Procurador da Fazenda Nacional a relação dos novos processos ingressados no CARF. [...] §2º Fica facultado ao Procurador da Fazenda Nacional apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da disponibilização dos processos requisitados, contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício.

[776] Art. 37 do Decreto nº 70.235/72. O julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. [...] § 2º Caberá recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de 15 (quinze) dias da ciência do acórdão ao interessado: II – de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, turma de Câmara, turma especial ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

ou para apresentar contrarrazões e de 05 dias para a oposição de embargos de declaração (art. 65, § 1º, da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15[777]). Há, também, a possibilidade de interposição de recurso de agravo (art. 71 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15[778]).

Ainda, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 impõe que é "obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte". Assim, a partir da impugnação do PAF deverá a Delegacia de Julgamento julgá-la no prazo de 360 dias a contar de seu protocolo. Sucessivamente, "em havendo recurso voluntário dessa decisão, reinicia-se o prazo de 360 dias a partir do protocolo recursal, o mesmo sucedendo para a hipótese de interposição de recurso especial administrativo"[779]. Ou seja, o prazo de 360 dias não consiste no prazo final para o julgamento definitivo do PAF, "mas é o prazo que se renova em cada nova

---

[777] Art. 65 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.
§1º Os embargos de declaração poderão ser interpostos, mediante petição fundamentada dirigida ao presidente da Turma, no prazo de 5 (cinco) dias contado da ciência do acórdão:
I - por conselheiro do colegiado, inclusive pelo próprio relator; II - pelo contribuinte, responsável ou preposto; III - pelo Procurador da Fazenda Nacional; IV - pelos Delegados de Julgamento, nos casos de nulidade de suas decisões; ou V - pelo titular da unidade da administração tributária encarregada da liquidação
e execução do acórdão.

[778] Art. 71 da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/15. Cabe agravo do despacho que negar seguimento, total ou parcial, ao recurso especial.
§ 1º O agravo será requerido em petição dirigida ao Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no prazo de cinco dias contado da ciência do despacho que lhe negou seguimento.
§ 2º O agravo não é cabível nos casos em que a negativa de seguimento tenha decorrido de:
I - inobservância de prazo para a interposição do recurso especial; II - falta de juntada do inteiro teor do acórdão ou cópia da publicação da ementa que comprove a divergência, ou da transcrição integral da ementa no corpo do recurso, nos termos dos §§ 9º e 11 do art. 67; III - utilização de acórdão da própria Câmara do Conselho de Contribuintes, de Turma de Câmaras e de Turma Especial do CARF que apreciou o recurso; IV - utilização de acórdão que já tenha sido reformado; V - falta de pré-questionamento da matéria, no caso de recurso interposto pelo sujeito passivo; ou VI - observância, pelo acórdão recorrido, de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, bem como das decisões de que tratam os incisos I a III do § 12 do art. 67, salvo nos casos em que o recurso especial verse sobre a não aplicação, ao caso concreto, dos enunciados ou dessas decisões.
§ 3º O Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais rejeitará liminarmente e de forma definitiva o agravo nas hipóteses previstas no § 2º.
§ 4º No agravo não será admitida a produção de novas provas da divergência.
§ 5º O Presidente da CSRF, em despacho fundamentado, acolherá ou rejeitará, total ou parcialmente, o agravo.
§ 6º Será definitivo o despacho do Presidente da CSRF que negar ou der seguimento ao recurso especial, não sendo cabível pedido de reconsideração ou qualquer outro recurso.
§ 7º Na hipótese de o Presidente do CSRF entender presentes os pressupostos de admissibilidade e der seguimento ao recurso especial, este terá a tramitação prevista nos arts. 69 ou 70, conforme o caso.
§ 8º Na hipótese do § 6º, será dada ciência às partes do despacho que negar total ou parcialmente seguimento ao recurso especial.

[779] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro:* administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 277.

etapa processual provocada pelo peticionário (impugnação, recurso voluntário, recurso especial)”[780]. Esse é o entendimento consolidado no STJ em sede de recurso repetitivo[781].

---

[780] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro:* administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 277.

[781] TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. DURAÇÃO RAZOÁVEL DO PROCESSO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. PEDIDO ADMINISTRATIVO DE RESTITUIÇÃO. PRAZO PARA DECISÃO DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. APLICAÇÃO DA LEI 9.784/99. IMPOSSIBILIDADE. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. NORMA DE NATUREZA PROCESSUAL. APLICAÇÃO IMEDIATA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A duração razoável dos processos foi erigida como cláusula pétrea e direito fundamental pela Emenda Constitucional 45, de 2004, que acresceu ao art. 5º, o inciso LXXVIII, in verbis: "a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação." 2. A conclusão de processo administrativo em prazo razoável é corolário dos princípios da eficiência, da moralidade e da razoabilidade. (Precedentes: MS 13.584/DF, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 13/05/2009, DJe 26/06/2009; REsp 1091042/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2009, DJe 21/08/2009; MS 13.545/DF, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, TERCEIRA SEÇÃO, julgado em 29/10/2008, DJe 07/11/2008; REsp 690.819/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2005, DJ 19/12/2005) 3. O processo administrativo tributário encontra-se regulado pelo Decreto 70.235/72 - Lei do Processo Administrativo Fiscal -, o que afasta a aplicação da Lei 9.784/99, ainda que ausente, na lei específica, mandamento legal relativo à fixação de prazo razoável para a análise e decisão das petições, defesas e recursos administrativos do contribuinte.

4. Ad argumentandum tantum, dadas as peculiaridades da seara fiscal, quiçá fosse possível a aplicação analógica em matéria tributária, caberia incidir à espécie o próprio Decreto 70.235/72, cujo art. 7º, § 2º, mais se aproxima do thema judicandum, in verbis: "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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.

§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

5. A Lei n.° 11.457/07, com o escopo de suprir a lacuna legislativa existente, em seu art. 24, preceituou a obrigatoriedade de ser proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo dos pedidos, litteris: "Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte."

6. Deveras, ostentando o referido dispositivo legal natureza processual fiscal, há de ser aplicado imediatamente aos pedidos, defesas ou recursos administrativos pendentes.

7. Destarte, tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07).

8. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.

9. Recurso especial parcialmente provido, para determinar a obediência ao prazo de 360 dias para conclusão do procedimento sub judice. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.138.206/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Delmaq Máquinas e Acessórios Ltda. e Outros, julgado em 09 de agosto de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=991470&num_registro=200900847330&data=20100901&formato=PDF >).

A problemática diante de toda essa marcha processual é o tempo transcorrido até se chegar ao lançamento definitivo do tributo. É que, em que pese a polêmica travada na discussão da Súmula Vinculante nº 24, o entendimento atual do STJ[782] e do STF[783] vai no sentido de que o lançamento definitivo do tributo norteia a contagem da prescrição não só do crédito tributário, senão, também, do crime fiscal.

Percebe-se que, pela sistemática do PAF, um processo (do primeiro ao segundo graus) pode durar mais de 10 anos (sem transcurso do prazo prescricional, pois não há falar, ainda, em lançamento definitivo). A preocupação já foi externada pelo Ministério da Transparência que, através dum levantamento de dados, apurou que apenas o CARF pode demorar entre 5 a 10 anos para julgar definitivamente ações[784].

Voltando ao nosso exemplo hipotético, digamos que o PAF dure 6 anos até o julgamento definitivo (constituição definitiva do crédito tributário). Assim, desde o fim do prazo decadencial (dezembro de 2022) até o lançamento definitivo (dezembro de 2028) transcorreram 6 anos sem a defluência de nenhum prazo prescricional. Tal prazo iniciar-se-ia

---

[782] [...] 'Sendo a constituição definitiva do crédito tributário elemento normativo do tipo penal (Súmula Vinculante 24/STF), a fluência do prazo prescricional somente tem início com o encerramento do procedimento administrativo-fiscal e o lançamento definitivo, em obediência ao que prevê o art. 111, inciso I, do Código penal, o qual condiciona o termo inicial da prescrição à consumação do delito' (AgRg no REsp 911.741/RJ, Rel. Ministro NEFI CORDEIRO, SEXTA TURMA, julgado em 18/12/2014, DJe 12/02/2015). Desta forma, o prazo prescricional para o crime imputado ao réu começa a fluir apenas na data da constituição definitiva do crédito tributário e não da data do fato como alegado na petição de fls. 1020/1023. (...) Não transcorreu, portanto, o referido prazo entre a data da constituição definitiva do crédito tributário 07.12.2004 e o recebimento da denúncia (15.02.2013 - fls. 878), último marco interruptivo. Também não transcorreu o prazo prescricional entre aquela data e os dias de hoje." Agravo regimental não conhecido (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 471.237/PA. Agravante: Adelson Nunes de Souza. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 28 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1584710&num_registro=201400276140&data=20170405&formato=PDF >..

[783] Agravo regimental no habeas corpus. Constitucional. Penal. Prescrição da pretensão punitiva estatal. Crime de sonegação fiscal (Lei nº 8.137/90). Consumação do delito com a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante nº 24/STF), que é o termo a quo para a contagem do prazo prescricional. Precedentes. Regimental ao qual se nega provimento. 1. Segundo o entendimento da Corte, "a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição" (HC nº 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º/7/05). Esse entendimento encontra-se cristalizado no enunciado Súmula Vinculante nº 24 da Corte. 2. É ilógico permitir que a prescrição seguisse seu curso normal no período de duração do processo administrativo necessário à consolidação do crédito tributário. Se assim o fosse, o recurso administrativo, por iniciativa do contribuinte, serviria mais como uma estratégia de defesa para alcançar a prescrição com o decurso do tempo do que a sua real finalidade, que é, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, propiciar a qualquer cidadão questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório de determinado tributo (HC nº 81.611/DF, Tribunal Pleno, DJ de 13/5/05). 3. Agravo regimental ao qual se nega provimento (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental no Habeas Corpus nº 126.072. Agravante: Paulo Cezar Grando. Agravado: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 02 de fevereiro de 2016. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10449901 >).

[784] *Auditoria Conjunta CGU e TCU – Avaliação da Integridade do CARF*. Disponível em < http://s.conjur.com.br/dl/relatorio-auditoria-conjunta-carf.pdf >. Notícias do dia 16 de maio de 2016. Acesso em 28 06 2017.

apenas em dezembro de 2028. Ocorre que a prescrição dos delitos descritos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, deve ser submetida à regra do art. 109, III, do CP, segundo a qual prevê o prazo de prescrição de 12 anos. Portanto, falar-se-ia em prescrição do delito fiscal, no exemplo aqui trabalho, apenas no ano 2040. Veja-se que entre o fato gerador até a prescrição do crime tributário transcorreram, aproximadamente, 23 anos. Cuida-se de lapso temporal demasiadamente longo e que, pois, choca-se em detrimento dos princípios da duração razoável do processo e da segurança jurídica. Esse tempo bastante extenso permitido ao Estado perscrutar criminalmente os cidadãos que levou os Ministros, no debate da Súmula Vinculante nº 24, a concluir que tal sumulação era favorável ao Fisco – ou, nas palavras do Ministro Dias Toffoli, favoreceria "a atividade persecutória".

Entretanto, ressalvada a problemática do longo prazo disponível ao Estado para punir, tal regra não deixa de guardar coerência com o entendimento da Súmula Vinculante nº 24. Afinal, se o lançamento definitivo é condição para a própria tipificação do crime material contra a ordem tributária, não seria admissível que a prescrição se iniciasse antes da própria configuração do tipo penal tributário, ou seja, antes de sua consumação. Até porque se estaria indo frontalmente contra a regra do art. 111, I, do CP: "a prescrição, antes de transitada a sentença penal, começa a correr: I – do dia em que o crime se consumou [...]".

3.3.3. Crédito tributário como elemento normativo do tipo penal tributário, como condição objetiva de punibilidade ou como questão prejudicial heterogênea?

Dada a importância ao presente tema, é imprescindível analisar alguns trechos do precedente representativo do *Habeas Corpus* nº 81.611, o qual se debruçou com bastante minúcia sobre o lançamento definitivo e a sua classificação jurídica dentro do sistema penal. Os votos proferidos pelos Ministros forneceram um terreno fértil para a discussão aqui travada. Vejamos.

Quando do voto do então Ministro Sepúlveda Pertence, Relator do caso, este afirmou que se não for inserida a decisão definitiva do processo administrativo de lançamento como elemento do tipo do crime contra a ordem tributária, "a questão apenas se desloca da esfera da tipicidade para a das **condições objetivas de punibilidade**"[785] (grifos originais). O

[785] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 114.

Ministro ainda comparou a sentença de falência, como condição objetiva de punibilidade posterior ao crime falimentar, com o lançamento definitivo. Conquanto o delito material contra a ordem tributária ocorra na data do fato gerador da obrigação tributária, a sua punibilidade estará "subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento [...]: só então o fato – embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade – se torna punível"[786]. O Ministro Gilmar Mendes, em seu voto, concordou com os argumentos do seu colega e afirmou, então, que o lançamento é uma condição objetiva de punibilidade[787].

Já o voto da Ministra Ellen Gracie foi contrário à ideia de o lançamento definitivo ser uma condição objetiva de punibilidade, pois a punibilidade já estaria presente antes mesmo do desfecho da impugnação administrativa, dada a autorização da extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário antes do recebimento da denúncia[788]. Em seu voto, o Ministro Joaquim Barbosa também discordou em elencar o lançamento como condição objetiva de punibilidade, tendo em vista que o resultado naturalístico é descrito no próprio tipo do art. 1º da Lei nº 8.137/90. Assim, a decisão definitiva da autoridade administrativa constituiria apenas "um elemento adicional de comprovação de materialidade do crime"[789]. Demais disso, o referido Ministro chama atenção à figura do lançamento por homologação caso o lançamento seja considerado como condição objetiva de punibilidade:

> [...] na hipótese do lançamento por homologação, teríamos, em rigor, 'um termo objetivo de punibilidade'. Só que, curiosamente, teríamos um natimorto, pois, ao mesmo tempo em que surge o relevante penal, o crédito tributário se extingue, fazendo desaparecer o *ius puniendi*.

---

[786] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 115.

[787] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 132.

[788] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 147.

[789] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 147.

Ao final, o Ministro Joaquim Barbosa concluiu que o lançamento administrativo consistiria numa questão prejudicial heterogênea, prevista no art. 93 do CPP. É dizer, caso seja oferecida denúncia pela prática de crime tributário antes do exaurimento da via administrativa, o Juízo deveria suspender o processo penal, cumulada com a suspensão da prescrição, para que se aguarde o desfecho acerca do lançamento[790]. Assim, após a decisão administrativa definitiva, "ou a ação penal se encerrará sem julgamento de mérito, ou retomará seu curso com a prova da existência do resultado naturalístico exigido pelo art. 1º da Lei 8.137/90"[791]. O voto do Ministro Joaquim Barbosa foi seguido pelo Ministro Carlos Britto[792].

O Ministro Cezar Peluso, em que pese ter proferido voto a favor do prolatado pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence, divergiu quanto à discussão de que o lançamento seria condição objetiva de punibilidade. Para o Ministro, o *tributo* consiste em elemento normativo do tipo do crime fiscal material, de modo que "sendo *tributo* elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de *tributo* devido, ou, noutras palavras, a existência de *obrigação jurídico-tributária* exigível"[793]. O Julgador ainda foi enfático ao expor as razões pelas quais entende que o lançamento não se trata de uma questão de prejudicialidade, pois "não pode haver prejudicialidade a respeito de elemento normativo do tipo penal"[794]. Com maior clareza assim afirmou:

> [...] se o elemento normativo do tipo não está nem estava presente, o processo penal não poderia ter legitimamente sido instaurado, e, se o foi, não é caso de ser suspenso, mas de ser extinto desde logo por falta de justa causa[795].

---

[790] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 183.

[791] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 183.

[792] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 188.

[793] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 190.

[794] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 197.

[795] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: <

Por mais que no precedente representativo do *Habeas Corpus* nº 81.611 muito se discutiu acerca se o lançamento definitivo/crédito tributário exigível seria uma condição objetiva de punibilidade, elemento normativo do tipo ou uma questão prejudicial heterogênea, na explicação da proposta da Súmula Vinculante nº 24, realizada pelo Ministro Cezar Peluso, antes dos votos de todos os Ministros, este menciona que, levando em consideração que o *crédito tributário* é *elemento normativo do tipo* disposto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a tipicidade do rol de crimes materiais dispostos no referido dispositivo apenas estaria completa após a devida liquidação e exigibilidade do crédito, ou seja, quando o crédito estiver definitivamente[796] constituído[797]. Nenhum outro Ministro teceu considerações sobre o tema. Veja-se que o Tribunal foi enfático ao elencar o crédito tributário exigível como elemento normativo do tipo.

Como leciona FIGUEIREDO DIAS, o elemento *normativo* do tipo incriminador é aquele no qual só pode ser representado e pensado "sob a lógica pressuposição de uma norma ou de um valor"[798], podendo ser jurídica ou até mesmo cultural, conforme pontua ROXIN[799]. É justamente o oposto do elemento *descritivo*, pois este é apreensível sem necessidade de uma valoração, ou, se assim necessitar, tal valoração não se prepondera sobre a dimensão naturalística[800]. É que o elemento *descritivo* do tipo, na realidade material que é, está para o mundo exterior e, por isso, pode ser conhecido e captado de forma imediata[801] – diferentemente do elemento *normativo* que, para a sua compreensão, necessita não só duma atividade cognitiva, senão, também, valorativa[802]. Sobre o tema, é conveniente a síntese de ROXIN, para quem um

---

http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 197.

[796] Lembrando que há autores da dogmática do Direito Tributário brasileiro os quais não concordam com a expressão lançamento *definitivo* (ver tópico 2.1.3.1 do presente trabalho).

[797] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 18.

[798] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 289.

[799] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 306. 1v.

[800] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 288-289.

[801] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 288.

[802] BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v. p. 278.

conceito como "edifício" pode ser considerado descritivo, enquanto que "injúria" deve ser classificado como normativo[803].

Como exposto anteriormente, na discussão da proposta de Súmula Vinculante o STF não adentrou no debate acerca se a constituição definitiva do crédito tributário seria uma condição objetiva de punibilidade, uma condição de procedibilidade[804] ou questão prejudicial heterogênea[805]. A condição objetiva de punibilidade – elemento jurídico sobre o qual a doutrina não é unânime quanto à sua real receptividade normativa[806] –, é norteada pela premissa básica da "prevalência de imposições de finalidades extra-penais"[807]. Na ponderação entre não punir e punir prevalece, dadas as circunstâncias do caso específico, aquela hipótese. Ela é alheia ao ato delituoso (não adentra, pois, nos elementos do crime) e, conforme pontuado por PRADO, deve ser, portanto, analisada em separado[808]. ROXIN ainda pontua que a condição objetiva de punibilidade "é irrelevante quanto ao momento e ao lugar do delito"[809]. JESCHECK classifica as condições objetivas de punibilidade em próprias e impróprias. Aquelas seriam causas de restrição da pena: "é certo que normalmente o merecimento de pena por parte do fato implicará a necessidade de sanção, mas existem pressupostos que devem ser produzidos antes do

---

[803] ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 306. 1v.

[804] ANDRADE FILHO assim entende: "[...] sem lançamento tributário a ação penal não reúne condições de procedibilidade e não há justa causa que legitime a instauração a menos que se admita a possibilidade de apuração de crédito tributário por outro meio que não o do lançamento tributário e sem a participação da administração tributária" (ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 158). Essa é a visão de ABRÃO: "efetivamente, destacam-se o lançamento tributário e sua forma peculiar para atender ao pressuposto da conclusão do procedimento administrativo, na dinâmica de condição de procedibilidade da própria ação penal" (ABRÃO, Henrique Carlos. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 29). Essa aparente também ser a corrente seguida por DARIVA (DARIVA, Paulo. *O Delito de Apropriação Indébita Previdenciária:* crime de omissão material? Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 86).

[805] "A pertinência jurídica do art. 93 do CPP, nesta hipótese [de não existir lançamento definitivo do tributo], parece incontestável pelo seguinte: (a) porque o crédito tributário não está constituído definitivamente. Logo, não se sabe se é devido ou indevido; (b) se for reconhecida a inexistência ou a inexigibilidade do tributo não há crime e, sem crime, não pode haver processo" (BORSIO, Marcelo Fernando; GOMES, Luiz Flávio. *Crimes Previdenciários.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 140-141).

[806] PRADO cita autores, que negam a existência das condições objetivas de punibilidade, de fora do País, como, por exemplo, Paul Bocckelmann e Günter Bemmann na Alemanha, e doutrinadores do Brasil, como assim entende Francisco de Assis Toledo (PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro:* parte geral: arts. 1º a 120. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 638-639).

[807] DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007. p. 670.

[808] PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro:* parte geral: arts. 1º a 120. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 638. Nesse sentido, também, é o escólio de BITENCOURT (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 67-68).

[809] Tradução livre de: "[...] la condición objetiva de punibilidad tambíen es totalmente irrelevante en cuanto al momento y lugar del delito" (ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006. p. 980. 1v).

reconhecimento da necessidade político-criminal da pena"[810]. Já estas seriam causas de agravação penal "encobertas" que pertenceriam, por sua essência, ao tipo de injusto, mas se configuram formalmente como condição de punibilidade, pois o legislador quis torná-las independentes da exigência da relação com o dolo ou com a culpa[811]. Tal bipartição entre própria e imprópria é rechaçada por TAVARES, pois, na visão do autor, apenas confundem o intérprete, na medida em que "as agravações objetivas da pena, previstas em determinados delitos, independentemente do fato realizado, ou estão vinculadas à punibilidade e, assim, constituem evidentes condições de punibilidade ou pertencem ao tipo"[812]. TAVARES ainda aponta exemplos de condições objetivas punibilidade em nosso ordenamento jurídico, como é o caso da morte no suicídio para configuração do delito de induzimento, instigação ou auxílio ao suicídio, assim como da decretação de falência do comerciante em se tratando de crime falimentar[813].

Se só há falar em condição objetiva de punibilidade após a configuração de "um delito completo em todos os seus elementos constitutivos"[814], o crédito tributário definitivamente constituído não pode ser enquadrado como tal, pois, na visão atual do STF, ele é necessário para a própria configuração do crime tributário material disposto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Ou seja, sem o lançamento definitivo o ilícito fiscal não se tipifica criminalmente e como, sem ele, o delito não se *completa*, é imprópria a sua classificação como condição objetiva de punibilidade (pois esta, reitera-se, configura-se apenas quando perfectibilizados todos os elementos do crime)[815]. Essa lógica parece ter sido bem sintetizada pelo Ministro Eros Grau em uma colocação feita durante a discussão da Súmula Vinculante nº 24: "[...] o que se

---

[810] Tradução livre de: "Es cierto que normalmente el *merecimiento de pena* por parte del hecho [...] implicará la *necesidad* de pena, pero existen supuestos en los que, antes de que pueda reconocerse la necesidad políticocriminal de la pena, debe producirse, además, um particular deterioro de los valores del orden protegidos por el correspondiente precepto penal" (JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 504).

[811] JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993. p. 505.

[812] TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal.* Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 201.

[813] TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal.* Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 199.

[814] PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro:* parte geral: arts. 1º a 120. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008. p. 640.

[815] Esta parece ser a mesma lógica desenhada pelo Ministro Cezar Peluso durante a discussão da proposta da Súmula Vinculante nº 24: "[...] o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional é expresso: 'as reclamações e os recursos' administrativos 'suspendem a exigibilidade do crédito'. Noutras palavras, como é que se pode considerar criminosa atividade de uma suposta imputação de sonegação, quando o próprio Código Tributário Nacional preceitua que esse crédito é ainda inexigível?" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 29).

pode dizer é que não há débito tributário, nem penal, sem crédito tributário. E o crédito tributário só se dá quando o lançamento estiver completado”[816]. Igualmente, segundo LANA, diz-se ser o tributo elemento normativo do tipo na medida em que a sua definição “requer um juízo de valor, uma análise dos requisitos legais, jurídicos do conceito de tributo, que não estão presentes no tipo penal, pelo contrário, devem ser buscados em outro ramo do Direito, o Direito Tributário”[817].

É importante mencionar a compreensão de BITENCOURT sobre o tema. O jurista entende que o lançamento definitivo pode ser visto sob duas óticas: a primeira é a visão de que o lançamento discute se efetivamente há falar em obrigação tributária e/ou em ilícito fiscal, isso é, se houve ou não crime tributário. Tais questões afetam a própria tipicidade do delito fiscal e, por isso, não enseja a compreensão de que seria uma condição objetiva de punibilidade. Entretanto, a segunda ótica é aquela na qual o lançamento visa, superada a discussão material da obrigação, debater o *quantum* devido ao Fisco. Aqui, a *liquidez* não interessa à materialidade do crime, senão ao contribuinte, que terá a “possibilidade de pagar ou parcelar o débito, beneficiando-se das medidas despenalizadoras relacionadas com a regularização da situação fiscal, antes do recebimento da denúncia”[818]. Nesse último caso, o lançamento definitivo deve ser visto como uma *condição objetiva de punibilidade*[819].

O fato é que, conquanto as razões acima expostas não tenham sido trabalhadas na Proposta de Súmula Vinculante, a conclusão atual dos Tribunais superiores é a seguinte: o lançamento definitivo é elemento normativo do tipo[820] e não condição objetiva de punibilidade. Esse é o entendimento atualmente externado pelo STJ:

> Sendo a constituição definitiva do crédito tributário elemento normativo do tipo penal (Súmula Vinculante 24/STF), a fluência do prazo prescricional somente tem início com o encerramento do procedimento administrativo-fiscal e o lançamento definitivo,

---

[816] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 40.

[817] LANA, Cícero Marcos Lima. O tributo como elemento normativo do tipo dos crimes de sonegação fiscal e sua influência na determinação das condições necessárias para o exercício da ação penal. *IBCCRIM*, 2003. Disponível em < https://www.ibccrim.org.br/artigo/1188-Artigo-O-tributo-como-elemento-normativo-do-tipo-dos-crimes-de-sonegacao-fiscal-e-sua-influencia-na-determinacao-das-condicoes-necessarias-para-o-exercicio-da-acao-penal >. Acesso em: 15 out. 2017.

[818] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 72-73.

[819] BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 76.

[820] Nesse sentido: STOCO, Tatiana de Oliveira; STOCO, Rui. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 285.

> em obediência ao que prevê o art. 111, inciso I, do Código penal, o qual condiciona o termo inicial da prescrição à consumação do delito[821].

Além do disposto nas discussões sobre a Súmula Vinculante nº 24, que se chegou à conclusão, exposta pelo Ministro Cezar Peluso (como referido anteriormente), de que o crédito tributário é elemento normativo do tipo, há julgados no STF que seguem esse enquadramento normativo, como o decidido no *Habeas Corpus* nº 86.236[822].

3.3.4. Direito Penal como *ultima ratio* e Processo penal como pena

O Direito Penal como *ultima ratio* parte do ponto de partida de que a pena não é o único meio de proteção da sociedade de que dispõe o ordenamento jurídico[823]; pelo contrário, há uma série de mecanismos jurídicos os quais, por si só, já são suficientes para alcançar interesses sociais e são menos lesivos aos cidadãos. Noutras palavras, como bem sintetizado por MIR PUIG, não se justifica um recurso mais grave (Direito Penal) quando cabe esperar pelos mesmos – e até melhores – resultados de outros mecanismos menos lesivos[824].

Tendo o Direito Penal como *ultima ratio* é natural que o processo penal seja visto, por si só, como pena. CARNELUTTI[825], tempos atrás, já adiantava que literalmente as palavras processo e pena possuíam um significado diverso: "o processo alude a uma evolução; e a pena, ao contrário, a um sofrimento"[826]. Todavia, aprofundando o estudo de ambos os conceitos, é

---

[821] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Recurso Especial nº 471.237/PA. Agravante: Adelson Nunes de Souza. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 28 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1584710&num_registro=201400276140&data=20170405&formato=PDF >.

[822] Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Art. 1º, I e II, da Lei nº 8.137/90. Delito material. Tributo. Processo administrativo. Suspensão por decisão do Conselho de Contribuintes. Crédito tributário juridicamente inexistente. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Condenação. Inadmissibilidade. Absolvição decretada. HC concedido para esse fim. Precedentes. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, nem a fortiori condenação a esse título, quando está suspenso o procedimento administrativo por decisão do Conselho de Contribuintes (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas corpus nº 86.236. Impetrante: Andrei Zenkner Schmidt e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 02 de junho de 2009. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=597886 >).

[823] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 109.

[824] PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal.* 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002. p. 109.

[825] CARNELUTTI, Francesco. *Lecciones Sobre el Proceso Penal.* Buenos Aires: Bosch Y Cía. Editores, 1950. p. 70. 1v.

[826] Tradução livre de: "el proceso alude a una evolución; y la pena, por el contrario, a un sufrimiento" (CARNELUTTI, Francesco. *Lecciones Sobre el Proceso Penal.* Buenos Aires: Bosch Y Cía. Editores, 1950. p. 70. 1v).

inegável que "a pena é processo, não apenas quando procede o delito, senão, também, quando se atua através de uma evolução"[827].

Portanto, o abalo psicológico da pena começa a aflorar a vida do imputado desde quando investigado; iniciada a longa marcha processual, o apenamento só tende a aumentar, pois o sofrimento progride conforme a duração do feito, sendo seu custo ainda maior "a partir do momento em que se configurar a duração excessiva do processo, pois então, essa violência passa a ser qualificada pela ilegitimidade do Estado em exercê-la"[828].

A concepção de *ultima ratio* encontra espaço no Direito Penal liberal, o qual se identifica com uma relação de *subsidiariedade* em face de outras esferas do campo jurídico, a traduzir "a necessidade de lançarmos mão do instrumental jurídico-penal como a *ultima ratio,* afastando a sua incidência quando aludida proteção social revela-se passível de ser competentemente conquistada por outros meios que lhe sejam menos lesivos"[829].

HASSEMER sustentava que o *in dubio pro libertate* deve ser o lema de uma legislação penal limitada exclusivamente à criminalização de condutas socialmente danosas. Assim, caso não demonstrado com clareza que uma determinada conduta produza efeitos socialmente danosos, esta deve se ver livre da ameaça penal – o jurista cita o exemplo da descriminalização do adultério e de condutas homossexuais[830].

Especificamente sobre Direito Penal Tributário, MARQUES DA SILVA entende que a *ratio* dos limites de punibilidade é limitar a intervenção penal apenas aos fatos ilícitos "financeiramente mais significativos, o que parece em perfeita sintonia com as opções de gravidade da ofensa ao bem jurídico e da *extrema ratio* do Direito Penal. Como consequência reduz-se também o número de processos"[831].

---

[827] Tradução livre de: "la pena es proceso, no solo en cuanto procede del delito, sino además en cuanto se actúa a través de una evolución" (CARNELUTTI, Francesco. *Lecciones Sobre el Proceso Penal.* Buenos Aires: Bosch Y Cía. Editores, 1950. p. 70. 1v).

[828] BADARÓ, Gustavo; LOPES JÚNIOR, Aury. *Direito ao Processo Penal no Prazo Razoável.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 61.

[829] FELDENS, Luciano. *Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco:* por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 41-42.

[830] Tradução livre de: "*In dubio pro libertate* sería el lema de una legislación penal limitada exclusivamente a la criminalización de conductas socialmente dañosas. Mientras no se haya mostrado com claridad que una determinada conducta humana produce efectos socialmente dañosos debe quedar libre de amenaza penal. [...] Bien es verdad que el bestialismo, el adulterio y las conductas homosexuales han ido desapareciendo del catálogo de conductas criminalizadas por el Código penal en el curso de la reforma orientada por el principio del bien jurídico y que tampoco se considera dañoso hoy a quien realiza encantamientos maléficos" (HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal.* Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984. p. 39).

[831] SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário.* Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. p. 77-78.

Nas razões do voto favorável à proposta da referida Súmula Vinculante do Ministro Dias Toffoli – o primeiro a se manifestar na votação –, são apresentadas justificativas voltadas ao cuidado frente ao abuso da utilização do processo penal para fins utilitaristas (arrecadação tributária), quando, na verdade, tal instituto deve ser norteado pela fragmentaridade; apenas quando, efetivamente, necessário. Afinal, segundo o Ministro, ao cidadão que, eventualmente, cometer um ato de sonegação fiscal, lhe é garantido o direito "de pagar e quitar esse tributo até o lançamento tributário; evitando, com esse pagamento, que venha a ser processado e punido"[832]. O Julgador prosseguiu o raciocínio afirmando que o Estado, "ao perseguir cidadãos que não têm lançamento tributário firmado pela Fazenda Pública, está vendo crime onde não o há. E está perseguindo cidadãos indistintamente"[833]. Por fim, o Ministro interveio, no decorrer da discussão, para realçar que é contra a Súmula Vinculante em matéria penal, "mas, no momento em que a súmula vinculante é favorável ao cidadão, entendo que é possível de ser sumulada a questão"[834]. Esse também foi o entendimento do Ministro Gilmar Mendes ao proferir o seu voto: "[...] esse tipo de súmula [desfavorável ao imputado] não deve ser editada, porque a rigor nós estamos a fazer já um juízo *a priori*, prévio, de caráter condenatório o que briga com o sistema constitucional liberal [...]".

Não diferentes foram as premissas exploradas pelo Ministro Ricardo Lewandowski, segundo as quais se não se tem lançamento definitivo e, portanto, conforme entendimento da Corte, inexiste tipicidade penal tributária: "não há que se cogitar da instauração – por prematura, abusiva e destituída de justa causa – de qualquer persecução penal"[835]. Sendo ainda mais enfático, o Ministro Cezar Peluso exclamou que "o Direito Penal é o último recurso de que as

---

[832] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a nº 20.

[833] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. As páginas, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, são as de nºs 21-22.

[834] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 40.

[835] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 28.

ordens jurídicas se valem para defender valores que não podem ser eficazmente defendidos de outro modo. Não é este o caso de arrecadação de tributos!"[836].

A doutrina também se encarregou de enfatizar que salta aos olhos a incoerência de se admitir um processo penal enquanto não ultimado "o processo administrativo tributário, sob pena de condenação de um contribuinte que, mais tarde, o próprio fisco autuante pode vir a reconhecer a inexistência de crime por entender que era indevido o tributo exigido"[837]. Afinal, a não ser assim, há o risco de em determinada situação a acusação oferecer denúncia contra o contribuinte, imputando a este o cometimento de um delito fiscal e, depois de condenado, vir a "Administração Tributária, através de órgão de autocontrole de legalidade de suas exigências, a dizer que o referido contribuinte na verdade não violou nenhuma norma da legislação tributária"[838]. Ainda, ABRÃO refere que a exigência de lançamento definitivo para a tipificação do delito tributário material "é salutar, pois evita pressão psicológica e, ainda, providências inócuas"[839].

3.3.5. A necessidade do lançamento definitivo como corolário ao contraditório e à ampla defesa e do devido processo legal

No voto do Ministro Carlos Britto podem ser identificadas fundamentações voltadas ao respeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, disposto no art. 5º, LV, da CF. O Magistrado, inicialmente, expôs que, previamente, não concordava com a proposta de Súmula Vinculante – tanto é que votou, junto com a Ministra Ellen Gracie e com o Ministro Joaquim Barbosa, no precedente representativo do *Habeas Corpus* nº 81.611, contra o entendimento majoritário do Tribunal, isso é, no sentido de que não deveria prevalecer a jurisdição fiscal (através do lançamento definitivo) em detrimento da jurisdição judicial (processo penal)[840]. É que, na visão anterior do Ministro, da mesma forma que a competência

---

[836] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 28.

[837] ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 267.

[838] MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 275.

[839] ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015. p. 30.

[840] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 187.

do lançamento é exclusiva da Administração, "compete privativamente ao Ministério Público propor ação penal pública"[841]. Entretanto, o Julgador, após uma maior reflexão (como por ele mesmo pontuado)[842], passou a entender que a Constituição *autonomiza* os processos administrativo (cuja jurisdição é garantida no seu art. 37, XVIII[843])[844] e judicial, sendo que naquele (assim como neste) a vontade estatal somente se forma mediante a observância dos atos processuais (no caso, administrativos) "que são verdadeiras fases"[845]. E conclui da seguinte forma:

> Da maneira que o ligante, em processo administrativo, tem o direito de usar de todos os meios e recursos para ver o processo administrativo chegar àquela fase de prolação do ato central e conclusivo, na linguagem de Pietro Virga, exatamente como se dá no processo judicial[846].

Assim, o Ministro Carlos Britto ressaltou que mudou o seu entendimento, passando a compreender que "sem o lançamento não se pode concluir pela tipicidade penal tributária"[847]. É que seria um *atropelo jurisdicional* contra o processo administrativo se se admitisse uma tramitação simultânea com o processo penal; ou seja, "o administrado contribuinte tem o direito de ver o seu processo administrativo fiscal chegar ao fim. Esse processo não poder ser abortado

---

[841] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 188.

[842] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 32.

[843] Art. 37 da CF. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

[844] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 34.

[845] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 33.

[846] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 33.

[847] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 35.

pelo jurisdicional em paralelo”[848]. Após tal pontuação, o Ministro Cezar Peluso complementou, em forma de questionamento, as premissas apresentadas pelo Ministro Carlos Britto:

> Se V. Exa. me permite, relembrando o que eu já havia anotado, Estado não pode cobrar administrativo ou judicialmente na via cível. Como é que ele pode exigi-lo na via criminal, mediante uma pretensão punitiva?[849]

Finalmente, após a intervenção de seu colega, o Ministro Carlos Britto concluiu que é necessário deixar que o processo administrativo fiscal alcance o seu término (lançamento definitivo), pois, antes de tudo, “é um direito do contribuinte levar os meios e recursos de que fala o inciso LV do art. 5º da Constituição às últimas consequências, pena de se transformar uma ampla defesa numa curta defesa”[850].

---

[848] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 35.

[849] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 35.

[850] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta de Súmula Vinculante 29, decidido em 02 de dezembro de 2009. Disponível em: < http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 36.

4. ANÁLISE JURISPRUDENCIAL DOS EFEITOS DA SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E DE SUA GARANTIA NA IMPUTAÇÃO PENAL

Como visto, o exaurimento da via administrativa possui o escopo de constatar o tributo e a sua grandeza material (*quantum debeatur*), além de determinar qual a conduta ilícita (ou não) cometida pelo contribuinte ou por terceiros. A importância do crédito tributário exigível é tanta que atualmente é considerado elemento normativo do tipo dos crimes previstos no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, bem como dos arts. 168-A e 337-A do CP (ressalvados os entendimentos contrários – vide tópico 2.2). Dessa forma, é defeso ao Ministério Público denunciar supostos crimes tributários materiais previamente ao lançamento definitivo, a fim de evitar, como vimos nas linhas anteriores, providências inócuas – caso seja constatado administrativamente que não houve supressão ou redução de tributo – e pressões psicológicas lesivas ao imputado (processo penal como pena). Essa é a inteligência, em síntese, da Súmula Vinculante nº 24.

Dada a relevância da constituição definitiva do crédito tributário para a própria tipificação dos crimes tributários materiais, questão das mais importantes que se coloca é saber se as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, previstas nos incisos do art. 151 do CTN, possuem o condão de afetar a imputação penal dos delitos fiscais previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/90. E quando a dívida fiscal for garantida (incisos do art. 9º da Lei nº 6.830/80), também possui efeitos na imputação penal? De antemão, salienta-se que o tema, aparentemente simples, não merece uma resposta cartesiana. Ao contrário.

Metodologicamente, serão tecidas considerações doutrinárias acerca da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, bem como de cada modalidade suspensiva prevista no CTN. Ademais, apresentar-se-ão precedentes sobre os efeitos que tais modalidades suspensivas podem acarretar na imputação penal em relação ao crime tributário material; o mesmo será realizado quanto às hipóteses garantidoras do pagamento crédito tributário. Será dada preferência aos julgados do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região – sem prejuízo da análise de decisões proferidas por outros tribunais caso o teor dos acórdãos mostrarem-se relevantes para o trato da matéria.

4.1. A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário encontra previsão no art. 151 do CTN, o qual, dada a importância para o tema, trazemos a lume:

> 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; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)
> Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações assessórios dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes [sic].

Antes de aprofundarmos cada modalidade suspensiva do art. 151 do CTN, convém salientar que a suspensão não é do *crédito tributário*, senão da sua *exigibilidade*. Segundo DANILEVICZ, o Fisco, enquanto credor, preenchidos os pressupostos legais, passa a exigir do sujeito passivo o *quantum debeatur*. Nenhum ato judicial poderá impedir a Administração de fazê-lo; o que poderá ocorrer é a suspensão apenas de sua exigibilidade, "o que irá evitar a ocorrência de decadência na hipótese de demanda judicial com decisão final favorável ao sujeito ativo"[851]. Como não se suspende a *constituição* do crédito tributário, não se impede a atividade do lançamento; o que se obsta é que a autoridade administrativa exija o cumprimento da obrigação tributária.

Ampliando a margem de incidência do art. 151 do CTN, SCHOUERI sustenta que o referido dispositivo não atinge apenas o *crédito tributário*, senão a *obrigação tributária* a qualquer momento. É que, como defende o autor, a parcela mais significativa dos tributos atualmente tem sua exigibilidade nascida já com a ocorrência do fato gerador – como no caso dos tributos cujo lançamento se dá na forma de homologação. Em tais hipóteses, não é necessária a constituição de um crédito (lançamento) para que se fale em exigibilidade do tributo[852].

Curiosa é a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário numa obrigação tributária ainda inexistente. É o caso, por exemplo, de o contribuinte, na iminência

---

[851] BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Síntese, 2000. p. 93.
[852] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 661.

da ocorrência do fato gerador, ajuizar uma ação judicial e obter um provimento judicial (como uma liminar) em caráter preventivo[853]. Nesse caso, a suspensão da exigibilidade ocorre antes mesmo da própria exigibilidade. Daí porque MACHADO divide as hipóteses de suspensão da exigibilidade em *prévias* – opera-se antes do surgimento da exigibilidade, "caso em que mais propriamente se devia dizer *impedimento*"[854] – e em *posteriores* – ocorre depois de constituído o crédito.

Diante de tais colocações, PAULSEN sintetiza as hipóteses as quais geram a incidência do art. 151 do CTN: a) concessão de prazo para o pagamento do tributo, seja através de moratória ou de parcelamento (incisos I e VI); b) incerteza quanto à existência do crédito, colocado em dúvida por conta de impugnação do sujeito passivo, ou pela concessão de liminar favorável ao sujeito passivo (incisos III, IV e V); c) garantia do crédito tributário pelo depósito em dinheiro (inciso II)[855].

Demais disso, convém mencionar que, conforme dispõe o parágrafo único do art. 151 do CTN, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário afeta apenas a obrigação principal, de modo que o sujeito passivo não fica dispensado de cumprir as obrigações acessórias, pois a obrigação acessória é autônoma em relação à obrigação principal.

4.1.1. Moratória

A moratória é a prorrogação do prazo de vencimento do tributo (ou a concessão de novo prazo se já vencido o prazo original). Com o prazo dilatado, fica o sujeito ativo obrigado a respeitá-lo e, nesse ínterim, "fica impedido de exercer qualquer ato de cobrança que pudesse ser lastreado no inadimplemento do devedor"[856].

Por conta do princípio fundamental da indisponibilidade dos bens públicos, CARVALHO salienta que o assunto da moratória "há de ser posto em regime de exclusiva legalidade"[857]. A sua concessão poderá ser realizada de forma geral ou individual, conforme

---

[853] Eis o exemplo de SCHOUERI: "um importador que já tenha embarcado sua mercadoria, estando a poucas horas do momento do desembaraço, pede ao juiz que afaste a exigência de determinado tributo, cujo pagamento será exigido pelas autoridades aduaneiras para a liberação da mercadoria. Presentes os requisitos legais, pode o juiz conceder a medida liminar pleiteada, em caráter preventivo (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 662).
[854] MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 200.
[855] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 247.
[856] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 409.
[857] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 508.

disciplinado no art. 152, incisos I e II, do CTN[858]. No art. 153 do CTN[859], são expostos os requisitos obrigatórios que a lei que concede a moratória em caráter geral ou individual deve conter, como o prazo de duração do favor, os tributos a que se aplica, as condições necessárias para a fruição pelo particular, o número de prestações e seus vencimentos e as garantias que o administrado deve oferecer.

O art. 154 do CTN[860] dispõe que, salvo disposição de lei em contrário, a moratória abrange apenas os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo. Sobre tal dispositivo, SCHOUERI o considera defasado, tendo em vista que, atualmente, a maioria dos tributos modernos é exigível independentemente de lançamento; daí que seria "de pouca valia a lei que concedesse moratória exclusivamente em relação a tributos cuja exigibilidade dependesse de lançamento"[861].

Já o parágrafo único do art. 154 do CTN impede o aproveitamento da moratória aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele. Significa dizer, então, que a moratória não será concedida para o sujeito passivo que tenha cometido, em tese, um crime fiscal, pois para a sua configuração é necessária a presença de uma conduta fraudulenta e dolosa, o que é vedado pelo referido dispositivo.

Não foram encontrados precedentes os quais tratavam da concessão de moratória e os eventuais efeitos que tal concessão poderia acarretar na imputação penal – muito provavelmente por conta de ser vedada a sua concessão aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo.

---

[858] Art. 152 do CTN. A moratória somente pode ser concedida: I - em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira; b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado; II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior. Parágrafo único. A lei concessiva de moratória pode circunscrever expressamente a sua aplicabilidade à determinada região do território da pessoa jurídica de direito público que a expedir, ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos.

[859] Art. 153 do CTN. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos: I - o prazo de duração do favor; II - as condições da concessão do favor em caráter individual; III - sendo caso: a) os tributos a que se aplica; b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual; c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

[860] Art. 154 do CTN. Salvo disposição de lei em contrário, a moratória somente abrange os créditos definitivamente constituídos à data da lei ou do despacho que a conceder, ou cujo lançamento já tenha sido iniciado àquela data por ato regularmente notificado ao sujeito passivo.
Parágrafo único. A moratória não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele.

[861] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 666.

4.1.2. Depósito do montante integral

O depósito do montante integral do crédito tributário é um ato *voluntário* do sujeito passivo da relação tributária, como forma de suspender a exigibilidade do crédito tributário, podendo ser *prévio* – anterior à constituição definitiva do crédito – ou *posterior* – posterior à constituição definitiva do crédito. Se prévio, não há impedimento à marcha do processo administrativo de lançamento; se posterior, a exigibilidade fica suspensa[862].

O depósito pode ser feito tanto no âmbito administrativo – possuindo "unicamente o efeito de evitar a atualização do valor monetário da dívida (correção monetária)"[863] – quanto na via judicial – acarretando, além da prevenção da incidência da correção monetária, o impedimento do "ajuizamento da ação de execução, por parte da Fazenda Pública, manifestando seu efeito suspensivo da exigibilidade"[864]. Naquele caso, estar-se-á diante de um processo administrativo; neste dum processo judicial. Assim, uma vez encerrada a atividade administrativa de lançamento, pode o sujeito passivo impugná-la ou não. Mantendo-se silente, ou sendo julgada improcedente a impugnação em segunda instância, o crédito estará pronto para ser executado. Sendo ele exigível, o crédito é inscrito em dívida ativa e poderá ser executado em juízo mediante um processo denominado execução fiscal (que será melhor analisado no ponto 4.2). Todavia, caso o sujeito passivo efetue o depósito do montante integral exigido "poderá discutir o débito mediante uma ação visando à anulação do crédito, ficando impedida a execução, conforme o artigo 38 da Lei n. 6.830/80[865]"[866].

Cabe mencionar que, mesmo não havendo, ainda, um lançamento, o sujeito passivo poderá discutir, em juízo, se o tributo é devido, mediante, por exemplo, a obtenção de uma ordem judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito; poderá, também, o sujeito passivo pleitear o direito de depositar o valor exigido à ordem do Juízo[867]. Ademais, a recente

---

[862] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 204.
[863] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 513.
[864] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 513.
[865] Art. 38 da Lei nº 6.830/80. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos. Parágrafo Único – A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.
[866] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 666.
[867] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 667.

jurisprudência entende que o depósito do montante integral prescinde de autorização judicial, podendo ser efetuado nos autos em que se discute o tributo[868].

Quanto ao valor do depósito do crédito tributário, o montante consiste na quantia integral exigível até a data do depósito. É dizer, "se o depósito for efetuado após o vencimento, deverá ser acrescido de multa moratória e juros; se feito antes do vencimento, não incidem tais encargos"[869].

Caso o sujeito passivo que tenha depositado o crédito tributário tenha procedência nas vias administrativa ou judicial, o montante previamente depositado deve ser a ele devolvido; se o sujeito passivo tenha improcedência em sua arguição, o valor depositado será convertido em renda à Fazenda Pública, "desde que a sentença de mérito tenha transitado em julgado"[870]. A solidez da garantia de que o crédito tributário será honrado por seu depósito possui amparo do Superior Tribunal de Justiça, ao sedimentar que "o depósito visando suspender a exigibilidade do crédito tributário, não pode ser levantado enquanto não definitivamente julgada a lide"[871].

---

[868] "PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. ART. 543-C, DO CPC. DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTROVERTIDO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. DIREITO DO CONTRIBUINTE. DISPENSA DE AUTORIZAÇÃO. PODE SER EFETUADO NOS AUTOS DE PROCESSO CAUTELAR OU DA AÇÃO PRINCIPAL (DECLARATÓRIA OU ANULATÓRIA). ACÓRDÃO EM CONFRONTO COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.
I – O acórdão recorrido está em confronto com o entendimento desta Corte, no sentido de que o depósito do montante integral do crédito tributário controvertido, a fim de suspender a exigibilidade do tributo, constitui direito do contribuinte, prescindindo de autorização judicial e podendo ser efetuado nos autos de processo cautelar ou da ação principal (declaratória ou anulatória).
II – A Agravante não apresenta, no regimental, argumentos suficientes para desconstituir a decisão agravada.
III – Agravo Regimental improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 646.123. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Vale S/A, julgado 10 de março de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1495811&num_registro=201403372544&data=20160328&formato=PDF >).

[869] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 667.

[870] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 206.

[871] "TRIBUTARIO. DEPOSITO EFETUADO PELO DEVEDOR. LEVANTAMENTO. POSSIBILIDADE, APOS O TRANSITO EM JULGADO DA DECISÃO. O DEPOSITO VISANDO SUSPENDER A EXIGIBILIDADE DO CREDITO TRIBUTARIO, NÃO PODE SER LEVANTADO ENQUANTO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADA A LIDE (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 151.440" Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Empresa Jornalística Diário Popular Ltda, julgado em 15 de dezembro de 1997. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700730298&dt_publicacao=25-02-1998&cod_tipo_documento= >).

Importante mencionar que o depósito do montante integral não deve ser confundido com o pagamento. É que naquela hipótese, diferentemente desta, o sujeito passivo não quer pagar, senão discutir o débito[872].

PAULSEN, ao intitular o depósito como imperativo do *interesse do próprio contribuinte*, aduz que através do depósito do montante integral o sujeito passivo obtém, automaticamente, "**proteção** contra o indeferimento de certidão de regularidade fiscal, inscrição no Cadin e ajuizamento de Execução Fiscal, não dependendo, para tanto, da concessão de liminar"[873] [grifo original].

Questão importante é analisar eventuais consequências na imputação penal de crime tributário material – o qual apenas se tipifica com o lançamento definitivo do tributo (Súmula Vinculante nº 24) – caso o sujeito passivo da relação tributária tenha depositado integralmente o montante do crédito tributário, que ensejou a persecução penal, no Juízo cível, ato esse que possui o efeito de suspender a sua exigibilidade (art. 151, II, do CTN).

HARADA, ao tratar do tema, utiliza o exemplo de um caso em que o sujeito passivo deposita o valor do crédito tributário ao ajuizar uma ação anulatória de débito fiscal. Para o autor, em tal hipótese, não há falar em supressão parcial ou total do tributo por meio das condutas tipificadas nos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/90. É que, julgada procedente a ação, o valor previamente depositado será restituído ao contribuinte, pois será reconhecida a inexistência jurídica do crédito tributário do ponto de vista material. Caso julgada improcedente a ação, confirma-se a validade do crédito tributário e este converte-se em renda à Fazenda, extinguindo-se o crédito tributário (art. 156, VI, do CTN). Para o autor não há, então, o dolo na conduta do agente. Assim, o jurista conclui que "na pendência de ação anulatória do lançamento tributário mediante depósito da respectiva importância não poderá haver prosseguimento da ação penal por crime contra a ordem tributária"[874].

Tal entendimento é seguido por STOCO ao aduzir que a garantia oferecida pelo depósito do montante integral do crédito tributário, no âmbito do Juízo cível, repercute no juízo criminal, "de sorte que, se ação penal não tiver sido proposta, dever-se-á aguardar a decisão no juízo cível em que o depósito garantidor foi efetuado (suspensão da ação judicial). E, se já tiver sido proposta deverá ser trancada até decisão no âmbito civil"[875].

---

[872] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.
[873] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 253.
[874] HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 279.
[875] STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 283.

Já para TANGERINO, o depósito do montante integral do crédito tributário nada mais é do que um pagamento sob condição resolutiva, tendo em vista que a única diferença "do depósito em relação ao pagamento é que o contribuinte ainda pretende exercer seu direito constitucional de petição, buscando reverter situação que reputa injusta pela via judicial"[876]. O autor defende, pois, a incidência, por analogia ao pagamento, da norma prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, de modo a ensejar a extinção da punibilidade do crime tributário.

Cases em que o montante integral do crédito tributário fora depositado judicialmente no juízo cível e, paralelamente, tramitavam um inquérito policial ou um processo penal, voltados à apuração da ocorrência de crime tributário material, já chegaram aos tribunais pátrios e o que se viu foi um emaranhado de acórdãos com resoluções distintas. Selecionamos os mais divergentes para destrincharmos suas respectivas fundamentações.

Em julgado antigo, ao se deparar com pedido de *habeas corpus* para trancar inquérito policial voltado à prática de crime tributário, cuja impetração defendia a ausência de justa causa por conta de ter sido depositado no Juízo cível o valor em tese sonegado, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no *Habeas Corpus* nº 68.902-7[877] e na relatoria do então Ministro Néri da Silveira, que tal contexto não elidiria a caracterização da figura típica da sonegação, mostrando-se prematura a interrupção das investigações criminais. É que dependeria de maior exame "a suposta boa fé dos indiciados, que não pode ser presumida pelo só fato de haver sido por eles ajuizada ação anulatória de débito fiscal, precedida de depósito judicial".

Entretanto, a decisão não foi unânime, merecendo destaque o voto divergente prolatado pelo Ministro Marco Aurélio. O quadro processual, na visão do Ministro, era *teratológico*, mormente no que tange ao liame subjetivo dos pacientes, vejamos:

> Como cogitar da configuração de dolo se aquele obrigado a satisfazer determinado valor, sob pena de ser considerado criminalmente um sonegador fiscal, sentindo-se prejudicado pela exigência e, também, possuidor de motivos, clama o pronunciamento do Judiciário, ajuizando demanda e depositando, dentro do prazo assinado, o valor cobrado?

---

[876] TANGERINO, Davi de Paiva Costa. Efeitos Penais do Depósito do Montante Integral do Crédito Tributário. *Boletim IBCCRIM*, n. 265, dez. 2014.

[877] "[...] Sonegação fiscal. Recursos liberados pela SUDAM. Apuração dos fatos pela Policia Federal. Não cabe obstar essa investigação, tão-só, porque aforou a empresa de que os pacientes são socios ação anulatória de débito fiscal, com o deposito da importância para a garantia do juízo, tornando inviável, assim, de logo, a execução fiscal (Lei n. 6830/1980, arts 1. e 2.; Decreto-lei n. 756, art. 17). A garantia do juízo resultante do deposito aludido não elide o ilícito criminal de sonegação fiscal. Questão relativa a boa-fé dos indiciados pende de provas e de seu exame. Código de Processo Penal, art. 93. Habeas Corpus indeferido" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 68.902-7. Impetrante: Cid Vieira de Souza Filho. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 19 de maio de 1992. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=71311 >).

> A hipótese é extravagante e, por isso mesmo, para que não impere a intimidação em prejuízo do acesso ao próprio Judiciário – garantia constitucional das mais caras às sociedades que se dizem democráticas – impõe-se o trancamento do inquérito policial. Com a devida venia [sic], concedo a ordem para tal fim.

O voto, contudo, não foi seguido pelos demais Ministros. No âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, diante do Recurso em Sentido Estrito (RSE) nº 0008332-08.2009.404.7108[878] interposto pelo Ministério Público Federal, o Juízo *a quo* havia suspendido o processo penal, com base no art. 93 do CPP, em razão justamente do depósito do montante integral do *quantum* devido. Requeria o *Parquet* a reforma de tal decisão para prosseguir a tramitação do feito, "tendo em vista a independência das esferas cível e criminal".

Entretanto, o Desembargador Federal Relator Victor Luiz dos Santos Laus desproveu o recurso e apresentou os seguintes fundamentos:

> Como se vê, conquanto os denunciados tenham depositado judicialmente o total do montante devido, tal fato gera apenas uma expectativa de conversão em renda em favor da União em caso de improcedência da ação cível.
> Saliento que, embora a jurisprudência do STJ seja no sentido de que o depósito judicial, após sentença definitiva em desfavor do contribuinte, deve ser convertido em renda (RESP 1140956, 1ª Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 24-11-2010; e AGRG no RESP 1212885, 2ª Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, DJe 24-5-2011), não descarto, por exemplo, a possibilidade de ocorrer a penhora no rosto dos autos de credores que gozam de privilégio (artigo 83 da Lei de Falências e artigo 186 do Código Tributário Nacional).
> [...] Sendo assim, não havendo dúvida quanto à materialidade delitiva (fl. 146 do apenso) e ausente o efetivo pagamento da dívida, não há falar em extinção da punibilidade pelo mero depósito judicial do *quantum* devido.

Constata-se, portanto, que, seguindo tal entendimento, não há confundir o depósito do montante integral do crédito tributário com o seu pagamento, pois apenas este converte-se, de fato, em rendimentos a favor da União. Até porque não se descartaria a possibilidade de algum credor com preferência na satisfação do crédito, como créditos decorrentes da legislação

---

[878] "[...] O depósito judicial do montante integral relativo ao débito tributário definitivamente constituído não consubstancia causa legal de sobrestamento da *persecutio criminis in iudicio*, porquanto não se confunde, até sua efetiva conversão em renda a favor da União, com pagamento ou parcelamento do débito. 3. A mera discussão da dívida tributária perante o juízo cível não importa, por si só, a compulsória suspensão da ação penal, tendo em vista a independência das instâncias. 4. Estando em discussão, todavia, a constitucionalidade do tributo devido, e assim, portanto, a própria existência do crime, e havendo plausibilidade na tese sustentada no mandado de segurança, está configurada hipótese prejudicial à persecução criminal, autorizando a suspensão do feito, nos termos dos artigos 93 do CPP e 116, I, do Estatuto Repressivo" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 0008332-08.2009.404.7108. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Renato Kunst; Lisiane Teresinha Kunst Bohnen; Eduardo Renato Kunst, julgado em 09 de agosto de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4414678 >).

do trabalho (art. 186, *caput*, do CTN[879]), venha a realizar uma penhora no rosto dos autos – frustrando, pois, o pagamento à Fazenda.

E quanto à suspensão do processo penal em virtude do depósito integral do crédito tributário, prosseguiu o Relator:

> Sem a pretensão de adentrar no mérito da questão tributária, verifica-se, dos elementos trazidos ao presente feito, que há, ao menos, plausibilidade na tese debatida. Com efeito, embora o juízo da 2ª Vara Federal de Novo Hamburgo tenha denegado a segurança pleiteada (fls. 178/183), decisão mantida pela 2ª Turma deste Tribunal (fls. 215/220), sob o fundamento de que "*não há vício de constitucionalidade na espécie, por não ter sido criada nova contribuição, tendo sido tão-somente ampliada a base de cálculo de tributo*", a exação em tela é objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2594, proposta pela Confederação Nacional de Indústria - CNI, que, embora pendente de julgamento, já contém duas manifestações da Procuradoria Geral da República opinando pela procedência do pedido.
> Sendo assim, estando pendente na esfera cível decisão definitiva em processo que diz respeito à própria existência do crime, com plausibilidade na discussão, entendo que deve ser mantida a decisão que suspendeu o curso do processo e do prazo prescricional, com fulcro nos artigos 93 do Código de Processo Penal e 116, I, do Estatuto Repressivo, até o trânsito em julgado do Mandado de Segurança 2008.71.08.007079-9[880].

Veja-se que o ato de depositar a íntegra do *quantum* supostamente sonegado na esfera cível não fez diferença alguma para a resolução do caso. O que foi decisivo para suspender o processo penal foi a relevância da matéria discutida noutro Juízo – cujo debate já havia sido reconhecido inclusive como de repercussão geral, no Recurso Extraordinário nº 595.838[881].

Ainda na jurisdição do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, deve ser dada ênfase ao *Habeas Corpus* nº 5002258-26.2012.404.0000[882]. Nesse caso, diretores executivos

---

[879] Art. 186, *caput*, do CTN. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho.

[880] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 0008332-08.2009.404.7108. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Renato Kunst; Lisiane Teresinha Kunst Bohnen; Eduardo Renato Kunst, julgado em 09 de agosto de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4414678 >.

[881] "DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. EXIGIBILIDADE. SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVAS. ARTIGO 22, INCISO IV, DA LEI Nº 8.212/91. REDAÇÃO CONFERIDA PELA LEI Nº 9.876/99. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 595.838. Recorrente: Etel Estudos Técnicos Ltda. Recorrido: União, julgado em 14 de maio de 2009. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=607740 >).

[882] "*HABEAS CORPUS*. TRANCAMENTO DE AÇÃO PENAL. ARTIGO 337-A DO CÓDIGO PENAL. AUTOS DE INFRAÇÃO. AÇÃO ANULATÓRIA PERANTE O JUÍZO CÍVEL. DEPÓSITO JUDICIAL DO VALOR. SUSPENSÃO DO FEITO. – A impugnação do auto de infração no juízo cível, por si só, não autoriza o trancamento, ou a suspensão, da ação penal, tendo em vista a independência das instâncias. – O depósito do valor do crédito tributário devido suspende a respectiva exigibilidade. – A improcedência da ação cível importa na reversão em renda à União do montante depositado. – Hipótese na qual não se evidencia prejuízo à demanda criminal a respectiva suspensão até julgamento, com resolução do mérito, da ação proposta perante o juízo cível"

da empresa Tramontina Farroupilha S/A – Indústria Metalúrgica estavam sendo investigados pela prática de supressão de contribuições previdenciárias (art. 337-A do Código Penal[883]). Ocorre que, durante o inquérito policial, foi comunicado à autoridade policial que a referida pessoa jurídica havia depositado judicialmente os valores referentes aos tributos discutidos na investigação. A autoridade policial, então, no relatório final, referiu que,

> considerando que pende a certeza do crédito tributário que deu azo à requisição de instauração de inquérito policial e estando tal crédito suspenso por ação judicial, conforme informado pela PGFN, entendo não existir, no momento, justo motivo para o prosseguimento das investigações.

Não obstante, o *Parquet* entendeu por denunciar os diretores executivos pela prática do crime previsto no art. 337-A do Código Penal, denúncia essa que fora aceita pelo Juízo competente. A defesa de um dos réus impetrou, então, *habeas corpus*, com pedido liminar, para fins de trancamento do processo penal, em virtude justamente de o valor supostamente sonegado ter sido depositado judicialmente, o que tornaria desnecessária a persecução penal. A liminar fora concedida para "suspender o andamento da ação penal nº 5011324-83.2011.404.7107/RS, até o julgamento do mérito do presente *habeas corpus*, estendendo os efeitos da liminar aos demais acusados no feito".

(BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5002258-26.2012.404.0000. Impetrante: Valter Lino Cousseau. Impetrado: Juízo Federal da Vara Federal de Execuções Fiscais e Criminal de Caxias do Sul, julgado em 07 de março de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4849237&termosPesquisados=deposito%7cexigibilidade%7ccrime%7ccredito >).

[883] Art. 337-A do Código Penal. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias:
Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.
§ 1º É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara e confessa as contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.
§ 2º É facultado ao juiz deixar de aplicar a pena ou aplicar somente a de multa se o agente for primário e de bons antecedentes, desde que:
I – (VETADO); II – o valor das contribuições devidas, inclusive acessórios, seja igual ou inferior àquele estabelecido pela previdência social, administrativamente, como sendo o mínimo para o ajuizamento de suas execuções fiscais.
§ 3º Se o empregador não é pessoa jurídica e sua folha de pagamento mensal não ultrapassa R$ 1.510,00 (um mil, quinhentos e dez reais), o juiz poderá reduzir a pena de um terço até a metade ou aplicar apenas a de multa.
§ 4º O valor a que se refere o parágrafo anterior será reajustado nas mesmas datas e nos mesmos índices do reajuste dos benefícios da previdência social.

Posteriormente, no julgamento do *writ*, o então Desembargador Federal Relator Luiz Fernando Wowk Penteado concedeu a ordem, cujos argumentos merecem destaque:

> Como visto antes, a ação penal foi proposta em 26 de outubro de 2011, data na qual os débitos já se encontravam com a exigibilidade suspensa, conforme preceitua o artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional.
> [...] há de se considerar a relevância da fundamentação, no sentido de que o depósito judicial integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, ou seja, aquela suposta inadimplência encontra-se em discussão judicial e, mais do que isso, o respectivo valor supostamente devido foi depositado em conta vinculada ao juízo.
> Isso significa que, em eventual improcedência da ação proposta, o montante depositado reverterá em renda à União, importando no pagamento da dívida e, em conseqüência, na extinção da punibilidade. Caso procedente a demanda, anulam-se os autos de infração e a ação penal ficará sem embasamento, impondo-se a sua extinção. Nessa hipótese o paciente, e os demais denunciados, teriam sido submetidos indevidamente a um processo-crime.
> **Em qualquer das hipóteses, não se evidencia prejuízo à demanda criminal caso determinada a sua suspensão desde já.**
> Dessa forma, impõe-se suspender o andamento da Ação Penal nº 5011324-83.2011.404.7107/RS, bem como o curso da prescrição, até o julgamento, com resolução do mérito, da ação proposta perante o juízo cível, uma vez que se trata de questão exterior prejudicial ao deslinde da demanda criminal.
> Ante o exposto, concedo em parte a ordem de habeas corpus, nos termos da fundamentação [grifo nosso].

Veja-se que a situação de que em nenhuma das hipóteses resolutivas da esfera cível poderiam acarretar numa eventual condenação por sonegação de tributos foi a base da fundamentação para suspender o processo penal até o julgamento, com resolução de mérito, da ação ajuizada no Juízo cível, "uma vez que se trata de questão exterior prejudicial ao deslinde da demanda criminal".

Sem embargo, a concessão da ordem não foi unânime. O Desembargador Federal Victor Luiz dos Santos Laus proferiu voto divergente à maioria da 8ª Turma. Considerou o Magistrado que, "conquanto o denunciado tenha depositado judicialmente o total do montante devido, tal fato gera apenas uma expectativa de conversão em renda em favor da União em caso de improcedência da ação cível". Além disso, referiu que não se descarta a possibilidade de "ocorrer a penhora no rosto dos autos de credores que gozam de privilégio (artigo 83 da Lei de Falências e artigo 186 do Código Tributário Nacional)". O Julgador, percebe-se, reiterou os argumentos anteriormente expostos quando do julgamento do Recurso em Sentido Estrito nº 0008332-08.2009.404.7108.

Quanto à suspensão do processo penal, o Magistrado consignou que descabe falar em suspensão do feito criminal diante do trâmite de ação cível, "porquanto o fato de estar sendo discutida a dívida tributária naquela seara não importaria, por si só, a compulsória suspensão

da demanda criminal"; somente a discussão na esfera administrativa é que impossibilitaria a persecução penal. Ademais, o Julgador registrou que o objeto da ação anulatória dizia respeito ao reconhecimento de isenção e/ou não incidência de contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos empregados da pessoa jurídica da qual o paciente seria diretor. E, sobre tal matéria, o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal seria contrário ao pedido formulado na referida ação. Dessa forma, não estaria configurada "situação excepcional a ensejar a suspensão da *persecutio criminis* tão somente em face da existência de ação cível em que se discute o crédito tributário". O entendimento externado pelo Julgador não foi acompanhado pelos demais Magistrados, os quais se pronunciaram favoráveis à concessão da ordem de *habeas corpus* pelas razões anteriormente trazidas a lume.

Há julgados mais antigos os quais rejeitam efeitos na imputação penal em se tratando de depósito do montante integral do crédito tributário no Juízo cível. Foi o decidido no *Habeas Corpus* nº 2008.04.00.004925-5[884], relatado pelo Juiz Federal convocado Marcelo Malucelli, para quem o depósito da dívida em sede de execução fiscal "não atrai a incidência das regras autorizadoras da extinção da punibilidade do agente ou da suspensão da pretensão punitiva do Estado". No mesmo sentido foi o voto do então Desembargador Federal Néfi Cordeiro, o qual foi seguido por maioria, no Recurso em Sentido Estrito nº 2007.71.16.000261-7[885]: "Depósito feito em execução fiscal para garantia do juízo, não equivale a pagamento. Sem

---

[884] "PENAL E PROCESSO PENAL. QUESTÃO PREJUDICIAL. CPP, ART. 93. EXISTÊNCIA DE CONTROVÉRSIA JURÍDICA DE NATUREZA NÃO-PENAL. SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. No delito de sonegação previdenciária (art. 337-A do CP), o ajuizamento de ação autônoma de impugnação ao crédito que embasa a peça incoativa somente induz à aplicação da suspensão do processo-crime, faculdade prevista no art. 93 do CPP, se relevantes os argumentos meritórios da demanda desconstitutiva" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2008.04.00.004925-5. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Hermeto Alcides Bermudez; Maria Regina Cademartori Gonçalves, julgado em 10 de fevereiro de 2010. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3070537 >).

[885] "PENAL E. PROCESSUAL PENAL. ART. 168-A. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE/SUSPENSÃO DO FEITO. NÃO-CABIMENTO. PENDÊNCIA DE DECISÃO NA VIA ADMINISTRATIVA. CRIME FORMAL. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE QUITAÇÃO INTEGRAL. 1. O delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), que é crime omissivo próprio ou omissivo puro, consuma-se com o simples fato de o responsável tributário ter deixado de recolher os valores destinados à Previdência. 2. Tratando-se de crime cujo tipo é formal, não necessitando do resultado, mostra-se irrelevante o fato de pender de apreciação a impugnação administrativa em que se questionam os valores apontados na denúncia. 3. Depósito feito em execução fiscal para garantia do juízo, não equivale a pagamento. Sem a prova da quitação integral do débito não há que falar em suspensão ou extinção da punibilidade (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2007.71.16.000261-7. Recorrente: Edison Francisco Neuwald Silva; Glaucio Ciriaco Neuwald Silva, julgado em 05 de setembro de 2007. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1814891 >).

a prova da quitação integral do débito não há que falar em suspensão ou extinção da punibilidade".

As variantes não param por aí. Eis a decisão prolatada pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2), na relatoria do Juiz Federal convocado Aluisio Gonçalves de Castro Mendes, quando do julgamento da Apelação Criminal nº 2009.50.01.004344-4[886]:

> [...] infere-se dos autos que houve decisão judicial proferida em 02/10/2008 (fl. 100), que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em questão, nos termos do art. 151, II, do CTN, em razão do depósito judicial do montante integral do tributo (fls. 94-99), razão pela qual o oferecimento da denúncia, em março de 2009, se torna inviável ante a suspensão da pretensão punitiva estatal.

E seguiu com as seguintes palavras:

> [...] pela análise do sistema eletrônico deste Tribunal, verifica-se que a Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária encontra-se conclusa ao MM. Juízo da 1ª Vara Federal de Vitória/ES, sendo que, caso se julgue improcedente, reconhecendo-se a legalidade e constitucionalidade da cobrança da exação, os valores depositados converter-se-ão em renda do INSS. **O depósito do valor questionado garante o pagamento do débito, retroagindo, como se pagamento fosse, à data em que efetivado, extinguindo, por consequência, a punibilidade** [grifos nossos]. Em caso de julgamento favorável ao Réu, **estará desconstituído o crédito e, consequentemente, a própria justa causa para o eventual oferecimento e recebimento da denúncia.** De todo modo, impende ressaltar que **tais possibilidades perduram enquanto pendente o depósito, razão pela qual a melhor solução ao caso concreto é a aplicação do entendimento da Súmula Vinculante n. 24 do STF** [...] [grifos nossos].

Vale dizer, decidiu o Relator que em razão da incidência do inciso II do art. 151 do CTN o processo penal deveria ser extinto sem resolução do mérito por ausência de condições para o exercício da ação penal[887], mantendo, pois, os efeitos da sentença de primeiro grau. É

---

[886] "PENAL E PROCESSUAL PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ART. 337-A, DO CÓDIGO PENAL. DEPÓSITO DO VALOR QUESTIONADO. SUSPENSÃO DA PUNIBILIDADE. 1. O crime de sonegação de contribuição previdenciária (art. 337-A, do CP) depende, para ser caracterizado, do resultado suprimir ou reduzir o valor da contribuição a pagar. 2. *In casu*, o processo foi julgado extinto sem resolução do mérito por ausência de uma das condições da ação (possibilidade jurídica momentânea da persecutio nos crimes tributários), pois quando oferecida a denúncia a exigibilidade do crédito tributário estava suspensa ante o depósito judicial do montante integral (art. 151, II, do CTN). 3. Caso seja reconhecido na Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico-Tributária a legalidade e constitucionalidade da cobrança da exação, o depósito do valor questionado garante o pagamento do débito à data em que efetivado, extinguindo-se a punibilidade; no caso de procedência, desconstitui-se o crédito e a própria justa causa para o eventual oferecimento e recebimento da denúncia. 4. Tais possibilidades perduram enquanto pendente o depósito, incidindo a aplicação do entendimento da Súmula 24 do STF. 5. Recurso conhecido e improvido" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Criminal nº 200950010043444. Apelante: Ministério Público Federal. Apelado: Antonio Francisco Saiter, julgado em 15 de dezembro de 2010. Disponível em: < file:///C:/Users/admin/Downloads/332972.pdf >).

[887] Para LOPES JR., a "ausência de justa causa" prevista no inciso III do art. 395 do CPP é abrangida pelo inciso II do mesmo artigo (LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 431).

que, caso a ação judicial ajuizada pelo réu no juízo cível – que é o sujeito passivo da obrigação tributária – venha a ser julgada improcedente, os valores depositados serão convertidos em renda à Fazenda, equivalendo-se, pois, ao pagamento do tributo – que, consequentemente, levará à extinção da punibilidade do crime fiscal. Caso contrário, sendo julgada procedente a demanda, estará desconstituído o crédito tributário, passando a inexistir o delito fiscal.

Dessa forma, tendo em vista que em nenhuma das hipóteses do caso anterior levará o réu à condenação – no pior cenário possível acarretará a extinção da punibilidade pelo pagamento do crédito tributário –, não haveria justificativa para o imenso custo do processo e, como diz LOPES JÚNIOR, "as diversas penas processuais que ele contém"[888], de modo a prevalecer o controle processual do caráter fragmentário da intervenção penal (evitar a banalização do Direito Penal). Afinal, "se o sentido do processo não fosse a redução de danos, sequer precisaria existir"[889].

Vejamos o cenário jurisprudencial do Tribunal de Justiça de São Paulo. O *Habeas Corpus* nº 0023953-42.2013.8.26.0000[890], julgado na lavra do Relator Desembargador Alberto Matriz de Oliveira, percorreu um caminho argumentativo semelhante. Nesse caso específico, o paciente, administrador de determinada pessoa jurídica, teria indicado como destino de certa mercadoria a Zona Franca de Manaus, onde não haveria incidência do imposto de ICMS, mas o seu ingresso no local não teria sido comprovado. Esse enredo acabou ensejando a instauração de um inquérito policial para a apuração de eventual crime contra a ordem tributária.

Exauridas as alternativas recursais da via administrativa, o paciente procedeu ao depósito judicial da integralidade do valor do crédito tributário. Requereu, então, a concessão da ordem para fins de trancamento do inquérito policial, pois o depósito afastaria "totalmente o risco de lesão ao erário paulista, de maneira que o fato se torna atípico".

Dadas tais circunstâncias, o julgador trilhou o seguinte raciocínio:

> Nesse quadro não se observa justa causa para o prosseguimento do procedimento policial.
> Isso porque, a disponibilização do montante reivindicado pelo fisco elide completamente a possibilidade de configuração de crime.
> De um lado, porque afasta o dolo na conduta.
> Ora, quem deposita o valor litigioso deixando a cargo do judiciário o destino final do numerário demonstra inequivocamente que não pretende se furtar às suas obrigações.

---

[888] LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 380.
[889] ROSA, Alexandre Morais da; KHALED JR., Salah H. *In dubio pro hell I:* profanando o sistema penal. 2. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2015. p. 35.
[890] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Habeas Corpus nº 0023953-42.2013.8.26.0000. Impetrante: Eder Clai Ghizzi. Impetrado: Delegado do 1º DP da Comarca de Guarujá, julgado em 18 de junho de 2013. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6816282&cdForo=0 >.

> De outro porque afasta a própria tipicidade das infrações tributárias.
> Com efeito, os delitos que envolvem supressão ou ausência de recolhimento de tributo são pacificamente reconhecidos como crimes materiais, em outras palavras, exigem para a sua configuração a efetiva ocorrência de prejuízo ao erário.
> Garantido o juízo, não há como se falar sequer em possibilidade de prejuízo.
> Isso porque, o artigo 1º, §3º, II da Lei 9.703/98 autoriza, no caso de sentença favorável à Fazenda, que o juiz desde logo determine a conversão do depósito em pagamento definitivo.
> Assim, caso a Fazenda esteja com a razão, certamente ela receberá o valor devido.

Ademais, assim ressaltou:

> Nesse particular, necessário anotar que o débito ainda está sendo discutido, pois ainda se encontra em curso a exceção de pré-executividade, na qual, mais uma vez ressalta-se, encontra-se garantido o crédito do fisco através do depósito judicial.
> Neste cenário, tendo-se em conta o disposto no artigo 34 da Lei 9.249/95, que determina seja extinta a punibilidade dos crimes definidos na Lei no. 8.137/90 e na Lei no. 4.729/65 quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia, indiscutivelmente o depósito levado a efeito pelo paciente deve ser interpretado como providência apta a garantir o pagamento e afastar de plano a caracterização de qualquer crime contra a ordem tributária.

Percebe-se que as premissas levantadas pelo Relator – o depósito do montante integral do débito (i) elide completamente a possibilidade de configuração de crime, (ii) impossibilita a existência de prejuízo ao fisco e (iii) demonstra a inexistência de dolo em fraudar o fisco – levam à atipicidade da conduta, sendo caso, pois, de trancamento do inquérito policial, o que foi, de fato, decidido pelo Magistrado, cujo voto foi acompanhado pelos demais componentes da Câmara.

O *Habeas Corpus* nº 2031457-60.2016.8.26.0000[891] fora impetrado em razão de ter sido depositado integralmente o valor do crédito tributário quando da oposição de embargos à execução no Juízo cível, execução essa que visava executar o montante supostamente sonegado. Ocorre que, quando informada à autoridade policial acerca do referido depósito, os autos foram remetidos ao Judiciário, tendo o Ministério Público requerido a "suspensão provisória" do inquérito policial. A irresignação defensiva era calcada justamente em tal suspensão, pois entendia que era caso, na verdade, de trancamento do inquérito. O juízo *ad quem*, então,

[891] "HABEAS CORPUS – Crime Contra a Ordem Tributária – Alega que houve a interposição de embargos à execução junto ao Juízo da Execução Fiscal, com a garantia do montante integral em dinheiro, para discutir o débito fiscal – ADMISSIBILIDADE – Ausência de lesividade – Não se justifica a suspensão do inquérito policial, pois em qualquer das soluções a que chegue o Juízo da Execução Fiscal ocorrerá o arquivamento, razão pela qual se apresenta razoável o seu trancamento. Ordem concedida" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2031457-60.2016.8.26.0000. Impetrante: Cícero Marcos Lima Lana. Impetrado: Juízo do Departamento de Inquéritos Policiais e Polícia Judiciária da Comarca da Capital de São Paulo, julgado em 10 de agosto de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9957024&cdForo=0 >).

concedeu a ordem de *habeas corpus*, pois "com a respectiva garantia do Juízo materializado no depósito em dinheiro no montante correlato ao respectivo débito é motivo suficiente para ensejar o trancamento do inquérito policial em curso". E assim seguiu a argumentação do Desembargador Relator Paulo Rossi:

> [...] a garantia de pagamento prestada em dinheiro acima mencionada, de qualquer forma, independentemente do resultado dos embargos à execução, será resolvida, quer pelo pagamento em caso de rejeição dos embargos, quer pela decisão de inexistência do débito, de forma a afastar a lesividade ao bem jurídico tutelado e a consequente tipificação da conduta ilícita a ser imputada ao paciente.

Já o julgamento do *Habeas Corpus* nº 2182834-15.2015.8.26.0000[892], novamente sob a jurisdição do Tribunal de Justiça de São Paulo, foi enfatizado que o depósito do montante integral junto ao Juízo cível "não se confunde com a quitação integral da dívida; e por isso não se mostra possível reconhecer a extinção da punibilidade do paciente". Todavia, o Desembargador Relator Bandeira Lins sustentou que, estando garantido o crédito tributário pelo depósito de seu montante integral, "não se justifica, ao menos por ora, dar continuidade às investigações policiais, suspendendo-se também o prazo prescricional". Na visão do Julgador, o depósito do valor do crédito tributário trata-se de questão prejudicial, a qual "assim há de ser tratada enquanto há, por força do depósito efetuado na esfera cível, a possibilidade de não se estar diante de fato passível de ser tido como crime". Foi concedida parcialmente a ordem, pois, para reconhecer a prejudicialidade da questão em debate na esfera cível e para determinar a suspensão, por um ano, do trâmite do inquérito policial, com base no art. 93 do CPP[893]. De toda a sorte, não foi concedida a ordem, postulada pelos impetrantes, para que o inquérito policial

---

[892] "HABEAS CORPUS. Crimes Tributários. Crédito devidamente constituído. Garantia de pagamento que não se confunde com a quitação integral da dívida. Impossibilidade de se reconhecer a extinção da punibilidade. Garantido o juízo no montante integral do crédito, não se justifica, ao menos por ora, dar continuidade às investigações policiais, tendo em vista a possibilidade de atipicidade do fato na esfera criminal por inexistência de conduta antijurídica na esfera fiscal ou de extinção da punibilidade acaso o valor depositado for suficiente para a total quitação. Ordem parcialmente concedida para suspender o curso do procedimento inquisitivo, até que seja solucionada a questão na esfera cível" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2182834-15.2015.8.26.0000. Impetrantes: Gabriel de Freitas Queiroz e João Victor Esteves Meirelles. Impetrado: Juízo de Direito da 3ª Vara Criminal da Comarca de Limeira, julgado em 26 de outubro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8965332&cdForo=0 >).

[893] Art. 93 do CPP. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente. § 1º. O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

fosse trancado por ausência de justa causa. Destoou, portanto, dos julgados prolatados pelo mesmo Tribunal citados anteriormente.

Não foram encontrados julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca dos efeitos na imputação penal caso se deposite o valor do crédito tributário no Juízo cível. Todavia, é do entendimento de tal Corte que "a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas"[894].

4.1.3. Reclamações e os Recursos, nos Termos das Leis Reguladoras do Processo Tributário Administrativo

Nos termos das leis do procedimento administrativo tributário, as reclamações e recursos suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Proferida a decisão de primeira instância, terá o autuado o prazo de 30 dias para, "sob pena de inscrição na dívida ativa, efetuar o recolhimento do débito fiscal com aplicação de desconto, ou recorrer à segunda instância administrativa"[895]. O processo administrativo fiscal é regrado pelo Decreto nº 70.235/72, sendo que o inconformismo do sujeito passivo, exercido na seara administrativa, possui previsão constitucional no art. 5º, XXXIV, alínea *a*, da Constituição Federal[896]. Igualmente, o art. 145, I, do CTN[897] prevê que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo poderá ser alterado em virtude da impugnação do sujeito passivo.

Assim, não há falar em exigibilidade enquanto remanescer pendência entre os sujeitos da obrigação tributária na via administrativa. MACHADO refere que "melhor seria dizer que as reclamações e os recursos *impedem* que o crédito se torne exigível, pois na verdade

---

[894] "[...] Esta Corte de Justiça tem jurisprudência uniforme no sentido de que a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.550.458. Recorrente: Companhia Brasileira de Distribuição. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo, julgado em 05 de abril de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1486267&num_registro=201502103762&data=20160415&formato=PDF >).

[895] CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário*: Prática Administrativa e Judicial. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2011. p. 43.

[896] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder.

[897] Art. 145 do CTN. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo.

exigível ainda não é ele no momento da interposição"[898], tendo em vista que, se o crédito ainda não está constituído, obviamente ainda é inexigível. Afinal, não se pode impugnar o crédito tributário, na via administrativa, quando já definitivamente constituído. Exercer a defesa administrativa não significa dizer que o procedimento fique estagnado, senão que o Poder Público, "na pendência da solução administrativa, ficará inibido de inscrever a dívida e procurar o Poder Judiciário para requerer seus direitos"[899].

Cabe mencionar que, conforme sedimentado no Superior Tribunal de Justiça, a defesa administrativa, se apresentada intempestivamente, "não enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tampouco a suspensão do prazo prescricional"[900]. Igualmente, está consolidado no Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 21, que "é inconstitucional a exigência de depósito ou arrolamento prévios de dinheiro ou bens para admissibilidade de recurso administrativo". Sedimentado também está o entendimento da Corte Superior, externado na Súmula nº 373, segundo o qual "é ilegítima a exigência de depósito prévio para admissibilidade de recurso administrativo".

PAULSEN ressalva que nem toda defesa administrativa possui o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. É o caso das *consultas* no âmbito da Secretaria da Receita Federal, reguladas pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430/96, as quais não podem ser enquadradas como reclamação ou recurso, pois não têm natureza ofensiva[901]. Não por menos que o art. 49 do Decreto nº 70.235/72 dispõe que "a consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolançado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos". Também não suspende a exigibilidade do crédito tributário a reclamação administrativa contra ato de exclusão de programa de parcelamento, como já decidiu o Superior Tribunal de Justiça[902].

---

[898] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 208.

[899] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 515.

[900] "TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO. DEFESA ADMINISTRATIVA APRESENTADA INTEMPESTIVAMENTE. NÃO SUSPENSÃO DA PRESCRIÇÃO.
A apresentação de defesa administrativa intempestiva não enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tampouco a suspensão do prazo prescricional. Precedentes: REsp 1.116.849/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04/08/2011, DJe 15/08/2011; AgRg no RMS 33287/RJ, Rel. Min. Hamilton Carvalhido, Primeira Turma, julgado em 22/02/2011, DJe 15/03/2011. Agravo regimental improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 1.313.765. Agravante: Estado de Alagoas. Agravado: Transportadora Padre Cícero Ltda., julgado em 14 de agosto de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1167232&num_registro=201200496241&data=20120820&formato=PDF >).

[901] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 251.

[902] "[...] 1. A reclamação administrativa interposta contra ato de exclusão do contribuinte do parcelamento não é capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário, sendo inaplicável o disposto no art. 151, inciso III, do

Assim, com a impugnação feita pelo sujeito passivo frente ao lançamento, suspende-se a exigibilidade do crédito tributário, dando início a um processo administrativo fiscal, o qual, a depender do resultado, poderá modificar ou até extinguir o valor do crédito fixado no lançamento. E, como visto no tópico 2.3 do presente estudo, enquanto não for ultimado o processo administrativo não há falar em crime tributário material – na inteligência da Súmula Vinculante nº 24.

Veja-se que o precedente representativo (*Habeas Corpus* nº 81.611) da Súmula Vinculante nº 24 tratava justamente de hipótese na qual o impetrante havia sido denunciado por crime tributário material, sendo que, administrativamente, ainda pendia de apreciação a impugnação do lançamento. O voto do então Ministro Nelson Jobim, o qual foi favorável ao trancamento da ação penal, mostrou-se reflexivo quanto ao tema, ao apresentar questionamentos caso se admitisse tramitação de processo penal paralelamente ao processo administrativo:

> [...] seria na ação penal o local em que o contribuinte irá discutir o valor ou a existência da dívida por motivo de defesa? Teria a esfera penal a capacidade penal de dizer: Não, não houve. Ele se defende e diz: Não pratiquei nenhum ilícito porque as condutas omitidas não levaram ao resultado de criar. E o juiz penal é que iria decidir a incidência de normas tributárias, a interpretação de regras tributárias, o problema da existência ou não?[903]

Ainda referente ao julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611, o Ministro Cezar Peluso sustentou que se o Fisco não pode exigir nem cobrar tributo na esfera cível, em pendendo reclamação ou recurso administrativo, não há como conceber que possa fazê-lo, de modo indireto, na esfera penal, "desvirtuando os propósitos e a vocação politiconormativa do Código

---

CTN, pois as reclamações e recursos previstos no referido artigo são aqueles que discutem o próprio lançamento, ou seja, a exigibilidade do crédito tributário.
2. Hipótese em que a impugnação apresentada apenas questiona a legalidade do ato de exclusão do parcelamento. Logo, não é capaz de suspender a exigibilidade do crédito. Ressalta-se, ainda, que tal entendimento encontra respaldo, inclusive, no art. 5º, § 3º, da Resolução CG/REFIS n. 09/2001.
Recurso especial improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1372368. Recorrente: Eucatur Empresa União Cascavel de Transporte e Turisma Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional, julgado em 05 de maio de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1403423&num_registro=201300621070&data=20150511&formato=PDF >).

[903] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. As páginas, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, são as de nºs 158/159.

Penal, e transformando o processo penal em sub-rogatório da execução fiscal que não pode ser iniciada. Está suspensa a exigibilidade do crédito"[904].

Portanto, é cediço que, na pendência de julgamento de defesa administrativa, não há justa causa para o exercício da ação penal em se tratando de crime tributário material[905]. Ademais, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 61672[906], refutou a argumentação de que o enunciado da Súmula Vinculante nº 24 só teria aplicação aos crimes cometidos após a sua vigência. Além do mais, no mesmo julgado, decidiu-se que a constituição definitiva do crédito tributário após o recebimento da denúncia "não tem o condão de convalidar os atos realizados em ação penal instaurada em descompasso com a Súmula Vinculante nº 24", anulando, em tal caso, o processo desde a origem.

---

[904] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 81.611. Impetrante: José Eduardo Rangel de Alckmin e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de dezembro de 2003. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807 >. A página, levando em conta a numeração dada pelo próprio Tribunal, é a de nº 198.

[905] Nesse sentido, eis recente decisão do STJ: "EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PRETENSÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. EMBARGOS DECLARATÓRIOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA (ART. 168-A, DO CPB). NATUREZA. MODIFICAÇÃO DE ENTENDIMENTO. CRIME MATERIAL. CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.
[...] VII - Sendo a constituição definitiva do crédito previdenciário no âmbito administrativo condição objetiva de punibilidade e tendo o Agravante comprovado a existência de procedimento fiscal em andamento (Processo Administrativo n. 13976.000417/2007-71), com recurso pendente de julgamento, torna-se imperativo o trancamento da presente ação penal.
VIII- Embargos de declaração recebidos como Agravo Regimental e, nestes termos, provido, acolhendo-se a pretensão do Recurso Especial" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.423.762. Agravante: Klaus Schumacher Júnior. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 25 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1301732&num_registro=201304008266&data=20140327&formato=PDF >).

[906] "[...] 1. Nos crimes contra a ordem tributária, a constituição definitiva do crédito tributário e conseqüente reconhecimento de sua exigibilidade configura condição necessária para o início da persecução criminal. Assim, se ainda houver pendência de decisão definitiva no processo administrativo que pretende a revisão do lançamento do tributo, falta justa causa para a ação penal.
2. O Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24, assentando o entendimento de que a pendência de procedimento administrativo fiscal impede a instauração da ação penal, bem como de inquérito policial, relativamente aos crimes materiais descritos no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/1990, tendo em vista que a consumação destes delitos somente ocorre após a constituição definitiva do crédito tributário.
3. Esta Corte já refutou a argumentação de que o enunciado nº 24 da Súmula Vinculante só teria aplicação aos crimes cometidos após a sua vigência. Trata-se de consolidação de interpretação judicial, e não de lei mais gravosa, com observância obrigatória para todos os órgãos do Poder Judiciário. Precedentes.
4. A constituição definitiva do crédito tributário após o recebimento da denúncia não tem o condão de convalidar os atos realizados em ação penal instaurada em descompasso com a Súmula Vinculante nº 24, porquanto o processo é inválido desde a origem.
Precedentes.
5. Recurso ordinário provido para anular a ação penal" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 61.672. Recorrente: Jorge Luiz Batista Kaimoti Pinto; Natal Schincariol Junior. Recorrido: Ministério Público do Estado do Rio Grande do Sul, julgado em 17 de março de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1498827&num_registro=201501681695&data=20160328&formato=PDF >).

Cabe mencionar, também, que há precedente, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidindo pela ausência de justa causa para o exercício da ação penal caso não haja, no processo penal ou no inquérito policial que o instrui, prova cabal de que o imputado tenha sido intimado da decisão do processo administrativo fiscal, dada a impossibilidade de se afirmar, com segurança, "que tenha havido a regular constituição definitiva do crédito tributário"[907].

Conquanto já esteja consolidado que não há falar em justa causa para o exercício da ação penal se pender defesa administrativa, não significa dizer que não haja conjunturas no processo administrativo fiscal que autorize a pretensão punitiva estatal mesmo com a pendência da análise de recurso. É o caso, no exemplo dado por PAULSEN, das impugnações ou dos recursos parciais. Vale dizer, se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17[908] do Decreto nº 70.235/72), autorizando-se a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada (art. 21, § 1º[909], do Decreto nº 70.235/72). Sendo assim, caso o crédito não impugnado tenha sido definitivamente constituído e "seja suficiente para caracterizar o tipo penal, também não será necessário aguardar o final de todo o processo administrativo fiscal para o oferecimento da denúncia"[910].

4.1.4. Concessão de Antecipação de Tutela em Mandado de Segurança ou em Outras Espécies de Ação Judicial

Tendo em vista que cabe ao Judiciário o controle dos atos administrativos, pois é quem profere decisões definitivas, de modo a estar a Administração Pública submetida ao

---

[907] "[...] 1. Não havendo, na ação penal nem no IPL que a instrui, prova de que o contribuinte tenha sido intimado da decisão no processo fiscal, possibilitando-lhe a interposição de recurso, e presente a expressa insurgência da defesa sobre a questão, na ação penal, não é possível afirmar, nestes autos, que tenha havido a regular constituição definitiva do crédito tributário. 2. Absolvição mantida por ausência de justa causa" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5011943-14.2014.404.7202. Apelante: Ministério Público Federal. Apelado: Enio Anzolin, julgado em 15 de dezembro de 2015. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7681589 >).

[908] Art. 17 do Decreto nº 70.235/72. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

[909] Art. 21 do Decreto nº 70.235/72. Não sendo cumprida nem impugnada a exigência, a autoridade preparadora declarará a revelia, permanecendo o processo no órgão preparador, pelo prazo de trinta dias, para cobrança amigável. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

§ 1º No caso de impugnação parcial, não cumprida a exigência relativa à parte não litigiosa do crédito, o órgão preparador, antes da remessa dos autos a julgamento, providenciará a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada, consignando essa circunstância no processo original. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

[910] PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 341.

controle jurisdicional[911], uma decisão administrativa, por mais que definitiva aos moldes das leis do procedimento administrativo tributário, é vulnerável frente à apreciação judicial. Ademais, o impedimento da rediscussão em juízo da causa já decidida definitivamente atinge apenas a Administração.

Ou seja, a Administração fica impedida de retratar-se de sua decisão e de questioná-la judicialmente – "a chamada 'coisa julgada administrativa' implica, *para ela* [Administração], a *definitividade* dos efeitos de uma decisão que haja tomado"[912]. É que apenas dessa forma o instituto da *coisa julgada administrativa* "cumpre uma função de garantia dos administrados e que concerne ao tema da segurança jurídica estratificada já na própria órbita da Administração"[913].

Pode-se afirmar, então, que a *coisa julgada administrativa* não possui o mesmo efeito da *coisa julgada propriamente dita*, pois a definitividade daquela está restrita à Administração, nada impedindo que terceiros busquem judicialmente a correção do ato[914]; já esta atinge, de forma igualitária, ambos os litigantes (sem prejuízo das ações rescisória, revisional etc.). Sobre o tema, GASPARINI sustenta que qualquer comportamento da Administração Pública está sujeito aos controles administrativos (poder de autotutela) – agindo espontânea ou provocadamente, visando o exame dos atos e comportamentos da Administração Pública concernente ao mérito e à legalidade – e judicial – que somente atua quando provocado, cujo objeto é a legalidade de tais atos administrativos[915]. Quando qualquer comportamento administrativo se desprender de seus parâmetros e violarem direitos de determinado indivíduo ou da coletividade, "é o controle judicial que vai restaurar a situação de legitimidade, sem que o mais humilde indivíduo se veja prejudicado pelo todo-poderoso Estado"[916].

Portanto, é possível, em termos procedimentais, que um lançamento definitivo do crédito tributário venha a ser desconstituído ou modificado por decisão judicial. Assim, ajuizada uma ação judicial tendente a desconstituir um crédito tributário já definitivamente constituído, e convencendo-se o magistrado de que estão presentes os requisitos para a concessão da

---

[911] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 196.
[912] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2016. p. 475.
[913] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2016. p. 475.
[914] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2016. p. 476.
[915] GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo.* 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 118.
[916] CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo.* 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009. p. 962.

antecipação de tutela, nada o impede de proferir ordem judicial, em caráter liminar, para suspender a exigibilidade do crédito tributário até a resolução da demanda. A ordem, por ser liminar, não é definitiva. Apenas será quando alcançar o trânsito em julgado; se a decisão confirmar a liminar antes concedida implicará, então, na extinção do crédito tributário (art. 156, X, do CTN[917]).

Quanto ao mandado de segurança, o art. 1º da Lei nº 12.016/06[918] dispõe que tal remédio jurídico será concedido para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, podendo ser impetrado preventivamente, quando houver *justo receio* da iminência da ocorrência de um ato coator, ou no prazo de 120 dias após a ocorrência do suposto ato ilegal (art. 23 da Lei nº 12.016/09[919]). De posse dos autos, poderá o Juiz conceder uma ordem liminar, forte ao art. 7º, III, da Lei nº 12.016/09[920], caso haja verossimilhança no pedido (*fumus boni iuris*), e/ou caso seja constatado que o impetrante arcará com danos irreparáveis se tiver que aguardar toda a tramitação do processo para o seu direito ser reconhecido (*periculum in mora*) – como, por exemplo, um grave prejuízo financeiro decorrente do pagamento de um tributo indevido. Concedida a liminar no mandado de segurança, emitir-se-á ordem judicial para que a autoridade se abstenha a praticar o ato coator, que, no caso tributário, "será para que a autoridade não exija o tributo enquanto perdurar a ordem liminar"[921]). Conquanto o dispositivo do art. 7º, III, da Lei nº 12.016/09 faculte ao Juiz exigir caução, fiança ou depósito, "não se costuma impor tais contracautelas em matéria tributária. Isso porque a suspensão da exigibilidade de um tributo é sempre reversível"[922]. Todavia, como observa ROSA JUNIOR, o Juiz poderá condicionar a concessão de medida liminar à efetivação do depósito em casos excepcionais, como, por exemplo, quando o autor da ação estiver domiciliado no exterior ou se encontrar em estado de insolvência, colocando em risco o pagamento do tributo em caso de denegação da ordem[923].

---

[917] Art. 156 do CTN. Extinguem o crédito tributário: [...] X – a decisão judicial passada em julgado.
[918] Art. 1º da Lei nº 12.016/06. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça.
[919] Art. 23 da Lei nº 12.016/09. O direito de requerer mandado de segurança extinguir-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.
[920] Art. 7º Lei nº 12.016/09. Ao despachar a inicial, o juiz ordenará: [...] III – que se suspenda o ato que deu motivo ao pedido, quando houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida, sendo facultado exigir do impetrante caução, fiança ou depósito, com o objetivo de assegurar o ressarcimento à pessoa jurídica.
[921] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 669.
[922] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 252.
[923] ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 619.

O mandado de segurança é um mecanismo eficaz voltado à proteção de direitos fundamentais violados ou ameaçados por atos ilegais praticados por autoridades públicas ou por agentes de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público (art. 5º, LXIX, da CF)[924]. Sua importância na escolta de direitos fundamentais é externada pela própria legislação, ao art. 20 da Lei nº 12.016/09 dispor que "os processos de mandado de segurança e os respectivos recursos terão prioridade sobre todos os atos judiciais, salvo *habeas corpus*".

É expresso na Lei nº 12.016/09, no seu art. 7º, § 2º[925], que não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de crédito tributário. Tal proibição é reforçada através da Súmula nº 212 do Superior Tribunal de Justiça[926]. A mesma restrição atinge ações cujo objeto seja a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

Em 2001, por meio da Lei Complementar nº 104/2001, o CTN passou a somar a liminar ou antecipação de tutela em outras espécies de ação judicial (art. 151, V, do CTN) que não o mandado de segurança (art. 151, IV, do CTN). Deu fim, então, à tese restritiva segundo a qual somente a medida liminar em mandado de segurança poderia suspender a exigibilidade do crédito tributário. Diferentemente do mandado de segurança, o qual é regulado pela Lei nº 12.016/09, as medidas de liminar e de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial têm como referência o Código de Processo Civil (CPC), através das tutelas de urgência (art. 300 do CPC)[927] e de evidência (art. 311 do CPC)[928].

---

[924] Art. 5º da CF. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por habeas corpus ou habeas data, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

[925] Art. 7º da Lei nº 12.016/09. Ao despachar a inicial, o juiz ordenará: [...] § 2º Não será concedida medida liminar que tenha por objeto a compensação de créditos tributários, a entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, a reclassificação ou equiparação de servidores públicos e a concessão de aumento ou a extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza.

[926] Súmula nº 212 do STJ. A compensação de créditos tributários não pode ser deferida em ação cautelar ou por medida liminar cautelar ou antecipatória.

[927] Art. 300 do CPC. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.
§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.
§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.
§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão.

[928] Art. 311 do CPC. A tutela da evidência será concedida, independentemente da demonstração de perigo de dano ou de risco ao resultado útil do processo, quando:
I - ficar caracterizado o abuso do direito de defesa ou o manifesto propósito protelatório da parte;

MARINS, ao dissertar sobre os requisitos para a concessão de tutela antecipada, pontua que, conquanto seja possível estabelecer um paralelo entre o mandado de segurança e a tutela cautelar, o termo *probabilidade*, disposto no art. 300 do CPC, não quer significar o direito líquido e certo exigido para a concessão de mandado de segurança, que é aquele que se comprova de plano, sem necessidade de posterior dilação probatória. Todavia, a *probabilidade* não se trata apenas da constatação do *fumus boni iuris*, pois é mais forte do que a verossimilhança, mas, por outro lado, repita-se, não é peremptória quanto à prova inequívoca. Cuida-se, pois, de um termo intermediário entre os dois institutos[929].

De outra banda, é uníssono nos Tribunais que a simples existência de ação cível, que busca desconstituir/modificar o crédito tributário, não representa óbice para o prosseguimento da persecução penal, tendo em vista a independência das esferas cível e criminal – foi o decidido pela Corte Superior, por exemplo, no *Habeas Corpus* nº 96.282[930], e pelo STF no *Habeas Corpus* nº 95.578[931]. Todavia, situação diferente se mostra quando, na ação cível a qual visa desconstituir o crédito tributário – seja em mandado de segurança ou noutra espécie de ação judicial –, for concedida a antecipação de tutela, aplicando-se, pois, o art. 151, IV ou V, do CTN e, consequentemente, suspenda a exigibilidade do crédito tributário. Se, paralelamente à referida ação judicial, existir um processo penal/inquérito policial apurando crime tributário material, teria a concessão de antecipação de tutela o condão de afetar a imputação penal?

II - as alegações de fato puderem ser comprovadas apenas documentalmente e houver tese firmada em julgamento de casos repetitivos ou em súmula vinculante;
III - se tratar de pedido reipersecutório fundado em prova documental adequada do contrato de depósito, caso em que será decretada a ordem de entrega do objeto custodiado, sob cominação de multa;
IV - a petição inicial for instruída com prova documental suficiente dos fatos constitutivos do direito do autor, a que o réu não oponha prova capaz de gerar dúvida razoável.
Parágrafo único. Nas hipóteses dos incisos II e III, o juiz poderá decidir liminarmente.

929 MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 633.

930 "[...] A existência de ação anulatória de débito fiscal, ainda em curso, não impede o prosseguimento da [sic] processo penal, porque a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Judiciário constitui óbice, tão-somente, à prática de atos tendentes à cobrança do crédito, não impossibilitando a instauração da ação penal cabível, dada a independência das esferas cível e criminal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 96.282. Impetrante: Fernando Augusto Fernandes e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 15 de dezembro de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=936786&num_registro=200702931500&data=20100208&formato=PDF >).

931 "[...] A impetração de mandado de segurança, após o lançamento definitivo do crédito tributário, não tem o condão de impedir o início da ação penal, principalmente porque a ordem foi denegada em 1º grau e a apelação interposta, ainda pendente de julgamento, não tem efeito suspensivo. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 95.578. Impetrante: Felipe Augusto Forte de Negreiros Deodato e Outro(s). Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 10 de março de 2009. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=587021 >).

Eis o quadro jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. O *Habeas Corpus* nº 266.462[932] cuidava de caso no qual o impetrante havia sido acusado da prática de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do Código Penal), sendo que, em primeira instância, o acusado tinha sido absolvido por não haver prova da existência do fato supostamente criminoso (art. 386, II, do CPP). Todavia, em grau recursal, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região reformou a sentença absolutória, para condenar o réu à pena de 3 (três) anos e 4 (quatro) meses de reclusão, substituída por penas restritivas de direitos. Ocorre que, nesse ínterim, foi prolatada decisão do Juízo cível, atinente à ação ajuizada pelo impetrante, julgando procedente o pedido de compensação das importâncias retidas com notas fiscais e faturas e imputar ao pagamento das contribuições devidas sobre folhas de salários de seus segurados empregados, bem como para desconstituir a notificação fiscal de lançamento de débito (NFLD) em decorrência do pagamento. Igualmente, foi concedida antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do

---

[932] "[...] VIII – O Impetrante, absolvido em primeiro grau, restou condenado pelo Tribunal como incurso no art. 168-A, § 1º, I, combinado com o art. 71, *caput*, ambos do Código Penal, não logrando demonstrar, como lhe incumbia, a existência de impugnação administrativa em curso em face do crédito tributário tido por definitivamente constituído.
IX – Superveniência de prolação de sentença, no Juízo Cível, desconstituindo, em decorrência de pagamento, a Notificação de Lançamento de Débito Fiscal (NLDF) que amparou a denúncia e a condenação, bem como concedendo a antecipação da tutela para suspender a exigibilidade do crédito nela estampado até final julgamento da ação.
X – A conclusão alcançada na sentença cível diz com a insubsistência do lançamento do tributo e consequente existência do respectivo crédito ou débito tributário, com repercussão na própria materialidade do delito previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal.
XI – Embora a sentença proferida contra a União, nos termos do art.
475, inciso I, do Código de Processo Civil, não produza efeitos senão depois de confirmada pelo tribunal, não se pode ignorar, na espécie, a potencial implicação da decisão cível na esfera penal, até porque também foi concedida a antecipação dos efeitos da tutela, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário em questão, peculiaridades, que problematizam, por ora, a continuidade da persecução penal.
XII – Não se desconhece o entendimento assente nesta Corte, segundo o qual, havendo lançamento definitivo, a propositura de ação cível discutindo a exigibilidade do crédito tributário não obsta o prosseguimento da ação penal que apura a ocorrência de crime contra a ordem tributária, tendo em vista a independência das esferas cível e penal, entretanto, no caso sob exame, há dúvida razoável sobre a existência ou exigibilidade do crédito tributário, consubstanciado na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que ampara a denúncia e a condenação em sede de apelação.
XIII – Não há que se falar em trancamento da ação penal, uma vez que o crédito tributário não foi definitivamente desconstituído, entretanto, verificada a presença de questão prejudicial heterogênea facultativa, consistente na pendência de decisão judicial definitiva de questão cível, com interferência direta na existência da própria infração penal, recomendável, na espécie, a aplicação do disposto no art. 93 do Código de Processo Penal, determinando-se a suspensão do processo criminal até o deslinde final da questão cível.
XIV – *Habeas corpus* não conhecido. Concessão da ordem de ofício para suspender o processo criminal, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, até o trânsito em julgado da ação cível, não correndo o prazo prescricional no período, nos termos do art. 116, I, do Código Penal" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 266.462. Impetrante: Gilberto Meira Biolchini. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 25 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1294810&num_registro=201300724134&data=20140430&formato=PDF >).

crédito tributário. Em face disso, a defesa do imputado impetrou *habeas corpus* visando o trancamento da ação penal.

Conquanto a referida compensação de valores dissesse respeito ao crédito tributário disposto na denúncia, bem como que a NFLD desconstituída amparasse a materialidade delituosa descrita na mesma peça pórtica, a Ministra Relatora Laurita Vaz denegou a ordem de *habeas corpus*, pois, a um, entendeu que a decisão prolatada no Juízo cível não discutia propriamente a existência do ilícito previdenciário para o qual ensejou o processo penal, senão apenas a possibilidade de pagamento utilizando créditos para quitar as contribuições descontadas dos empregados. A dois, em razão de o exaurimento da via administrativa ser "o único requisito jurisprudencial para a perfectibilização do crime fiscal", devendo ser respeitada a independência das esferas cível e criminal, "mormente quando a pretensão do impetrante se vê respaldada meramente por uma decisão processualmente precária como a liminar, proferida em sentença sujeita a reexame necessário perante o Tribunal de origem".

Entretanto, tal voto acabou sendo vencido pela maioria, merecendo destaque o voto-vista da Ministra Regina Helena Costa. Entendeu a Magistrada que a sentença prolatada no Juízo cível tornou duvidosa a existência ou exigibilidade do crédito tributário, dada a desconstituição na NFLD a qual amparava a denúncia e a condenação em sede de apelação. Ademais, a conclusão alcançada na esfera cível dizia respeito à

> insubsistência do lançamento do tributo e consequente existência do respectivo crédito ou débito tributário, com repercussão na própria materialidade do delito previsto no art. 168-A, § 1º, inciso I, do Código Penal, que, como visto, exige a consumação do resultado naturalístico.

Demais disso, concluiu a Ministra que, embora a sentença proferida contra a União não produza efeitos senão depois de confirmada em segunda instância (art. 496, I, do CPC[933]), não deve ser ignorada "a potencial implicação da decisão cível na esfera penal, até porque também foi concedida a antecipação dos efeitos da tutela, suspendendo a exigibilidade do crédito tributário em questão", peculiaridades essas as quais problematizam a continuidade da persecução penal. Assim, foi concedida ordem de ofício (pois não determinado o trancamento da ação penal tal qual requerido pelo impetrante) para suspender o processo penal até o deslinde final da questão cível, nos termos do art. 93 do CPP, porquanto constatada a "presença de

[933] Art. 496 do CPC. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença: I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público.

questão prejudicial heterogênea facultativa, consistente na pendência de decisão judicial definitiva de questão cível, com interferência direta na existência da própria infração penal".

A mesma decisão foi proferida no *Habeas Corpus* nº 161.462[934]. O caso tratava de uma denúncia, recebida pelo Juízo *a quo*, pela prática de crime contra a ordem tributária (art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90). Ocorre que, paralelamente ao processo penal, havia sido ajuizada ação anulatória de débito fiscal para desconstituir o crédito tributário objeto da denúncia, sendo que em tal feito, além de ter sido concedida a antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário, foi declarada a nulidade do auto de infração e a inexistência de obrigação tributária.

Em seu voto, o Ministro Relator Marco Aurélio Bellizze ressaltou que não pode o ajuizamento de ação cível de anulação interferir na seara penal, pois, de toda a sorte, o tributo se encontra lançado definitivamente, situação essa a qual se autoriza a persecução penal. Todavia, a situação fática dos autos guardava, para o Ministro, *particularidades*. É que os pacientes lograram êxito no juízo cível, dada a antecipação de tutela voltada à suspensão da eficácia dos atos administrativos decisórios proferidos no processo administrativo fiscal o qual substanciou a denúncia. Ademais, "verificou-se que o mérito se resolveu a favor dos pacientes para reconhecer a inexistência da obrigação tributária, apesar de não se tratar ainda de decisão definitiva". Demais disso, por mais que decisões em detrimento da União apenas sejam confirmadas pelo tribunal de origem, "a antecipação de tutela restou mantida, sendo certo, dessa forma, que está suspensa a eficácia dos atos administrativos decisórios, os quais legitimaram a *persecutio criminis*". Acrescentou o Julgador que a conclusão alcançada no Juízo cível afetou diretamente o lançamento do tributo, "fazendo com que se maculasse a própria constituição do crédito tributário, que é daquele decorrente".

---

[934] "[...] 3. Havendo lançamento definitivo, a propositura de ação anulatória de débito fiscal não obsta o prosseguimento da ação penal que apura a ocorrência de crime contra a ordem tributária, haja vista a independência das esferas cível e penal.
4. Contudo, foi julgada procedente a ação cível ajuizada, declarando-se a nulidade do Auto de Infração FM nº 0816600/00106/03, bem como a inexistência da obrigação tributária, decisão que se encontra pendente de reexame necessário. Portanto, a conclusão alcançada pelo juízo cível afetou diretamente o lançamento do tributo, maculando a própria constituição do crédito tributário, razão pela qual mostra-se prudente aguardar o julgamento definitivo na esfera cível.
5. *Habeas corpus* não conhecido. Ordem concedida de ofício, confirmando-se a liminar deferida, para suspender a Ação Penal nº 2003.61.81.008480-8, em trâmite na 3ª Vara Criminal da 1ª Subseção Judiciária de São Paulo, até o trânsito em julgado da ação anulatória de débito fiscal" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 161.462. Impetrante: Beatriz Lessa da Fonseca Catta Preta e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 18 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1244097&num_registro=201000200146&data=20130625&formato=PDF >).

O Ministro concluiu, então, que permitir uma eventual sentença condenatória penal, diante da possibilidade real de desconstituição do crédito tributário, tendo em vista a prolação de sentença cível anulatória, "mostra-se demasiadamente temerário, razão pela qual mister se faz a concessão da ordem, de ofício, para suspender a ação penal" até o trânsito em julgado da ação anulatória de débito fiscal, aplicando-se a compreensão do art. 93 do CPP. O voto foi seguido, de forma unânime, pelos demais Ministros.

Interessante a análise do julgamento do *Habeas Corpus* nº 189.970[935]. Tratava-se de inquérito policial, instaurado no ano de 2009, movido para apurar a prática de crime contra a ordem tributária, tendo sido impetrado o *writ* para trancar a investigação criminal. Nesse caso específico, anteriormente ao inquérito policial os pacientes ajuizaram ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária no ano de 2003. Dessa ação, foi concedida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Posteriormente, em 2008 foi lavrado o auto de infração em face da empresa representada pelos pacientes, desencadeando-se o procedimento na esfera administrativa, o qual levou à representação fiscal para fins penais por se identificar indícios da prática de sonegação fiscal. Em 2009, julgou-se parcialmente procedente a ação cível antes ajuizada, declarando-se a ilegalidade de parte da cobrança fiscal, mantendo-se, entretanto, parte do crédito tributário como legítimo.

Diante desse enredo fático, o Ministro Relator Marco Aurélio Bellizze sustentou que a representação fiscal para fins penais "se deu de forma automática, sem se perquirir a mínima existência de indícios de crime ou se cogitar de fraude ou falsificação". Segundo o

---

935 "[...] 3. Havendo lançamento definitivo, a propositura de ação anulatória de débito fiscal não obsta o prosseguimento da ação penal que apura a ocorrência de crime contra a ordem tributária, haja vista a independência das esferas cível e penal.
4. Contudo, o ajuizamento de ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária, em momento anterior à constituição definitiva do crédito tributário e logo em seguida à entrada em vigor da lei que instituiu o tributo, demonstra a presença de dúvida sobre a legislação. Foi, inclusive, deferida a liminar para suspender a exigibilidade do crédito, e, ao final, julgada parcialmente procedente a ação, consignando-se, ainda, a existência de valores depositados em juízo e de carta-fiança.
5. Portanto, a representação fiscal para fins penais se deu de forma automática, sem se perquirir a mínima existência de indícios de crime ou se cogitar de fraude ou falsificação. O procedimento adotado levou em consideração apenas a constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, a existência de uma dívida. No entanto, não se mostra plausível que toda dívida de natureza tributária, por si só, gere automaticamente a instauração de um inquérito policial, sem um crivo prévio acerca da potencial existência de crime. O art. 1º da mencionada lei define ser crime suprimir ou reduzir tributo, mediante as condutas que enumera, as quais se referem ao emprego de fraude. Destarte, o simples fato de dever tributo não é crime, razão pela qual se mostra patente o constrangimento ilegal no prosseguimento do inquérito policial.
6. *Habeas corpus* não conhecido. Ordem concedida de ofício para trancar o inquérito policial nº 26/2009, instaurado perante a Superintendência de Polícia Especializada - Divisão de crimes contra a Fazenda" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Habeas Corpus nº 189.970. Impetrante: David Rechulski e Outro. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado do Espírito Santo, julgado em: 04 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1239398&num_registro=201002064253&data=20130611&formato=PDF >).

Julgador, o inquérito policial foi instaurado apenas em função da constituição definitiva do crédito tributário, ou seja, por conta da existência de uma dívida. Em sua visão, não há falar em fraude ou falsidade, pois os pacientes suscitaram dúvida sobre a incidência do encargo instituído em 2002, tendo sido questionada a relação jurídico-tributária em ação ajuizada em 2003, inclusive com deferimento de liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário. O inquérito, instaurado somente em 2009, surgiu "apenas em virtude da constituição definitiva do crédito tributário". Criticamente, sustentou o Julgador que é preciso a imposição de um mínimo controle sobre a atividade persecutória do Estado, "de forma a impedir que se instaure injusta situação de coação sem que se demonstre a possibilidade de prática de crime". E chancelar a instauração de inquérito policial apenas em razão da existência de dívida tributária, sem indícios de fraude, equivale a onerar "o cidadão com o status de indiciado, com o fito espúrio de coagi-lo a pagar o tributo para evitar referido estigma". Por tais fundamentos o Ministro determinou o trancamento do inquérito policial. Notável, pois, o peso que teve a discussão da matéria na esfera cível, sobretudo diante da concessão de liminar favorável aos pacientes.

Idêntica solução foi a externada no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 24.540[936]. No caso específico, a denúncia dava conta da ocorrência de crime contra a ordem tributária praticado pelo recorrente, que, na qualidade de representante legal da Companhia de Bebidas das Américas (AMBEV), teria deixado de reter e recolher o imposto devido por substituição tributária. Com o exaurimento da via administrativa, o acusado ajuizou ação declaratória de extinção cumulada com anulatória de débito tributário, com pedido de antecipação de tutela, com a finalidade de ver quitado parte do débito tributário e nulificar a diferença do restante do débito, reconhecendo-se a sua inexigibilidade. O Juízo cível, ao apreciar o pedido, deferiu o pedido de tutela antecipada, de modo a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

O Ministro Relator Og Fernandes aduziu que, diante de tal cenário, a mantença de processo penal não seria razoável. Ademais, além da concessão de antecipação de tutela, a

---

[936] "[...] 2. Havendo a discussão quanto à constituição definitiva do crédito tributário em Ação Declaratória c/c Anulatória de Débito Tributário com a concessão de pedido de antecipação de tutela, suspendendo-se a exigibilidade do crédito tributário, é prudente que se determine a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal, até o julgamento definitivo na esfera cível.
3. Recurso a que se dá provimento a fim de suspender o processo criminal em trâmite perante o Juízo de Direito da Comarca de Jaguariúna, até o julgamento final da ação anulatória" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 24.540. Recorrente: Marcos Sautchuck. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 19 de outubro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1013278&num_registro=200802097798&data=20101217&formato=PDF >).

decisão proferida na esfera cível dava conta da existência de carta de fiança bancária apta a garantir a dívida: "isso significa, ao menos em tese, que qualquer que seja o resultado da ação anulatória que lá foi proposta, não haverá o resultado naturalístico, ou seja, não haverá prejuízo ao erário". Assim, foi dado provimento ao recurso para fins de suspender o processo penal, forte ao art. 93 do CPP – voto esse o qual foi seguido de forma unânime.

Ademais, admite-se a suspensão do processo penal por crime contra a ordem tributária caso haja sentença no Juízo cível a qual desconstitua o crédito tributário sobre o qual versa a ação penal, sem necessitar, ressalta-se, de concessão de antecipação de tutela – foi o decidido no *Habeas Corpus* nº 67.269[937].

Sem embargo, cabe mencionar que há decisões do Superior Tribunal de Justiça as quais negam efeitos na imputação penal por decorrência da concessão de antecipação de tutela na ação cível que discute o crédito tributário – como no caso do *Habeas Corpus* nº 159.111[938]. O *writ* foi impetrado para trancar inquérito policial que apurava a ocorrência de crime tributário, pois o paciente tinha ajuizado ação anulatória de débito fiscal – sem, entretanto, ter sido concedida a antecipação de tutela na discussão tributária. Por mais que, repita-se, tal caso não lidasse com uma hipótese de antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário, no voto do Ministro Relator Felix Fischer, o qual se baseou no precedente do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 21.929, foi decidido que o êxito no pedido de antecipação de

---

[937] "[...] 1. Havendo sentença na esfera cível desconstituindo o crédito tributário sobre o qual versa a ação penal, ainda que pendente de reexame necessário, consubstancia-se a plausibilidade do pedido de suspensão do curso do processo formulado.
2. Versando a discussão na esfera cível sobre questão que interfere no próprio reconhecimento da justa causa para a ação penal, razoável se faz o sobrestamento do feito até a decisão final.
3. Ordem concedida para sobrestar o curso do processo" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 67.269. Impetrante: Antônio José de Oliveira Botelho. Impetrado: Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, julgado em 05 de junho de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=696452&num_registro=200602130533&data=20070910&formato=PDF >).

[938] "[...] "I – 'A existência de ação cível anulatória do crédito tributário não impede a persecução penal dos agentes em juízo, em respeito à independência das esferas cível e criminal. Precedentes. Ainda que obtido êxito no pedido de antecipação de tutela na seara cível, a fim de impedir a inscrição dos agentes em dívida ativa, condição de procedibilidade da execução fiscal, inadmissível o trancamento da ação penal, notadamente quando a decisão a eles favorável não afetou diretamente o lançamento do tributo devido, que, até decisão definitiva em contrário, não pode ser considerado nulo ou por qualquer outro modo maculado.' (RHC 21.929/ PR, 5ª Turma, Relª. Minª. Jane Silva - Desembargadora Convocada do TJ/MG -, DJU de 10/12/2007).
II - Não se pode, na hipótese, tomar o fato de existir ação anulatória de débito fiscal, ainda que como questão prejudicial heterogênea facultativa (art. 93 do Código de Processo Penal) da questão penal, porquanto, até aqui, o lançamento do tributo não foi atingido.
III - A prejudicial heterogênea não obriga a suspensão da ação penal. Vale dizer, não obsta automaticamente a persecutio criminis, ex vi do art. 93 do CPP. Habeas corpus denegado" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 159.111. Impetrante: Maria Cláudia de Seixas e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 15 de junho de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=980866&num_registro=201000037030&data=20101108&formato=PDF >).

tutela no Juízo cível, a fim de impedir a inscrição dos agentes em dívida ativa, não enseja o trancamento da ação penal, "notadamente quando a decisão a eles favorável não afetou diretamente o lançamento do tributo devido, que, até decisão definitiva em contrário, não pode ser considerado nulo ou por qualquer outro modo maculado". A ordem foi denegada por maioria.

Importante trazer a lume o precedente que lastreou a decisão acima: o Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 21.929[939]. Nesse caso, o recorrente visava trancar o processo penal, por ausência de justa causa, em razão de ter sido concedida antecipação de tutela em ação cível anulatória do crédito tributário, suspendendo a sua exigibilidade. Em seu voto, a Ministra Relatora Jane Silva (desembargadora convocada do TJ/MG) sustentou que o deferimento de tutela antecipada em ação ordinária anulatória cível não é capaz de macular a ação penal. Fundamentou que, em que pese o crédito estar inexigível, o processo administrativo tributário se encontrava finalizado. É dizer, "a decisão que deferiu a antecipação de tutela não desconstituiu o lançamento já efetivado e nem declarou sua nulidade, mas tão-somente impediu a inscrição dos recorrentes em dívida ativa, condição de procedibilidade da execução fiscal". Por unanimidade, foi negado provimento ao recurso.

Há outras decisões do Superior Tribunal de Justiça que entendem pela indiferença, para o processo penal que apura crime tributário material, de concessão de antecipação de tutela em ação judicial que visa desconstituir o crédito tributário, o que demonstra que a matéria não é uníssona na Corte. Veja-se que no *Habeas Corpus* nº 43.122[940] o Ministro Relator Hélio

---

[939] "[...] A conclusão do processo tributário administrativo instaurado contra os agentes, o qual culminou com o lançamento do tributo por eles devido, viabiliza o ajuizamento da ação penal por crime contra a ordem tributária, nos termos da recente orientação jurisprudencial adotada pelo Supremo Tribunal Federal. A existência de ação cível anulatória do crédito tributário não impede a persecução penal dos agentes em juízo, em respeito à independência das esferas cível e criminal. Precedentes. Ainda que obtido êxito no pedido de antecipação de tutela na seara cível, a fim de impedir a inscrição dos agentes em dívida ativa, condição de procedibilidade da execução fiscal, inadmissível o trancamento da ação penal, notadamente quando a decisão a eles favorável não afetou diretamente o lançamento do tributo devido, que, até decisão definitiva em contrário, não pode ser considerado nulo ou por qualquer outro modo maculado. Precedentes. Recurso parcialmente conhecido e, nessa extensão, não-provido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 21.929. Recorrente: Karina Cersis Burtett Gudino. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado do Paraná, julgado em 20 de novembro de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=738331&num_registro=200702043795&data=20071210&formato=PDF >).

[940] "[...] A existência de ação cível anulatória de débito fiscal, a teor do artigo 93 do Código de Processo Penal que proclama a independência do juízo criminal em face de decisão proferida na área cível, não obsta o recebimento da denúncia e o curso da ação penal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 43.122. Impetrante: Nilzardo Carneiro Leão e Outro. Impetrado: Segunda Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, julgado em 28 de março de 2006. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=617178&num_registro=200500573920&data=20060515&formato=PDF >).

Quaglia Barbosa entendeu que a concessão de antecipação de tutela para suspender a exigibilidade do crédito tributário, em ação anulatória cível, não afeta a concretude do lançamento, de modo que a eficácia da decisão cível não acarreta a "suspensão da ação penal, a teor do artigo 93 do Código de Processo Penal que proclama independência do juízo criminal em face de decisão proferida na área cível e a faculdade de suspensão do processo criminal".

No Tribunal Regional Federal da 4ª Região, percebe-se uma maior tendência à suspensão do processo penal/inquérito policial, com base no art. 93 do CPP, por conta da concessão de antecipação de tutela no Juízo cível, como se vislumbra nos julgamentos das Apelações Criminais nºs 5035806-82.2012.404.7100[941] e 0008753-12.2006.404.7105[942]. Todavia, há precedentes negando efeitos da tutela antecipada da ação cível na imputação penal, como o decidido no *Habeas Corpus* nº 2007.04.00.029877-9[943].

4.1.5. Parcelamento

O parcelamento pode ser entendido como uma espécie de moratória[944], pois cuida-se de concessão de novos prazos para o pagamento do crédito tributário. Não por menos que o art. 155-A, § 2º, do CTN[945], dispõe que se aplicam, subsidiariamente, ao parcelamento as regras atinentes à moratória. Conquanto haja semelhanças entre ambos os institutos, o parcelamento particulariza-se por conta da não exclusão da incidência de juros e multas, salvo disposição de

---

[941] "[...] Havendo debate na esfera cível, capaz de tornar inexigível o crédito tributário em relação ao apelante, tem-se questão prejudicial externa a autorizar a suspensão da ação penal, bem como do curso do prazo prescricional (art. 116, I, do CP). [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5035806-82.2012.404.7100. Apelante: Daniel Cardoso Araujo. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 27 de setembro de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8624798 >).

[942] "[...] havendo provimento judicial (ainda que sem trânsito em julgado) anulando as inscrições dos créditos tributários em dívida ativa considerando a 'inveracidade dos lançamentos', tem-se questão prejudicial externa a autorizar a suspensão da ação penal, bem como do curso do prazo prescricional (art. 116, I, do CP). [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0008753-12.2006.404.7105. Apelantes: Ministério Público Federal e Gilberto Olindo Nichel. Apelados: Os mesmos, julgado em 24 de outubro de 2012. Disponível em: < http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5394688 >).

[943] "[...] Mesmo o deferimento da liminar pleiteada na citada ação cível no sentido de suspender a exigibilidade do crédito não tem o condão de afastar, de plano, a existência do suposto crime. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2007.04.00.029877-9. Impetrante: Rene Ariel Dotti e outros. Impetrado: Juízo Federal da 1ª Vara Federal Criminal de Curitiba, julgado em 06 de setembro de 2007. Disponível em < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1902993 >).

[944] Há quem não concorde com tal afirmativa, como, por exemplo, ROSA JUNIOR: "[...] o parcelamento não é forma de moratória, porque neste instituto o tributo não se considera vencido, tanto que não há incidência de encargos, enquanto no parcelamento, salvo disposição de lei em contrário, incidem juros de mora e multa" (ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 620).

[945] Art. 155-A do CTN. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. [...] § 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

lei em contrário (art. 155-A, § 1º, do CTN[946]). É que, como pontuado por SCHOUERI, tal dispositivo visa assegurar que o novo prazo, concedido pelo parcelamento, não coloque o sujeito passivo em situação mais favorável do que os outros que cumpriram, tempestivamente, os prazos legais. Afinal, se fosse possível o sujeito passivo pagar o débito em mora sem qualquer acréscimo, "colocar-se-ia em risco o próprio erário, já que o parcelamento tornar-se-ia regra, não exceção"[947]. Nesse sentido, AMARO aduz que o art. 155-A, § 1º, do CTN, acabou influenciando diretamente a jurisprudência, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça passou a entender que o pedido de parcelamento não afasta a cobrança de multa, não podendo o sujeito passivo ser contemplado com a denúncia espontânea, pois esta, para afastar a multa, deve ser acompanhada do pagamento integral do tributo devido[948] – foi o decidido no Recurso Especial nº 284.189[949].

De toda sorte, vem sendo comum o legislador conceder parcelamentos com prazos mais dilatados vinculando o valor da prestação à receita bruta da empresa, chegando, inclusive, a anistiar total ou parcialmente as multas e excluir total ou parcialmente os juros, para fins de viabilizar a regularização fiscal das empresas e fomentar a arrecadação tributária[950] – assim foram instituídos o Refis (Lei nº 9.964/00), o Paes (Lei nº 10.684/03), o Paex (MP 303/06) e o Parcelamento da Crise (Lei nº 11.941/09).

Segundo PAULSEN, ao art. 155-A do CTN referir-se à *lei específica*, compreende-se que não possui cabimento "a pretensão de conjugação dos dispositivos de diversas leis para

---

[946] Art. 155-A do CTN. [...] § 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

[947] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 670.

[948] AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 412.

[949] "[...] O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado Codex. Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte. Nesse sentido o enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que, salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 284.189. Recorrente: Alpha Equipamentos Elétricos Ltda. Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo, julgado em 17 de junho de 2002. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=68067&num_registro=200001086634&data=20030526&formato=PDF >).

[950] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 249.

a obtenção de parcelamento mais benéfico ou mediante requisitos menos rígidos”[951], pois tal combinação de regimes alteraria os benefícios concedidos e criaria uma nova espécie de parcelamento não prevista em lei.

Por regra, o parcelamento é concedido mediante confissão dos débitos e pagamento da primeira parcela (art. 11 da Lei nº 10.522/02)[952]. O parcelamento, além de ser considerado uma confissão de dívida, também consiste em instrumento hábil para a exigência do crédito, conforme redação do art. 12 da Lei nº 10.522/02[953]. Em caso de inadimplemento, o valor confessado, após deduzidas as parcelas já pagas, poderá ser inscrito em dívida ativa e, portanto, executado. A Lei nº 10.522/02 admite a possibilidade de reparcelamento de débitos constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido, fixando a primeira parcela em 10% do total dos débitos consolidados em caso de reparcelamento e em 20% do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior (art. 14-A, § 2º, I e II, respectivamente)[954].

Importante ressaltar que a confissão de débitos mediante parcelamento não consiste em impeditivo para a discussão do débito em juízo, como, por exemplo, o questionamento da validade da lei instituidora do tributo ou que comine penalidade ou sua aplicabilidade ao caso. É que “a obrigação tributária decorre da lei, e não da vontade das partes”[955]. Ademais, PAULSEN sustenta que as cláusulas legais de irrevogabilidade e de irretratabilidade devem ser lidas em favor do contribuinte, “no sentido de que não pode o Fisco, salvo na hipótese de ausência de requisito exigido por lei ou de descumprimento das prestações assumidas, desconstituir unilateralmente o parcelamento”[956].

De mais a mais, o parcelamento é uma causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, como prevê o art. 151, VI, do CTN. Ocorre que, diferentemente das demais hipóteses de tal dispositivo, o parcelamento possui previsão legal especificamente em matéria atinente à

---

[951] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 248.
[952] Art. 11 da Lei nº 10.522/02. O parcelamento terá sua formalização condicionada ao prévio pagamento da primeira prestação, conforme o montante do débito e o prazo solicitado, observado o disposto no § 1o do art. 13 desta Lei.
[953] Art. 12, *caput*, da Lei nº 10.522/02. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação.
[954] Art. 14-A da Lei nº 10.522/02. Observadas as condições previstas neste artigo, será admitido reparcelamento de débitos constantes de parcelamento em andamento ou que tenha sido rescindido. [...] § 2º A formalização do pedido de reparcelamento previsto neste artigo fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a: I – 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; ou II – 20% (vinte por cento) do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior.
[955] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 249.
[956] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 249.

imputação penal. O art. 83, §§ 1º e 2º, da Lei nº 9.430/96[957], dispõe que, na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, fica suspensa a pretensão punitiva do Estado referentes aos crimes contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. Com todas as parcelas pagas, ocorre, então, a extinção da punibilidade dos crimes acima referidos por conta da quitação do crédito tributário (art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/96)[958].

Essa é a atual previsão legal acerca dos efeitos do parcelamento do crédito tributário na imputação penal: a suspensão da pretensão punitiva do Estado caso o pedido de parcelamento seja feito antes do recebimento da denúncia. Entretanto, as consequências do parcelamento na esfera penal tiveram "idas e vindas"[959], de modo que se coloca importante resgatar as diversas interpretações dadas a essa matéria.

4.1.5.1. Lei nº 9.249/95

Anteriormente, na vigência da Lei nº 9.249/95, o seu art. 34 previa a extinção da punibilidade "quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia". Conforme jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, o ato de *promover o pagamento* pode ser entendido como o próprio

---

[957] Art. 83 da Lei nº 9.430/96. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)
Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.
§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
[958] Art. 83 da Lei nº 9.430/96. [...] § 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
[959] STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 180.

parcelamento, o qual, consequentemente, acarreta a extinção da punibilidade, desde que sob a égide da Lei nº 9.249/95. Veja-se que no julgamento do *Habeas Corpus* nº 284.989, o Ministro Relator Sebastião Reis Júnior sustentou que

> o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia, na vigência da Lei n. 9.249/1995, equivale a promover o pagamento do tributo, requisito previsto no art. 34 do referido diploma legal para o reconhecimento da extinção da punibilidade[960].

Em síntese, tal entendimento, bem explanado pelo Ministro Relator Gilson Dipp no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.598[961], se lastreia no fato de que o parcelamento cria uma nova obrigação, extinguindo-se a anterior, constituindo-se, pois, uma novação da dívida. O parcelamento, ao envolver transação entre as partes credora e devedora, altera a natureza da relação jurídica e retira dela "o conteúdo criminal para lhe atribuir caráter ilícito civil *lato sensu*". De qualquer forma, o Estado continuará a ter à sua disposição mecanismos aptos a satisfazer os seus créditos, tendo em vista que o próprio parcelamento prevê sanções em caso de inadimplência. Ademais, "a questão de eventual inadimplência ainda poderá ser resolvida no Juízo apropriado, pois na esfera criminal só restará a declaração da extinção da punibilidade".

---

[960] "[...] 4. No caso, observa-se que, além de a empresa representada pelo paciente ter ingressado no Programa de Recuperação Fiscal ainda na vigência da Lei n. 9.249/1995 (em 27/3/2000), ou seja, antes da entrada em vigor da Lei n. 9.964, de 11/4/2000, a adesão ao programa ocorreu dois anos antes do oferecimento da denúncia, que se deu em 20/6/2002, devendo, portanto, ser reconhecida a extinção da punibilidade do acusado.
5. *Writ* não conhecido. Ordem de habeas corpus concedida de ofício, para declarar a extinção da punibilidade do paciente pelo crime de apropriação indébita previdenciária, imputado na Ação Penal n. 1999.61.81.001611-1, da 9ª Vara Federal Criminal da Seção Judiciária de São Paulo" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 284.989. Impetrante: Alberto Zacharias Toron e Outros. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 15 de junho de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1410686&num_registro=201304122219&data=20150615&formato=PDF >).

[961] "[...] I. Uma vez deferido o parcelamento, em momento anterior ao recebimento da denúncia, verifica-se a extinção da punibilidade prevista no art. 34 da Lei nº 9.249/95, sendo desnecessário o pagamento integral do débito para tanto.
II. Recurso provido para conceder a ordem, determinando o trancamento da ação penal movida contra os pacientes" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.598. Recorrente: Valkirio Lorenzette. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, julgado em: 11 de maio de 2002. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=56859&num_registro=200100885597&data=20020902&formato=PDF >).

Seguindo esse mesmo toar é o entendimento da 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujo julgamento da Apelação Criminal nº 0030174-05.2008.404.7100[962], relatado pelo Desembargador Federal José Baltazar Junior, foi no sentido de que

> o parcelamento idôneo de dívidas fiscais derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11-04-2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, nos termos do art. 34 da Lei 9.249, de 1995, somente se houver adesão ao parcelamento ou pagamento integral dos débitos durante a vigência da Lei nº 9.249/95.

Aliás, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça é de que o parcelamento, sob a égide da Lei nº 9.249/95, enseja a extinção da punibilidade independentemente do não pagamento das parcelas avençadas – como decidido no Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.213.068[963], no *Habeas Corpus* nº 62.641[964], dentre outros precedentes sobre a matéria[965].

Questão interessante é verificar se há falar em extinção da punibilidade ao agente que, antes do recebimento da denúncia, parcelou o crédito tributário conforme as regras da Lei nº 9.249/95, mas, posteriormente, quando do recebimento da peça pórtica, estava excluído do

---

[962] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0030174-05.2008.404.7100. Apelantes: Ministério Público Federal; Darci de Mello. Apelados: os mesmos, julgado em 03 de junho de 2013. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5763992 >.

[963] "[...] O parcelamento do débito fiscal deferido antes do recebimento da denúncia é causa extintiva da punibilidade dos agentes para os crimes contra a ordem tributária, a teor do art. 34 da Lei n.º 9.249/95, **ainda que não se tenha efetuado o pagamento integral.** [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.213.068. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Jerônimo da Câmara Ferreira de Melo, julgado em: 28 de fevereiro de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1209607&num_registro=201001800430&data=20130228&formato=PDF >). [grifo nosso]

[964] "[...] A Terceira Seção desta Corte pacificou o entendimento de que o parcelamento do débito, antes do recebimento da denúncia, relativo a não recolhimento de contribuições previdenciárias, na vigência do art. 34 da Lei n.º 9.249/95, extingue a punibilidade, **independentemente do não pagamento das parcelas avençadas.** [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 62.641. Impetrante: Plínio Leite Nunes e Outros. Impetrado: Primeira Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, julgado em 16 de abril de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=874550&num_registro=200601522657&data=20090504&formato=PDF >). [grifo nosso]

[965] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.183.076. Agravante: Arnaldo Thá Junior. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em: 13 de agosto de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1252955&num_registro=201000297125&data=20130826&formato=PDF >; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.213.068. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Jerônimo da Câmara Ferreira de Melo, julgado em 19 de fevereiro de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1209607&num_registro=201001800430&data=20130228&formato=PDF >; BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.083.633. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Nelson Pozzi, julgado em 08 de agosto de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1173971&num_registro=200801886370&data=20120905&formato=PDF >.

programa regido pela referida legislação. O Superior Tribunal de Justiça, recentemente, se deparou com caso bastante parecido, decidindo pela extinção da punibilidade. Vejamos, pois, as razões de decidir do Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, as quais foram recepcionadas de forma unânime pela Sexta Turma, no âmbito do *Habeas Corpus* nº 284.989[966]:

> Conforme consta da sentença condenatória, a referida empresa, cujo representante legal seria o paciente, ingressou no Programa de Recuperação Fiscal - Refis em 27⁄3⁄2000, tendo sido desligada em 3⁄12⁄2001, em razão do não adimplemento do tributo (fl. 13).
> A partir do julgamento do RHC n. 11.598⁄SC pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça, adotou-se nesta Corte o entendimento de que o parcelamento do débito tributário antes do recebimento da denúncia equivale a promover o pagamento do tributo, previsto no art. 34 da Lei n. 9.249⁄1995 como causa extintiva da punibilidade.
> [...] No caso, observa-se que, além de a empresa representada pelo paciente ter ingressado no Programa de Recuperação Fiscal ainda na vigência da Lei n. 9.249⁄1995 (em 27⁄3⁄2000), ou seja, antes da entrada em vigor da Lei n. 9.964, de 11⁄4⁄2000, a adesão ao programa ocorreu dois anos antes do oferecimento da denúncia, que se deu em 20⁄6⁄2002 (fl. 30), devendo, portanto, ser reconhecida a extinção da punibilidade do acusado.

Ademais, a 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região aparenta estar inclinada nesse mesmo sentido, ao decidir que o parcelamento, anterior ao recebimento da denúncia e sob a égide da Lei nº 9.249/95, acarreta a extinção da punibilidade, "independentemente da posterior rescisão do parcelamento" (Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104[967]).

Cumpre ressalvar que, em que pese farta jurisprudência favorável à extinção da punibilidade em caso de parcelamento efetuado antes do recebimento da denúncia e na vigência da Lei nº 9.249/95, o Supremo Tribunal Federal diverge de tal entendimento. Em decisão

---

[966] "[...] 4. No caso, observa-se que, além de a empresa representada pelo paciente ter ingressado no Programa de Recuperação Fiscal ainda na vigência da Lei n. 9.249/1995 (em 27/3/2000), ou seja, antes da entrada em vigor da Lei n. 9.964, de 11/4/2000, a adesão ao programa ocorreu dois anos antes do oferecimento da denúncia, que se deu em 20/6/2002, devendo, portanto, ser reconhecida a extinção da punibilidade do acusado. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 284.989. Impetrante: Alberto Zacharias Toron e Outros. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 02 de junho de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1410686&num_registro=201304122219&data=20150615&formato=PDF >).

[966] BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104. Apelante: Ministério Público Federal. Apelados: Marico Alfredo Ferst; Gelson José Goedel, julgado em 15 de agosto de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4604172 >.

[967] "[...] O parcelamento idôneo, anterior ao recebimento da denúncia, de dívidas derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11-04-2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no artigo 34 da Lei 9.249, de 1995, independentemente da posterior rescisão do parcelamento. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104. Apelante: Ministério Público Federal. Apelados: Marico Alfredo Ferst; Gelson José Goedel, julgado em 15 de agosto de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4604172 >).

prolatada no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 109.651[968], relatado pelo Ministro Luiz Fux, foi aduzido que, independentemente do que dispõem as Leis nºs 10.684/03 e 9.249/95, "não cabe confundir pagamento com parcelamento, mercê de que este tem como consequência lógica a suspensão da pretensão punitiva, ao passo que a quitação do tributo, esta sim, implica a extinção da punibilidade". Idêntico entendimento foi externado nos julgamentos dos *Habeas Corpus* nºs 102.348[969] e 99.943[970].

4.1.5.2. Lei nº 9.964/00 (REFIS)

Já a adesão ao parcelamento na égide da Lei nº 9.964/00 (REFIS), a qual afasta a incidência da Lei nº 9.249/95, acabou se mostrando menos benéfica ao contribuinte. Nela, forte ao *caput* do art. 15, o parcelamento apenas suspende a pretensão punitiva do Estado no período em que a pessoa jurídica relacionada ao agente estiver incluída no programa de recuperação fiscal, desde que a inclusão no referido programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia[971]. A extinção da punibilidade passou a ser aplicada, dessa vez expressamente,

---

[968] "[...] 1. As Leis ns. 10.684/2003 e 9.249/1995 condicionam a extinção da punibilidade ao pagamento integral do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios. 2. Consectariamente, não cabe confundir pagamento com parcelamento, mercê de que este tem como consequência lógica a suspensão da pretensão punitiva, ao passo que a quitação do tributo, esta sim, implica a extinção da punibilidade. 3. In casu, no dia 15 de dezembro de 2009, os recorrentes firmaram acordo judicial para parcelar o débito tributário apurado no auto de lançamento nº 0016759729, acarretando a suspensão da ação penal. 4. Obviamente, o parcelamento projeta a dívida para o futuro e, por isso, somente há que se falar em ausência de justa causa para a persecução penal após o cumprimento integral da obrigação tributária, com a consequente extinção do feito administrativo consubstanciado no auto de lançamento que deu suporte à denúncia, até porque o descumprimento do que pactuado tem como consequência a retomada do curso da ação penal, qual revelado pela literalidade de ambos os textos legais. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 109.651. Recorrentes: João Ricardo Kluwe Bulcão; Sadi Renato Schmitz Bulcão. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 22 de maio de 2012. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=2202052 >).

[969] "[...] É da jurisprudência da Corte o entendimento segundo o qual '[a] adesão ao Programa de Recuperação Fiscal - Refis não implica a novação, ou seja, a extinção da obrigação, mas mero parcelamento. Daí a harmonia com a Carta da República preceito a revelar a simples suspensão da pretensão punitiva do Estado, ficando a extinção do crime sujeita ao pagamento integral do débito'" [...] (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 102.348. Impetrante: Scheila Ferna Kohler. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 07 de junho de 2011. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=626605 >.

[970] "[...] não basta o mero parcelamento da dívida para que ocorra a extinção da punibilidade do autor do crime de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A, § 1º, I). É necessário que o débito seja integralmente quitado. Precedentes (HC 76.978, rel. min. Maurício Corrêa, DJ de 19.02.1999, p. 27; e HC 98.777-MC, rel. min. Celso de Mello, DJe de 30.04.2009). Habeas corpus denegado" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 99.943. Impetrante: Diego Viola Marty. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 08 de fevereiro de 2011. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=619722 >.

[971] Art. 15 Lei nº 9.964/00. 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 no art. 95 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

somente quando efetuado o pagamento integral dos débitos tributários, conforme disposto no art. 15, § 3º, da Lei nº 9.964/00[972].

Assim, passou a entender o Superior Tribunal de Justiça que o parcelamento efetuado na égide da Lei nº 9.964/00 acarreta apenas a suspensão da pretensão punitiva, não se falando em extinção da punibilidade – como decidido, por exemplo, no *Habeas Corpus* nº 353.827[973] e no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.245.008[974].

É condição *sine qua non* para a inclusão no programa previsto na Lei nº 9.964/00 a desistência expressa e irrevogável de ações as quais se discute os débitos a serem inclusos no parcelamento, bem como renunciar aos direitos, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se fundam as ações (art. 2º, § 6º, da Lei nº 9.964/00)[975]. Já decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, caso exista discussão, na esfera administrativa, sobre parte do valor do débito oriundo do parcelamento, "não há causa suspensiva da pretensão punitiva do Estado" (*Habeas Corpus* nº 2003.04.01.027765-2[976]. O rigor quanto à incidência do REFIS também é externado

---

[972] Art. 15, § 3º, da Lei nº 9.964/00. 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, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

[973] "[...] O parcelamento do débito tributário, por meio da adesão ao Refis, quando efetivado na vigência da Lei n. 9.964/2000, apenas suspende a fluência da prescrição, não extinguindo a punibilidade, mesmo que os débitos tributários sejam anteriores ao referido diploma legal (AgRg nos EDcl no REsp 1228549/PR, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Sexta Turma, julgado em 23/09/2014, DJe 10/10/2014) [...]" (BRASIL Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 353.827. Impetrante: Henrique Antonio Viana de Araújo e Outros. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, julgado em 16 de agosto de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529542&num_registro=201601001340&data=20160825&formato=PDF >).

[974] "[...] A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que o parcelamento do débito tributário, por meio da adesão ao Refis, quando efetivado na vigência da Lei n. 9.964/2000, apenas suspende a fluência da prescrição, não extinguindo a punibilidade, mesmo que os débitos tributários sejam anteriores ao referido diploma legal (AgRg nos EDcl no REsp 1228549/PR, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 23/09/2014, DJe 10/10/2014) [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental do Recurso Especial nº 1.245.008. Agravante: Márcio Vilela Barros. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 15 de março de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1497749&num_registro=201100380435&data=20160328&formato=PDF >).

[975] Art. 2º da Lei nº 9.964/00. O ingresso no Refis dar-se-á por opção da pessoa jurídica, que fará jus a regime especial de consolidação e parcelamento dos débitos fiscais a que se refere o art. 1º. [...] § 6º Na hipótese de crédito com exigibilidade suspensa por força do disposto no inciso IV do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, a inclusão, no Refis, dos respectivos débitos, implicará dispensa dos juros de mora incidentes até a data de opção, condicionada ao encerramento do feito por desistência expressa e irrevogável da respectiva ação judicial e de qualquer outra, bem assim à renúncia do direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação.

[976] "PENAL. *HABEAS CORPUS*. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. OPÇÃO PELO REFIS ANTES DO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA DA PARTE INCONTROVERSA. RECURSO ADMINISTRATIVO DA PARTE CONTROVERTIDA. ART. 5º, § 2º DO DECRETO Nº 3.431/00 QUE REGULAMENTOU A LEI Nº 9.964/2000. – É condição essencial para inclusão no Programa que as empresas optantes expressamente desistam de ação que estejam discutindo em Juízo ou em qualquer outra esfera, bem como à renúncia ao direito, sobre os mesmos débitos, sobre o qual se funda a ação. Optando a empresa em discutir administrativamente parte do valor do débito na seara administrativa, não há causa suspensiva da pretensão punitiva do Estado" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2003.04.01.027765-2.

pelo Superior Tribunal de Justiça, ao decidir, no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 12.207[977], que estando comprovado que ao menos um dos processos administrativos tributários, os quais embasam a denúncia, não esteja incluído no programa, "inviável se apresenta o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado".

Quanto à formalização para a inclusão do sujeito passivo no parcelamento no REFIS, há decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no sentido de que a necessidade de expressa homologação pelo Comitê Gestor deve ser afastada, pois a inclusão da pessoa jurídica no programa se dá a partir do recebimento do termo de opção pelos Correios ou pelas unidades da Secretaria da Receita Federal; "exigir a homologação expressa da adesão constitui rigorismo exacerbado, ainda mais se for considerado o atraso do Comitê Gestor em realizar tal tarefa" (*Habeas Corpus* nº 2001.04.01.019243-1[978]). Nesse mesmo sentido os Recursos em

---

Impetrante: Adriano Jose Lange Zanetti. Impetrado: Juízo Substituto da 1ª Vara Federal de Ponta Grossa/PR, julgado em 07 de outubro de 2003. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0059/20031015/ST7/1272003/200304010277652B.0221.PDF >).

977 "Restando comprovado nos autos que ao menos um dos processos administrativos tributários que embasam a denúncia não está incluído no Programa de Recuperação Fiscal, inviável se apresenta o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado (art. 15, da Lei 9.964/2000), nem tampouco há que se aplicar a causa extintiva da punibilidade prevista no 34 da Lei 9.249/95. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 12.207. Recorrente: Edison Messias de Almeida e Outro. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, julgado em 06 de agosto de 2002. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=364666&num_registro=200101829097&data=20020916&formato=PDF >).

978 "[...] Suficiente a opção dos réus pelo REFIS para incidência do artigo 15 da Lei nº 9.964/2000. Exigir a homologação expressa da adesão constitui rigorismo exacerbado, ainda mais se for considerado o atraso do Comitê Gestor em realizar tal tarefa" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2001.04.01.019243-1. Impetrante: Altemir Antonio Sancigolo. Impetrado: Juízo Substituto da 2ª Vara Federal de Caxias do Sul/RS, julgado em 09 de agosto de 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0009/20010822/ST8/32001/200104010192431A.0302.PDF >).

Sentido Estrito nºs 2001.71.00.034548-6[979], 2001.71.00.030635-3[980], 2000.71.00.040667-7[981] e as Correições Parciais nºs 2001.04.01.067057-2[982] e 2001.04.01.006258-4[983].

Sobre tal matéria, cabe mencionar o entendimento de BALTAZAR JUNIOR, para o qual o efeito penal atinente ao parcelamento não pode ficar subordinado à demora desarrazoada da Administração. Para o autor, há de prevalecer a boa-fé objetiva para ambas as partes: de um lado, "o contribuinte não se favorece do mero pedido, sem pagamentos ou do parcelamento de outros débitos. De outro, a administração tem o dever de apreciar o pedido em prazo razoável, em função das implicações tributárias e penais"[984]. Demais disso, o doutrinador entende que poderão ser reconhecidos efeitos penais, mesmo antes da concessão formal pela Administração, quando respeitadas as seguintes condições: "a) existência de pedido formalizado; b) comprovação dos pagamentos; c) clareza no sentido de que o débito parcelado

---

979 "[...] Para efeitos penais, a inclusão do contribuinte no REFIS se dá a partir do momento em que o termo de opção é recebido pela ECT ou pelas unidades da Secretaria da Receita Federal, não havendo necessidade de expressa homologação pelo Comitê Gestor. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2001.71.00.034548-6. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorridos: Paulo Roberto Zago; Juliana Paim Zago; Paula Guazzelli de Souza, julgado em 10 de junho de 2002. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0031/20020703/ST8/972002/200171000345486A.0132.PDF >).

980 "[...] O favor instituído pelo art. 15 da Lei nº 9.964/00 independe de homologação da opção pelo comitê gestor do Refis. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2001.71.00.030635-3. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorridos: Antonio Eduardo de Moura Delfim; Gilberto Jose Torgo Christello, julgado em 08 de janeiro de 2002. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0024/20020123/ST7/42002/200171000306353A.0124.PDF >).

981 "[...] A inclusão no REFIS, em regra, independe de manifestação expressa do Comitê Gestor do REFIS, homologando, ou não, o Termo de Opção. A homologação da opção se faz necessária para fins de expedição da certidão prevista no art. 206 do CTN (art. 12 do Decreto 3.431/2000), a suspensão do registro do CADIN e suspensão da exigibilidade dos débitos ajuizados não garantidos (art. 4º, § 5º, do Decreto nº 3.431/2000). [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2000.71.00.040667-7. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Mario Vicente Nasi, julgado em 02 de outubro de 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0019/20011017/ST7/232001/200071000406677A.0361.PDF >).

982 "[...] Basta a opção do réu pelo Programa de Recuperação Fiscal para haver aplicação do art. 15 da Lei nº 9.964/2000. Desnecessário aguardar que o Comitê Gestor resolva homologar as adesões ao REFIS. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Correição Parcial nº 2001.04.01.067057-2. Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: Juízo Federal da 2ª Vara Criminal de Porto Alegre/RS, julgado em 01 de outubro de 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0019/20011017/ST8/252001/200104010670572B.0302.PDF >).

983 "[...] 1 - O favor instituído pelo art. 15 da Lei 9964/00 independe de homologação da opção pelo comitê gestor do Refis.2 - Diante disso, juntado o termo, cabe ao juiz suspender, de imediato o processo, ficando suspenso o prazo prescricional. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Correição Parcial nº 2001.04.01.006258-4. Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: Juízo Substituto da 3ª Vara Federal de Caxias do Sul/RS, julgado em 07 de agosto de 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0008/20010815/ST7/22001/200104010062584A.0124.PDF >).

984 BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 885.

é o mesmo que gerou a ação penal; d) demora da administração no processamento do pedido”[985].

Sem embargo, tal entendimento não encontra unanimidade nos tribunais. Veja-se que o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Agravo Regimental no Recurso Especial nº 412.102[986], diferenciou a adesão ao programa com o pedido de inclusão, “uma vez que aquela somente ocorre após a devida homologação pelo Comitê Gestor”. O próprio Tribunal Superior diverge em tal questão, na medida em que nos embargos declaratórios do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.648[987] entendeu-se que os efeitos da homologação da adesão ao REFIS retroage à data da formalização da opção ao parcelamento, com base no art. 10, *caput*, do Decreto nº 3.431/00[988], o qual regulamenta a execução do programa. Igualmente, há decisão da Corte Superior indeferindo a suspensão da persecução criminal pelo parcelamento caso não comprovada a relação dos débitos incluídos no Programa com os tributos supostamente sonegados (Recurso Especial nº 1.165.914)[989].

Cumpre mencionar que, em matéria atinente à homologação, a Súmula nº 437 do Superior Tribunal de Justiça expõe que “a suspensão da exigibilidade do crédito tributário superior a R$ 500 mil para opção pelo Refis pressupõe a homologação expressa do comitê gestor e a constituição de garantia por meio do arrolamento de bens”. De qualquer forma, o art.

---

[985] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 886.

[986] “[...] 3. Não há confundir a adesão ao programa de recuperação com o pedido de inclusão, uma vez que aquela somente ocorre após a devida homologação pelo Comitê Gestor. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 412.102. Agravante: Olinto Francisco Salvador. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de novembro de 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=838216&num_registro=200200133391&data=20081209&formato=PDF >).

[987] “[...] 1. Não obstante o termo de opção ter sido preenchido pela empresa somente após o recebimento da denúncia, o Acórdão embargado não analisou requerimento da empresa dirigido ao INSS, pedindo pela adesão ao REFIS, em data anterior, nos termos da MP 2.004. 2. Dispõe o Decreto 3.431/2000, em seu art. 10, que a homologação do pedido pelo Comitê Gestor produzem efeitos a partir da data da formalização da opção. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos Declaratórios no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 11.648. Embargante: Iguacimir Gonçalves Franco e Outro. Embargado: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 18 de dezembro de 2002. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=28600&num_registro=200100922963&data=20020225&formato=PDF >).

[988] Art. 10 do Decreto nº 3.431/00. A homologação da opção pelo REFIS será efetivada pelo Comitê Gestor, produzindo efeitos a partir da data da formalização da opção.

[989] “[...] 1. O recorrente não logrou comprovar, de plano, que a inclusão de débitos no Refis guarda relação com os tributos supostamente sonegados e que originaram a ação penal tratada no [sic] autos do presente especial. A circunstância não impede posterior exame do pedido incidental de suspensão do processo, desta feita formulado perante o Juízo de origem, apropriado à analise de matéria probatória. [...] (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.165.914. Recorrente: Manoel Francisco de Paula. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 28 de agosto de 2011. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025228&num_registro=200901829691&data=20120307&formato=PDF >).

13, § 1º, do Decreto nº 3.431/00[990] dispensa a homologação expressa caso transcorridos 75 dias após a opção pelo programa sem manifestação por parte do Comitê Gestor (homologação tácita).

No que tange aos efeitos da exclusão do REFIS, é uníssono o entendimento de que implica o prosseguimento da ação penal. Há variadas decisões do Superior Tribunal de Justiça nesse sentido – cite-se, por amostragem, o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.177.062[991], o Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 23.624[992] e os Recursos Ordinários em *Habeas Corpus* nºs 20.097[993] e 19.897[994]. Ademais, se a empresa se encontrar excluída do REFIS, mas estiver discutindo administrativa ou civilmente a sua reinclusão, prevalece o entendimento de que descabe falar em trancamento da ação penal, "em face da independência das esferas cível e criminal" – foi o decidido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no *Habeas Corpus* nº 2004.04.01.010992-9[995], existindo outros

---

[990] Art. 13 do Decreto nº 3.431/00. Relativamente às opções que contenham débitos ajuizados não garantidos, a expedição da certidão positiva com efeito de negativa, a suspensão do registro no CADIN e suspensão da execução fiscal somente ocorrerão após a homologação da opção, ainda que tácita. (Redação dada pelo Decreto nº 3.712, de 27.12.2000)
§ 1º Exclusivamente para os fins deste artigo, considerar-se-á tacitamente homologada a opção após transcorridos setenta e cinco dias da sua formalização sem que haja expressa manifestação por parte do Comitê Gestor. (Redação dada pelo Decreto nº 3.712, de 27.12.2000)

[991] "[...] A exclusão da empresa do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS implica o prosseguimento da ação penal. Precedentes. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.177.062. Agravantes: Joaquim Antônio Portella Franco; Hamilton Fagali Casaca; Omar Lombardi Júnior. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 26 de outubro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1015380&num_registro=200901364799&data=20101129&formato=PDF >).

[992] "[...] Se a adesão ao programa de parcelamento se deu quando já vigia a Lei nº 9.964/2000, publicada no Diário Oficial da União em 11 de abril daquele ano, inexiste constrangimento ilegal se o processo-crime é retomado em razão da exclusão da empresa do REFIS. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 23.624. Agravantes: Pietro Campofiorito; Giovana Rita Frisina; César Campofiorito; Edoardo Campofiorito. Agravado: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 09 de junho de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=892268&num_registro=200801049881&data=20090701&formato=PDF >).

[993] "[...] Não havendo qualquer dado comprovando o pagamento das parcelas que levaram à exclusão do REFIS, não há como constatar a ausência de justa causa para a ação penal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 20.097. Recorrente: Nelson Banchero Fernandes Júnior. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 28 de abril de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=877968&num_registro=200601933320&data=20090601&formato=PDF >).

[994] "[...] Tendo em vista a adesão da empresa dirigida pelos pacientes às regras do programa de recuperação fiscal prevista na Lei nº 9.964/00 e sua posterior exclusão por inadimplência, correta a decisão determinou a retomada do curso normal do processo criminal e dos prazos prescricionais. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 19.897. Recorrentes: Leandro Martini; Roben Martini. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 12 de setembro de 2006. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=646769&num_registro=200601564272&data=20061009&formato=PDF >).

[995] "[...] Descabe o trancamento da ação penal se a empresa encontra-se excluída do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, ainda que existente ação cível não transitada em julgado pretendendo a reinclusão no referido

precedentes no mesmo diapasão, como, por exemplo, os Embargos de Declaração na Apelação Criminal nº 2002.04.01.005276-5[996] e os *Habeas Corpus* nºs 2002.04.01.012786-8[997] e 2002.04.01.034583-5[998].

Por outro lado, enquanto a pessoa jurídica optante pelo REFIS não for formalmente excluída por ato do Comitê Gestor, conforme disposto no art. 5º da Lei nº 9.964/00, a suspensão da pretensão punitiva do Estado é mantida mesmo que a empresa esteja inadimplente com algumas parcelas – foi o decidido, pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos *Habeas Corpus* nºs 2001.04.01.068579-4[999] e 2003.04.01.007619-1[1000]. Todavia, o mesmo Tribunal

---

programa, em face da independência das esferas civil e penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2004.04.01.010992-9. Impetrante: Ido Schwingel. Impetrado: Juízo Federal da 1ª Vara Federal de Santo Ângelo/RS, julgado em 31 de março de 2004. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200404010109929&dataPublicacao=28/04/2004 >).

[996] "[...] Noticiando o INSS a exclusão da pessoa jurídica do REFIS, não se cogita da suspensão da punibilidade dos réus, porquanto descumprido o acordo de parcelamento. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Embargos de Declaração na Apelação Criminal nº 2002.04.01.005276-5. Embargante: Carlos Domingos Poletto. Embargado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de maio de 2004. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numeroProcesso=200204010052765&dataPublicacao=16/06/2004 >).

[997] "[...] A mesma lei de regência do REFIS, que concede o benefício fiscal aos devedores que atenderem às condições estabelecidas, não prevê a hipótese de manutenção da suspensão da pretensão punitiva após o indeferimento do pedido de adesão pelo órgão gestor quando o contribuinte questionar a decisão administrativa perante o Poder Judiciário. Trata-se, pois, de disposição taxativa. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2002.04.01.012786-8. Impetrante: Ney Fayet Junior. Impetrado: Juízo Substituto da 1ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre/RS, julgado em 14 de maio de 2002. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0029/20020529/ST7/832002/200204010127868B.0124.PDF >).

[998] "[...] 1. A suspensão da pretensão punitiva prevista no artigo 15 da Lei n.º 9964/2000 perdura enquanto a pessoa jurídica estiver incluída no REFIS, devendo ser revogada quando há a exclusão da empresa do Programa. 2. A interposição de recursos administrativos ou judiciais na esfera cível não tem o condão de impedir a regular tramitação da ação penal, principalmente em face da independência entre as esferas penal, cível e administrativa. 3. O não pagamento em dia dos tributos correntes, isto é, dos vencidos após a adesão ao benefício fiscal, também é causa de exclusão do Programa de Recuperação Fiscal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2002.04.01.034583-5. Impetrante: Airton Hiroshi Akutsu. Impetrado: Juízo Substituto da 3ª Vara Federal Criminal de Curitiba/PR, julgado em 24 de setembro de 2002. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0038/20021009/ST7/1572002/200204010345835B.0361.PDF >).

[999] "[...] Enquanto a pessoa jurídica optante pelo REFIS não for excluída do programa por ato do Comitê Gestor, nos termos do art. 5º da Lei nº 9.964/2000, os acusados podem usufruir dos efeitos previstos no art. 15 da referida lei. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2002.04.01.012786-8. Impetrante: Andrea Lilia Kraemer. Impetrado: Juízo Federal da Vara Federal Criminal de Novo Hamburgo/RS, julgado em 01 de outubro de 2001. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes1/VOL0019/20011017/ST8/242001/200104010685794B.0302.PDF >).

[1000] "[...] 1. O paciente responde à ação penal por sonegação fiscal apesar de sua empresa não ter sido formalmente excluída do REFIS, estando a representação fiscal 'aguardando exclusão'. 2. O ordenamento jurídico assegura ao contribuinte o benefício da suspensão da pretensão punitiva até o momento em que o mesmo estiver incluído no REFIS (art. 15 da Lei 9.964/2000). A exclusão, ainda que iminente, ainda não se efetivou, nos termos do artigo 5º, *caput*, da lei de regência. Precedente da 8ª Turma deste TRF. 3. Trancada a ação penal, pois o paciente faz jus a suspensão da pretensão punitiva estatal enquanto a empresa permanecer incluída no REFIS [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2003.04.01.007619-1. Impetrante: Andre Mello Filho e Outros. Impetrado: Juízo Substituto da 1ª Vara Federal de Itajaí/SC, julgado em 15 de abril de 2003. Disponível

entendeu que a manutenção voluntária de pagamentos mensais após a exclusão formal do programa não consiste em impeditivo para o prosseguimento do processo penal, pois tal benefício "exige a efetiva inclusão do débito na específica modalidade legal de parcelamento, e não simples pagamentos mensais efetuados de forma deliberada pelo sujeito passivo da obrigação tributária" (Agravo em Execução Penal nº 2007.71.07.000709-2)[1001].

Quanto aos efeitos da reinclusão da empresa no programa de parcelamento por decisão judicial, prevalece o entendimento de que possui eficácia *ex tunc*, de modo que, se a opção pelo programa ocorreu antes do recebimento da denúncia, deve ser retomada a suspensão da pretensão punitiva estatal. Tal apreensão encontra guarida nos *Habeas Corpus* nºs 2002.04.01.019410-9[1002], 2003.04.01.039206-4[1003] e 2003.04.01.024690-4[1004], ambos

---

em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0048/20030430/ST7/452003/200304010076191B.0124.PDF>).

[1001] "[...] 2. Ressalvadas as situações de flagrante ilegalidade, a existência de possível vício quer na constituição do crédito tributário, quer no procedimento administrativo que objetiva supressão de benefício fiscal (exclusão do programa de parcelamento de débito fiscal), não comporta discussão no âmbito da ação penal, devendo ser apurada em ação própria, perante o juízo cível competente, em razão da presunção de legitimidade que se confere aos atos administrativos. 3. Independentes as instâncias administrativa, cível e criminal, e ausente provimento jurisdicional determinando o restabelecimento do parcelamento do débito fiscal, a impetração de mandados de segurança no juízo cível, por si só, não inibe o prosseguimento da execução criminal. 4. A voluntária manutenção de pagamentos mensais posteriormente à exclusão do PAES não autoriza a aplicação da norma do art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/03, eis que este benefício exige a efetiva inclusão do débito na específica modalidade legal de parcelamento, e não simples pagamentos mensais efetuados de forma deliberada pelo sujeito passivo da obrigação tributária. 5. O procedimento administrativo fiscal cuja pendência obsta a persecução penal de crimes materiais contra a ordem tributária é o tendente à definitiva constituição dos tributos reduzidos ou suprimidos (Súmula nº 78 deste Tribunal Regional) e não aquele em que debatida a regularidade da exclusão de dado débito fiscal de certo regime de parcelamento" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 2007.71.07.000709-2. Agravante: Reny Guerra. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 25 de setembro de 2007. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1850467 >).

[1002] "[...] A decisão do Juiz Cível de reincluir a empresa do réu no REFIS tem natureza desconstitutiva com eficácia *ex tunc* devendo ser suspensa a pretensão punitiva do Estado e a prescrição, a teor do art. 15, *caput* e § 1º da L. 9964/00, no caso em que a opção pelo programa ocorreu antes do recebimento da denúncia. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2002.04.01.019410-9. Impetrante: Edison Freitas de Siqueira. Impetrado: Juízo Substituto da Vara Federal de Lages/SC, julgado em 30 de setembro de 2002. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0038/20021009/ST8/1552002/200204010194109C.0132.PDF >).

[1003] "[...] - A inclusão da pessoa jurídica no REFIS, antes do recebimento da denúncia, suspende a pretensão punitiva do Estado e o curso da prescrição, nos exatos termos do artigo 15 e parágrafo 1º da Lei 9964, de 2000. - Hipótese em que a pessoa jurídica teve sua reinclusão no REFIS determinada por sentença proferida em ação ordinária. - Ordem concedida. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2003.04.01.039206-4. Impetrante: Eduardo Barrufi Gomes. Impetrado: Juízo Federeal da 1ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre/RS, julgado em 30 de setembro de 2003. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0059/20031015/ST7/1232003/200304010392064C.0396.PDF >).

[1004] "[...] A reinclusão, pelo Comitê Gestor, de empresa excluída do Programa de Recuperação Fiscal - REFIS, em data anterior a denúncia, afasta a possibilidade de seu recebimento. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2003.04.01.024690-4. Impetrante: Claudio Roberto de Oliveira Junior. Impetrado: Juízo Federal da Vara Federal Criminal de Florianópolis/SC, julgado em 05 de agosto de 2003. Disponível em: <

impetrados no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sendo que, neste último, admitiu-se a reinclusão inclusive por decisão administrativa do Comitê Gestor. Ademais, há julgado permitindo a suspensão do processo – mas não o trancamento – por conta da reinclusão no REFIS ainda que concedida por antecipação de tutela, conforme decidido no Tribunal Regional Federal da 5ª Região no *Habeas Corpus* nº 200405000162202[1005].

4.1.5.3. Lei nº 10.684/03 (REFIS II ou PAES)

Posteriormente, veio a edição da Lei nº 10.684/03 (REFIS II ou PAES), dando mais uma vez novo tratamento legal no que tange aos efeitos do parcelamento do crédito tributário, nos casos dos delitos previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal. Agora, nada dispôs a norma a respeito do limite temporal para a suspensão da pretensão punitiva e para a extinção da punibilidade (art. 9º da Lei nº 10.684/03)[1006]. No PAES, a jurisprudência se manteve firme quanto ao mero efeito suspensivo do parcelamento, não acarretando a extinção da punibilidade como ocorria na Lei nº 9.249/95 – precedentes tanto do Superior Tribunal de Justiça (Ação Penal nº 459)[1007] quanto do Supremo Tribunal Federal

---

https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?arquivo=/trf4/volumes2/VOL0055/20030820/ST7/1002003/200304010246904B.0361.PDF >).

[1005] "[...] 1. A reinclusão da empresa no REFIS por decisão judicial de antecipação de tutela faz incidir a hipótese prevista no art. 9º da Lei no 10.684, de 2003, que determina a suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente do crime de apropriação indébita previdenciária estiver incluída no regime de parcelamento. 2. Tendo em vista que a decisão concessiva de tutela antecipada pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo por decisão fundamentada, conforme preceitua o art. 273, parágrafo 4º do Código de Processo Civil, não deve ser concedida a ordem para determinar o trancamento da ação penal, mas tão somente a sua suspensão enquanto subsistir a decisão concessiva da tutela antecipada. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. *Habeas Corpus* nº 200405000162202. Impetrante: Lucio Flavio Brainer Jatoba e Outro. Impetrado: Juízo Federal da 13ª Vara de Pernambuco (Recife) – Priv. Criminal Esp. Execuções Penais, julgado em 03 de agosto de 2004. Disponível em: < https://www4.trf5.jus.br/data/2004/10/200405000162202_20041020.pdf >).

[1006] Art. 9º da Lei nº 10.684/03. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento. § 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. § 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

[1007] "[...] O parcelamento do débito tributário com fulcro na Lei n° 10.684/03 resulta tão somente na suspensão do processo, ficando a extinção da punibilidade condicionada ao seu pagamento integral. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Ação Penal nº 459. Autor: Ministério Público Federal. Réus: Ronald Ribeiro; Janete Eroti Franke; Carmem Akel Hadad de Melo; Mônica Hadad de Melo, julgado em 01 de dezembro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1025833&num_registro=200601663006&data=20101217&formato=PDF >).

(*Habeas Corpus* nº 90.591)[1008]. Tais efeitos podem ser aplicados não só a parcelamentos entabulados por pessoas jurídicas, senão, também, por pessoas físicas (*Habeas Corpus* nº 63.965[1009] julgado pela Corte Superior).

Por conta da ausência de previsão legal concernente ao limite temporal para o parcelamento surtir efeito suspensivo na matéria penal, diverge a jurisprudência em relação à possibilidade de aplicar o art. 9º da Lei nº 10.684/03 inclusive após o trânsito em julgado em sede de execução penal.

Veja-se que o Supremo Tribunal Federal aparenta estar inclinado ao entendimento sobre o qual o parcelamento, sob a égide do PAES, somente surte efeitos penais "enquanto existente *pretensão punitiva*", ou seja, torna-se "ineficaz o pagamento ou parcelamento quando já existente pretensão executória" (*Habeas Corpus* nº 85.048[1010]). Assim também foi o raciocínio externado pelo Corte Suprema no julgamento do *Habeas Corpus* nº 85.661[1011], ao cravar que o art. 9º da Lei nº 10.684/03 "aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja,

---

[1008] "[...] nos termos da L. 10.684/2003, o parcelamento administrativo do débito fiscal determina a suspensão da pretensão punitiva e do lapso prescricional; somente com a quitação tem-se a extinção da punibilidade. Precedentes. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 90.591. Impetrante: Fernando Berica Serdoura. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 27 de fevereiro de 2007. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=443520 >).

[1009] "[...] Hipótese na qual o paciente foi denunciado pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, pois teria, em tese, omitido em suas declarações de imposto de renda, relativamente aos períodos (ano-base) de 1989 a 1993 (exercícios 1990 a 1994), rendimentos movimentados através de contas correntes bancárias pertencentes ao mesmo e abertas em nome de terceiros de sua confiança. Evidenciado ter sido o parcelamento do débito tributário deferido já na vigência da Lei n.º 10.684/2003, aplica-se ao caso o disposto no art. 9º do referido Diploma Legal, afastando-se a incidência da Lei 9.249/95. Embora o mencionado artigo 9º da Lei 10.684/2003 faça alusão apenas a "pessoa jurídica", o art. 1º, § 3º, inciso III traz menção expressa à aplicação das regras do parcelamento às pessoas físicas. Comprovado, a partir de prova inequívoca, a inserção do débito tributário no programa de parcelamento, torna-se possível a suspensão da pretensão punitiva estatal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 63.965. Impetrante: Eduardo Galil e Outro. Impetrado: Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 19 de abril de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=685215&num_registro=200601693008&data=20070604&formato=PDF >).

[1010] "Crime tributário. Não recolhimento de contribuições previdenciárias descontadas aos empregados. Condenação por infração ao art. 168-A, cc. art. 71, do CP. Débito incluído no Programa de Recuperação Fiscal - REFIS. Parcelamento deferido, na esfera administrativa pela autoridade competente. Fato incontrastável no juízo criminal. Adesão ao Programa após o recebimento da denúncia. Trânsito em julgado ulterior da sentença condenatória. Irrelevância. Aplicação retroativa do art. 9º da lei nº 10.684/03. Norma geral e mais benéfica ao réu. Aplicação do art. 2º, § único, do CP, e art. 5º, XL, da CF. Suspensão da pretensão punitiva e da prescrição. HC deferido para esse fim. Precedentes. No caso de crime tributário, basta, para suspensão da pretensão punitiva e da prescrição, tenha o réu obtido, da autoridade competente, parcelamento administrativo do débito fiscal, ainda que após o recebimento da denúncia, mas antes do trânsito em julgado da sentença condenatória" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 85.048. Impetrante: Carlos Alberto Luiz Gonçalves e Outros. Coatores: Superior Tribunal de Justiça; Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 30 de maio de 2006. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=358635 >).

[1011] "[...] O artigo 9º da Lei nº 10.684/2003, a versar sobre a suspensão da pretensão punitiva do Estado no caso de adesão ao Refis, aplica-se aos processos criminais pendentes, ou seja, ainda que já se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 85.611. Impetrante: Délio Lins e Silva e Outros. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 03 de agosto de 2007. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=502968 >).

ainda que já se tenha decisão condenatória, desde que não coberta pela preclusão na via recursal".

Em recente decisão da relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que, tratando-se de parcelamento do crédito tributário na vigência da Lei nº 10.684/03 e entabulado antes do trânsito em julgado (ainda que na iminência de sua ocorrência) "é de rigor a suspensão do feito até o pagamento integral do débito" (*Habeas Corpus* nº 370.612[1012]). Assim também foi deliberado no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 56.665[1013] e no *Habeas Corpus* nº 302.059[1014].

Ainda, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região possui decisão no sentido de que "a pretensão punitiva estatal, bem como a eventual suspensão de punibilidade àquela relacionada, não se confundem com a pretensão executória", de modo que "o parcelamento do débito requerido após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a pretensão executória" (*Habeas Corpus* nº 5006477-43.2016.404.0000)[1015]. De

---

[1012] "1. Se o débito tributário foi parcelado em data posterior à sentença condenatória, mas antes de seu trânsito em julgado, é de rigor a suspensão do feito até o pagamento integral do debito. Deve ser desconstituído o trânsito em julgado e anulado o acórdão dos embargos de declaração. Precedentes.
2. Ordem concedida para desconstituir o trânsito em julgado e anular a ação penal desde o julgamento dos embargos de declaração, inclusive, devendo a ação penal ficar suspensa até o resultado definitivo do parcelamento do débito administrativamente concedido pela Receita Federal" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 370.612. Impetrante: Marco Antonio Cais. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 07 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1577226&num_registro=201602381735&data=20170317&formato=PDF >).

[1013] "[...] 1. O art. 9º da Lei n.º 10.684/03 trata da extinção da punibilidade pelo pagamento do débito tributário, antes do trânsito em julgado da condenação, uma vez que faz menção expressa à pretensão punitiva do Estado. Não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento, quando se trata de pretensão executória, que é o caso dos autos.
2. Recurso ordinário em habeas corpus desprovido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 56.665. Recorrente: Leonardo Miranda de Melo. Recorrido: Ministério Público do Estado de Pernambuco, julgado em 19 de março de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1393273&num_registro=201500330220&data=20150327&formato=PDF >).

[1014] "[...] 2. Hipótese em que não há flagrante constrangimento ilegal a ser sanado de ofício. O art. 9º da Lei n.º 10.684/03 trata da extinção da punibilidade pelo pagamento da dívida previdenciária, antes do trânsito em julgado da condenação, uma vez que faz menção expressa à pretensão punitiva do Estado. Não há que se falar em extinção da punibilidade pelo pagamento, quando se trata de pretensão executória, que é o caso dos autos.
3. *Habeas Corpus* não conhecido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 302.059. Impetrante: Cícero Marcos Lima Lana. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 03 de fevereiro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1379882&num_registro=201402104780&data=20150211&formato=PDF >).

[1015] "[...] A pretensão punitiva estatal, bem como a eventual suspensão de punibilidade àquela relacionada, não se confundem com a pretensão executória. 2. O parcelamento do débito requerido após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a pretensão executória. Precedentes STF, STJ e desta Corte" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5006477-43.2016.404.0000. Impetrante: Rogério Camargo Adiers. Impetrado: Juízo Federal da 1ª Vara Federal de Cruz Alta, julgado em 19 de abril de 2016. Disponível em: <

igual norte foi o decidido pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região no Agravo em Execução Penal nº 201050010097390[1016]: não é "possível a suspensão da pretensão punitiva ou executória estatal no caso de parcelamento do débito tributário ocorrido somente após o trânsito em julgado da ação penal por crime contra a ordem tributária".

Todavia, há inúmeras decisões, mormente no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, autorizando a suspensão da pretensão executória, com base no art. 9º da Lei nº 10.684/03, não restringindo, pois, tal benefício ao trânsito em julgado do édito condenatório. Dada a importância ao presente tema, convém citar os fundamentos explorados no âmbito do Agravo em Execução Penal nº 0025047-52.2009.404.7100[1017], relatado pelo Desembargador Federal Tadaaqui Hirose:

> [...] entendo que a benesse legal [suspensão decorrente do parcelamento] deva ser reconhecida em relação à pretensão executória.
> Em primeiro lugar, a lei ao fazer referência à "pretensão punitiva", o fez no intuito de abranger o direito de punir do Estado, o que, salvo melhor juízo, não ficaria limitado ao trânsito em julgado do decreto condenatório. Em segundo lugar, o tipo penal em questão visa essencialmente proteger o Erário. Na medida em que as partes administrativamente acordaram quanto a forma de amortização da dívida, via parcelamento, tal objetivo está sendo alcançado, o que vai ao encontro do espírito da Lei, razão pela qual não haveria sentido em iniciar-se ou manter-se a execução da pena enquanto o contribuinte se mantiver adimplente.
> Assim, a Lei nº 10.684/2003 deve ser aplicada aos casos pretéritos, para fins de suspensão ou extinção da punibilidade, mesmo em fase de execução da pena, desde que conste nos autos documentação atualizada comprovando a regularidade de parcelamento.

Nesse mesmo toar são as decisões prolatadas, por exemplo, no *Habeas Corpus* nº 5020926-45.2012.404.0000[1018], nos Agravos em Execução Penal nºs 0025047-

---

https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8255372&termosPesquisados=paes%7ccrime%7cparcelamento%7ctransito%7cem%7cjulgado >).

[1016] "[...] I – Não é possível a suspensão da pretensão punitiva ou executória estatal no caso de parcelamento do débito tributário ocorrido somente após o trânsito em julgado da ação penal por crime contra a ordem tributária. II – Agravo em Execução improvido" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo em Execução Penal nº 201050010097390. Agravante: Agenor Nicchio Júnior. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 09 de fevereiro de 2011. Disponível em: < http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pdbi?PRO=201050010097390&TOPERA=1 >).

[1017] "[...] Conforme entendimento pacífico desta Corte, a suspensão do processo e do curso do prazo prescricional previsto no art. 68 da Lei nº 11.941/2009, nos mesmos moldes daquele benefício constante do art. 9º da Lei nº 10.684/03 não se restringe ao trânsito em julgado do decreto condenatório, abrangendo, também, a pretensão executória" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 2009.04.00.018188-5. Agravante: Valdir Bitencourt. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 03 de maio de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4155903 >).

[1018] "[...] Conforme entendimento pacífico desta Corte, a suspensão do processo e do curso do prazo prescricional previsto no art. 68 da Lei nº 11.941/2009, nos mesmos moldes daquele benefício constante do art. 9º da Lei nº 10.684/03 não se restringe ao trânsito em julgado do decreto condenatório, abrangendo, também, a pretensão executória. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5020926-45.2012.404.0000. Impetrante: Loreno Scarton. Impetrado: Juízo Substituto da Vara Federal de Bento Gonçalves,

52.2009.404.7100[1019] e 2007.71.07.000709-2[1020] e na Correição Parcial nº 0033586-30.2010.404.0000[1021].

De toda forma, não tendo fixado a Lei nº 10.684/03 um limite temporal em relação aos efeitos penais do parcelamento, a suspensão deve ser aplicada de imediato aos procedimentos criminais em curso e, caso haja decisão judicial restabelecendo o parcelamento da dívida desde a data da inclusão da empresa no PAES, torna-se sem efeito o ato de recebimento da denúncia, "assim como os atos a ele subsequentes" (Apelação Criminal nº 5011116-96.2011.404.7205[1022] julgada no Tribunal Regional Federal da 4ª Região e *Habeas Corpus* nº 109.713[1023] no Superior Tribunal de Justiça). Igualmente, entende-se que a suspensão

---

julgado em 15 de janeiro de 2013. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5591505 >).

[1019] "[...] Conforme entendimento pacífico desta Corte, a suspensão do processo e do curso do prazo prescricional previsto no art. 68 da Lei nº 11.941/2009, nos mesmos moldes daquele benefício constante do art. 9º da Lei nº 10.684/03 não se restringe ao trânsito em julgado do decreto condenatório, abrangendo, também, a pretensão executória. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 0025047-52.2009.404.7100. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Jose Alfredo Marques da Rocha, julgado em 16 de outubro de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5377159 >).

[1020] "[...] O benefício da suspensão do processo - e a conseqüente suspensão do curso do prazo prescricional - previsto no art. 9º da Lei nº 10.684/03 não se limita no tempo até o trânsito em julgado da decisão, abrangendo também a pretensão executória. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 2007.71.07.000709-2. Agravante: Reny Guerra. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 25 de setembro de 2007. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=1850467 >).

[1021] "[...] A previsão legal de suspensão da pretensão punitiva do Estado e do curso prescricional durante o período de parcelamento fiscal, atinge igualmente a pretensão executória" [...] (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Correição Parcial nº 0033586-30.2010.404.0000. Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: Juízo Substituto da 2ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre, julgado em 23 de novembro de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3860911 >).

[1022] "[...] 1. A Lei 10.684/2003 não fixou limite temporal em relação aos efeitos penais do parcelamento e/ou pagamento do débito, aplicando-se de imediato aos procedimentos criminais em curso. Precedentes. 2. Tendo sido restabelecido, judicialmente, o parcelamento da dívida desde a data de inclusão da empresa no PAES, torna-se sem efeito o ato de recebimento da denúncia, assim como os atos a ele subsequentes, porquanto se encontravam suspensas a pretensão punitiva do Estado e a prescrição, situação que não se altera enquanto a empresa permanecer inserida no referido programa. 3. Decretada a nulidade do feito" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5011116-96.2011.404.7205. Apelante: Marcelino Campos; Marlisa da Silva Campos. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 01 de julho de 2015. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7491164 >).

[1023] "1. Nos termos do art. 9º da Lei 10.684/03, impõe-se a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90 e 168-A e 337-A, do Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.
2. No caso dos autos, quando o Ministério Público ofertou denúncia contra os pacientes, por suposta infração ao art. 1º, I, II e III, da Lei 8.137/90, já havia sido deferido em favor da empresa comercial, da qual os pacientes são sócios, pedido de antecipação de tutela, determinando a reinclusão da pessoa jurídica no programa de parcelamento do débito tributário.
3. Tendo a denúncia sido recebida posteriormente à data em que já se encontrava suspensa a pretensão punitiva porque a empresa comercial encontrava-se, por força judicial, reincluída no PAES, apresenta-se patente o constrangimento ilegal.
4. Ordem concedida para anular o recebimento da denúncia relativa à Ação Penal 2007.50.01.008124-2, tendo em vista a suspensão da pretensão punitiva decorrente do provimento do Agravo de Instrumento 2007.02.01.004519-5, sem prejuízo de que outra seja ofertada, caso a pessoa jurídica seja excluída de programa de parcelamento do

da pretensão punitiva do Estado, resultante do parcelamento, não se aplica apenas ao processo penal, senão, também, aos procedimentos administrativos fiscais que visem à apuração dos crimes contra a ordem tributária indicados no art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/03. Todavia, a medida se restringe aos supostos ilícitos descritos nos autos, "não impedindo que a ação fiscalizadora possa ser eventualmente exercida em relação a outros fatos relacionados com a agravante ou terceiros" (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 972.984[1024] prolatado no Superior Tribunal de Justiça).

Importante ressaltar que é vedada a aplicação do art. 9º, *caput*, do PAES, às contribuições previdenciárias descontadas dos trabalhadores, pois expressamente proibido pelo art. 7º da Lei nº 10.666/03, conforme decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 841.335[1025]. A suspensão somente será aplicada no caso de o débito previdenciário ter sido "preteritamente incluído no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS e ter migrado para o Parcelamento Especial – PAES durante sua inclusão naquele programa" (Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 17.176[1026]).

---

débito fiscal" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 109.713. Impetrante: Paulo César Caetano e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 11 de novembro de 2008. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=837004&num_registro=200801409144&data=20081201&formato=PDF >).

[1024] "[...] 4. A suspensão da pretensão punitiva do Estado, resultado do parcelamento, impede não apenas o início ou continuação da ação penal, mas se estende aos procedimentos administrativos fiscais que visem à apuração dos crimes contra a ordem tributária indicados no art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/03. Ressalte-se, porém, que a medida restringe-se ao parcelamento referido nestes autos, não impedindo que a ação fiscalizadora possa ser eventualmente exercida em relação a outros fatos relacionados com a agravante ou terceiros. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 972.984. Agravante: Modelar Hotelaria e Turismo Ltda. Agravado: Fazenda Nacional, julgado em 01 de setembro de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=833646&num_registro=200701779329&data=20090918&formato=PDF >).

[1025] "[...] O benefício da suspensão da pretensão punitiva estatal, previsto no art. 9º da Lei nº 10.684/03, não se aplica ao parcelamento das contribuições previdenciárias descontadas dos trabalhadores. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 841.335. Agravante: Companhia Açucareira Usina Capricho. Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), julgado em 26 de outubro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1015713&num_registro=200600862624&data=20101116&formato=PDF >).

[1026] "[...] 1. Os débitos decorrentes de contribuições previdenciárias não são passíveis de inclusão em parcelamento, por expressa vedação contida no art. 7º da Lei nº 10.666/03. 2. Assim, não assiste ao recorrente o benefício da suspensão da pretensão punitiva estatal contida no art. 9º da Lei nº 10.684/03, pois não poderia o seu débito previdenciário ter sido objeto do Parcelamento Especial – PAES. 3. O disposto no art. 9º da Lei nº 10.684/03 somente seria aplicado no caso de o débito previdenciário ter sido preteritamente incluído no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS e ter migrado para o Parcelamento Especial – PAES durante sua inclusão naquele programa, o que não ocorreu no caso dos autos. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 17.176. Recorrente: Durval Ferro. Recorrido: Tribunal Regional Federal de 4ª Região, julgado em 19 de maio de 2005. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=550676&num_registro=200500067480&data=20050815&formato=PDF >).

4.1.5.4. Lei nº 11.941/09 (PAEX e REFIS IV)

Sobreveio, então, a Lei nº 11.941/09 (PAEX ou REFIS IV), que, com o propósito de expandir a pretensão arrecadadora do Estado, instituiu nova modalidade de parcelamento bastante ampla, abrangendo, conforme disposto no seu art. 1º, *caput*[1027], débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no REFIS, no PAES e do PAEX, além de outros programas diferentes à matéria penal, mesmo que tenham sido excluídos dos respetivos programas e parcelamentos.

Por conta de o legislador, diferentemente dos programas previstos nas legislações anteriores (Leis nºs 9.249/95, 9.964/00 e 10.684/03), ter deixado sob o encargo do contribuinte a indicação dos débitos a serem incluídos no parcelamento, a simples adesão – a qual se denominou *adesão genérica* – ao programa instituído na Lei nº 11.941/09 importa a suspensão da exigibilidade de toda e qualquer dívida tributária de responsabilidade do optante, com o consequente sobrestamento da pretensão punitiva estatal e do curso do seu respectivo prazo prescricional até o momento da individualização e da inscrição definitiva das obrigações fiscais, "perdurando tal sustação no período em que houver a regularidade de pagamentos a manter hígido o vínculo com o regime" (foi o decidido no Recurso em Sentido Estrito nº 0001529-87.2006.404.7213[1028] pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região). Entendimentos semelhantes, prolatados no mesmo Tribunal, podem ser encontrados no *Habeas Corpus* nº

[1027] Art. 1º da Lei nº 11.941/09. Poderão ser pagos ou parcelados, em até 180 (cento e oitenta) meses, nas condições desta Lei, os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e os débitos para com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, inclusive o saldo remanescente dos débitos consolidados no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS, de que trata a Lei no 9.964, de 10 de abril de 2000, no Parcelamento Especial – PAES, de que trata a Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, no Parcelamento Excepcional – PAEX, de que trata a Medida Provisória no 303, de 29 de junho de 2006, no parcelamento previsto no art. 38 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, e no parcelamento previsto no art. 10 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002, mesmo que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, bem como os débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota 0 (zero) ou como não-tributados.

[1028] "[...] A adesão genérica pelo contribuinte ao programa de estímulo de recuperação fiscal instituído pela Lei 11.941/2009, e denominado de 'REFIS IV', importa, embora precariamente enquanto não conhecidos os débitos que efetivamente serão objeto da moratória outorgada, a suspensão da exigibilidade de toda e qualquer dívida tributária de responsabilidade da pessoa física e/ou jurídica, com o consequente sobrestamento da pretensão punitiva estatal e do curso do seu respectivo prazo prescricional até o momento da individualização/inscrição definitiva das obrigações fiscais pelo optante e da ulterior consolidação da negociação, perdurando tal sustação no período em que houver a regularidade de pagamentos a manter hígido o vínculo com o regime. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 0001529-87.2006.404.7213. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Edmilson Dioney Deschamps, julgado em 27 de outubro de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3783786 >).

2009.04.00.042251-7[1029] e nas Apelações Criminais nºs 2006.71.10.001275-4[1030] e 2007.72.04.002283-4[1031]. Todavia, conquanto seja do encargo do contribuinte a designação dos débitos a serem inclusos no programa, compete ao "Ministério Público Federal, na condição de *dominus litis*, o acompanhamento e a fiscalização da permanência do contribuinte no programa de parcelamento" (Recurso em Sentido Estrito nº 5003171-81.2013.404.7110)[1032].

No que toca aos efeitos penais do parcelamento regido pela Lei nº 11.941/09, o art. 68[1033] prevê a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8137/90 e nos arts. 168-A e 337-A do Código Penal, sem fazer referência, novamente, ao limite temporal para a implicação da suspensão processual. Ademais, o art. 67 prevê que na "hipótese de parcelamento do crédito tributário antes do oferecimento da denúncia, essa somente poderá ser aceita na superveniência de inadimplemento da obrigação objeto da denúncia".

[1029] "[...] Manifestada a opção pelo sistema de parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09, impõe-se a suspensão da pretensão punitiva e do prazo prescricional, independentemente da respectiva homologação pelo órgão competente" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 2009.04.00.042251-7. Impetrante: Gustavo Pereira da Silva. Impetrado: Juízo Substituto da 2ª Vara Federal de Joinville, julgado em 27 de janeiro de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3250803 >).

[1030] "[...] A comprovação da opção pelo parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/2009 é suficiente para a decretação da suspensão da pretensão punitiva e da respectiva prescrição relativa aos crimes arrolados no artigo 68 da Lei, enquanto não for oportunizada aos contribuintes optantes, conforme cronograma estabelecido pelo fisco, a indicação dos débitos a serem incluídos no parcelamento. Questão de ordem acolhida para decretar a suspensão do processo" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2006.71.10.001275-4. Apelantes: Gilson Schroeder de Carvalho; Newton Schroeder de Carvalho. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 09 de março de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3338418 >).

[1031] "[...] A simples adesão ao regime de parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009 implica a suspensão da punibilidade e do curso do respectivo prazo prescricional, ao menos precariamente, até que se torne definitiva a situação do crédito em face da manifestação da autoridade tributária na fase de consolidação. Inteligência do parágrafo único do artigo 1º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 13/2009, que determina a retroação dos efeitos do deferimento do benefício à data do requerimento de adesão" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2007.72.04.002283-4. Apelantes: Ministério Público Federal; Adão Rosa Pereira. Apelados: os mesmos, julgado em 07 de abril de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3368513 >).

[1032] "[...] 1. Havendo informação da Procuradoria da Fazenda Nacional noticiando que o réu aderiu ao parcelamento de que trata a Lei 11.941/2009, cabível a suspensão da punibilidade e do curso do prazo prescricional. Precedentes. 2. Segundo entendimento desta Corte, devem os autos ser remetidos à Vara de origem, ficando a cargo do Ministério Público Federal, na condição de dominus litis, o acompanhamento e a fiscalização da permanência do contribuinte no programa de parcelamento" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 5003171-81.2013.404.7110. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Rivo Silva Iruzun, julgado em 03 de outubro de 2013. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6148241 >).

[1033] Art. 68 da Lei nº 11.941/2009. 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, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Quanto à discussão referente à possibilidade (ou não) da incidência do referido art. 68 após o trânsito em julgado, em sede, pois, de execução penal, há decisões conflitantes a esse respeito. Decidiu o Pretório Excelso, na relatoria do Ministro Luiz Fux, que a pretensão punitiva estatal fundada no referido dispositivo "somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória" (*Habeas Corpus* nº 108.434[1034]).

No que toca ao Superior Tribunal de Justiça há dissenso quanto à matéria. É harmônico o entendimento de que "o pedido de parcelamento do débito após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a execução da pena imposta ao agente, por ausência de previsão legal" (Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 72.196)[1035]. Semelhante raciocínio pode ser encontrado nos acórdãos dos *Habeas Corpus* nºs 353.827[1036] e 266.988[1037].

[1034] "[...] 4. A suspensão da pretensão punitiva estatal fundada no art. 68 da Lei nº 11.941/2009 somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória. 5. Na espécie, a sentença penal condenatória transitou em julgado no dia 21 de maio de 2008, sendo que o pedido de parcelamento do débito tributário somente ocorreu mais de um ano após, em 29 de novembro de 2009. Improcedente a tese de suspensão da pretensão punitiva estatal. [...]" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Habeas Corpus* nº 108.434. Impetrante: Luiz Antonio Lourenço da Silva e Outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça, julgado em 25 de março de 2013. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4323922 >).

[1035] "[...] 1. A conclusão do acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência desta Corte, no sentido de que o pedido de parcelamento do débito após o trânsito em julgado da sentença condenatória não tem o condão de suspender a execução da pena imposta ao agente, por ausência de previsão legal. Precedentes.
2. Conforme se depreende do art. 68 da Lei n. 11.941/2009, a pretensão punitiva estatal, bem como a eventual suspensão de punibilidade àquela relacionada, não se confundem com a pretensão executória, que decorre da condenação definitiva do réu.
3. Hipótese na qual a sentença condenatória transitou em julgado em 26/11/2013 e o recorrente ingressou com pedido de parcelamento em 30/12/2013, não havendo se falar em sobrestamento da execução, pois a suspensão da punibilidade não alcança a ação penal já transitada em julgado.
4. Recurso desprovido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 72.176. Recorrente: Rogério Camargo Adiers. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 1º de dezembro de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1558395&num_registro=201601579147&data=20161207&formato=PDF >).

[1036] "[...] 3. A suspensão da pretensão punitiva estatal fundada no art. 68 da Lei n. 11.941/2009 somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória.
4. Ocorrendo o parcelamento do débito tributário antes do trânsito em julgado da condenação, como no caso dos autos, ficará suspensa a pretensão punitiva do Estado até ulterior revogação do benefício ou extinção da punibilidade dos agentes pelo integral pagamento, sendo inviável a prolação de acórdão confirmatório da condenação e trânsito em julgado da condenação em sua vigência. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 353.827. Impetrante: Henrique Antonio Viana de Araujo e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 1ª Região, julgado em 16 de agosto de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1529542&num_registro=201601001340&data=20160825&formato=PDF >).

[1037] "[...] 2. Na espécie, verifica-se que a Corte de origem entendeu que o parcelamento do débito, oriundo de sonegação fiscal, após o trânsito em julgado da sentença condenatória, não tem o condão de suspender a pretensão executória, benesse que estaria em desacordo com literal previsão legal.

Recentemente, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, entendeu-se que a suspensão pelo parcelamento, na égide da Lei nº 11.941/09, "atinge, exclusivamente, a pretensão punitiva, não projetando sua eficácia à execução penal" (Agravo em Execução Penal nº 5006388-70.2015.404.7108)[1038]. Igualmente, noutro Agravo de Execução Penal, sustentou-se que a suspensão da pretensão punitiva estatal, no que toca ao PAEX, "restringe-se ao período anterior ao trânsito em julgado do decreto condenatório, não abrangendo, portanto, a pretensão executória"[1039]. Tal interpretação mais restritiva também foi externada nos *Habeas Corpus* nºs 5016845-87.2011.404.0000[1040] e 5012992-36.2012.404.0000[1041].

Sem embargo, assim como a matéria concernente ao PAES, há precedentes do mesmo Tribunal divergentes os quais possibilitam a concessão da suspensão do processo, pelo PAEX, inclusive em relação à pretensão executória. Nesse toar: Agravos em Execução Penal

---

3. Com efeito, sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal e esta Corte Superior de Justiça pacificaram entendimento no sentido de que a suspensão da pretensão punitiva estatal fundada no art. 68 da Lei n. 11.941/2009 somente é cabível se a inclusão do débito tributário em programa de parcelamento ocorrer em momento anterior ao trânsito em julgado da sentença penal condenatória.
4. *Habeas corpus* não conhecido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 266.988. Impetrante: Benedito Donizeth Rezende Chaves. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 15 de outubro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1454106&num_registro=201300833189&data=20151021&formato=PDF >).

[1038] "[...] 1. A adesão do contribuinte ao programa de parcelamento, previsto na Lei nº 11.941/09, produz efeitos imediatos na seara criminal, implicando, mesmo antes da homologação do pedido, suspensão da pretensão punitiva estatal e do respectivo curso prescricional. 2. A suspensão pelo parcelamento atinge, exclusivamente, a pretensão punitiva, não projetando sua eficácia à execução penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 5006388-70.2015.404.7108. Agravante: Gilberto Jose da Silva. Agravado: Seção Judiciária do Rio Grande do Sul, julgado em 13 de setembro de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8395934 >).

[1039] "[...] A suspensão da pretensão punitiva do Estado pelo pagamento ou parcelamento do tributo sonegado, na forma prevista no art. 68 da Lei nº 11.941/2009, restringe-se ao período anterior ao trânsito em julgado do decreto condenatório, não abrangendo, portanto, a pretensão executória" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 5002911-50.2012.404.7203. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Jandir Tessari, julgado em 04 de setembro de 2013. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5995134 >).

[1040] "[...] 1. A Lei 11.941/2009, que regula o parcelamento de débito tributário, determina a suspensão da pretensão punitiva, não podendo se alargar a hipótese legal para obstar também o prosseguimento da pretensão executória. 2. Caso em que a adesão ao parcelamento instituído por aquele Diploma Legal deu-se anteriormente ao trânsito em julgado da condenação do paciente pelo cometimento do delito previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei 8.137/90, nada obstante tenha sido noticiada tão somente quando da realização da audiência admonitória [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5016845-87.2011.404.0000. Impetrante: Márcio Roberto Cassimiro de Mendonça. Impetrado: Juízo Substituto da Vara Federal e Juizado Especial Federal de Jaraguá do Sul, julgado em 07 de dezembro de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4713088 >).

[1041] "[...] A Lei nº 11.941/2009, que regula o parcelamento de débito tributário, determina a suspensão da pretensão punitiva, não podendo ser alargada a hipótese legal para obstar também o prosseguimento da execução penal, por absoluta ausência de previsão legal [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5012992-36.2012.404.0000. Impetrante: Luiz Dal Pizzol. Impetrado: Juízo Substituto da Vara Federal de Execuções Fiscais e Criminal de Caxias do Sul, julgado em 29 de agosto de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5291953 >).

nºs 5019304-77.2012.404.7000[1042], 5002210-02.2011.404.7211[1043], 5005066-24.2010.404.7000[1044] e 0022885-10.2010.404.0000[1045].

4.1.5.5. Lei nº 12.382/11

Por fim, cumpre ressaltar que o art. 6º da Lei nº 12.382/11 deu nova redação ao art. 83 da Lei nº 9.430/96[1046], mediante o qual fez retornar o limite temporal, até o recebimento da

---

[1042] "[...] O benefício da suspensão do processo, e a decorrente suspensão do curso do prazo prescricional, não se limitam no tempo até o trânsito em julgado da decisão, abrangendo também a pretensão executória, conforme precedentes desta Corte. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Anselmo Bittencourt Michelotto, julgado em 14 de novembro de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5323798 >).

[1043] "[...] A simples adesão ao regime de parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009 implica a suspensão da punibilidade e do curso do respectivo prazo prescricional, ao menos precariamente, até que se torne definitiva a situação do crédito em face da manifestação da autoridade tributária na fase de consolidação. Tal benefício, em que pese a restrição da redação legal (art. 68), aplica-se analogicamente à pretensão executória. Precedentes. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 5002210-02.2011.404.7211. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Jose Gilmar Ramos, julgado em 23 de novembro de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4634209 >).

[1044] "[...] Ainda que efetuada após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória a opção pelo sistema de parcelamento previsto na Lei nº 11.941/09, impõe a suspensão da pretensão executória estatal e do prazo prescricional" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 5005066-24.2010.404.7000. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Donato Antonio Hilgenstieler, julgado em 17 de novembro de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3695222 >).

[1045] "[...] A simples adesão ao regime de parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/2009 implica a suspensão da punibilidade e do curso do respectivo prazo prescricional, ao menos precariamente, até que se torne definitiva a situação do crédito em face da manifestação da autoridade tributária na fase de consolidação. Tal benefício, em que pese a restrição da redação legal (art. 68), aplica-se analogicamente à pretensão executória. Precedentes" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 0022885-10.2010.404.0000. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Armindo Vilson Angerer, julgado em 18 de agosto de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3609400 >).

[1046] Art. 83 da Lei nº 9.430/96. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no *caput*, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

denúncia, para que o parcelamento do crédito tributário possa suspender a pretensão punitiva do Estado – tal qual previa o art. 15 da Lei nº 9.964/00.

Cabe mencionar que o termo *recebimento da denúncia* se refere à decisão judicial que recebe a denúncia após a resposta à acusação apresentada pelo denunciado, prevista no art. 399, *caput*, do CPP[1047], e não ao dispositivo do art. 396, *caput*, do CPP[1048]. Assim, poderá o acusado requerer o parcelamento do crédito tributário durante o prazo para a resposta – nesse sentido entendem PAULSEN[1049] e BALTAZAR JUNIOR[1050].

4.1.5.6. Quadro geral legislativo

Levando em consideração as variadas alterações legislativas acerca da regra da extinção da punibilidade proveniente do parcelamento, segue tabela geral sobre o tema[1051]:

Fundamento legal	**Limite**	**Efeito**	**Abrangência**
Lei nº 9.249/95, art. 34	Antes do recebimento da denúncia	Extinção da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários
Lei nº 9.964/00, art. 15 (REFIS)	Antes do recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no *caput* quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
§ 5º O disposto nos §§ 1o a 4o não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).
§ 6º As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz. (Renumerado do Parágrafo único pela Lei nº 12.382, de 2011).

[1047] Art. 399, *caput*, do CPP. Recebida a denúncia ou queixa, o juiz designará dia e hora para a audiência, ordenando a intimação do acusado, de seu defensor, do Ministério Público e, se for o caso, do querelante e do assistente. (Redação dada pela Lei nº 11.719, de 2008).

[1048] Art. 396 do CPP. Nos procedimentos ordinário e sumário, oferecida a denúncia ou queixa, o juiz, se não a rejeitar liminarmente, recebê-la-á e ordenará a citação do acusado para responder à acusação, por escrito, no prazo de 10 (dez) dias.

[1049] PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017. p. 347.

[1050] BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 882.

[1051] Tabela semelhante pode ser encontrada em BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 882.

Lei nº 10.684/03, art. 9º (PAES ou REFIS II)	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP
Lei nº 11.941/09, art. 68 (PAEX e REFIS IV)	A qualquer tempo	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP
Lei nº 12.382/11, art. 6º	Até o recebimento da denúncia	Suspensão da punibilidade	Crimes tributários e previdenciários, exceto o do art. 168-A do CP

4.1.5.7. Aplicação da lei vigente à época dos fatos ou da adesão ao parcelamento?

Em matéria de Direito Penal, a lei a ser aplicada deve ser a vigente à época do fato supostamente criminoso[1052]. Entretanto, tal regra não vale para o processo penal, pois em matéria processual deve ser aplicada a lei que estiver em vigor no momento do julgamento; do tempo presente.

É indiscutível que, ao longo da trajetória legislativa referente ao parcelamento em matéria penal, há leis as quais são mais favoráveis ao imputado, enquanto outras apresentam-se mais rigorosas e restringem a hipótese de suspensão da pretensão punitiva estatal. É o caso, por exemplo, do parcelamento do crédito tributário na vigência da Lei nº 9.249/95, cujo art. 34 implicava a imediata extinção da punibilidade, pouco importando a ulterior adimplência das parcelas, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Já a Lei nº 9.964/00, no art. 15, restringiu a extinção da punibilidade apenas quando quitado o total do débito, não bastando, portanto, o mero parcelamento. Levando em consideração que as referidas legislações lidam com a extinção da punibilidade, estão dispondo, pois, sobre conteúdo material, ligado ao Direito Penal.

Assim, admitir-se-ia a aplicação da Lei nº 9.249/95 a fatos criminosos supostamente cometidos durante a sua vigência, mesmo quando efetuado parcelamento em datas posteriores, para as quais estariam previstas legislações com regramentos distintos e mais gravosos ao imputado (como é o caso da Lei nº 9.964/00) – sob pena de violação ao princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa (art. 5º, inc. XL, da Constituição Federal[1053]).

[1052] À exceção da existência de lei posterior mais benéfica (*retroatividade* da lei mais benigna).
[1053] Art. 5º, XL, da CF. A lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu.

É dizer, as regras relativas à extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, possuiriam como base a lei do tempo dos supostos fatos criminosos – e não a data em que entabulado o acordo com o Fisco. Tal entendimento, o qual encontra recepção doutrinária[1054], vinha sendo aplicado pela Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Nas razões de decidir do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 764.968[1055] foi exposto que, conquanto exista entendimento afastando a extinção da punibilidade pela adesão ao parcelamento na Lei nº 9.964⁄2000, "tal não se aplicaria aos casos anteriores à sua vigência, havendo de prevalecer, na espécie, o princípio da irretroatividade da lei penal mais gravosa". Ademais, no Recurso Especial nº 1.111.974[1056], decidiu-se que se "os débitos que originaram o ilícito são anteriores às Leis nº 9.964/00 (REFIS) e nº 9.983/00 (que alterou o CP), é de se aplicar, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, ex vi dos arts. 61 do CPP e 34 da Lei nº 9249/95". Igual compreensão foi prolatada no *Habeas Corpus* nº 86.330[1057].

[1054] "Na Lei 9.249/95, o texto é amplo, não cabendo uma interpretação restritiva. Por isso, os fatos ocorridos antes da Lei nº 10.684 não são regidos por ela, mas continuam a ser regulados pela Lei nº 9.249/95 em razão da ultra-atividade da lei mais benéfica para os fatos ocorridos durante sua vigência. Para os posteriores, aplica-se a nova norma, uma vez que ela suspende a prescrição e só extingue a punibilidade ao ser paga a última prestação. A nova lei, sendo mais severa, não pode retroagir" (LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008. p. 27).
"Considerando a admissibilidade do parcelamento instituído pela Lei n. 11.941/2009 inclusive, dos débitos que tenham sido excluídos dos respectivos programas e parcelamentos, sua regulação mais benéfica em matéria penal incide sobre os fatos praticados, anteriores à sua vigência. Nesses termos, ainda que o parcelamento seja concedido após o recebimento da denúncia, no curso da ação penal, ele terá o condão de operar efeitos, suspendendo a pretensão punitiva do Estado" (BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013. p. 90).

[1055] "[...] Segundo reiterado entendimento desta Corte, o parcelamento do débito tributário antes do oferecimento da denúncia e anterior à vigência da Lei 9.964/2000, impõe a extinção da punibilidade.
Decisão que se mantém por seus próprios fundamentos" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 764.968. Agravante: Ministério Público Federal. Agravado: Adom Kevork Manuk Mordjikian, julgado em 01 de setembro de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=908511&num_registro=200501108110&data=20091013&formato=PDF >).

[1056] "[...] Se os débitos que originaram o ilícito são anteriores às Leis nº 9.964/00 (REFIS) e nº 9.983/00 (que alterou o CP), é de se aplicar, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, ex vi dos arts. 61 do CPP e 34 da Lei nº 9249/95, conforme dicção da douta maioria da 3ª Seção - STJ. Recurso provido, para declarar extinta a punibilidade em relação aos fatos apurados na Ação Penal nº 2001.50.01.008132-0" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.111.974. Recorrente: Júlio Cesar Azevedo Bresciane. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 18 de agosto de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=903359&num_registro=200900330965&data=20091013&formato=PDF >).

[1057] "[...] Se os débitos que originaram o ilícito são anteriores às Leis nº 9.964/00 (REFIS) e nº 9.983/00 (que alterou o C.P.), é de se aplicar, em decorrência do parcelamento, a extinção da punibilidade, ex vi arts. 61 do C.P.P. e 34 da Lei nº 9249/95, conforme dicção da douta maioria da 3ª Seção - STJ. Habeas corpus concedido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 86.330. Impetrante: Carlos Alberto Pires Mendes e Outro. Impetrado: Tribunal Regional Federal da 3ª Região, julgado em 20 de setembro de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=722194&num_registro=200701552160&data=20071112&formato=PDF >).

Essa compreensão sobre o tema também era compartilhada pela 7ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Na Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104[1058] prolatou-se decisão no sentido de que o parcelamento, anterior à denúncia e ao REFIS, "acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no artigo 34 da Lei 9.249, de 1995, independentemente da posterior rescisão do parcelamento". A fundamentação do Desembargador Federal Márcio Antônio Rocha foi clara nesse sentido:

> Ocorre que se firmou o entendimento na jurisprudência no sentido de que o regime do art. 34 da Lei 9.249, de 1995, que prevê a extinção da punibilidade do agente se houver o pagamento ou parcelamento da dívida antes do recebimento da denúncia, é aplicável aos fatos ocorridos na sua vigência, independentemente de quando se deu o pagamento ou parcelamento da dívida. Portanto, **há de se considerar, na sua aplicação, a data do débito vinculado à conduta delituosa, e não a data do parcelamento.**
> [...] Assim, **para os fatos geradores anteriores a 11.04.2000**, à luz do já exposto entendimento jurisprudencial acerca do art. 34 da Lei 9.249, de 1995, encontra-se extinta a punibilidade do agente. [grifo nosso]

Há variadas decisões do mesmo Tribunal seguindo tal raciocínio, como no caso das Apelações Criminais nºs 2006.72.00.001975-3[1059], 5022316-70.2010.404.7000[1060] e

---

[1058] "[...] O parcelamento idôneo, anterior ao recebimento da denúncia, de dívidas derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11-04-2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no artigo 34 da Lei 9.249, de 1995, independentemente da posterior rescisão do parcelamento. Para os fatos delituosos posteriores a 11-04-2000, remanesce hígida a persecução penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0010357-79.2004.404.7104. Apelante: Ministério Público Federal. Apelado: Marico Alfredo Ferst; Gelson José Goedel, julgado em 15 de agosto de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4604172 >).

[1059] "[...] O parcelamento idôneo, anterior ao recebimento da denúncia, de dívidas fiscais derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11.04.2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no artigo 34 da Lei 9.249, de 1995, independentemente do parcelamento ter-se dado em data posterior" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2006.72.00.001975-3. Apelante: Carlos Alberto Quaglia. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 22 de maio de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4503499 >).

[1060] "[...] O parcelamento idôneo, anterior ao recebimento da denúncia, de dívidas fiscais derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11-04-2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no art. 34, da Lei 9.249, de 1995, independentemente do parcelamento ter-se dado em data posterior" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5022316-70.2010.404.7000. Apelante: Tirone Silvio Neves Hirt. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 10 de abril de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4917476 >).

2000.71.04.007438-2[1061], bem como dos *Habeas Corpus* nºs 0015344-86.2011.404.0000[1062] e 0009458-43.2010.404.0000[1063].

Entretanto, foi possível identificar uma mudança de entendimento de acordo com os julgados mais recentes dos tribunais, no sentido de que as regras de extinção da punibilidade, referentes ao parcelamento do crédito tributário, são regidas de acordo com a data na qual ocorreu a adesão ao parcelamento – e não com base na data dos fatos supostamente criminosos.

Nessa linha, destaca-se a decisão da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça prolatada no *Habeas Corpus* nº 274.734[1064], na relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, para quem entendeu que

> Os julgados mais recentes da Quinta e da Sexta Turma são no sentido de que leva-se em consideração, para efeitos de extinção da punibilidade do crime de sonegação fiscal, em decorrência do parcelamento do débito tributário, **a lei do tempo em que foi feita a negociação do montante a pagar** e não aquela vigentes à época dos fatos tidos por delituosos e que motivaram a *persecutio criminis*. [grifo nosso]

[1061] "[...] O parcelamento idôneo, anterior ao recebimento da denúncia, de dívidas fiscais derivadas de fatos delituosos ocorridos antes de 11-04-2000 (início de vigência da Lei 9.964, de 2000) acarreta a extinção da punibilidade, conforme previsto no artigo 34 da Lei nº 9.249, de 1995, independentemente do parcelamento ter-se dado em data posterior" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2000.71.04.007438-2. Apelantes: Ulisses Galileu Giacomini; Mario Humberto Giacomini. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 22 de novembro de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4071240 >).

[1062] "[...] 1. Nas sonegações ocorridas antes de 11/4/00 (início de vigência da Lei 9.964/00) o parcelamento idôneo anterior ao recebimento da denúncia acarreta, em qualquer época, a extinção da punibilidade (porque ainda em vigor o art. 34 da Lei 9.249/95). 2. O limite da Lei 9.964/00 é para a ocorrência do fato delitivo e não para que se verifique o parcelamento fiscal. 3. A extinção da punibilidade é norma de direito material, por afetar o direito estatal à imposição da pena, de modo que a lei gravosa posterior não poderá retroagir para prejudicar o agente. 4. Sendo os crimes integralmente cometidos na vigência da Lei 9.249/95, deve incidir a hipótese normativa de extinção da punibilidade pelo parcelamento prévio à denúncia, ainda que formalizado após vigência de norma penal mais gravosa, nos termos do artigo 34 da lei vigente à época do crime" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 0015344-86.2011.404.0000. Impetrante: Luciano Brum Kuster. Impetrado: Juízo Substituto da 1ª Vara Federal Criminal de Curitiba, julgado em 13 de dezembro de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4739661 >).

[1063] "[...] Se os fatos que são objeto da ação penal ocorreram na vigência da Lei nº 9.249/95, o parcelamento do débito decorrente do não-repasse à Previdência Social, anterior à denúncia, é causa de extinção da punibilidade, por força do seu artigo 34. Ainda que o débito tenha sido incluído no REFIS, não se aplica a causa de extinção da punibilidade prevista no artigo 15, § 3º, da Lei nº 9.964/2000, se os fatos delituosos são anteriores à lei que rege o parcelamento" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 0009458-43.2010.404.0000. Impetrante: Jacinto Nelson de Miranda Coutinho e outro. Impetrado: Juízo Substituto da Vara Federal e Juizado Especial Federal de União da Vitória, julgado em 11 de maio de 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3424179 >).

[1064] "[...] A adesão ao REFIS não implica, necessariamente, na extinção da punibilidade, que está condicionada ao pagamento integral do débito. Isso porque, se a inclusão ocorreu em 28.04.00, quando já em vigor a Lei nº 9.964, publicada em 11.04.00, é esta a norma a ser aplicada, daí decorrendo a exigência de pagamento integral do débito para a extinção da punibilidade. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Incidente de Uniformização de Jurisprudência no *Habeas Corpus* nº 274.734. Agravantes: Alexandre Teixeira de Paiva; Gustavo Teixeira de Paiva; Leonardo Teixeira de Paiva. Agravado: Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgado em 19 de novembro de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1282777&num_registro=201302485264&data=20131205&formato=PDF >).

Ademais, frise-se que há recente julgado na Corte Superior corroborando tais fundamentos, ou seja, de que a incidência das regras de extinção da punibilidade "depende da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa" (Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 51.629)[1065]. Toar semelhante pode ser encontrado nas decisões proferidas nos Agravos Regimentais nos Recursos Especiais nºs 1.183.076[1066] e 1.168.657[1067], no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 22.689[1068] e no *Habeas Corpus* nº 86.049[1069].

[1065] "[...] 2. Firmou-se nesta Corte Superior de Justiça o entendimento de que a incidência das regras de extinção da punibilidade nas hipóteses de parcelamento do crédito tributário, disciplinadas de formas distintas pelas nas Leis 9.249/1995 e 9.964/2000, depende da data na qual ocorreu a adesão ao respectivo programa, sendo certo que a partir do último diploma legal tal fato apenas dá ensejo à suspensão da pretensão punitiva até a quitação integral das parcelas. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 51.629. Recorrentes: Adilson Toschi; Edna Aparecida Grella Toschi. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 10 de fevereiro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1381973&num_registro=201402335936&data=20150220&formato=PDF >).

[1066] "[...] 1. A Terceira Seção deste Tribunal, ao interpretar o art. 34 da Lei n. 9.249/1995, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. 2. Tratando-se de crime supostamente praticado entre 1999 e 2000 e sendo requerido o parcelamento quando já em vigor o art. 15 da Lei 9.964/2000, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu pagamento integral. 3. Ao parcelamento do débito tributário deferido já na vigência da Lei n. 9.964/2000 ou da Lei n. 10.684/2003 aplica-se o disposto no art. 9º desta última, afastando-se a incidência da Lei n. 9.249/1995" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 1.183.076. Agravante: Arnaldo Thá Junior. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 13 de agosto de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1252955&num_registro=201000297125&data=20130826&formato=PDF >).

[1067] "[...] 1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. 2. Tratando-se de crime supostamente praticado em abril de 1999, tendo sido requerido o parcelamento quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu pagamento integral. Precedentes desta Corte e do Supremo Tribunal Federal. 3. Agravo Regimental a que se nega provimento" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 1.168.657. Agravante: O C F DE C. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 13 de novembro de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1194205&num_registro=200902306408&data=20121123&formato=PDF >).

[1068] "[...] 1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. 2. Tratando-se de fatos ocorridos entre dezembro de 1997 e dezembro de 1998, mas sendo requerido o parcelamento do débito somente 27/01/2005, quando já estava em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, a extinção da punibilidade fica condicionada ao seu pagamento integral. 3. Recurso ordinário improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 22.689. Recorrente: Ahmad Yahya. Recorrido: Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios, julgado em 07 de dezembro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=971651&num_registro=200702934580&data=20101217&formato=PDF >).

[1069] "[...] 1. A Terceira Seção desta Corte, interpretando o art. 34 da Lei nº 9.249/95, firmou o entendimento de que o simples parcelamento do débito tributário leva à extinção da punibilidade, desde que efetuado na vigência da mencionada norma. 2. Tratando-se de crimes praticados no período de junho de 1998 a maio de 2002, tendo sido efetivado o parcelamento somente em 23.05.06, quando já em vigor o artigo 9º da Lei 10.684/03, o parcelamento do débito tributário resulta tão somente na suspensão do processo, ficando a extinção da punibilidade condicionada ao seu pagamento integral (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 86.049. Impetrante: Arnaldo Lourenço Pinto Neto e Outro. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, julgado em 23 de fevereiro de 2010. Disponível em: <

A linha argumentativa da Sétima Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, nos julgamentos mais recentes, também aparenta ter sido modificada, a fim de se adequar ao novo entendimento da Terceira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Na Apelação Criminal nº 2005.71.03.002989-4[1070] foi sustentado que "o regime da extinção da punibilidade é determinado pela lei vigente ao tempo da adesão ao parcelamento", independentemente da época da ocorrência dos fatos ou do lançamento tributário, de modo que mesmo que os débitos sejam datados antes do vigor da Lei nº 9.964/00, mas a adesão ao programa tenha sido realizada na sua vigência, não há falar "em ultratividade do art. 34 da Lei 9249/95". No mesmo sentido foram as decisões tomadas nas Apelações Criminais nºs 5004531-61.2012.404.7215[1071] e 5002446-24.2010.404.7005[1072] e no *Habeas Corpus* nº 5006290-74.2012.404.0000[1073].

---

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=947047&num_registro=200701515493&data=20100315&formato=PDF >).

[1070] "[...] A Lei 9.964/00 revogou o art. 34 da Lei 9249/95, não mais se admitindo a extinção da punibilidade pelo mero parcelamento, ainda que anterior ao recebimento da denúncia. Somente se favorece da extinção da punibilidade pelo parcelamento aquele que optou pelo parcelamento antes da entrada em vigor da Lei 9964, ou seja, em 10 de abril de 2000 (STJ, AGRESP 200901798649, Laurita Vaz, 5ª. T., u., DJ 15.2.13; STJ, AARESP 201001800430, Laurita Vaz, 5ª. T., u., 28.2.13), independentemente da época de ocorrência dos fatos ou do lançamento tributário (STJ, RHC 201000287646, Laurita Vaz, 5ª. T., u., 13.8.12). Em outras palavras, o regime da extinção da punibilidade é determinado pela lei vigente ao tempo da adesão ao parcelamento, não havendo que falar em ultratividade do art. 34 da Lei 9249/95, situação essa que seguiu inalterada com o advento da Lei 10684/03 [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2005.71.03.002989-4. Apelante: Ministério Público Federal. Apelados: Arianna Vecchio Marques; Moodi Marques Filho, julgado em 11 de novembro de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7037876 >).

[1071] "[...] O entendimento majoritário desta Corte e do e. STJ é no sentido de que o parcelamento efetuado com base em normas prevendo apenas a suspensão do processo e da prescrição (REFIS, PAES etc.) não implica extinção da punibilidade - que somente ocorre com o pagamento integral - ainda que os débitos sejam anteriores à entrada em vigor dos referidos diplomas legais. Ou seja, prevalecem as regras da data do parcelamento, sendo irrelevante o momento em que se deram os fatos delituosos. Inaplicabilidade, in casu, do artigo 34 da Lei nº 9.249/95. 2. Havendo exclusão da sociedade dos denunciados do REFIS e ausente notícia do pagamento integral do débito, não há falar em extinção da punibilidade. Imprescindível, portanto, o regular prosseguimento da ação penal" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5004531-61.2012.404.7215. Apelante: Ministério Público Federal. Apelados: Gilmar Gonçalves; Jandira Visentainer Gonçalves, julgado em 24 de junho de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6736568 >).

[1072] "[...] A Lei 9.964/00 revogou o art. 34 da Lei 9249/95, não mais se admitindo a extinção da punibilidade pelo mero parcelamento, ainda que anterior ao recebimento da denúncia. Somente se favorece da extinção da punibilidade pelo parcelamento aquele que optou pelo parcelamento antes da entrada em vigor da Lei 9964, ou seja, em 10 de abril de 2000 (STJ, AGRESP 200901798649, Laurita Vaz, 5ª. T., u., DJ 15.2.13; STJ, AARESP 201001800430, Laurita Vaz, 5ª. T., u., 28.2.13), independentemente da época de ocorrência dos fatos ou do lançamento tributário (STJ, RHC 201000287646, Laurita Vaz, 5ª. T., u., 13.8.12). Em outras palavras, o regime da extinção da punibilidade é determinado pela lei vigente ao tempo da adesão ao parcelamento, não havendo que falar em ultratividade do art. 34 da Lei 9249/95, situação essa que seguiu inalterada com o advento da Lei 10684/03 (STF, HC 99943, Joaquim Barbosa, 2ª. T., 8.2.11; STF, RHC 109651, Fux, 1ª. T., u., 22.5.12) [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5002446-24.2010.404.7005. Apelante: Osmar Campanha. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 12 de novembro de 2013. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6179316 >).

[1073] "[...] Firmou-se nesta Corte e no STJ o entendimento de que a incidência das regras de extinção da punibilidade previstas nas Leis 9.249/1995 e 9.964/2000 depende da data na qual ocorreu a adesão ao programa de parcelamento dos débitos tributários, sendo certo que a partir do último diploma legal tal fato apenas dá ensejo à suspensão da

Dado o panorama jurisprudencial acima exposto, prevalece no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal Regional Federal da 4ª Região a tese de que regras da extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, são regidas e aplicadas de acordo com a data na qual ocorreu a adesão ao programa de parcelamento – pouco importando, pois, a época da ocorrência dos fatos supostamente criminosos em face dos quais substanciam a persecução penal.

4.2. A GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A fase administrativa voltada à apuração e ao pagamento do tributo devido se encerra com a formação de título executivo extrajudicial, mediante o qual se procede através da inscrição do crédito tributário lançado definitivamente e não pago, constituindo a Certidão de Dívida Ativa (CDA), que legitima a execução fiscal[1074]. A CDA é título previsto em lei, disposto no CTN (art. 204)[1075], no CPC (art. 784, IX)[1076] e na Lei nº 6.830/80 (art. 3º)[1077].

Conquanto o Fisco seja independente no que tange à constituição de seus créditos, não pode, na fase administrativa, proceder à execução forçada do que lhe é de direito. Noutras palavras, o Fisco não carrega a prerrogativa de efetuar, por ato próprio, "a constrição do patrimônio do devedor, não podendo realizar diretamente o bloqueio ou a indisponibilidade de bens, tampouco atos expropriatórios"[1078].

A execução forçada dos bens do devedor (sujeito passivo da relação tributária) se dá por meio de ação própria, como a já denominada execução fiscal, a qual é disciplinada pela Lei nº 6.830/80 (LEF). A execução fiscal deve ser proposta pela Fazenda Pública[1079] perante o

---

pretensão punitiva até a quitação integral das parcelas. 2. Não se aplica o artigo 34 da Lei nº 9.249/95, ainda que o período em que ocorreram as omissões seja anterior à Lei nº 9.964/00, se o parcelamento do débito se deu com base na lei do REFIS/PAES [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5006290-74.2012.404.0000. Impetrante: José Augusto Faillace Krause. Impetrado: Juízo Federal da 3ª Vara Federal Criminal e Juizado Especial Federal Criminal de Porto Alegre, julgado em 29 de maio de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5034489 >).

[1074] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 741.

[1075] Art. 204 do CTN. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

[1076] Art. 784 do CPC. São títulos executivos extrajudiciais: [...] IX – a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei

[1077] Art. 3º da LEF. A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

[1078] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 463.

[1079] "Dispõe o CTN: 'Art. 209. A expressão 'Fazenda Pública', quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios'. Na LEF, a expressão 'Fazenda Pública' abrange, ainda, as autarquias de cada dos entes políticos" (ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal

Poder Judiciário, sendo que a existência presumida de liquidez, certeza e exigibilidade – presunção essa que goza a CDA (art. 204 do CTN) – legitima a execução, fazendo com que se excluam discussões de mérito. Daí o motivo de não existir *contestação* na execução e sim oposição de *embargos*[1080]. Dessa forma, o objeto da execução fiscal é limitado à expropriação de bens do devedor – descartando discussões ligadas à constituição ou à declaração do direito.

Tendo em vista o desígnio expropriatório da execução fiscal, o legislador previu instrumentos legais voltados à garantia do pagamento do crédito tributário, caso o executado queira discutir a dívida ativa, os quais se encontram discriminados no art. 9ª da LEF:

> Art. 9º da LEF. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:
> I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do Juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;
> II – oferecer fiança bancária ou seguro garantia;
> III – nomear bens à penhora, observada a ordem do artigo 11; ou
> IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

Como dito, estando garantida a satisfação do crédito tributário, poderá o executado discutir com maior profundidade a dívida ativa, tendo em vista que as possibilidades argumentativas são rasas em sede de execução fiscal. Se a sentença final for favorável ao executado, levanta-se a garantia em seu benefício; sendo desfavorável, dela se beneficiará a Fazenda.

Interessa-nos[1081], para o presente estudo, verificar se o oferecimento de fiança bancária ou seguro garantia, bem como a nomeação/indicação de bens à penhora – aptos a garantir a satisfação do crédito tributário –, podem implicar efeitos na imputação penal tributária, tal qual foi examinado em relação às causas suspensivas da exigibilidade dispostas no art. 151 do CTN.

---

e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 197).

[1080] MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro*: administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. p. 748.

[1081] O depósito em dinheiro, previsto no inciso I do art. 9º da LEF, já foi examinado no tópico 3.1.2.

4.2.1. Fiança bancária ou seguro garantia

Em síntese, a fiança bancária é uma forma de caução convencional, isto é, contratual[1082]. O fiador (banco) assume a responsabilidade pela dívida do devedor (afiançado), perante um credor, o qual, em se tratando de execução fiscal, é a Fazenda. Caso o banco fiador, após intimado, não satisfaça o crédito fazendário, prossegue-se contra ele a execução nos próprios autos, como dispõe o art. 19 da LEF[1083].

Já o seguro garantia é oferecido por grandes instituições financeiras e visa substituir o depósito em dinheiro e a fiança bancária nas ações judicias. A vantagem desse instituto "é que o devedor não disporá de seu patrimônio podendo, assim, manter suas atividades"[1084]. Assim como na carta fiança, caso a decisão seja favorável ao executado, levanta-se a garantia; sendo desfavorável, a seguradora terá que pagar o débito e as despesas processuais, incluindo-se as custas e sucumbência, conforme condenação[1085].

Considera-se garantido o crédito tributário quando o valor da fiança bancária ou do seguro garantia, em substituição à penhora, for não inferior ao do débito constante na execução fiscal, acrescido de trinta por cento (art. 835, §2º, do CPC[1086]). Ademais, a Portaria nº 1.153/09 disciplina outras condições para o oferecimento do seguro garantia, impondo ao garantidor uma série de requisitos a serem cumpridos, dentre os quais, por exemplo, a atualização do débito até a data em que for prestada a garantia (art. 2º, I[1087]).

[1082] ÁLVARES, Manoel; CÂMERA, Miriam Costa Rebollo; DE SOUZA, Maria Helena Rau. *Execução Fiscal:* doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 227.

[1083] Art. 19 da LEF. Não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, no caso de garantia prestada por terceiro, será este intimado, sob pena de contra ele prosseguir a execução nos próprios autos, para, no prazo de 15 (quinze) dias:
I - remir o bem, se a garantia for real; ou
II - pagar o valor da dívida, juros e multa de mora e demais encargos, indicados na Certidão de Divida Ativa pelos quais se obrigou se a garantia for fidejussória.

[1084] MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 86.

[1085] MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 86.

[1086] Art. 835 do CPC. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem: [...] § 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.

[1087] Art. 2º da Portaria nº 1.153/09. A aceitação do seguro garantia de que trata o art. 1º, prestado por empresa idônea e devidamente autorizada a funcionar no Brasil, nos termos da legislação aplicável, é condicionada à observância dos seguintes requisitos, que deverão estar expressos em cláusulas do respectivo contrato: I – valor segurado superior em 30% (trinta por cento) ao valor do débito inscrito em DAU, atualizado até a data em que for prestada a garantia, observado o disposto no § 1º.

Quando a instituição financeira fiadora se dispuser a honrar a garantia fidejussória, deverá fazê-lo através de depósito do valor da dívida conforme ordem do Magistrado e não por meio de pagamento direto ao exequente. É que "a garantia é, antes de tudo, do juízo, de maneira que compete ao magistrado dispor a respeito do destino a ser dado à soma sobre a qual se sub-rogar o gravame judicial"[1088].

Após certa oscilação sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento, em sede de recurso repetitivo, segundo o qual "a fiança bancária não é equiparável ao depósito integral do débito exequendo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN" (Recurso Especial nº 1.156.668)[1089]. Além do mais, destaca-se o teor da Súmula nº 112 da mesma Corte, a qual define que "o depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro". Ressalte-se, entretanto, que a fiança bancária e o seguro garantia dispensam a realização de penhora (art. 7º, II, da LEF[1090]).

Por outro lado, tendo em vista que a fiança garante o pagamento do crédito tributário (art. 9º, II, da LEF), equiparando-se, pois, à penhora, viabiliza-se a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN) – como afirmado, também, no Recurso Especial nº 1.156.668[1091]. É que, segundo o art. 206 do CTN[1092], tem os mesmos efeitos da certidão negativa a certidão positiva que indique a existência de débito vincendo, ou sob execução garantida por penhora, ou com a exigibilidade suspensa. A fiança bancária foi incluída, por construção pretoriana, na abrangência do referido dispositivo.

[1088] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*: comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva 2011. p. 124.

[1089] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.156.668. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Telemar Norte Leste S/A, julgado em 24 de novembro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999573&num_registro=200901753941&data=20101210&formato=PDF >.

[1090] Art. 7º da LEF. O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:
[...] II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)

[1091] "[...] 3. Deveras, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (que implica óbice à prática de quaisquer atos executivos) encontra-se taxativamente prevista no art. 151 do CTN, sendo certo que a prestação de caução, mediante o oferecimento de fiança bancária, ainda que no montante integral do valor devido, não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas apenas de garantir o débito exequendo, em equiparação ou antecipação à penhora, com o escopo precípuo de viabilizar a expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.156.668. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Telemar Norte Leste S/A, julgado em 24 de novembro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999573&num_registro=200901753941&data=20101210&formato=PDF >.

[1092] Art. 206 do CTN. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Vale destacar a importância da certidão negativa (ou da positiva com efeito de negativa) para determinadas empresas que operam com licitação, tendo em vista que o art. 193 do CTN[1093] impõe a apresentação de certidão negativa de tributos junto à Fazenda Pública interessada como condição para contratar com o Poder Público.

Existe uma importante discussão acerca do prazo abrangido pela fiança. É dizer, determinadas fianças possuem prazo determinado para satisfazer o crédito exequendo, de modo que o seu pagamento fica condicionado a um limite temporal. Há entendimento doutrinário no sentido de que a fiança deve cumprir, com segurança, sua função de garantia do Juízo, exigindo-se, então, "que seja integral e que perdure até o desfecho da demanda, enquanto for exigível o crédito exequendo"[1094]. Nessa linha[1095], ASSIS reforça que, levando em consideração que o objeto da fiança ou do seguro é honrar a satisfação do crédito, não se admite "garantia temporária ou quantitativamente limitada"[1096].

Tal é o entendimento, consolidado, do Superior Tribunal de Justiça: a carta de fiança bancária "com prazo de validade determinado não se presta à garantia da execução fiscal, pois existe o risco de inexistirem os efeitos práticos da penhora oferecida, considerando a notoriedade da afirmação de que os processos executivos fiscais têm longa duração" (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.216.345[1097]). Idêntico raciocínio pode ser encontrado no

---

[1093] Art. 193 do CTN. Salvo quando expressamente autorizado por lei, nenhum departamento da administração pública da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios, ou sua autarquia, celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade em cujo exercício contrata ou concorre.

[1094] ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 366.

[1095] O mesmo entendimento é expressado por MADEIRA ao elogiar o entendimento do Superior Tribunal de Justiça de que a fiança bancária com prazo de validade não presta para fins de garantia (MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 84).

[1096] ASSIS, Araken de. *Manual de Execução:* de acordo com o novo código de processo civil. 18. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 1502.

[1097] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.216.345. Agravante: Companhia Comercial Agrícola e Industrial Grama. Agravado: Município de São Paulo, julgado em 26 de junho de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1160831&num_registro=201001770928&data=20120807&formato=PDF >.

Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.652.635[1098] e no Recurso Especial nº 1.168.543[1099], ambos julgados na mencionada Corte.

Por outro lado, de se destacar que há entendimento diverso, isso é, voltado à aceitação do seguro garantia com prazo determinado, "desde que atendidos os requisitos da Portaria nº 164/2014, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional", como se confere nas decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região nos Agravos nºs 5021592-70.2017.404.0000[1100] e 5041576-11.2015.404.0000[1101]. Igualmente, já se chancelou fiança bancária, mesmo que com prazo determinado, em decisões prolatadas no Tribunal Regional Federal da 1ª Região[1102] e no Tribunal Regional Federal da 2ª Região[1103]. Todavia, as decisões

---

[1098] "[...] O Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado, segundo o qual é impossível a substituição da carta-fiança por seguro-garantia com prazo de validade determinado. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.652.635. Agravante: ALL – América Latina Logística Malha Sul S/A. Agravado: ANTT – Agência Nacional de Transportes Terrestres, julgado em 27 de junho de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1618461&num_registro=201603105719&data=20170803&formato=PDF >).

[1099] "[...] Uma vez realizada a penhora em dinheiro, não cabe a sua substituição por fiança bancária de prazo determinado para após o transito em julgado, de complexa e incerta realização tendo em vista, o princípio da satisfação do credor. Precedentes. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.168.543. Recorrente: PREVHAD – Associação de Previdência dos Empregados do Banco Nacional da Hamitação. Recorrido: Gafisa S/A, julgado em 05 de março de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1060077&num_registro=200902338330&data=20130313&formato=PDF >).

[1100] "[...] Não há óbice à aceitação de seguro-garantia com prazo de vigência, desde que atendidos os requisitos da Portaria nº 164/2014, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo Legal nº 5021592-70.2017.404.0000. Agravante: All – América Latina Logística Malha Sul S.A. Agravado: IBAMA – Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis, julgado em 16 de agosto de 2017. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9077178 >).

[1101] "[...] Não há óbice à aceitação de seguro-garantia com prazo de vigência, desde que atendidos os requisitos da Portaria nº 164/2014, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo Legal nº 5041576-11.2015.4.04.0000. Agravante: ALL – América Latina Logística Malha Sul S.A. Agravado: Auricio Giannico e Outros, julgado em 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8103803 >).

[1102] "[...] 1. A fiança bancária (A Lei nº 6.830/80 - art. 9º, II, §3º e §5º, do CPC) é a garantia de uma obrigação do cliente da instituição financeira para com terceiros, cuja regulamentação segue disposições do CMN (Conselho Monetário Nacional) - o prazo de validade da garantia não é pormenor exigido para sua legitimação. 2. Se prestada originariamente com prazo determinado e sem que havida qualquer alteração do estado da lide a justificar a ulterior mudança de postura do julgador, não há porque vedar o aditamento que tenciona a prorrogação do seu prazo de validade. O temor de que o prazo de vencimento pré-estabelecido possa gerar, adiante, insuficiência de garantia é infundado, pois não aceito o aditamento proposto, garantia sequer haverá. 3. Se vencida (extinta) e não renovada a garantia, a parte arcará com tal desídia, como de resto em qualquer hipótese ordinária de perda superveniente da garantia prestada. 4. Agravo provido. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo de Instrumento nº 0021580-53.2002.4.01.0000. Agravante: Semp Toshiba Amazonas S/A. Agravado: Fazenda Nacional, julgado em 09 de setembro de 2003. Disponível em: < http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=215805320024010000&pA=200201000262750&pN=215805320024010000 >).

[1103] "PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DA EXECUÇÃO POR CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA COM PRAZO DETERMINADO. POSSIBILIDADE. I - O fato de ter a carta de fiança prazo determinado não desconstitui a garantia, pois, como se vê na redação do art. 92, II, da Lei 6.830/80, a lei não condiciona a garantia à indeterminação da validade da carta. Por outro lado, o

mais recentes de ambos os Tribunais são pela não aceitação de carta fiança com prazo determinado[1104].

Convém analisar, agora, se o oferecimento de fiança bancária/seguro garantia poderá surtir efeitos na imputação penal tributária, quando a persecução penal estiver lidando justamente com o crédito garantido. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 117.173[1105], se topou com caso envolvendo sonegação fiscal em que havia sido oferecido seguro garantia no Juízo cível, oportunidade na qual o impetrante requereu que fosse reconhecida a extinção da punibilidade em equivalência ao pagamento do tributo. O Ministro Relator Luiz Fux negou provimento ao recurso, tendo em vista que o seguro garantia não se equipara ao pagamento, pois aquele é mera tentativa de assegurar a quitação do tributo. Não foram tecidos argumentos em relação à suspensão ou ao trancamento do processo penal.

O Superior Tribunal de Justiça também já se deparou em diversas oportunidades com casos cujos enredos são bastante semelhantes. O Recurso Especial nº 1.550.458[1106] havia

---

parágrafo 5° do referido artigo estabelece que a fiança bancária obedecerá às condições estabelecidas pelo Conselho Monetário Nacional, que admite a fiança por prazo determinado, devendo, obviamente, ser renovada de modo a manter a garantia da execução. II - Urna vez oferecida carta de fiança pelo executado, como no presente caso, não há dúvidas quanto à garantia da execução, não havendo razão para indeferir-se a substituição por outra, por ocasião do vencimento do prazo de validade da primeira. III - Agravo provido" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo de Instrumento nº 9902282091. Agravante: Combrascan Shopping Centers S/A. Agravado: Fazenda Nacional, julgado em 15 de agosto de 2001. Disponível em < http://www.trf2.gov.br/cgi-bin/pdbi?PRO=9902282091&TOPERA=1 >).

[1104] Em relação ao Tribunal Regional Federal da 1ª Região: "TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. NOMEAÇÃO À PENHORA. FIANÇA BANCÁRIA. PRAZO DETERMINADO. INADMISSIBILIDADE. 1. 'A carta de fiança bancária com prazo de validade determinado não se presta à garantia da execução fiscal, pois, com a longa duração de um processo judicial, pode haver o risco de inexistirem efeitos práticos à penhora oferecida.' (REsp 910.522/SP, Relator: Ministro Ari Pargendler, DJ 01/08/2007.) 2. Agravo regimental a que se nega provimento" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Agravo Regimental nº 0051473-74.2011.4.01.0000. Agravante: Primo Schincariol Industria de Cervejas e Refrigerantes do norte Nordeste AS. Agravado: Fazenda Nacional, julgado em 29 de novembro de 2016. Disponível em < http://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=51473742011401000 0&pA=&pN=51473742011401000 0 >).

No que toca ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região: "[...] a apólice de seguro tem prazo determinado, prazo este que pode não coincidir com a conclusão da lide fiscal, deixando a descoberto a garantia do crédito tributário em um eventual êxito da exequente. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Ação Cautelar nº 0100399-83.2016.4.02.0000. Requerente: Banco BTG Pactual S/A e Outros. Requerido: Fazenda Nacional, julgado em 11 de julho de 2017. Disponível em: < file:///C:/Users/consulta2b/Downloads/01003998320164020000_498466.pdf >).

[1105] "[...] *In casu*, o paciente não efetuou o pagamento do crédito tributário, mas apenas contratou seguro-garantia como tentativa de assegurar o seu futuro adimplemento. Destarte, não operou-se a extinção de sua punibilidade. 7. Recurso ordinário em habeas corpus a que se nega provimento" (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 117.173. Recorrente: Toyofumi Tsuda. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 18 de fevereiro de 2014. Disponível em: < http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=5369372 >).

[1106] "[...] Esta Corte de Justiça tem jurisprudência uniforme no sentido de que a pendência de discussão acerca da exigibilidade do crédito tributário perante o Poder Judiciário não obriga a suspensão da ação penal, dada a independência entre as esferas. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.550.458.

sido interposto pela empresa Companhia Brasileira de Distribuição por conta de o Tribunal de origem ter dado provimento ao recurso em sentido estrito interposto pela acusação, para fins de caçar a decisão de primeiro grau a qual havia suspendido a tramitação de inquérito policial – voltado à apuração de crime material contra a ordem tributária –, em razão de o crédito tributário ter sido garantido pela apresentação de carta fiança em sede de embargos à execução fiscal. Requeria a defesa a retomada da suspensão da investigação criminal, com base no art. 93 do CPP.

No voto da Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura, assinalou-se que "apenas o parcelamento do crédito tributário poderá suspender a ação penal". Além do mais, foi ressaltado que a extinção da punibilidade do crime tributário sobrevém do pagamento do tributo devido, sendo que a fiança "não se assemelha a nenhum desses institutos". A Julgadora afirmou que, ao contrário do parcelamento e do pagamento do débito, que representam o reconhecimento e a admissão da dívida pelo contribuinte, no oferecimento de fiança bancária a parte pretende discutir a obrigação tributária, não havendo um reconhecimento integral da dívida, "mas sim um questionamento da legalidade da cobrança e justamente por isso se fala em independência das instâncias civil, administrativa e penal".

O recurso foi desprovido baseado em tais argumentações. Entretanto, chama atenção o voto-vista do Ministro Sebastião Reis Júnior, pois o Julgador ressaltou que a fiança bancária seria, sim, obstáculo à persecução penal. Todavia, acabou acompanhando o voto da Relatora com ressalva de seu entendimento pessoal, levando em consideração que tanto o Supremo Tribunal Federal quanto o Superior Tribunal de Justiça não acompanharam o seu raciocínio.

O Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 67.209[1107] foi interposto em razão de o Juízo singular ter recebido denúncia pela prática de crime contra a ordem tributária mesmo com

---

Recorrente: Companhia Brasileira de Distribuição. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo, julgado em 05 de abril de 2016. Disponível em < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1486267&num_registro=201502103762&data=20160415&formato=PDF >).

[1107] "[...] 1. O oferecimento de carta de fiança bancária como garantia de crédito tributário não autoriza o trancamento da ação penal. Embora seja possível, futuramente, em caso de quitação, extinguir-se a punibilidade, trata-se de mera presunção.
2. 'O oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal, ainda que potencialmente capaz de saldar, ao final daquele feito, o débito fiscal questionado, não é causa extintiva de punibilidade penal prevista como tal em nosso ordenamento, sendo descabida, por razões óbvias, sua equiparação à quitação integra do débito a que se refere o art. 9.º, § 2.º, da Lei n.º 10.684/2003.' (HC 235.164/SP, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, Rel. p/ Acórdão Ministra ALDERITA RAMOS DE OLIVEIRA (DESEMBARGADORA CONVOCADA DO TJ/PE), SEXTA TURMA, julgado em 19/11/2012, DJe 17/12/2012) 3. Recurso desprovido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 67.209. Recorrente: Wagner Cereser e outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo, julgado em 04 de abril de 2016. Disponível em: <

o crédito tributário assegurado por carta-fiança. Requeria o recorrente a reforma da decisão para que fosse considerada atípica a conduta descrita na acusação, ou que fosse declarada a extinção da punibilidade em analogia ao pagamento do tributo. A Ministra Relatora Maria Thereza de Assis Moura, no seu voto, aduziu que o oferecimento de garantia "não autoriza o trancamento da ação penal. Embora seja possível, futuramente, em caso de quitação, extinguir-se a punibilidade, trata-se de mera presunção", de modo que se mostraria inviável antecipar o efeito decorrente de eventual pagamento. O Recurso foi por tais razões desprovido, com a mesma ressalva, em voto-vista, do entendimento pessoal divergente do Ministro Sebastião Reis Júnior.

Veja-se que no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 55.100[1108], relatado pelo Desembargador Federal convocado do Tribunal de Justiça de Pernambuco Leopoldo de Arruda Raposo, se decidiu que "o fato de o crédito tributário estar sendo discutido judicialmente, estando garantido por meio de carta fiança, não impede a apuração criminal dos fatos, ante a independência entre as esferas cível, administrativa e penal". Em toar semelhante foi o voto proferido pelo Ministro Joel Ilan Paciornik, no *Habeas Corpus* nº 341.173[1109], no sentido de que o oferecimento de apólice de seguro-garantia em execução fiscal não deve ser considerado como forma de adimplemento do crédito tributário, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade do crime tributário, não fulminando a justa causa para a persecução penal.

Destaca-se, também, o julgamento do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 65.221[1110], relatado pelo Ministro Rogerio Schietti Cruz, no qual foi sustentado que a garantia

---

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1486622&num_registro=201600108123&data=20160429&formato=PDF >).

[1108] "[...] AJUIZAMENTO DE AÇÃO CAUTELAR EM QUE O DÉBITO TRIBUTÁRIO FOI GARANTIDO POR MEIO DE CARTA DE FIANÇA. IRRELEVÂNCIA. POSSIBILIDADE DE DEFLAGRAÇÃO DA AÇÃO PENAL. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS CÍVEL, CRIMINAL E ADMINISTRATIVA. CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO.
1. O fato de o crédito tributário estar sendo discutido judicialmente, estando garantido por meio de carta de fiança, não impede a apuração criminal dos fatos, ante a independência entre as esferas cível, administrativa e penal. Precedentes. 2. Recurso improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 55.100. Recorrente: Hector Nuñes; Manfred Wilhelm Wagner Luna, Antonio José Barbosa Guimarães. Recorrido: Ministério Público do Estado de Pernambuco, julgado em 01 de outubro de 2015).

[1109] "[...] verifica-se que 'a orientação deste Superior Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão impugnado de que a garantia aceita na execução fiscal não possui a natureza jurídica de pagamento da exação e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade do crime tributário' (AgRg no AREsp 831.642/PI, Rel. Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, DJe 28/06/2016). *Habeas Corpus* não conhecido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 341.173. Impetrante: Erik Limongi Sial e Outros. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de Pernambuco, julgado em 28 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1585125&num_registro=201502876661&data=20170407&formato=PDF >).

[1110] "[...] 5. A garantia do crédito tributário na execução fiscal - procedimento necessário para que o executado possa oferecer embargos - não possui, consoante o Código Tributário Nacional, natureza de pagamento voluntário

por meio de apólice de seguro nos autos da execução fiscal "não gera efeitos no processo penal, por **não possuir natureza jurídica de pagamento ou de parcelamento do crédito tributário** e por não haver dependência entre essas esferas de poder" [grifos originais]. Ademais, referiu o Ministro que a legislação penal, em matéria de crimes contra a ordem tributária, "já é benevolente com aqueles que incorrem nesses delitos, pois prevê formas de extinção da punibilidade e de suspensão do processo não proporcionadas aos crimes em geral". Concluiu, ao negar provimento ao recurso, que

> **não deve ser admitida a ampliação da benesse legal sem que haja prova inequívoca do pagamento ou do parcelamento do tributo** [grifos originais], pois o simples fato de o executado, para poder oferecer embargos a execução [sic], garantir o juízo (por meio de depósito, penhora, seguro etc.), não tem condão de desconstituir o crédito tributário. [grifos originais]

Igualmente, o recém julgado *Habeas Corpus* nº 394.746[1111] cuidava-se de *writ* impetrado por conta de o Tribunal de Justiça de São Paulo ter dado provimento ao recurso em sentido estrito interposto pelo Ministério Público, o qual recebeu a denúncia que havia sido rejeitada pelo Juízo singular, consistente na acusação de que os responsáveis pela pessoa jurídica Raizem Energia S/A teriam, em síntese, suprimido ICMS os quais deveriam ser

---

ou de parcelamento da exação e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade ou de suspensão do processo penal.
6. Como alinhavado pela instância ordinária, a legislação penal em matéria de crimes contra a ordem tributária já é benevolente com aqueles que incorrem nestes delitos, pois prevê formas de extinção da punibilidade e de suspensão do processo não proporcionadas aos crimes em geral.
7. Assim, não deve ser admitida a ampliação da benesse legal de forma automática, toda vez que o agente garantir a execução fiscal para oferecer embargos, sem que haja prova inequívoca do pagamento ou do parcelamento do tributo, máxime porque o crime pressupõe, além do inadimplemento, a prática de conduta ardilosa para violar a ordem tributária.
8. Recurso ordinário não provido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 65.221. Recorrente: Roberto Oliveira de Lima e Outros. Recorrido: Ministério Público do Estado de Pernambuco, julgado em 07 de junho de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1515025&num_registro=201502754878&data=20160627&formato=PDF >).

[1111] "[...] 2. Conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem, o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não enseja, imediata e obrigatoriamente, o trancamento da ação penal, como almejado. Precedentes.
3. A sentença proferida nos embargos à execução fiscal em nada afetou a constituição do crédito tributário, que permanece hígida, o que reforça a impossibilidade de interrupção prematura do processo criminal, ante a independência entre as esferas cível, administrativa e penal.
4. A pedido do Ministério Público, a autoridade impetrada determinou, nos termos do artigo 93 do Código de Processo Penal, a suspensão do processo criminal por 180 (cento e oitenta) dias, o que reforça a inexistência de coação ilegal a ser reparada por este Sodalício. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 394.746. Impetrante: Alberto Zacharias Toron e Outro. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em: 17 de agosto de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1626483&num_registro=201700753257&data=20170824&formato=PDF >).

recolhidos aos cofres públicos. A defesa requeria o trancamento da ação penal dada a ausência de justa causa, tendo em vista que o débito fiscal, objeto de apuração do processo penal, estava amplamente garantido por meio de apólice de seguro, no valor de R$ 26.654.521,58 (vinte e seis milhões, seiscentos e cinquenta e quatro mil, quinhentos e vinte e um reais e cinquenta e oito centavos). Ademais, os impetrantes defendiam que, com a aceitação da garantia pelo Poder Judiciário, sendo concedido efeito suspensivo aos embargos à execução opostos no juízo cível, "demonstraria que o crédito tributário será necessariamente extinto". É que, caso providos os embargos, não haveria mais débito fiscal a ser apurado; em caso de improvimento, o valor seria "integralmente revertido em favor da Fazenda Estadual, extinguindo-se, em ambos os casos, o crédito tributário".

Analisando o caso, o Ministro Relator Jorge Mussi afirmou que, conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem pela apólice de seguro, "o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não enseja, imediata e obrigatoriamente, o trancamento da ação penal, como almejado na presente impetração". Igualmente, asseverou que a sentença proferida em sede de embargos à execução "em nada afetou a constituição do crédito tributário, que permanece hígida, o que reforça a impossibilidade de interrupção prematura do processo criminal, ante a independência entre as esferas cível, administrativa e penal". Entretanto, por mais que no voto tenha sido enfatizada a independência entre as esferas cível e penal, o Tribunal manteve a suspensão do processo penal por conta da garantia do crédito tributário, aplicando-se, pois, o art. 93 do CPP – suspensão essa que havia sido requerido pelo próprio *Parquet*.

Assim, evidencia-se pelo número de julgados no mesmo sentido, que a tendência do Superior Tribunal de Justiça é não reconhecer efeitos penais em sede de crimes tributários materiais por conta do oferecimento de fiança bancária ou de seguro garantia noutro Juízo, dada a independência das instâncias cível e penal, além de que se cuida de mera expectativa de pagamento; não garantido, concreta e seguramente, que o débito venha a ser efetivamente

quitado. Nessa linha, ainda: o Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 831.642[1112] e o *Habeas Corpus* nº 235.164[1113].

Entretanto, isso não significa dizer que não haja decisões conflitantes na Corte. É o caso, por exemplo, do Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 24.540[1114], o qual já foi analisado no tópico 3.1.4 por lidar com concessão de antecipação de tutela em ação anulatória de débito fiscal. O precedente está sendo novamente citado por enfrentar, também, a apresentação de carta de fiança bancária. Vejamos a fundamentação exposta pelo Ministro Relator Og Fernandes, o qual suspendeu o processo penal, com base no art. 93 do CPP:

> [...] Não me parece razoável que, mesmo diante dessa decisão [da suspensão da exigibilidade do crédito tributário], seja mantido o curso do processo penal. A figura típica prevista no art. 1º da Lei nº 8.137/90, contém, como uma de suas elementares, a constituição definitiva do crédito tributário.
> Destacou a decisão proferida no cível que a dívida se encontra garantida por carta de fiança bancária. Isso significa, ao menos em tese, que qualquer que seja o resultado da ação anulatória que lá foi proposta, não haverá o resultado naturalístico, ou seja, não haverá prejuízo ao erário.
> A meu sentir, portanto, parece-me prudente que se determine a suspensão do processo, nos termos do art. 93 do Código de Processo Penal [...].

Ademais, cabe destacar o decidido no *Habeas Corpus* nº 155.117[1115], relatado pelo Desembargador Haroldo Rodrigues, convocado do Tribunal de Justiça do Ceará. No *writ*,

---

[1112] "[...] Ainda que superada a deficiência do recurso especial, a orientação deste Superior Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão impugnado de que a garantia aceita na execução fiscal não possui a natureza jurídica de pagamento da exação e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade do crime tributário. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 831.642. Agravante: Demosthenis Evangelista Barbosa. Agravado: Ministério Público do Estado do Piauí, julgado em 16 de junho de 2016. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1521325&num_registro=201503270343&data=20160628&formato=PDF >).

[1113] "[...] O oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal, ainda que potencialmente capaz de saldar, ao final daquele feito, o débito fiscal questionado, não é causa extintiva de punibilidade penal prevista como tal em nosso ordenamento, sendo descabida, por razões óbvias, sua equiparação à quitação integra do débito a que se refere o art. 9.º, §2.º, da Lei n.º 10.684/2003 [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 235.164. Impetrante: Arnaldo Malheiros Filho e Outros. Impetrado: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 19 de novembro de 2012. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1167092&num_registro=201200443049&data=20121217&formato=PDF >).

[1114] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 24.540. Recorrente: Marcos Sautchuck. Recorrido: Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, julgado em 19 de outubro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1013278&num_registro=200802097798&data=20101217&formato=PDF >.

[1115] "[...] 6. Diante das peculiaridades do caso concreto em que foram oferecidas garantias integrais sobre os valores devidos, garantias estas aceitas pelo Juízo e pela Fazenda Pública, não se justifica a manutenção do processo criminal, pois em qualquer das soluções a que se chegue no juízo cível ocorrerá a extinção da ação penal.
7. Habeas corpus concedido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 155.117. Impetrante: Técio Lins e Silva e Outros. Impetrado: Tribunal de Justiça do Espírito Santo, julgado em 09 de fevereiro de 2010.

sustentava-se, dentre outros argumentos, a ausência de justa causa para a instauração da ação penal, pois a empresa "autuada ofereceu garantias integrais aos alegados créditos tributários", de modo que o Fisco não sofreria, aconteça o que acontecer, nenhuma lesão. No voto, o Julgador enfatizou que, diante das peculiaridades do caso concreto, a ação penal merecia ser trancada. É que a documentação juntada aos autos demonstrava que foram ajuizadas ações cíveis contestando os autos de infração aplicados e os débitos que deram suporte à denúncia, sendo que em todas as ações foram oferecidas garantias integrais sobre os valores devidos, as quais foram aceitas pelo Juízo e pela Fazenda Pública. Desse modo, se

> em qualquer uma das ações a empresa for vencedora, significa que o respectivo débito tributário não era devido, sendo de rigor a absolvição dos pacientes em relação àquela parte da denúncia.
> Se por outro lado, ficar comprovada que o imposto era devido, a garantia oferecida deve, após o trânsito em julgado da decisão, ser entregue à Fazenda Pública, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei nº 6.830/1980.
> [...] Diante dessas circunstâncias, não vejo razões que justifiquem a manutenção do processo criminal, pois em qualquer das soluções a que se chegue no juízo cível ocorrerá a extinção da ação penal, motivo pelo qual se mostra razoável o seu trancamento,
> Diante do exposto, voto pela concessão do **habeas corpus** para trancar a ação penal de que aqui se cuida [grifos originais].

Demais disso, o Desembargador Celso Limongi, convocado do Tribunal de Justiça de São Paulo, complementou a votação sob o argumento de que seria "um escândalo que se tenha instaurado uma ação penal quando há sequestros ou apreensões de bens que garantam a eventual dívida". A ordem foi concedida, por unanimidade, sendo que a Turma compunha inclusive a Ministra Maria Thereza de Assis Moura, que, como visto anteriormente noutros julgados, votou de forma contrária.

Quanto ao panorama jurisprudencial dos demais Tribunais, há decisões para lá de surtidas, demonstrando que o entendimento em relação aos efeitos na imputação penal em caso de oferecimento de fiança bancária ou de seguro garantia, no Juízo cível, está longe de encontrar sedimentação.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento da Revisão Criminal nº 0003049-80.2012.404.0000[1116] e sob a relatoria do Desembargador Federal Victor Luiz dos

---

Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=942846&num_registro=200902333935&data=20100503&formato=PDF >).

[1116] "[...] A garantia do juízo da execução fiscal não gera a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e deste Regional. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Revisão Criminal nº 0003049-80.2012.404.0000. Requerente: Onaireves Nilo Rolim de Noura.

Santos Laus, decidiu que a "garantia do juízo da execução fiscal não gera a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária". Igualmente, na Apelação Criminal nº 5001014-33.2011.404.7005[1117], relatada pelo Desembargador Federal José Paulo Baltazar Junior, corroborou-se o entendimento de que o oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal, "ainda que potencialmente capaz de saldar, ao final daquele feito, o débito fiscal questionado, não se equipara à quitação integral do débito a que se refere o art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003, nem ao parcelamento, causa de suspensão da ação penal" (esse último caso, conquanto lidasse com garantia do débito fiscal, se tratava de oferecimento de bens à penhora em embargos à execução fiscal).

O mesmo entendimento foi externado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, quando do julgamento do *Habeas Corpus* nº 70074239583[1118]. Requeria o impetrante o trancamento da ação penal por falta de justa causa, em virtude de a garantia integral, consistente em carta fiança, ter sido aceita pelo Juízo no curso do processo de execução fiscal. Todavia, a decisão do Desembargador Relator Rogério Gesta Leal foi no sentido de que "o oferecimento de garantia mediante carta fiança não autoriza, de forma automática, o trancamento da ação penal, por se tratar de mera presunção [de pagamento]". A ordem foi denegada por unanimidade.

Ainda no Tribunal gaúcho, é de se destacar o acórdão do *Habeas Corpus* nº 70064875180[1119]. Na fundamentação do voto do Desembargador Relator Ivan Leomar Bruxel,

---

Requerido: Ministério Público Federal, julgado em 22 de maio de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6540732 >).

[1117] "[...] O oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal, ainda que potencialmente capaz de saldar, ao final daquele feito, o débito fiscal questionado, não se equipara à quitação integra do débito a que se refere o art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003, nem ao parcelamento, causa de suspensão da ação penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5001014-33.2011.404.7005. Apelante: Jose Carlos Soares da Silva Junior. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6260876 >).

[1118] "HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS FISCAIS. NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS. TRANCAMENTO DA AÇÃO PENAL. A garantia do juízo na ação de execução fiscal não autoriza o trancamento da ação penal, que exige, para tanto, a satisfação do débito fiscal. ORDEM DENEGADA" (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. *Habeas Corpus* nº 70074239583. Impetrante: Rodrigo Grecelle Vares. Coator: Juiz de Direito da 4ª Vara Criminal da Comarca de Pelotas, julgado em 03 de agosto de 2017. Disponível em: < http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70074239583%26num_processo%3D70074239583%26codEmenta%3D7393302+++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70074239583&comarca=Comarca%20de%20Pelotas&dtJulg=03/08/2017&relator=Rogerio%20Gesta%20Leal&aba=juris >.

[1119] "[...] FIANÇA BANCÁRIA GARANTIDORA DO DÉBITO. A fiança bancária é garantia fidejussória que afasta a tipicidade material do crime. Porém, a garantia oferecida não abrange integralmente o débito tributário, pois limita a responsabilidade aos novos administradores. ORDEM DENEGADA. UNÂNIME" (BRASIL.

afirmou-se que "quando ausente lesão ao erário público, o delito [contra a ordem tributária] não se consuma, pois inexiste tipicidade material, na medida em que o bem jurídico tutelado, que são os cofres públicos, não é lesado". Prosseguiu afirmando que é de praxe que empresas contratem carta de fiança bancária, cuja natureza é de garantia fidejussória em relação à dívida fiscal, de modo que, caso o devedor/executado não honre sua obrigação para com o Fisco, "entra em cena o banco, que, por força de contrato entabulado com aquele, efetua o pagamento". Assim, segundo o Julgador, "essa carta é equiparada ao pagamento, pelo menos na seara tributária", sendo que a sua apresentação "afasta a tipicidade material do crime tributário, de modo a ocasionar o trancamento da ação penal". Todavia, tal trancamento não foi concedido apenas em razão de a carta fiança não apresentar critérios os quais dessem segurança de que o crédito realmente estivesse garantido, pois, dentre outros quesitos, limitava-se a um período posterior ao do crédito tributário, não sendo alcançado pela garantia. É inegável a diferença de argumentação em relação ao *Habeas Corpus* nº 70074239583, jurisdicionado pelo mesmo Tribunal.

No Tribunal de Justiça de São Paulo o cenário jurisprudencial se mostra heterogêneo. No julgamento do Recurso em Sentido Estrito nº 0001767-92.2014.8.26.0128[1120], cujo recurso ministerial visava reformar a decisão do Juízo singular o qual havia rejeitado a denúncia, por ausência de justa causa, tendo em vista que o crédito tributário estava garantido por carta de fiança, decidiu-se que tal garantia não afasta a justa causa à persecução penal. A justificativa se deu por conta de a carta de fiança não integrar o rol das modalidades que extinguem o crédito tributário "e também não se encontra incluída dentre os meios de

---

Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. *Habeas Corpus* nº 70064875180. Impetrante: A. Coator: J.D.1.V.C.F.R.S.P.A, julgado em 03 de julho de 2015. Disponível em: < http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70064875180%26num_processo%3D70064875180%26codEmenta%3D6400980+++++&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70064875180&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=30/07/2015&relator=Ivan%20Leomar%20Bruxel&aba=juris >).

[1120] "[...] Mérito - Rejeição da denúncia pelo Juiz a quo por falta de justa causa em razão da atipicidade da conduta dos recorridos, em virtude de garantia do Juízo Cível – Não cabimento – A interposição de ação ordinária no Juízo cível não impede a ação penal – Independências entre as esferas cível e penal - Decisão cassada, determinando-se o regular prosseguimento do feito - Recurso ministerial provido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0001767-92.2014.8.26.0128. Recorrente: Ministério Público. Recorridos: Hugo Cagno Filho, Emilio Alfredo Bettoni, José Eduardo Diniz Junqueira e Robert Gray Birch, julgado em 29 de novembro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do;jsessionid=9A735ABC2E56F2D12E78AB0B943508A7.cjsg1?conversationId=&cdAcordao=10027406&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_c4399dbf4adc4d8ea31ec4258a73d62e&vlCaptcha=yfzi&novoVlCaptcha= >).

pagamentos indiretos previstos nas leis processuais". Ademais, sustentou-se que a fiança bancária é um instrumento utilizado para (re)discutir a obrigação tributária já exigível, "ainda que a garantia apresentada seja suficientemente capaz de saldar o débito discutido na ação fiscal, não é causa extintiva da punibilidade criminal ante a independência das instâncias cível e penal". Assim, foi dado provimento ao recurso interposto pelo *Parquet*, cassando a decisão monocrática e determinando o regular prosseguimento do feito.

Semelhante entendimento foi o revelado no Recurso em Sentido Estrito nº 0014563-29.2012.8.26.0050[1121], no qual se decidiu que a garantia de pagamento proporcionada pela fiança bancária não ostenta o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário tal qual o depósito em dinheiro, sendo que o "ajuizamento de ação declaratória de inexigibilidade da dívida, na esfera cível, não impede a persecução penal, em respeito à independência das esferas cível e criminal". Deu-se provimento, então, ao recurso manejado pela acusação, reformando a decisão do Juízo *ad quem* que havia suspendido o curso do inquérito policial. Demais decisões negando o trancamento de ação penal/inquérito policial, bem como a suspensão baseada no art. 93 do CPP, em face da garantia do crédito tributário por fiança bancária, podem ser encontradas, também, nos *Habeas Corpus* nºs 2144874-54.2017.8.26.0000[1122], 2226130-87.2015.8.26.0000[1123] e 2159979-76.2014.8.26.0000[1124], bem

---

[1121] "[...] RECURSO EM SENTIDO ESTRITO - Crime contra a ordem tributária - Suspensão do inquérito policial até decisão definitiva na esfera cível – Inteligência da Súmula 112 do STJ c.c. artigo 151, do CTN – Fiança bancária não equivale ao depósito integral – Questão prejudicial heterogênea – Independência entre as instâncias - Recurso ministerial provido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0014563-29.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público do Estado de São Paulo. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 22 de outubro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8943036&cdForo=0 >).

[1122] "HABEAS CORPUS. Pedido de trancamento da ação penal por falta de justa causa. [...] Discussão do débito tributário na esfera cível, não constitui óbice obrigatório à ação penal. Princípio da Independência entre as Esferas. Necessidade de exame das circunstâncias do fato e do reflexo da conduta no âmbito social, o que implica exame das provas, inviável na estreita via do habeas corpus. ORDEM DENEGADA" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2144874-54.2017.8.26.0000. Impetrante: Maria Claúdia de Seixas e Samia Mahamas Hussein. Impetrado: Vara de Miguenópolis, julgado em 17 de agosto de 2017. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=10711074&cdForo=0 >).

[1123] "HABEAS CORPUS – sonegação fiscal – impetrante que alega ser o caso de se extinguir a punibilidade por ter havido garantia por fiança bancária – fiança que tem natureza de contracautela necessária para oposição dos embargos à execução na execução fiscal e não caracteriza pagamento para efeito de extinguir a punibilidade do delito em tela – trancamento da ação penal – inviabilidade de se discutir matéria fática em sede de habeas corpus – atipicidade da conduta e ausência de materialidade que não se aplicam ao caso – processo que se encontra em fase de execução fiscal, denúncia oferecida sem o pagamento ou parcelamento do tributo – impossibilidade de suspensão do processo em sede de habeas corpus – ordem conhecida e denegada" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2226130-87.2015.8.26.0000. Impetrante: Eduardo Maimone Aguillar. Impetrado: 1ª Vara Criminal da Comarca de Botucatu, julgado em 12 de novembro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8992988&cdForo=0 >).

[1124] "HABEAS CORPUS sonegação fiscal impetrante que alega ser o caso de se extinguir a punibilidade por ter havido garantia por fiança bancária fiança que tem natureza de contracautela necessária para oposição dos embargos à execução na execução fiscal e não caracteriza pagamento para efeito de extinguir a punibilidade do

como nos Recursos em Sentido Estrito nºs 0026863-52.2014.8.26.0050[1125], 0111133-77.2012.8.26.0050[1126] e 0104713-90.2011.8.26.0050[1127].

Sem embargo, há variadas decisões do mesmo Tribunal as quais reconhecem a possibilidade de suspender a ação penal/inquérito policial por inteligência do art. 93 do CPP. No Recurso em Sentido Estrito nº 0106854-82.2011.8.26.0050[1128], buscava o Ministério Público a reforma de decisão de primeiro grau, a qual havia suspendido o inquérito policial, com base no aludido dispositivo, até a sentença final da ação de execução fiscal que visava os valores discutidos na investigação criminal, pois o montante se encontrava garantido pela fiança bancária. Argumentava a acusação que a fiança bancária não deveria ser equiparada com o pagamento tampouco com o parcelamento, de modo que não acarretaria efeitos penais por ausência de previsão legal. Entretanto, decidiu o Desembargador Relator Paulo Rossi que a garantia prestada pela fiança bancária,

---

delito em tela trancamento da ação penal alegação de que por não ser sócio não pode responder por este delito argumento que não obsta a responsabilidade penal por si e inviabilidade de se discutir matéria fática em sede de habeas corpus atipicidade da conduta e ausência de materialidade que não se aplicam ao caso processo que se encontra em fase de execução fiscal, denúncia oferecida sem o pagamento ou parcelamento do tributo impossibilidade de suspensão do processo em sede de habeas corpus ordem conhecida em parte e na parte conhecida denegada" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Impetrante: Cibelle Catherine Marinho dos Santos Sotelo. Impetrado: 1ª Vara Criminal da Comarca de Botucatu, julgado em 09 de abril de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=8374933&cdForo=0&uuidCaptcha=&vlCaptcha=yets&novoVlCaptcha= >).

[1125] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0026863-52.2014.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 19 de março de 2015.Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8307821&cdForo=0 >.

[1126] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0111133-77.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 12 de fevereiro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8207878&cdForo=0 >.

[1127] "Recurso em sentido estrito do Ministério Público Inquérito policial que apura suposta prática de crime contra a ordem tributária. Carta fiança bancária oferecida pela devedora em sede de discussão do crédito. Decisão a suspender o procedimento inquisitivo, ao argumento de se tratar de questão prejudicial facultativa de alta indagação. Cabimento do recurso manejado, na dicção do inciso XVI, do art. 581, do CPP. Crédito tributário devidamente constituído e já objeto de execução fiscal, inclusive. Fiança bancária que, no caso, não se presta a suspender a exigibilidade do crédito tributário. Entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial repetitivo. Inteligência do art. 151 do CTN e Súmula 112 da Corte Especial. Precedentes Questão prejudicial heterogênea facultativa Independência das esferas criminal e cível. Precedentes. Recurso provido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0104713-90.2011.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Cia Brasileira de Distribuição, julgado em 04 de novembro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7991692&cdForo=0 >).

[1128] "Recurso em Sentido Estrito – Recurso Ministerial – Crime Contra a Ordem Tributária – Suspensão do Inquérito Policial e do Prazo Prescricional ante a interposição de embargos à execução junto ao Juízo da Execução Fiscal, com a garantia de fiança bancária, para discutir o débito fiscal – Pugna pelo prosseguimento Inquérito Policial INADMISSIBILIDADE – Não se justifica o prosseguimento do inquérito policial, pois em qualquer das soluções a que chegue o Juízo da Execução Fiscal possivelmente ocorrerá o seu arquivamento, razão pela qual se apresenta razoável a suspensão. Recurso improvido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0106854-82.2011.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Makro Atacadista S.A., julgado em 28 de setembro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9898907&cdForo=0 >).

> de qualquer forma, independentemente do resultado dos embargos à execução, será resolvida, quer pelo pagamento em caso de rejeição dos embargos, quer pela decisão de inexistência do débito, de forma a afastar a lesividade ao bem jurídico tutelado e a consequente tipificação da conduta ilícita a ser imputada ao recorrido.
> [...] Diante dessas circunstâncias, não há motivo que justifique a manutenção do inquérito policial, pois em qualquer das soluções a que chegue o MM. Juízo da Execução Fiscal ocorrerá o arquivamento do inquérito, razão pela qual se apresenta razoável a sua suspensão.

Conquanto o acórdão tenha utilizado expressões voltadas à atipicidade do crime contra a ordem tributária, por conta do afastamento da lesividade do bem jurídico tutelado – o que levaria a crer que seria hipótese de trancamento do inquérito policial –, entendeu-se pela suspensão da investigação criminal, forte ao art. 93 do CPP, desprovendo o referido recurso ministerial, por maioria, em face de tais argumentos. Decisões nesse mesmo sentido podem ser encontradas nos Recursos em Sentido Estrito nºs 0055584-19.2011.8.26.0050[1129], 0039403-06.2012.8.26.0050[1130], 0044654-05.2012.8.26.0050[1131], 0002444-36.2012.8.26.0050[1132],

---

[1129] "Recurso em sentido estrito. Crimes contra a ordem tributária. Oposição de embargos à execução com garantia integral do débito por via de carta de fiança bancária. Suspensão do Inquérito Policial e do prazo prescricional Admissibilidade. Recurso desprovido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0055584-19.2011.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 12 de março de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8289001&cdForo=0 >).

[1130] "RECURSO EM SENTIDO ESTRITO – CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – INQUÉRITO POLICIAL E prazo prescricional SUSPENSOS – execução fiscal suspensa, pois a recorrida interpôs ação anulatória do débito e apresentou carta de fiança bancária em garantia – IMPROCEDENTE O PLEITO MINISTERIAL DE REFORMA DA R. DECISÃO QUE SUSPENDEU O INQUÉRITO – MATÉRIA A SER DECIDIDA PELO JUÍZO DAS EXECUÇÕES FISCAIS, ALÉM DE SER DE DIFÍCIL SOLUÇÃO, MOSTRA-SE FUNDAMENTAL PARA A CONFIGURAÇÃO OU não DA CONDUTA DA RECORRIDA COMO DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – AUSÊNCIA DE PREJUÍZO NA SUSPENSÃO DO INQUÉRITO POLICIAL – RECURSO NÃO PROVIDO" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0039403-06.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 05 de fevereiro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8208795&cdForo=0 >).

[1131] "RECURSO EM SENTIDO ESTRITO – CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – INQUÉRITO POLICIAL E PRESCRIÇÃO SUSPENSOS – RECORRIDA, EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL, OPÔS EMBARGOS À EXECUÇÃO, QUE FORAM RECEBIDOS COM EFEITO SUSPENSIVO, UMA VEZ QUE APRESENTADA GARANTIA DO DÉBITO TRIBUTÁRIO – IMPROCEDENTE O PLEITO MINISTERIAL DE REFORMA DA R. DECISÃO QUE SUSPENDEU O INQUÉRITO – MATÉRIA A SER DECIDIDA PELO JUÍZO DAS EXECUÇÕES FISCAIS, ALÉM DE SER DE DIFÍCIL SOLUÇÃO, MOSTRA-SE FUNDAMENTAL PARA A CONFIGURAÇÃO OU não DA CONDUTA DA RECORRIDA COMO DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA – AUSÊNCIA DE PREJUÍZO NA SUSPENSÃO DO INQUÉRITO POLICIAL – RECURSO NÃO PROVIDO" (BRASIL. Tribunal de Justiça. Recurso em Sentido Estrito nº 0044654-05.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 05 de fevereiro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8208627&cdForo=0 >).

[1132] BRASIL. Tribunal de Justiça. Recurso em Sentido Estrito nº 0002444-36.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público de São Paulo. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 04 de novembro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7986134&cdForo=0 >.

0064063-30.2013.8.26.0050[1133], 0079863-35.2012.8.26.0050[1134] e 0002098-21.2014.8.26.0372[1135] – neste último recurso, foi apenas mantida a suspensão do processo pois fora requerida pelo Ministério Público, tendo em vista que, no voto do Desembargador Relator Ivan Sartori, sustentou-se que o tema trazido aos autos (garantia do crédito tributário pela apresentação de carta fiança) não era de difícil solução, além de que vige a independência entre as instâncias cível e penal, o que afastaria a incidência do art. 93 do CPP.

Ademais, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 2192923-97.2015.8.26.0000[1136], a suspensão processual apenas fora conservada em razão do princípio *non reformatio in pejus*, pois pleiteava o impetrante o trancamento do feito dada a atipicidade da conduta ou a extinção da punibilidade em analogia ao pagamento, tendo em vista a apresentação de fiança bancária apta a garantir a satisfação do crédito tributário. O Desembargador Relator Juvenal Duarte, no seu voto, aduziu que o requerimento era "prematuro e excessivamente otimista", pois a fiança bancária não se assemelha ao pagamento para fins de extinção da punibilidade, além de que deve ser respeitada a independência das esferas criminal e cível. Como o Juízo *a quo* já havia suspendido o processo forte ao art. 93 do CPP, foram mantidos os efeitos da decisão monocrática.

Há ainda decisões, no Tribunal de Justiça paulistano, que determinam não apenas a suspensão, senão o trancamento da ação penal ou do inquérito policial em curso, quando o valor apurado na esfera penal estiver garantido na seara cível pelo oferecimento de fiança bancária.

[1133] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0064063-30.2013.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Supermercados Ltda, julgado em 18 de setembro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7968319&cdForo=0>.

[1134] "Recurso em Sentido Estrito Crime contra a ordem tributária. Decisão que, diante do oferecimento de ação anulatória de débito fiscal e carta de fiança, determinou a suspensão do inquérito policial e do prazo prescricional até sentença final transitada em julgado. Recurso ministerial que busca o prosseguimento da persecução criminal. Inadmissibilidade. Discussão sobre débito tributário que prejudica a justa causa para caracterização do crime de sonegação fiscal Art. 93, *caput*, do Código Penal e art. 116, inciso I, do Código Penal - Recurso desprovido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0079863-35.2012.8.26.0050. Recorrente: Ministério Público do Estado de São Paulo. Recorrido: Companhia Brasileira de Distribuição, julgado em 27 de agosto de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=8955300&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_c1b29c829d4947f783106fe41de1a265&vlCaptcha=sbcmb&novoVlCaptcha= >).

[1135] "Recurso em sentido estrito – Crime contra a ordem tributária – Rejeição da denúncia lastreada na suposta ausência de justa causa – Decisão que se reforma – Crédito tributário devidamente constituído e já objeto de execução fiscal, inclusive – Fiança bancária que não equivale ao depósito judicial – Entendimento consolidado no Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial repetitivo – Inteligência do art. 151 do CTN e Súmula 112 daquela Instância – Precedentes – Recurso provido" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0002098-21.2014.8.26.0372. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Rodolfo Norivaldo Geraldi e Outros, julgado em 10 de novembro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9006054&cdForo=0 >).

[1136] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2192923-97.2015.8.26.0000. Impetrante: Tarcisio Germano de Lemos. Impetrado: Vara Criminal da Comarca de Jundiá, julgado em 12 de novembro de 2015. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8987170&cdForo=0 >.

No *Habeas Corpus* nº 2254459-12.2015.8.26.0000[1137], requeria o impetrante o trancamento do inquérito policial, ou, subsidiariamente, a sua suspensão, tendo em vista que o crédito apurado na investigação já havia sido garantido por fiança bancária. No voto do Desembargador Relator Otávio de Almeida Toledo afirmou-se, dado o enredo do caso, que

> só há dois desfechos possíveis quanto ao débito inscrito: caso obtenha sucesso em seu apelo, terá desconstituída a dívida, o que denotaria que não houve crime; ou, na hipótese de insucesso, a carta-fiança será descontada, com integral pagamento do tributo antes do trânsito em julgado definitivo da sentença criminal, inequívoca causa extintiva da punibilidade.

Prosseguiu referindo que o fato de inexistir previsão legal quanto aos efeitos da garantia do crédito tributário por fiança bancária, "é fato que o espírito da lei pode ser interpretado a favor do paciente no presente caso, até como manifestação de economia processual"; o pagamento é "apenas uma questão de tempo" – sem desprezar a possibilidade de anulação do débito fiscal. Igualmente, afirmou que a independência entre as instâncias cível e penal não consiste em obstáculo para o trancamento, pois não há "antever à presente persecução desfecho diverso da inutilidade". Afinal "se as esferas fossem independentes de forma absoluta, não se poderia cogitar condicionar ao término do procedimento administrativo a tipicidade da conduta". A ordem foi, então, concedida para trancar a persecução penal, tendo em vista a ausência de justa causa, "pois o débito tributário em questão não é mais exigível, pois garantido integralmente mediante fiança".

Seguindo a mesma fundamentação, no *Habeas Corpus* nº 0059406-64.2014.8.26.0000[1138], relatado pelo Desembargador Paulo Rossi, sustentou-se que

---

[1137] "CRIME TRIBUTÁRIO. Impetração que busca o trancamento do inquérito policial. Possibilidade. Repressão criminal tributária que revela forte caráter arrecadatório. Comprovação de que o débito tributário, ainda em discussão judicial, já foi integralmente garantido. Ausência de justa causa para a persecução, considerando que não há mais possibilidade de não ser pago o débito, ainda que confirmada sua exigibilidade. Mens legis do art. 9º da Lei 10.684 de 2003. Ordem concedida para o trancamento do inquérito policial" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2254459-12.2015.8.26.0000. Impetrante: Vinicius Scatinho Lapetina. Impetrado: Juízo da Comarca de Rio Pardo, julgado em 26 de janeiro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9152945&cdForo=0 >).

[1138] "HABEAS CORPUS Crime Contra a Ordem Tributária Alega que houve a interposição de embargos à execução junto ao Juízo da Execução Fiscal, com a garantia de fiança bancária, para discussão do débito fiscal ADMISSIBILIDADE - Ausência de lesividade - Não se justifica a manutenção do feito criminal, pois em qualquer das soluções a que chegue o Juízo da Execução Fiscal ocorrerá a extinção da ação penal, razão pela qual se apresenta razoável o seu trancamento. Ordem concedida" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0059406-64.2014.8.26.0000. Impetrantes: Arnaldo Malheiros Filho, Arthur Sodré Prado e Gustavo Alves Parente Barbosa. Impetrado: Juízo de
Direito da Vara Única da Comarca de Santa Adélia, julgado em 12 de novembro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8026824&cdForo=0 >).

> Embora respeitando aludido entendimento [de que a garantia por fiança bancária não enseja a extinção da punibilidade pelo pagamento], a garantia de pagamento prestada pela fiança bancária acima mencionada, de qualquer forma, independentemente do resultado dos embargos à execução, será resolvida, quer pelo pagamento em caso de rejeição dos embargos, quer pela decisão de inexistência do débito, de forma a afastar a lesividade ao bem jurídico tutelado e a consequente tipificação da conduta ilícita imputada aos pacientes

Foi forte a tais explanações que a ordem foi concedida para determinar o trancamento da ação penal, pois em qualquer das "soluções a que chegue o MM. Juízo da Execução Fiscal ocorrerá a extinção da ação penal, razão pela qual se apresenta razoável o seu trancamento" – tudo por conta do oferecimento de fiança bancária, na esfera cível, apta a garantir o crédito tributário. No *Habeas Corpus* nº 9032859-38.2008.8.26.0000[1139], cujo enredo processual era semelhante ao caso anterior, o Desembargador Relator Celso Limongi entendeu que, se a ação anulatória de débito fiscal for julgada improcedente, a dívida será quitada, porquanto garantida pela carta de fiança. "Isto significa que, qualquer que seja o resultado da ação anulatória, não haverá lesividade ao Estado. E, sem lesividade, não há crime". Assim, a ordem foi concedida para trancar o inquérito policial em curso.

Decisão semelhante foi prolatada no *Habeas Corpus* nº 0070516-65.2011.8.26.0000[1140], que, sob a relatoria do Desembargador Marco Nahum, se expôs que com a garantia de pagamento do débito tributário, alcançado pela carta de fiança, afasta a "lesividade ao bem jurídico e a consequente tipificação da conduta do paciente". Ademais, asseverou-se que o crime contra a ordem tributária exige dolo dirigido ao fim específico de suprimir ilicitamente o pagamento do débito tributário e lesar o patrimônio público, o que não era a hipótese dos autos, na medida em que "os demais débitos foram pagos, tendo restado somente o crédito analisado nestes autos, cuja exigibilidade foi questionada em sede própria, dentro dos padrões de legalidade".

[1139] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 9032859-38.2008.8.26.0000. Impetrantes: Mário Luiz de Freitas e Luís Fernando Bravo de Barros. Impetrado: Juízo do DIPO 4a Seção 4.2.3 da Capital, julgado em 25 de junho de 2008. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2726643&cdForo=0 >.

[1140] "'Habeas Corpus'. Crimes contra a ordem tributária. Trancamento de ação penal por ausência de justa causa. Propositura de ação de anulação de débito fiscal com fiança bancária. Execução do crédito garantida. Ausência de lesividade. Possibilidade. Ordem concedida" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0070516-65.2011.8.26.0000. Impetrantes: Augusto de Arruda Botelho Neto e Eduardo Augusto Velloso Roos Neto. Impetrado: Juiz de Direito da 1ª Vara Criminal da Comarca de Indaiatuba, julgado em 25 de julho de 2011. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=5275560&cdForo=0 >).

4.2.2. Penhora de bens

Como visto nas linhas anteriores, em matéria de garantia da execução, dispensa-se a solenidade da penhora, caso o executado, no prazo de citação, ofereça o depósito em dinheiro, a carta de fiança bancária ou o seguro garantia. Há casos, porém, que o devedor não possui liquidez suficiente para realizar o depósito, assim como não tem condições de contratar com alguma instituição financeira para que esta assuma a responsabilidade do débito. Nessas hipóteses é que o executado terá como única alternativa oferecer bens à Fazenda.

Faculta-se ao executado indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública (art. 9º, IV, da LEF)[1141]. Para tanto, o devedor só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge (art. 9º, § 1º, da LEF)[1142]. Cumpre mencionar que o terceiro que oferece bem à penhora, a fim de garantir a execução do devedor, não se torna codevedor, diferentemente, por exemplo, do banco fiador em se tratando de oferecimento de carta de fiança bancária. É dizer, quanto ao terceiro somente o seu bem será responsabilizado, podendo ir a leilão ou ser remido[1143].

Os bens do devedor podem ser nomeados diretamente ao oficial de justiça ou em Juízo, mediante petição. No primeiro caso, será elaborado auto de penhora, "independentemente de manifestação prévia da exeqüente [sic]"[1144], ficando ao encargo do oficial de justiça a lavratura do auto de avaliação – o exequente, caso não concorde com os bens penhorados, poderá requerer a substituição destes por outros[1145]. No segundo caso, a indicação dos bens será formalizada por termo nos autos. "A avaliação será a indicada pelo devedor, sujeita a impugnação pelo Exequente ou mesmo a revisão por determinação do Magistrado, de ofício"[1146]. Havendo aceitação do Fisco, será lavrado termo de penhora. Já os bens de terceiro devem ser nomeados nos autos, a fim de que o Magistrado ouça a Fazenda antes de decidir pela

---

[1141] Art. 9º da LEF. Em garantia da execução, pelo valor da dívida, juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, o executado poderá:
[...] IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

[1142] Art. 9º, § 1º, da LEF. O executado só poderá indicar e o terceiro oferecer bem imóvel à penhora com o consentimento expresso do respectivo cônjuge.

[1143] MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 83-84.

[1144] ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo. *Lei de Execução Fiscal*: comentada e anotada. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 188-189.

[1145] ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo. *Lei de Execução Fiscal*: comentada e anotada. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002. p. 189.

[1146] ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 409.

aceitação[1147]. O auto ou o termo de penhora deve cumprir os requisitos do art. 838 do CPC[1148] e do art. 13 da LEF[1149].

A nomeação de bens à penhora deve ser feita no prazo de cinco dias da citação (art. 8º, *caput*, da LEF[1150]). Em regra, a eficácia da nomeação de bens dependerá da observância da ordem preferencial listada no art. 11 da LEF[1151]. Aliás, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça entendeu que é possível a conjugação dos arts. 11 da LEF, 185-A do CTN[1152] e 835 do CPC[1153] (antigo art. 665), a fim de "possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou

---

[1147] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal:* comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva 2011. p. 125.

[1148] Art. 838 do CPC. A penhora será realizada mediante auto ou termo, que conterá:
I - a indicação do dia, do mês, do ano e do lugar em que foi feita;
II - os nomes do exequente e do executado;
III - a descrição dos bens penhorados, com as suas características;
IV - a nomeação do depositário dos bens.

[1149] Art. 13 da LEF. O termo ou auto de penhora conterá, também, a avaliação dos bens penhorados, efetuada por quem o lavrar.
§ 1º - Impugnada a avaliação, pelo executado, ou pela Fazenda Pública, antes de publicado o edital de leilão, o Juiz, ouvida a outra parte, nomeará avaliador oficial para proceder a nova avaliação dos bens penhorados.
§ 2º - Se não houver, na Comarca, avaliador oficial ou este não puder apresentar o laudo de avaliação no prazo de 15 (quinze) dias, será nomeada pessoa ou entidade habilitada a critério do Juiz.
§ 3º - Apresentado o laudo, o Juiz decidirá de plano sobre a avaliação.

[1150] Art. 8º da LEF. O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas: [...]

[1151] Art. 11 da LEF. A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:
I - dinheiro;
II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;
III - pedras e metais preciosos;
IV - imóveis;
V - navios e aeronaves;
VI - veículos;
VII - móveis ou semoventes; e
VIII - direitos e ações.

[1152] Art. 185-A do CTN. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
§ 1º A indisponibilidade de que trata o *caput* deste artigo limitar-se-á ao valor total exigível, devendo o juiz determinar o imediato levantamento da indisponibilidade dos bens ou valores que excederem esse limite. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)
§ 2º Os órgãos e entidades aos quais se fizer a comunicação de que trata o *caput* deste artigo enviarão imediatamente ao juízo a relação discriminada dos bens e direitos cuja indisponibilidade houverem promovido. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

[1153] Art. 835. A penhora observará, preferencialmente, a seguinte ordem:
I - dinheiro, em espécie ou em depósito ou aplicação em instituição financeira;
II - títulos da dívida pública da União, dos Estados e do Distrito Federal com cotação em mercado;
III - títulos e valores mobiliários com cotação em mercado;
IV - veículos de via terrestre;
V - bens imóveis;
VI - bens móveis em geral;

aplicação financeira, independentemente do esgotamento de diligências para encontrar outros bens penhoráveis" (Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.086.173[1154]). Em síntese, poderá a Fazenda recusar determinados bens sobre os quais não obedeçam a ordem legal.

Ademais, consolidou-se o entendimento no Superior Tribunal de Justiça, como recurso repetitivo, de que é legítima a recusa do exequente de bem em face do qual não obedeça a ordem preferencial de penhora, mesmo quando invocado, pelo executado, o princípio da menor onerosidade (art. 805 do CPC)[1155], pois, para que isso aconteça, é necessária "firme argumentação baseada em elementos do caso concreto", sendo do devedor "o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la" (Recurso Especial nº 1.337.790[1156]).

VII - semoventes;
VIII - navios e aeronaves;
IX - ações e quotas de sociedades simples e empresárias;
X - percentual do faturamento de empresa devedora;
XI - pedras e metais preciosos;
XII - direitos aquisitivos derivados de promessa de compra e venda e de alienação fiduciária em garantia;
XIII - outros direitos.
§ 1º É prioritária a penhora em dinheiro, podendo o juiz, nas demais hipóteses, alterar a ordem prevista no *caput* de acordo com as circunstâncias do caso concreto.
§ 2º Para fins de substituição da penhora, equiparam-se a dinheiro a fiança bancária e o seguro garantia judicial, desde que em valor não inferior ao do débito constante da inicial, acrescido de trinta por cento.
§ 3º Na execução de crédito com garantia real, a penhora recairá sobre a coisa dada em garantia, e, se a coisa pertencer a terceiro garantidor, este também será intimado da penhora.

[1154] "[...] 2. Em interpretação sistemática do ordenamento jurídico, na busca de uma maior eficácia material do provimento jurisdicional, deve-se conjugar o art. 185-A, do CTN, com o art. 11 da Lei n. 6.830/80 e artigos 655 e 655-A, do CPC, para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, independentemente do esgotamento de diligências para encontrar outros bens penhoráveis.
Em suma, para as decisões proferidas a partir de 20.1.2007 (data da entrada em vigor da Lei n. 11.038/2006), em execução fiscal por crédito tributário ou não, aplica-se o disposto no art. 655-A do Código de Processo Civil, posto que compatível com o art. 185-A do CTN. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.086.173. Embargante: Fasolo Artefatos de Couro Ltda. Embargado: Fazenda Nacional, julgado em 13 de dezembro de 2010. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028820&num_registro=200900897475&data=20110201&formato=PDF >).

[1155] Art. 805 do CPC. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.
Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

[1156] "[...] 6. Na esteira da Súmula 406/STJ (A Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório), a Fazenda Pública pode apresentar recusa ao oferecimento de precatório à penhora, além de afirmar a inexistência de preponderância, em abstrato, do princípio da menor onerosidade para o devedor sobre o da efetividade da tutela executiva. Exige-se, para a superação da ordem legal prevista no art. 655 do CPC, firme argumentação baseada em elementos do caso concreto. Precedentes do STJ.
7. Em suma: em princípio, nos termos do art. 9°, III, da Lei 6.830/1980, cumpre ao executado nomear bens à penhora, observada a ordem legal. É dele o ônus de comprovar a imperiosa necessidade de afastá-la, e, para que essa providência seja adotada, mostra-se insuficiente a mera invocação genérica do art. 620 do CPC" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.337.790. Recorrente: Paraná Mineração Ltda. Recorrido: Estado do Paraná, julgado em 12 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1242975&num_registro=201201666766&data=20131007&formato=PDF >).

Igualmente, a Súmula nº 406 do Superior Tribunal de Justiça expõe que “a Fazenda Pública pode recusar a substituição do bem penhorado por precatório". Extrai-se de tal assertiva que não há falar em preponderância, em abstrato, do princípio da menor onerosidade para o devedor sobre o da efetividade da tutela executiva (Recurso Especial nº 1.337.790[1157]).

Demais disso, estabeleceu-se na Corte Superior o entendimento segundo o qual é legítima a recusa de bem pela Fazenda, caso o bem oferecido seja de difícil ou de onerosa alienação, sem implicar ofensa ao art. 805 do CPC (antigo art. 620) – Recursos Especiais nºs 1.645.796[1158] e 1.663.444[1159].

É cediço o entendimento de que a nomeação de bens à penhora é obrigação do executado, devendo indicar, no prazo legal, onde se encontram os bens sujeitos à execução, exibir a prova de sua propriedade e a certidão negativa ou positiva de ônus, bem como abster-se de qualquer atitude que dificulte ou embarace a realização da penhora (art. 847, § 2º, do CPC)[1160]. Ademais, o art. 774 do CPC[1161] “também torna inequívoco o dever do executado de

---

[1157] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.337.790. Recorrente: Paraná Mineração Ltda. Recorrido: Estado do Paraná, julgado em 12 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1242975&num_registro=201201666766&data=20131007&formato=PDF >.

[1158] “[...] O STJ consolidou o entendimento de que a Fazenda Pública pode recusar a nomeação de determinado bem oferecido à penhora, quando se fundar na inobservância da ordem legal ou revelar-se de difícil ou onerosa alienação, prevista no art. 655 do CPC e no art. 11 da Lei 6.830/1980, sem que isso implique ofensa ao art. 620 do CPC. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.645.796. Recorrente: Alves Azevedo Comércio e Indústria Ltda. Recorrido: Município de São Paulo, julgado em 07 de março de 2017. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1576351&num_registro=201603181120&data=20170427&formato=PDF >).

[1159] “[...] O STJ consolidou o entendimento de que a Fazenda Pública pode recusar a nomeação de determinado bem oferecido à penhora, quando fundar-se na inobservância da ordem legal ou revelar-se de difícil ou onerosa alienação, prevista no art. 655 do CPC e no art. 11 da Lei 6.830/1980, sem que isso implique ofensa ao art. 620 do CPC. [...]” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.663.444. Recorrente: Paes Mendonça S/A. Recorrido: Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia – INMETRO, julgado em 16 de maio de 2017. Disponível em: < ttps://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1603762&num_registro=201700574144&data=20170616&formato=PDF >).

[1160] Art. 847 do CPC. O executado pode, no prazo de 10 (dez) dias contado da intimação da penhora, requerer a substituição do bem penhorado, desde que comprove que lhe será menos onerosa e não trará prejuízo ao exequente. [...]§ 2º Requerida a substituição do bem penhorado, o executado deve indicar onde se encontram os bens sujeitos à execução, exibir a prova de sua propriedade e a certidão negativa ou positiva de ônus, bem como abster-se de qualquer atitude que dificulte ou embarace a realização da penhora.

[1161] Art. 774 do CPC. Considera-se atentatória à dignidade da justiça a conduta comissiva ou omissiva do executado que:

I - frauda a execução;

II - se opõe maliciosamente à execução, empregando ardis e meios artificiosos;

III - dificulta ou embaraça a realização da penhora;

IV - resiste injustificadamente às ordens judiciais;

V - intimado, não indica ao juiz quais são e onde estão os bens sujeitos à penhora e os respectivos valores, nem exibe prova de sua propriedade e, se for o caso, certidão negativa de ônus.

Parágrafo único. Nos casos previstos neste artigo, o juiz fixará multa em montante não superior a vinte por cento do valor atualizado do débito em execução, a qual será revertida em proveito do exequente, exigível nos próprios autos do processo, sem prejuízo de outras sanções de natureza processual ou material.

indicar os bens sujeitos a penhora ao estabelecer que o seu não cumprimento implica ato atentatório à dignidade da justiça, sujeitando o executado a multa”[1162].

Cumpre referir que, em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz à Fazenda Pública a substituição dos bens penhorados por outros, independentemente da ordem enumerada no artigo 11, bem como o reforço da penhora insuficiente (art. 15, II, da LEF). Todavia, conquanto a execução fiscal se dê no interesse do exequente, “certo é que a necessidade e utilidade de tal medida [substituição da penhora] deve ser justificada pelo credor”[1163]. Nesse sentido já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, ao argumento de que a substituição, sem fundamentação ou argumentos que a justifiquem, não pode prevalecer, pois “a Fazenda Pública já goza de inúmeras prerrogativas, tem inclusive a possibilidade de recusar o bem ofertado à penhora pelo devedor e, quando finalmente aceito, pode a qualquer tempo requerer outro bem se aquele perder seu valor ou mostrar-se ineficaz a garantir o crédito [...]”. Ademais, “a parte exequente pode, inclusive, requerer o reforço de penhora se aquele valor ou bem estiver desatualizado em relação ao valor total da dívida” (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.482.181[1164]).

Igualmente, a qualquer fase do processo será deferida pelo Juiz ao executado a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia (Recurso Especial nº 1.637.094)[1165]. Aliás, entende-se que a substituição em tais hipóteses é autorizada

---

[1162] ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 368.

[1163] ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 418.

[1164] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.482.181. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Usina Alta Floresta S/A Açúcar e Álcool, julgado em 11 de novembro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1364841&num_registro=201402369865&data=20141118&formato=PDF >.

[1165] “[...] 2. O acórdão recorrido consignou que ‘inexistindo amparo legal, para a nova substituição da garantia, pretendida pelo agravante, seu indeferimento deve ser mantido’.
3. O art. 15, I, da LEF, dispõe que: ‘Art. 15 - Em qualquer fase do processo, será deferida pelo Juiz: I - ao executado, a substituição da penhora por depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia’.
4. No referido artigo não há limitação quantitativa, isto é, não define a quantidade de vezes que é possível efetuar a substituição da penhora, razão pela qual cabe à autoridade judicial fazer a devida análise, caso a caso.
5. Em regra geral, não há vedação para a substituição de fiança pelo seguro-garantia, pois as garantias são equivalentes, o que não ocorreria na hipótese de substituição de dinheiro depositado judicialmente por fiança ou seguro-garantia, caso em que a substituição, em regra, seria inadmissível em razão do entendimento da Primeira Seção nos EREsp 1.077.039/RJ 6. Superado o fundamento quanto à limitação quantitativa, os autos devem os autos retornar a origem para que se verifique, no caso concreto, se o seguro garantia reúne condições objetivas (liquidez, capacidade financeira da instituição seguradora, entre outras) para substituir a fiança bancária.
7. Recurso Especial provido nos termos acima explicitados (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.637.094. Recorrente: Banco Itauleasing S/A. Recorrido: Município de São Paulo, julgado em 06 de dezembro de 2016. Disponível em: <

independentemente da aquiescência da Fazenda Pública (Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 996.537[1166]). Entretanto, à exceção das modalidades acima, compete ao exequente anuir à substituição de bens penhorados em execução fiscal, ficando o executado submetido à concordância prévia da Fazenda (Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 985.875[1167]). Assim, é possível a substituição da penhora ofertada pelo executado por outros bens caso aceita pela Fazenda, "mesmo que por um bem que guarde menor liquidez" (Recurso Especial nº 1.377.626[1168]).

Caso transcorrido o prazo do art. 8º da LEF sem o pagamento e sem a garantia da execução, autoriza-se que a penhora recaia em qualquer bem do executado, exceto os que, legalmente, se declare impenhoráveis (art. 10 da LEF). Igualmente, o art. 30 da LEF dispõe que:

> Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Divida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula,

---

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1560949&num_registro=201602865266&data=20161219&formato=PDF >).

[1166] "[...] Nos termos do art. 15, I, da Lei 6.830/80, é autorizada ao executado, em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da Fazenda Pública, tão somente a substituição dos bens penhorados por depósito em dinheiro ou fiança bancária. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 996.537. Embargante: Domoral Indústria Metalúrgica Ltda. Embargado: Fazenda do Estado de São Paulo, julgado em 25 de março de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869544&num_registro=200802786940&data=20090504&formato=PDF >).

[1167] "[...] 'Nos termos do art. 15, I, da Lei 6.830/80, é autorizada ao executado, em qualquer fase do processo e independentemente da aquiescência da Fazenda Pública, tão somente a substituição dos bens penhorados por depósito em dinheiro ou fiança bancária' (EREsp 996.537/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 4.5.2009). Como se verifica, o preceito legal destacado não autoriza eventual substituição da penhora por bem imóvel, sem haver a concordância da Fazenda Pública" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 985.875. Agravante: Costa Pinto S.A. Agravado: Fazenda Nacional, julgado em 28 de março de 2017. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1586695&num_registro=201602472149&data=20170403&formato=PDF >).

[1168] "[...] 1. A substituição da penhora é direito do devedor, que poderá obtê-la em qualquer fase do processo e independentemente da anuência do credor, nos casos previstos no art. 15, inciso I, da Lei n. 6.830/80. Fora desses casos, o direito à substituição permanece, porém condicionado à concordância da Fazenda Pública, como é o caso dos autos. 2. Hipótese em que requerida pelo devedor a substituição da penhora por bem imóvel, apesar da anuência da Fazenda Pública, o Tribunal de origem entendeu por bem manter o decreto de indeferimento. 3. A execução realiza-se no interesse do credor (art. 612 do CPC), que inclusive poderá, querendo, dela desistir (art. 569 do CPC). Dessa forma, tendo o credor anuído com a substituição da penhora, mesmo que por um bem que guarde menor liquidez, não poderá o juiz, *ex officio*, indeferi-la. Ademais, nos termos do art. 620 do CPC, a execução deverá ser feita pelo modo menos gravoso para o executado. 4. Aplicação do princípio da demanda (art. 2º do CPC). Recurso especial provido. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.377.626. Recorrente: Bargoa S/A. Recorrido: Fazenda Nacional, julgado em 20 de junho de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1245669&num_registro=201300937241&data=20130628&formato=PDF >).

> excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Visível, pois, que somente os bens que a lei declare *absolutamente impenhoráveis* não respondem pelo pagamento da dívida ativa. A propósito, o entendimento majoritário considera que o conceito de bens *absolutamente impenhoráveis*, na execução fiscal, é mais estreito do que aquele constante do CPC. Veja-se que, ao contrário da LEF, o art. 833, I, do CPC, considera impenhoráveis os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução. Extrair-se-ia, então, que o referido dispositivo é inaplicável em sede de execução fiscal. Todavia, os demais incisos do art. 833 do CPC continuariam aplicáveis e, portanto, protegidos da execução forçada[1169]. Há precedente do Superior Tribunal de Justiça corroborando tal assertiva: a responsabilidade tributária "abrange os bens passados e futuros do contribuinte, ainda que gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade voluntárias, ressalvados os bens considerados pela lei como absolutamente impenhoráveis" (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.161.643)[1170].

Além do mais, THEODORO JUNIOR defende que não apenas a inalienabilidade convencional, "mas também a impenhorabilidade que se estabelece por lei em favor de certos credores não podem ser opostas à Fazenda Pública, quando se trata de execução de crédito tributário"[1171] – como é o caso, por exemplo, de bens gravados com hipoteca oriunda de crédito

---

[1169] "Nota-se que, quando do advento do CPC, as normas gerais de direito tributário já estavam sob reserva de lei complementar, de modo que não poderia, o diploma processual civil, lei ordinária, alterar as garantias e privilégios do crédito tributário estabelecidas pelo CTN. A LEF, por sua vez, é lei especial relativamente ao CPC, e estabelece expressamente a sujeição dos bens gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade ao pagamento da dívida ativa. Assim, o conceito de bens absolutamente impenhoráveis, na execução fiscal, é mais estreito do que aquele constante do art. 649 do CPC, que estabelece serem '*absolutamente impenhoráveis:* I – os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução;' O art. 649, I, do CPC é inoponível na execução fiscal" (ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 497). Nesse mesmo sentido: THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal:* comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 124; MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 269; AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 504; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 250-251; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 644; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 888. ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito* Tributário. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 700.

[1170] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.161.643. Agravante: Estado do Rio Grande do Sul. Agravado: João Alfredo Dresch, julgado em 17 de dezembro de 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=939171&num_registro=200901998879&data=20100202&formato=PDF >.

[1171] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal:* comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 212.

rural ou industrial, que os Decretos nºs 167/1967 e 413/1969 declaram impenhoráveis por outros credores, enquanto não resgatado o financiamento cedular[1172] – nesse sentido é o Recurso Especial nº 575.590 do Superior Tribunal de Justiça[1173].

Todavia, há entendimento advogando que, mesmo na execução fiscal, são impenhoráveis os bens inalienáveis e os declarados, por ato voluntário, não sujeitos à execução, reforçando, pois, a impenhorabilidade disposta no art. 833, I, do CPC. Foi o decidido, por exemplo, nos Recursos Especiais nºs 8.350[1174] e 6.708[1175].

Ainda sobre o tema, cabe mencionar que a penhora em execução fiscal não recai em bem de família, "uma vez que, por força de lei, a coisa instituída como tal não poder sujeitar-se à execução de dívida, exceto se tal crédito provier de tributo relativo ao próprio bem"[1176]. Não por menos que o art. 1º da Lei nº 8.009/90 impõe que o imóvel residencial próprio do casal, ou da entidade familiar, é impenhorável e não responderá por qualquer tipo de dívida civil, comercial, fiscal, previdenciária ou de outra natureza. O Superior Tribunal de Justiça é categórico ao afirmar que a impenhorabilidade do imóvel familiar é absoluta. Assim, qualquer "argumento oposto pela Fazenda Pública, por mais relevante que o seja, não se sustenta para determinar a expropriação do bem de família em favor da execução fiscal, nos moldes de

---

[1172] THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal:* comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 212.

[1173] "[...] Está assentado na jurisprudência do STJ o entendimento segundo o qual a impenhorabilidade prevista nos arts. 69 do Decreto-lei 167/67 e 57 do Decreto-lei 413/69, em favor, respectivamente, dos bens dados em garantia em operações com cédulas de crédito rural e com crédito industrial, é relativa, não prevalecendo diante de penhora realizada em executivo fiscal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 575.590. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Banco do Brasil S/A, julgado em 15 de agosto de 2006. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=640858&num_registro=200301305677&data=20060831&formato=PDF >).

[1174] "[...] Não pode a Fazenda Pública penhorar um bem por dívida de uma empresa que não chegou a adquirir a sua propriedade plena. São impenhoráveis os bens inalienáveis. Recurso improvido. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 8.305. Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo. Recorrida: Prefeita Municipal de Lins, julgado em 21 de maio de 1998. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199100027715&dt_publicacao=10-08-1998&cod_tipo_documento= >).

[1175] "[...] E IMPENHORAVEL O IMOVEL RESIDENCIAL PROPRIO DO CASAL, OU DA ENTIDADE FAMILIAR. A FAMILIA RECEBE PROTEÇÃO ESPECIAL DO ESTADO. NÃO PODE A FAZENDA PUBLICA, NA SUA FURIA DESENFREADA DE ARRECADAR IMPOSTOS E DE RECEBER AS SUAS DIVIDAS LEVAR DESGRAÇA A QUEM DEVE RECEBER INALIENAVEL PROTEÇÃO.
O JUDICIARIO NÃO PODE PERMITIR VINGAR O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 3. DA LEI N. 6830/80, MAL REDIGIDO E CONTRADITORIO PERMITE A PENHORA DE BEM IMPENHORAVEL E INALIENAVEL" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 6.708. Recorrente: Estado do Paraná. Recorrido: Aristeu Peterline, julgado em 20 de fevereiro de 1991. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199000130484&dt_publicacao=18-03-1991&cod_tipo_documento= >).

[1176] PORTO, Éderson Garin. *Manual de Execução Fiscal.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005. p. 98.

proteção estabelecido pela Carta Maior" (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.393.814[1177]).

Importante mencionar, também, que é cediço que o conceito de impenhorabilidade de bem de família abrange também o imóvel pertencente a pessoas solteiras, separadas e viúvas (Súmula nº 364 do STJ). É tamanha a proteção ao bem de família que o Superior Tribunal de Justiça entende que a indicação "do bem de família à penhora não implica em renúncia ao benefício conferido pela Lei 8.009/90, máxime por tratar-se de norma cogente que contém princípio de ordem pública [...]" (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 813.546[1178]). Há, sobre o presente tópico (impenhorabilidade absoluta), variadas discussões doutrinárias e decisões judiciais sobre as quais, se aqui trabalhadas, demandariam um profunde debate, de modo que, em respeito à delimitação do presente estudo, não serão aprofundadas.

Em síntese, caso ocorra a penhora de bens do executado e não sendo embargada a execução ou sendo rejeitados os embargos, os bens poderão ser arrematados (art. 22 da LEF e, subsidiariamente, a subseção II – "Da Alienação" – da Seção IV – "Da Expropriação de Bens" – do CPC), ou adjudicados (art. 24 da LEF e, subsidiariamente, a subseção I – Da Adjudicação" – da Seção IV do CPC).

Caso o exequente arrematar os bens com valores os quais excedem o seu crédito, terá de depositar, dentro de 3 dias, a diferença, sob pena de tornar sem efeito a arrematação e, nesse caso, realizar-se-á novo leilão, à custa do exequente (art. 892, § 1º, do CPC). Semelhante lógica é a aplicada para a adjudicação, pois se o preço da avaliação ou o valor da melhor oferta for superior ao dos créditos da Fazenda Pública, a adjudicação somente será deferida pelo Juiz se a diferença for depositada, pela exequente, à ordem do Juízo, no prazo de 30 dias (art. 24, parágrafo único, da LEF). Segundo MADEIRA, tais dispositivos vedam a possibilidade de enriquecimento ilícito por parte do exequente[1179].

Em sendo insuficiente o produto da arrematação ou da adjudicação para fins de satisfação do crédito tributário, poderá a Fazenda Pública requerer o reforço da penhora (art.

[1177] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.393.814. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: João Emilio Flores Rosado, julgado em 12 de novembro de 2013. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1280419&num_registro=201302254791&data=20131206&formato=PDF >.

[1178] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 813.546. Agravante: Lindberg Aziz Cury e Cônjuge. Agravado: Distrito Federal, julgado em 10 de abril de 2007. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=629943&num_registro=200600192188&data=20070604&formato=PDF >.

[1179] MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal:* Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013. p. 228.

15, II, da LEF). Caso contrário, ou seja, satisfeito o crédito, o processo de execução será extinto dada a satisfação da obrigação (art. 924, II, do CPC).

Trabalhado, sinteticamente – para não irmos em confronto com a delimitação do tema do presente estudo –, o procedimento da penhora de bens em sede de execução fiscal, convém analisar, agora, os possíveis efeitos que a penhora de bens poderá ocasionar na imputação penal tributária, caso o débito da execução fiscal seja condizente com o da esfera criminal. Casos como esse já chegaram no âmbito do Superior Tribunal de Justiça. Vejamos.

No Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 42.644[1180], o recorrente requeria o trancamento, pela ausência de justa causa para a persecução penal, do inquérito policial voltado à apuração da suposta prática de crime tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, tendo em vista que a dívida fiscal se encontrava integralmente garantida pelo bem oferecido à penhora, já que desimpedido de ônus ou constrição, além de ter sido avaliado com valor de mercado excedente ao da dívida tributária. O Ministro Relator Felix Fischer negou provimento ao recurso, reportando-se, em seu voto, ao acórdão recorrido, cuja relatoria coube ao Desembargador Ericson Maranho, para o qual foi sustentado que a garantia de pagamento não equivale ao pagamento, sendo que só este traduz o cumprimento efetivo da obrigação tributária capaz de extinguir a punibilidade. Ademais, o Julgador expôs a fragilidade da garantia pela penhora de imóvel, pois "nem sempre o preço alcançado no mercado é aquele definido na avaliação". Demais disso, as crises "a que está sujeita a execução, dentre as quais avulta a eventual necessidade de renovação da penhora por insuficiência do valor obtido na venda do bem, bem demonstram que garantir o juízo não é o mesmo que pagar o débito". Forte a tais argumentos, por unanimidade, foi negado provimento ao recurso.

Não diferente foi o decidido no Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 35.687[1181]. Cuidava-se de ação penal na qual os recorrentes haviam sido denunciados pela suposta prática

---

[1180] "[...] Não obstante tenha sido oferecido bem à penhora em sede de embargos à execução fiscal, com valor de mercado suficiente para garantir a dívida com a Fazenda Estadual, tal medida não tem o condão de se equiparar ao pagamento do débito tributário, única medida capaz de extinguir a punibilidade do crime de sonegação fiscal, nos termos do art. 9º, § 2º, da Lei n. 10.684/03 (**Precedentes do STF e do STJ**) [grifos originais]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 42.644. Recorrente: Waldir Beira Júnior. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo, julgado em 06 de outubro de 2015. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1448798&num_registro=201303804484&data=20151019&formato=PDF >).

[1181] "[...] A Sexta Turma deste Superior Tribunal já decidiu que o oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal não é causa extintiva de punibilidade penal, ainda que apta ao adimplemento integral do débito tributário. Precedente. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 35.687. Recorrentes: Carlos Eduardo Ferraz de Laurentis; Cleder Corral Provencio. Recorrido: Ministério Público do Estado de São Paulo, julgado em 18 de setembro de 2014. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1350179&num_registro=201300445984&data=20141007&formato=PDF >).

do crime previsto no art. 1º, II, da Lei nº 8.137/90. No recurso se alegava, dentre outras matérias, a atipicidade da conduta, em razão de penhora ofertada em execução fiscal, aceita pelo exequente e homologada pelo Juízo. O Ministro Sebastião Reis Júnior, em seu voto, referiu, ao reportar-se às decisões recorridas, que não haveria como extinguir a punibilidade do acusado em face da garantia do crédito tributário, dada a ausência de previsão normativa nesse sentido. Justificar-se-ia o constrangimento ilegal caso o débito tivesse sido pago ou quitado pelo parcelamento, únicas causas previstas de extinção da punibilidade em sede de crimes tributários (além das modalidades do art. 107 do CP), o que não se tratava da hipótese nos autos. O recurso, em tal ponto, foi negado, mas a ação penal foi trancada em face do reconhecimento da inépcia formal da denúncia.

Igualmente, no *Habeas Corpus* nº 41.618[1182] o impetrante requeria o trancamento da ação penal por conta da inexistência de dolo para o cometimento do delito de apropriação indébita previdenciária (art. 168-A do CP), uma vez que havia sido oferecido bens à penhora, anteriormente à denúncia, em execução fiscal movida pelo INSS contra a fundação educacional então administrada pelos pacientes. Por igual motivo requeria, também, a extinção da punibilidade. O Ministro Relator Hélio Quaglia Barbosa, quanto ao pedido de ausência de dolo, referiu que a consumação do crime previsto no art. 168-A do CP "ocorre, simplesmente, com o não-recolhimento das contribuições previdenciárias descontadas dos empregados no prazo legal", afastando a tese do impetrante.

No tocante ao pleito de extinção da punibilidade, argumentou que "a simples existência de bens penhorados não é determinante da extinção da punibilidade, na modalidade delituosa", pois "não há previsão de que a penhora de bens leve à extinção da punibilidade, o que se dá, tão-somente, pelo pagamento da contribuição previdenciária devida, antes do início da ação fiscal, situação que não se verifica nos autos". A ordem foi, então, denegada por unanimidade. Veja-se que a mesma decisão foi tomada nos Recursos Ordinários em *Habeas*

[1182] "[...] BENS PENHORADOS. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. CAUSA NÃO PREVISTA EM LEI. ORDEM DENEGADA" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Habeas Corpus* nº 41.618. Impetrante: Ary Araújo de Santa Cruz Oliveira Júnior e Outros. Impetrado: Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, julgado em 06 de outubro de 2005. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=585695&num_registro=200500188390&data=20051024&formato=PDF >).

Corpus nºs 10.389[1183] e 7.702[1184], relatados, respectivamente, pelos Ministros José Arnaldo da Fonseca e Fernando Gonçalves.

Quanto ao cenário jurisprudencial do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, percebe-se que os precedentes em relação à matéria estão em compasso com os do Superior Tribunal de Justiça, isso é, negam efeitos na imputação penal tributária em face da penhora de bens na execução fiscal. Na Apelação Criminal nº 5001014-33.2011.404.7005[1185], o apelante, que fora condenado em primeira instância pela prática do crime previsto no art. 1º, I, da Lei nº 8.137/90, sustentava a extinção da punibilidade em virtude de a execução fiscal estar garantida por imóvel penhorado, o qual superaria o valor do débito, de modo que tornaria ausente qualquer fundamento para o prosseguimento do processo penal. Todavia, o Desembargador Federal Relator José Paulo Baltazar Junior decidiu que não há confundir o pagamento integral ou o parcelamento do débito, "situações que, nos termos da legislação, autorizam a extinção ou a suspensão da ação penal, com a penhora em garantia da execução fiscal, a qual não tem o condão de extinguir a punibilidade do agente ou de suspender a pretensão punitiva estatal". Nesse ponto não obteve êxito o apelante, mas foi dado provimento ao recurso para absolvê-lo, com base no art. 386, VII, do CPP[1186], tendo em vista a ausência de comprovação do dolo na conduta do acusado.

[1183] "[...] A simples penhora dos bens da empresa em execução fiscal promovida pelo INSS, mesmo que efetivada antes do recebimento da denúncia, não é suficiente para ensejar a extinção da punibilidade nos termos do art. 34, da Lei 9.249/95, eis que exigida para tanto a satisfação voluntária e integral do débito tributário. Recurso conhecido, mas desprovido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 10.389. Recorrente: Miguel Carlos Rodrigues de Aguiar. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 15 de março de 2001. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMG&sequencial=55117&num_registro=200000774871&data=20010604&formato=PDF >).

[1184] "[...] 1. O art. 34, da Lei 9.249/95, prevê a extinção da punibilidade tão-somente com o pagamento voluntário do débito tributário (principal e acessório), antes do recebimento da denúncia. Nestas circunstâncias a simples penhora, entendida como a apreensão judicial de bens para oportuna satisfação do credor, não produz o efeito relativo à extinção da punibilidade. 2. Recurso improvido" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Ordinário em *Habeas Corpus* nº 7.702. Recorrente: Anselmo Batschauer e Outro. Recorrido: Tribunal Regional Federal da 4ª Região, julgado em 18 de agosto de 1998. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199800391576&dt_publicacao=08-09-1998&cod_tipo_documento= >).

[1185] "[...] O oferecimento de garantia em embargos à execução fiscal, ainda que potencialmente capaz de saldar, ao final daquele feito, o débito fiscal questionado, não se equipara à quitação integra [sic] do débito a que se refere o art. 9º, § 2º, da Lei n.º 10.684/2003, nem ao parcelamento, causa de suspensão da ação penal. [...]" (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Apelação Criminal nº 5001014-33.2011.404.7005. Apelante: Jose Carlos Soares da Silva Junior. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 28 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6260876 >).

[1186] Art. 386 do CPP. O juiz absolverá o réu, mencionando a causa na parte dispositiva, desde que reconheça: [...] VI – existirem circunstâncias que excluam o crime ou isentem o réu de pena (arts. 20, 21, 22, 23, 26 e § 1o do art. 28, todos do Código Penal), ou mesmo se houver fundada dúvida sobre sua existência; (Redação dada pela Lei nº 11.690, de 2008)

Mais recentemente, na Apelação Criminal nº 5007342-27.2012.404.7107[1187], o apelante requeria, dentre outros pedidos, a extinção do processo por ausência de justa causa, ante a existência de discussão do débito em sede de execução fiscal, cujo crédito já se encontraria garantido, ou, subsidiariamente, a suspensão do feito até a decisão final na esfera cível. Na análise do caso, o Desembargador Federal Relator Victor Luiz dos Santos Laus referiu que a "decisão na esfera cível não afasta os efeitos penais do lançamento, sendo perfeitamente cabível a persecução penal". É que se considera presumida a legalidade do lançamento, de modo que o que se exige, para fins de configuração dos delitos materiais contra a ordem tributária, "é o término do processo administrativo e não do processo judicial cível que lhe sucedeu". Assim, "a orientação dada pela Suprema Corte ao crime material do artigo 1º da Lei 8.137/90 não permite ainda maior ampliação, para impedir a persecução penal por hipóteses de suspensão da execução fiscal".

O Magistrado ainda acrescentou que a alegação de que o crédito tributário já se encontra devidamente garantido, de modo a ensejar a extinção do feito ou a suspensão da pretensão punitiva estatal, também não encontra amparo legal. "Somente as causas suspensivas do crédito tributário, como o parcelamento, dão ensejo à suspensão da ação penal relacionada ao tributo em tese sonegado". Até porque, argumentou o Relator, "o simples ajuizamento de embargos não tem o condão de suspender a execução fiscal, que se mantém hígida, inclusive no tocante aos atos constritivos, sendo permitida a penhora e alienação dos bens do devedor". Por fim, o Julgador asseverou que a garantia do crédito tributário não possui força para se equiparar a parcelamento regularmente constituído, tendo em vista que "a concessão do benefício processual parte da idéia [sic] de voluntariedade no acordo para composição da dívida, que, de forma alguma, encontra-se presente na execução forçada". Deve-se frisar que, em que pese o julgado lidar com garantia da execução, não foi informado, no acórdão, o que fora ofertado como garantia, não se sabendo, pois, se o caso lidava especificamente com o oferecimento de penhora em execução fiscal. Decisões semelhantes foram prolatadas, pelo

---

[1187] "[...] O fato de o crédito tributário estar garantido na seara cível, não possui força para equiparar-se a parcelamento regularmente constituído, para efeito de suspensão da pretensão punitiva, ou que reste extinta a punibilidade, com a quitação do débito. Isto porque a concessão do benefício processual parte da idéia de voluntariedade no acordo para composição da dívida, que, de forma alguma, encontra-se presente na execução forçada. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5007342-27.2012.404.7107. Apelante: Antonio Carlos Zarpelon Machado. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 03 de agosto de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7851957 >).

mesmo Julgador, nas Apelações Criminais nºs 5009922-22.2010.404.7100[1188], 5001145-51.2011.404.7120[1189], 5000280-40.2011.404.7213[1190], 0001472-46.2008.404.7004[1191] e na Revisão Criminal nº 0003049-80.2012.404.0000[1192].

Na Apelação Criminal nº 5000999-48.2013.404.7214[1193], o acusado pugnava por sua absolvição, tendo em vista que, na execução fiscal, foram penhorados os ativos da empresa executada, cuja avaliação resultaria mais do que suficiente para promover a quitação dos valores constantes na peça acusatória. Assim defendeu: "há de se reconhecer que a denúncia se mostra vazia, sem objeto, fato que haverá de desaguar na reforma do *decisum* em comento".

No seu voto, a Desembargadora Federal Relatora Cláudia Cristina Cristofani aduziu que "é entendimento da Jurisprudência pátria que, tão somente, o pagamento integral dos débitos antes do trânsito em julgado da sentença condenatória é causa de extinção da punibilidade". Além do mais, "diante da independência das esferas de jurisdição, a penhora de ativos não impede a persecução penal". Forte a tais argumentos foi afastada a tese do apelante.

[1188] "[...] Somente as causas suspensivas do crédito tributário, como o parcelamento, dão ensejo à suspensão da ação penal relacionada aos tributos em tese sonegados, de modo que a mera oposição de embargos à execução fiscal a eles correspondente não gera tal consequência. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5009922-22.2010.404.7100. Apelantes: Fabiano Gomes; Ministério Público Federal. Apelados: Os mesmos, julgado em 25 de novembro de 2015. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7402787 >).

[1189] "[...] Somente as causas extintivas do crédito tributário, como o pagamento (artigo 156 do Código Tributário Nacional), dão ensejo à extinção da ação penal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5001145-51.2011.404.7120. Apelantes: Ministério Público Federal; Nilo Antonio Espindola. Apelados: Os mesmos, julgado em 12 agosto de 2015. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=7416374 >).

[1190] "[...] Somente as causas suspensivas do crédito tributário, como o parcelamento, dão ensejo à suspensão da ação penal relacionada ao tributo em tese sonegado, não gerando os embargos à execução fiscal tal consequência. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000280-40.2011.404.7213. Apelantes: Ana Maria Ludwig Fraga; Oscar de Fraga Filho. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 09 de julho de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6768654 >).

[1191] "[...] A efetivação de penhora judicial no processo de execução fiscal não gera a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária. Precedentes desse egrégio Tribunal Regional Federal. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0001472-46.2008.404.7004. Apelante: Jair Junior Peron. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 15 de fevereiro de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4568904 >).

[1192] "[...] A garantia do juízo da execução fiscal não gera a extinção da punibilidade para os crimes contra a ordem tributária. Precedentes do Superior Tribunal de Justiça e deste Regional. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Revisão Criminal nº 0003049-80.2012.404.0000. Requerente: Oinaireves Nilo Rolim de Moura. Recorrido: Ministério Público Federal, julgado em 22 de maio de 2014. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6540732 >).

[1193] "[...] Além da independência das esferas de jurisdição, tão somente, o pagamento integral dos débitos, antes do trânsito em julgado da sentença condenatória, é causa de extinção da punibilidade. […]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 5000999-48.2013.404.7214. Apelante: Helmut Sommer. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 16 de fevereiro de 2016. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8142088 >).

No *Habeas Corpus* nº 5013319-78.2012.404.0000[1194], o impetrante sustentava que o débito tributário, o qual ensejou a ação penal, estaria sendo discutido na seara cível, mediante oposição de embargos à execução, onde foram oferecidos bens à penhora. Com isso, entendia o acusado que haveria uma questão prejudicial, devendo ser suspensa a ação penal e o prazo prescricional, com base no art. 93 do CPP, até o julgamento definitivo dos embargos. Entretanto, o Desembargador Federal Relator Luiz Fernando Wowk Penteado denegou a ordem de *habeas corpus*, pois nos embargos, diferentemente do alegado pelo impetrante, não estava sendo discutida a existência do débito tributário, senão somente o seu montante. "Ainda, não houve depósito integral do valor da dívida, mas penhora de bens para possibilitar os embargos. Assim, não há como entender que a dívida total esteja garantida", o que impede a suspensão da ação penal, "uma vez que, além de não ter ocorrido depósito judicial em dinheiro, não garante o total do débito, objeto do feito criminal". Em toar semelhante foi o decidido pelo mesmo Julgador na Correição Parcial nº 0014024-35.2010.404.0000[1195].

No Agravo em Execução Penal nº 0005904-32.2012.404.0000[1196], cujo enredo se assemelha muito aos casos anteriormente expostos, se requeria a suspensão do feito pelo oferecimento de penhoras em execuções fiscais pertinentes ao crédito tributário a que o agravante acabou condenado por sonegar. A decisão do Desembargador Federal Relator Artur César de Souza foi em compasso com o entendimento da Corte, ao referir que a penhora de bens "não configura causa legal para a suspensão da execução penal".

O caso da Apelação Criminal nº 0002906-33.2009.404.7102[1197] destoa, de certa forma, dos supramencionados. Cuidava-se de um contexto processual no qual o Ministério

---

[1194] "[...] - A impugnação da execução fiscal no juízo cível, via embargos, por si só, não autoriza o trancamento, ou a suspensão, da ação penal, tendo em vista a independência das instâncias. - A discussão do montante do débito, não a sua existência, e a penhora de bens para garantir os embargos não se apresenta como hipótese para suspender a ação penal" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº 5013319-78.2012.404.0000. Impetrante: Almir Carlos Vieira. Impetrado: Juízo Substituto da 2ª Vara Federal Criminal de Florianópolis, julgado em 28 de agosto de 2012).

[1195] "[...] A oferta de bem à penhora no processo de execução fiscal não opera a suspensão do feito na seara criminal (precedentes). - Ainda que assim não se entenda, na hipótese não houve avaliação do bem, não se podendo afirmar que é suficiente para saldar o crédito devido" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Correição Parcial nº 0014024-35.2010.404.0000. Requerente: Ministério Público Federal. Requerido: Juízo Federal da Vara Federal Criminal e Juizado Especial Federal Criminal de Londrina, julgado em 02 de junho de 2010. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3490063 >).

[1196] "[...] A efetivação de penhora em processo de execução fiscal não equivale ao parcelamento do débito para fins de suspensão da pretensão punitiva estatal, diante da ausência de espontaneidade na composição da dívida, restando inaplicável o disposto na Lei nº 10.684/2003. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo em Execução Penal nº 0005904-32.2012.404.0000. Agravante: Onaireves Nilo Rolim de Moura. Agravado: Ministério Público Federal, julgado em 15 de agosto de 2012. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=5190442 >).

[1197] "[...] 1. Nos termos do artigo 142 do CPP, havendo interesse da Fazenda Pública, o Ministério Público tem legitimidade para requerer medida cautelar de seqüestro/arresto [sic] provisório e posterior hipoteca legal. 2. Para

Público Federal havia ajuizado medida cautelar criminal de arresto/sequestro em face do acusado, denunciado pela prática de crime contra a ordem tributária. Foi deferido e, no final, por sentença mantido o arresto/sequestro sobre bens imóveis pertencentes ao réu, os quais haviam sido penhorados na cautelar. Ocorre que, paralelamente à cautelar, tramitavam execuções fiscais que já se encontravam garantidas justamente por meio de penhora de bens do devedor. Em face de tal cenário, alegava o apelante a falta de interesse de agir do apelado para a medida assecutória, "pois as execuções fiscais interpostas já estão garantidas por meio da penhora de bens do devedor". Ademais, sustentava o recorrente a caracterização de *bis in idem*, tendo em vista que o mesmo crédito tributário estaria garantido duas vezes.

Sem embargo, decidiu o Desembargador Federal Relator Néfi Cordeiro que, considerando que o apelante fora denunciado pela prática de crime contra a ordem tributária, previsto nos incisos I, II, III e IV do art. 1º da Lei nº 8.137/90, estaria evidenciado que a Fazenda "tem interesse no acautelamento patrimonial, ainda que para poder vir a receber a multa imposta em seu favor, em que pese a partir da promulgação da Lei 9.268/96 a execução da pena pecuniária seja de atribuição da Procuradoria da Fazenda". Assim, estaria presente o interesse da Fazenda Pública, legitimando, pois, a atuação ministerial, conforme disposto no art. 142 do CPP[1198].

No que tange à alegação de *bis in idem*, entendeu o Magistrado que, servindo a cautelar à instrumentalidade do feito principal, é descabida a pretensão de unidade em garantias a diferentes jurisdições. "A cautelar penal pretende garantir a reparação dos danos causados pelo crime – além de custas processuais e multa –, e não se confunde com a proteção ao crédito fiscal obtida em diverso feito e jurisdição". Negou-se, então, provimento à apelação. Nesse

---

o deferimento da hipoteca legal e do arresto exige-se prova da materialidade do fato criminoso e indícios suficientes da autoria, o que se tem na espécie, inclusive com denúncia recebida. 3. Tendo a execução fiscal interposta como finalidade a cobrança dos créditos tributários inscritos nas certidões de dívidas ativas e, objetivando as medidas assecuratórias não só a reparação do dano ao erário, mas também a garantia do pagamento de eventuais penas pecuniárias e despesas processuais, resta afastada a alegação de bis in idem, por terem os feitos objetivos distintos. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0002906-33.2009.404.7102. Apelante: Alcione Fontoura de Godoy. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 19 de abril de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4074908 >.

[1198] Art. 142 do CPP. Caberá ao Ministério Público promover as medidas estabelecidas nos arts. 134 e 137, se houver interesse da Fazenda Pública, ou se o ofendido for pobre e o requerer).

mesmo sentido foram as decisões tomadas, pelo mesmo Julgador, nas Apelações Criminais nºs 0002904-63.2009.404.7102[1199] e 0002903-78.2009.404.7102[1200].

Notável, pois, que o entendimento uníssono do Tribunal Regional Federal da 4ª Região vai no sentido da inexistência de efeitos na imputação penal tributária proporcionados pela penhora no Juízo cível – seja para suspender o feito (em alusão ao parcelamento ou com base no art. 93 do CPP), seja para extinguir a punibilidade do crime tributário em analogia ao pagamento (art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03). Não há falar, também, em trancamento da persecução penal. Há mais julgados seguindo tal concepção, como a Apelação Criminal nº 2000.70.03.002972-9[1201], o Recurso em Sentido Estrito nº 2006.72.01.005274-1[1202] e o *Habeas Corpus* nº 2007.04.00.041971-6[1203].

[1199] "[...]. 1. Nos termos do artigo 142 do CPP, havendo interesse da Fazenda Pública, o Ministério Público tem legitimidade para requerer medida cautelar de seqüestro/arresto provisório [sic] e posterior hipoteca legal. 2. Para o deferimento da hipoteca legal e do arresto exige-se prova da materialidade do fato criminoso e indícios suficientes da autoria, o que se tem na espécie, inclusive com denúncia recebida. 3. Tendo a execução fiscal interposta como finalidade a cobrança dos créditos tributários inscritos nas certidões de dívidas ativas e, objetivando as medidas assecuratórias não só a reparação do dano ao erário, mas também a garantia do pagamento de eventuais penas pecuniárias e despesas processuais, resta afastada a alegação de bis in idem, por terem os feitos objetivos distintos. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0002904-63.2009.404.7102. Apelante: José Knoll Palma. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de abril de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4078417 >).

[1200] "[...] 1. Nos termos do artigo 142 do CPP, havendo interesse da Fazenda Pública, o Ministério Público tem legitimidade para requerer medida cautelar de seqüestro/arresto provisório [sic] e posterior hipoteca legal. 2. Para o deferimento da hipoteca legal e do arresto exige-se prova da materialidade do fato criminoso e indícios suficientes da autoria, o que se tem na espécie, inclusive com denúncia recebida. 3. Tendo a execução fiscal interposta como finalidade a cobrança dos créditos tributários inscritos nas certidões de dívidas ativas e, objetivando as medidas assecuratórias não só a reparação do dano ao erário, mas também a garantia do pagamento de eventuais penas pecuniárias e despesas processuais, resta afastada a alegação de bis in idem, por terem os feitos objetivos distintos. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 0002903-78.2009.404.7102. Apelante: Euclides Weber. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 18 de abril de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4078050 >).

[1201] "[...] A oferta de bens à penhora no processo de execução fiscal: (a) não opera a suspensão do feito na seara criminal (TRF4, COR 0014024-35.2010.404.0000, Oitava Turma, Relator Luiz Fernando Wowk Penteado, D.E. 10/06/2010); (b) não elide as consequências do ato delitivo; (c) não pode ser enquadrada no conceito jurídico de 'circunstância atenuante inominada', preconizada no art. 66 do CP. [...]" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Criminal nº 2000.70.03.002972-9. Apelantes: Aladin Belmiro de Oliveira; Laercio Valente Figueredo; Jorge Manuel Vitoria Caetano. Apelado: Ministério Público Federal, julgado em 22 de setembro de 2011. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3775404 >).

[1202] [...] "1. A efetivação de penhora em processo de execução fiscal não equivale ao parcelamento do débito para fins de suspensão da pretensão punitiva estatal, diante da ausência de espontaneidade na composição da dívida, restando inaplicável o disposto na Lei nº 10.684/2003. 2. A penhora sequer consta como hipótese de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN), não existindo razão para reconhecê-la na seara penal como causa de suspensão do processo" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Recurso em Sentido Estrito nº 2006.72.01.005274-1. Recorrente: Ministério Público Federal. Recorrido: Cesar Mauro Cardoso, julgado em 09 de setembro de 2009. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2990441 >).

[1203] "[...] Mostra-se incabível a suspensão do processo-crime, em face de mera penhora, ou depósito de títulos, em execução fiscal. Precedentes" (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. *Habeas Corpus* nº

O quadro de precedentes do Tribunal de Justiça de São Paulo, ao contrário dos demais trabalhados anteriormente, se mostra heterogêneo quanto aos efeitos da penhora na imputação penal tributária. A maioria dos julgados seguem a mesma perspectiva do Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. É o caso do *Habeas Corpus* nº 2171477-04.2016.8.26.0000[1204]. No *writ*, o impetrante advogava, em síntese, que o bem jurídico tutelado do delito contra a ordem tributária já estaria preservado, não podendo o feito prosseguir em razão da ausência de justa causa para a persecução penal, pois o débito fiscal correspondente ao valor supostamente sonegado estaria garantido por penhora no âmbito cível, de modo que ocorreria, futuramente, "a extinção da punibilidade em razão da garantia integral do crédito, após o depósito em juízo do valor referente à arrematação dos bens penhorados".

Ao analisar o pedido, o Desembargador Relator Mauricio Valala alegou que a tese defensiva não deveria prosperar, tendo em vista que o oferecimento de bens à penhora "não configura causa extintiva de punibilidade, o que somente ocorre com o pagamento integral do tributo". A extinção da punibilidade apenas ocorreria depois que os bens oferecidos fossem transformados em dinheiro, com a arrematação, e com isso se auferir valor suficiente para a liquidação da dívida. A ordem foi denegada forte a tais argumentos.

Decisão semelhante foi prolatada nos autos do *Habeas Corpus* nº 2172733-79.2016.8.26.0000[1205], cuja Julgadora Relatora Ely Amioka afirmou que a mera garantia da dívida, mediante oferecimento de bens à penhora, "não é causa extintiva de punibilidade penal,

---

2007.04.00.041971-6. Impetrante: Newton Domingues Kalil e Outros. Impetrado: Juízo Federal da 3ª Vara Federal Criminal de Porto Alegre, julgado em 23 de janeiro de 2008. Disponível em: < https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=2083892 >).

[1204] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2171477-04.2016.8.26.0000. Impetrante: Caio Alexandre Rosseto de Araujo. Impetrado: 2ª Vara Criminal da Comarca de Ribeirão Preto, julgado em 21 de novembro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=10007891&cdForo=0 >.

[1205] "[...] Habeas Corpus – Paciente acusado, em tese, da prática dos crimes previstos no art. 1º, incisos II (por duas vezes) e IV, da Lei 8.137/90 – Pleito buscando, liminarmente, a concessão da ordem para sobrestar o andamento da ação penal e, ao final, determinar o seu trancamento ou, em caráter subsidiário, a sua suspensão – Impossibilidade. Trancamento da ação penal que exige a comprovação de uma das seguintes hipóteses: a) a atipicidade da conduta; b) a ausência de indícios mínimos de autoria e materialidade delitivas; ou c) a presença de alguma causa extintiva da punibilidade – Garantia do juízo nos autos da Execução fiscal que não acarreta na extinção da punibilidade do agente – Legislação que autoriza a declaração da extinção da punibilidade desde que haja o pagamento integral do tributo, inclusive acessórios – Dispõe ainda a lei ser possível a suspensão da pretensão punitiva do Estado durante o período em que o débito estiver sobre o regime de parcelamento – Hipóteses não configuradas – Garantia do juízo que não se confunde com o pagamento ou parcelamento do débito – Cognição sumária que torna inviável o trancamento da ação penal – Ordem denegada" (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2172733-79.2016.8.26.0000. Impetrantes: Maria Claudia de Seixas e Tadeu Teixeira Theodoro. Impetrado: 2ª Vara Judicial da Comarca de Jardinópolis, julgado em 06 de outubro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=9882440&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_70fcf128b67e43bab7f01e16787829f5&vlCaptcha=vcj&novoVlCaptcha= >).

ainda que ela seja apta ao adimplemento integral do débito tributário". É que a legislação autoriza extinguir a punibilidade por crime tributário material apenas quando quitado o débito, sendo que, para a suspensão da persecução penal, a legislação se mostra categórica ao prever somente o parcelamento como causa suspensiva. Assim, a penhora, segundo a Desembargadora, possui eficácia apenas de gerar a admissibilidade dos embargos à execução fiscal, não se confundindo, pois, com o pagamento e com o parcelamento do crédito tributário.

Veja-se que no *Habeas Corpus* nº 2104274-25.2016.8.26.0000[1206], requeria o impetrante o trancamento da ação penal, voltada à apuração de crime tributário material, por ausência de justa causa, pois o débito – o qual deu ensejo ao processo penal – encontrava-se garantido por meio da penhora de bens em embargos à execução fiscal. No raciocínio defensivo, diante desse contexto poder-se-ia prever dois desfechos: "caso os embargos sejam julgados procedentes o auto de infração e imposição será anulado e consequentemente extinto o débito tributário ou, se rejeitados, os débitos serão quitados em razão das garantias ofertadas", de modo a tornar atípica a conduta diante da "ausência da materialidade delitiva da ação penal, consoante disciplina do art. 397, inciso III, do Código Penal".

O Magistrado Relator Aben-Athar de Paiva Coutinho, contudo, decidiu que a garantia de pagamento e a aceitação de bens pelo Estado "não se equipara ao pagamento da dívida, circunstância prevista como extintiva de punibilidade, conforme disciplina do art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003". Daí que apenas a quitação do débito poderia extinguir a punibilidade – e não o oferecimento de garantia em execução civil.

Para não tornar o presente tópico demasiado repetitivo, citaremos acórdãos os quais apresentam semelhanças fáticas e argumentativas em relação aos expostos anteriormente, isso é, vão no sentido da inexistência de efeitos na imputação penal tributária diante da garantia do pagamento do crédito tributário – em face do qual ensejou a persecução penal –, pela penhora de bens. São eles, por exemplo, as Apelações Criminais nºs 0010623-61.2003.8.26.0506[1207] e

---

[1206] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2104274-25.2016.8.26.0000. Impetrantes: Rony Hosse Gato; Carlos Eduardo Martinussi. Impetrado: Juízo de Direito da 1ª Vara Criminal da Comarca de Sertãozinho, julgado em 22 de junho de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9574505&cdForo=0 >.

[1207] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Criminal nº 0010623-61.2003.8.26.0506. Apelante: Ministério Público. Apelado: Antônio Donizete Blundi, julgado em 02 de fevereiro de 2016. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=9136157&cdForo=0 >.

0006353-63.2000.8.26.03263[1208], os *Habeas Corpus* nºs 2089139-41.2014.8.26.0000[1209], 0081907-46.2013.8.26.0000[1210], 0190953-04.2012.8.26.0000[1211], 0073696-

[1208] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Criminal nº 0006353-63.2000.8.26.03263. Apelante: Ronaldo Bernardino. Apelado: Ministério Público, julgado em 12 de junho de 2008. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=2663430&cdForo=0 >.

[1209] "HABEAS CORPUS Crime contra a ordem tributária - Pedido de reconhecimento da prescrição virtual, princípio da insignificância, anulação do processo por inépcia da denúncia, trancamento da ação penal e suspensão da ação penal até o trânsito em julgado da ação civil (embargos à execução fiscal) IMPOSSIBILIDADE [...] Objeto da ação penal diverso da ação civil e o julgamento desta não influencia no resultado da primeira, sendo incabível a suspensão da ação penal - Ordem denegada" (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 2089139-41.2014.8.26.0000. Impetrantes: Diego da Silva Ramos; Laís Meneghin, Luiza Carlos Guimarães; Luiz Geraldo Floeter Guimarães; Silvania Marcello Beitum; Renato Aparecido Teixeira. Impetrado: Juízo de Direito da Vara Única de Ipauçu, julgado em 11 de novembro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=8013896&cdForo=0 >).

[1210] "Crime de sonegação fiscal. Extinção da punibilidade pelo pagamento do débito. As causas de extinção da punibilidade são as que a lei define como tais, não se admitindo interpretação ampliativa. Garantia de pagamento não é o mesmo que pagamento. Só este, que traduz o cumprimento efetivo da obrigação tributária, deve ser reconhecido como causa extintiva da punibilidade, não lhe fazendo as vezes a garantia oferecida ao Juízo da execução, principalmente quando consubstanciada em penhora de bem imóvel. Os percalços a que está sujeita a execução, dentre os quais avulta a insuficiência do valor obtido na venda do bem, bem demonstram que garantir o juízo não é o mesmo que pagar o débito. A decisão que julga extinta a punibilidade é irreversível. Não há como reconsiderá-la na hipótese de o crédito tributário e seus acessórios não houverem sido plenamente adimplidos. Ordem denegada, cassada a liminar" (BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0081907-46.2013.8.26.0000. Impetrante: Alberto Zacharias Toron. Impetrado: 2º Distrito Policial de Amparo, julgado em 29 de agosto de 2013. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7036573&cdForo=0 >).

[1211] "[...] Atipicidade da conduta pela prática do delito descrito no artigo 1º, inciso II, da Lei 8.137/90, tendo em vista que o Juízo foi garantido. Impossibilidade – A penhora não pode ser tomada como circunstância que se subsuma à hipótese do artigo 34 da Lei nº 9.249/95, já que esta fala em pagamento do débito tributário [...]" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0190953-04.2012.8.26.0000. Impetrantes: Renato Stanziola Vieira; José Roberto Coelho de Almeida Akutsu Lopes; Rebecca Bandeira Buono. Impetrado: Juiz de Direito da 4ª Vara Criminal de Ribeirão Preto, julgado em 30 de outubro de 2012. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=6302617&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_6793ea640e144ef7af90fcaae9e7b9cb&vlCaptcha=tcas&novoVlCaptcha= >).

55.2012.8.26.0000[1212], 4797589000[1213], o Procedimento Investigatório Criminal nº 0165912-06.2010.8.26.0000[1214] e o Recurso em Sentido Estrito nº 0001499-58.2011.8.26.0511[1215].

Como indicado anteriormente, o entendimento sobre o tema não é uníssono no âmbito do Tribunal paulistano. Constata-se que nos Embargos de Declaração nº 9000586-84.2011.8.26.0037[1216], os quais foram opostos diante da decisão de segundo grau que recebeu a denúncia pela prática de crime material contra a ordem tributária (reformando, então, o *decisum* do Juízo *ad quem*, que havia rejeitado a peça pórtica por ausência de justa causa), o embargante acostou aos autos – após a decisão do Tribunal de recebimento da denúncia – documentação hábil a demonstrar "a suspensão da exigibilidade[1217] do débito fiscal ostentado pela empresa administrada pelo acusado", em face da apresentação de bens em garantia.

[1212] "Habeas Corpus Crime contra a ordem tributária. Pleito visando o trancamento da ação penal por falta de justa causa. Impossibilidade. Denúncia que preenche os requisitos do artigo 41, do Código de Processo Penal. Decisão proferida pela D. Magistrada de 1º Grau, que determinou o prosseguimento do feito, fundamentada a contendo, inexistindo qualquer ilegalidade a ser reparada pelo presente remédio heroico. Questões atinentes ao mérito da ação penal, que não podem ser objeto de discussão nos estritos lindes do habeas corpus, na medida em que, ensejam o revolvimento do conjunto probatório, o que se afigura inviável Inexistência de constrangimento ilegal a recair sobre a paciente Denegação da ordem" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0073696-55.2012.8.26.0000. Impetrantes: Maria Claudia de Seixas; André Santos Rocha. Impetrado: Juiz de Direito da 2ª Vara Criminal da Comarca de Porto Ferreira, julgado em 04 de setembro de 2012. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6164347&cdForo=0 >).

[1213] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 4797589000. Impetrante: Marcelo Pinheiro Pina. Impetrado: Não informado, julgado em 16 de dezembro de 2004. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=3828316&cdForo=0 >.

[1214] BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Procedimento Investigatório Criminal nº 0165912-06.2010.8.26.0000. Denunciante: Ministério Público. Denunciados: João Batista de Andrade (Prefeito do Município de Pitangueiras); José Pedro e Andrade, julgado em 07 de fevereiro de 2013. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6521464&cdForo=0 >.

[1215] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0001499-58.2011.8.26.0511. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Lucas Yoshio Ishida, julgado em 25 de julho de 2013. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6877523&cdForo=0 >.

[1216] "Embargos de declaração Sonegação fiscal (art. 1º, inc. II, da Lei nº 8.137/90) Rejeição da denúncia por ausência de justa causa Acórdão que, no julgamento do apelo ministerial, reconheceu a insuficiência da fundamentação expendida pelo Juízo de Primeiro Grau, pois restrita ao elemento subjetivo do tipo penal, aferível apenas com a regular instrução probatória Inexistência de omissão no v. Acórdão Juntada aos autos de manifestação da Procuradoria Geral do Estado, emitida após a prolação do v. Acórdão embargado, admitindo os bens oferecidos para garantia do débito e determinando a suspensão das execuções fiscais envolvendo a empresa administrada pelo ora embargante Necessidade de atribuição de efeito infringente ao julgado para determinar a manutenção da rejeição da denúncia, por ausência de justa causa, contudo, por fundamento diverso, consubstanciado na recente suspensão da exigibilidade do crédito tributário ora demonstrada Embargos acolhidos para esse fim" (BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Embargos de Declaração nº 9000586-84.2011.8.26.0037. Embargante: Gilberto Mayer Filho. Embargado: Colenda 4ª Câmara de Direito Criminal, julgado em 04 de dezembro de 2012. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6389561&cdForo=0 >).

[1217] Em tese, a penhora não consiste em hipótese capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário, ante a taxatividade do art. 151 do CTN. A penhora enseja a garantia do débito exequendo, cujo escopo consiste na viabilização da expedição de Certidão Positiva com Efeitos de Negativa e a oposição de embargos à execução fiscal. Tal entendimento foi externado, em sede de recurso repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.156.668. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Telemar Norte Leste S/A, julgado em 24 de novembro de 2010. Disponível em: <

Diante da comprovação de que o mesmo débito apurado na persecução penal fora garantido na esfera cível, entendeu o Desembargador Relator Salles Abreu que "só nos resta atribuir efeitos infringentes ao presente julgado para reconhecer a ausência de justa causa para a ação penal". É que, na visão do Magistrado, se a ação cível, em que fora oferecido bens à penhora, for julgada procedente, estará afastada a própria materialidade do crime; uma vez julgada improcedente, os bens serão arrematados ou adjudicados, liquidando a dívida fiscal, o que acarretaria na extinção da punibilidade do agente. Portanto, se nenhum dos cenários processuais levará à responsabilização criminal, não há justa causa para ação penal[1218].

Motivação similar foi articulada na decisão do *Habeas Corpus* nº 0192251-94.2013.8.26.0000[1219], divulgada no boletim do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais (IBCCRIM)[1220]. No *leading case*, representantes legais da empresa Sadia S.A. estavam sendo investigados pela prática de crime de sonegação fiscal, quando, paralelamente, houve o oferecimento de bens em garantia em execução fiscal, a ponto de garantir o pagamento do crédito tributário (o mesmo que consubstanciava a persecução penal). Alegavam os impetrantes que, "independentemente do resultado alcançado na execução fiscal nº 089545750-7 (e respectivo [sic] embargos do devedor), haverá a extinção da dívida tributária e, consequentemente, do *jus puniendi* estatal".

Entendeu a Corte, então, sob a relatoria do Desembargador Marco Antônio Pinheiro Machado Cogan, que faltava justa causa ao prosseguimento das investigações, trancando-se o inquérito policial, tendo em vista que o pagamento do débito discal estava garantido no Juízo cível, com valor suficiente para saldá-lo, além de não existir indícios mínimos de que houve fraude na conduta dos investigados.

Na Apelação Criminal nº 0011027-78.2004.8.26.0506[1221], sustentava o apelante a ausência de justa causa para o exercício da ação penal, dada a oposição de embargos à execução

---

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=999573&num_registro=200901753941&data=20101210&formato=PDF >).

[1218] O fundamento exposto pelo Desembargador Salles Abreu para declarar a ausência de justa causa do delito fiscal foi diverso daquele utilizado pelo Juízo monocrático, pois este havia rejeitado a denúncia por ausência de comprovação do dolo do agente e não por conta do oferecimento de bens à penhora no Juízo cível – até porque, quando do *decisum* de primeiro grau, o acusado não havia noticiado a penhora de bens.

[1219] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. *Habeas Corpus* nº 0192251-94.2013.8.26.0000. Impetrantes: André Gustavo Sales Damiani; Matheus Vieira Pupo. Impetrada: Juíza de Direito do Departamento de Inquéritos Policiais e Polícia Judiciária, julgado em 06 de fevereiro de 2014. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?conversationId=&cdAcordao=7344088&cdForo=0&uuidCaptcha=sajcaptcha_04db53e987144ad5bd8c6bc04add9fe7&vlCaptcha=ejzc&novoVlCaptcha= >.

[1220] Jurisprudência. *Boletim IBCCRIM*, n. 258, p. 1752-1753, mai. 2014.

[1221] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Apelação Criminal nº 0011027-78.2004.8.26.0506. Apelante: Sergio Lopes Marinho. Apelado: Ministério Público, julgado em 16 de outubro de 2013. Disponível em < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=7102694&cdForo=0 >.

através dos quais se discutia a (in)existência de débito fiscal, sendo ofertado e aceito imóvel garantidor da suposta dívida, de forma que, "julgados procedentes a dívida não subsistirá e, se improcedentes, o imóvel quitará o pagamento, sendo que qualquer dos resultados não causará resultado lesivo ao Estado".

Ao analisar a apelação, o Desembargador Relator Paulo Antonio Rossi salientou que o imóvel aceito em garantia no Juízo cível fora avaliado em R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais), sendo que o total de tributos sonegados correspondia a R$ 294.046,57 (duzentos e noventa e quatro mil, quarenta e seis reais e cinquenta e sete centavos). Ou seja, o pagamento da dívida estaria amplamente garantido. Além do mais, os embargos à execução foram opostos antes do recebimento da denúncia, "de forma que, o pagamento já estava assegurado, não havendo que se falar em crime de sonegação fiscal". E assim completou:

> Dessa forma, com a respectiva garantia do Juízo materializada no imóvel do réu, é motivo suficiente para ensejar a sua absolvição. Independentemente do resultado dos embargos à execução, será resolvida, quer pelo pagamento em caso de rejeição dos embargos, quer pela decisão de inexistência do débito, de forma a afastar a lesividade ao bem jurídico tutelado e a consequente tipificação da conduta ilícita imputada ao acusado, lembrando que Não [sic] há crime sem ofensa a bem jurídico protegido por norma penal.

Dessarte, entendeu o Julgador que, no contexto do caso, não se encontrava configurado o crime de sonegação fiscal, pois em qualquer das soluções a que se chegasse o Juízo da execução fiscal ocorrerá a extinção da ação penal, razão pela qual o apelante foi absolvido, com base no art. 386, VI, do CPP.

Vale mencionar, também, a decisão externada no Recurso em Sentido Estrito nº 0000803-22.2011.8.26.0511[1222]. Cuidava-se de recurso interposto pelo Ministério Público em face de decisão a qual extinguiu a punibilidade de crime tributário material, praticado, supostamente, pelo recorrido, por conta do oferecimento de garantia da dívida tributária, consistente em um direito creditório estadual (precatório) vencido e não pago pelo Estado de São Paulo. O precatório havia sido aceito pelo Juízo da Vara da Fazenda Pública. Entretanto, a Fazenda Estadual recorreu de tal decisão, interpondo agravo de instrumento para que fosse assentada a faculdade fazendária em recusar o bem oferecido, de acordo com a ordem

[1222] BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. Recurso em Sentido Estrito nº 0000803-22.2011.8.26.0511. Recorrente: Ministério Público. Recorrido: Lucas Yoshio Ishida, julgado em 29 de agosto de 2013. Disponível em: < https://esaj.tjsp.jus.br/cjsg/getArquivo.do?cdAcordao=6987667&cdForo=0 >.

preferencial da LEF e com a Súmula nº 406 do Superior Tribunal de Justiça. A decisão foi favorável à pretensão da Fazenda.

Sem embargo, nada disso foi suficiente para a reforma da decisão do Juízo *ad quem*, pois, conforme aduzido pelo Desembargador Relator Cardoso Perpétuo, a indicação à penhora de precatório, cujo valor superaria o débito para o qual serviu de oferecimento à denúncia, equivaleria a "verdadeiro pagamento do débito tido com o fisco", com base no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03. Demais disso e, conforme invocado pelo Julgador, "apenas por amor ao debate", o oferecimento de precatório, caso não se entenda que enseja a extinção da punibilidade, "indiscutível que, ao menos, se vislumbraria a figura da suspensão da pretensão punitiva enquanto não ocorresse a sua homologação, expressa ou tácita". Outrossim, o Desembargador frisou a seguinte argumentação do Juízo monocrático, o qual, em face de sua peculiaridade frente aos demais precedentes, trazemos a lume:

> Ademais, quer também me parecer algo demais leonino, que o Estado pudesse se beneficiar da própria torpeza, entendendo como 'créditos ruins' ou 'não compensáveis', aqueles existentes, judicialmente reconhecidos, líquidos e certos, cujos respectivos montantes já se acham em seu poder, somente pelo fato, dele mesmo, ou seja, do próprio Estado, costumar demorar intensamente para a satisfação dos precatórios dos quais é devedor.

Diante disso, "comprovada a boa fé consistente na nomeação de bens à penhora", foi mantida a aplicação do disposto no art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/03, negando-se provimento ao recurso ministerial e mantendo, pois, a extinção da punibilidade pela suposta prática de crime tributário material.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho problematizou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de sua garantia nos crimes tributários materiais e seus efeitos na imputação penal, além da verificação do cenário jurisprudencial acerca do tema – principalmente se haveria sedimentação sobre eventuais consequências penais/processuais penais.

De fato, a moratória (art. 151, I, do CTN), tal como hipotetizado, não possui efeito algum na imputação penal tributária, pois não aproveita aos casos de dolo, fraude ou simulação, condutas essas necessárias para a configuração do crime fiscal (art. 154, parágrafo único, do CTN).

Já em relação às consequências na esfera penal referentes ao depósito do montante integral na área cível (art. 151, II, do CTN), conclui-se que a hipótese antes lançada se confirmou parcialmente. Vale dizer, se o imputado depositar integralmente o valor do crédito tributário, o qual substancia a persecução penal, para ajuizar, por exemplo, uma ação anulatória de débito fiscal, abrem-se duas conjecturas possíveis: a) procedência da demanda, acarretando a desconstituição do crédito tributário; b) improcedência do pedido, convertendo-se o valor depositado em renda à Fazenda.

Diante dessas possibilidades, na esfera penal teríamos os seguintes prognósticos: a hipótese *a* fará com que careça de justa causa a ação penal, por conta da inexistência de elemento normativo do tipo, pois não mais presente o crédito tributário e, como consequência, o lançamento definitivo; o caso *b* ensejará a extinção da punibilidade em razão do pagamento do crédito tributário, conforme prevê o art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/96.

Assim, independentemente do que ocorrer na ação cível, não acarretará a condenação do agente, seja pela ausência de justa causa para a ação penal em razão da desconstituição do crédito tributário, seja pela extinção da punibilidade proveniente do pagamento do crédito tributário. Tal cenário, se trouxermos ao nosso raciocínio o princípio da fragmentariedade do processo penal, a última *ratio* do Direito Penal, bem como a premissa carneluttiana de que responder a um processo penal, por si só, já equivale a uma pena; um sofrimento; uma angústia, fulmina a imputação penal, não se admitindo o início ou o prosseguimento de um processo penal nesse quadro. Afinal, não há lógica em dar seguimento a uma ação penal em face da qual não alcançará a condenação do imputado. A apresentação de tais premissas recepciona justamente um dos motivos pelo qual o Supremo Tribunal Federal resolveu editar a Súmula Vinculante nº 24: evitar a banalização do processo penal.

Essa era a hipótese levantada no início deste estudo. Todavia, no decorrer do desenvolvimento desta dissertação, chamou atenção a constatação de que tal cenário poderia ser modificado em caso de penhora no rosto dos autos de credores que gozam de privilégio, como créditos decorrentes da legislação do trabalho (art. 186, *caput*, do CTN) – conforme exposto no Recurso em Sentido Estrito nº 0008332-08.2009.404.7108, julgado no âmbito do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

De fato, o pagamento do crédito tributário não estaria totalmente assegurado ao ponto de se prever como certa a sua ocorrência, não sendo acertado presumir, em caso de improcedência da ação cível, a sua futura quitação pela conversão em renda à Fazenda. Igualmente, o depósito do montante integral não equivale ao pagamento do crédito, senão representa mera expectativa de conversão em renda.

Diante de tais argumentos, revemos o que antes havíamos hipotetizado para afirmar que o depósito do montante integral do crédito tributário, por si só, não fulmina a imputação penal tributária. Cada caso deve ser analisado individualmente. Se a empresa que contraiu a dívida fiscal, a qual acarretou a persecução penal sobre crime tributário material, estiver demonstrando indícios de insolvência, ou figurar como reclamada em ações trabalhistas, mostra-se precipitado o trancamento da ação penal por ausência de justa causa. Por outro lado, se meios de prova demonstrarem seguramente que o crédito tributário não será preterido em face de outros créditos, melhor sorte não acompanha a pretensão punitiva estatal, evidenciando-se a ausência de justa causa da ação penal, em face dos motivos expostos anteriormente.

De qualquer sorte, se o Juízo não se convencer da segurança do crédito tributário, o depósito de seu montante poderá representar questão prejudicial heterogênea, de modo a suspender a *persecutio criminis* até a resolução da matéria do Juízo cível, aplicando-se o art. 93 do CPP. As fundamentações trazidas aqui assentam-se, também, às garantias de pagamento do crédito tributário, consistentes no oferecimento de penhora (art. 9º, III, da LEF), de fiança bancária e de seguro garantia (art. 9º, II, da LEF), com algumas especificidades.

Quanto ao oferecimento de bens em penhora para garantir o pagamento do mesmo valor ao qual deu azo à imputação penal tributária, algumas considerações merecem ser expostas. Não presta, para fins de retirar a justa causa da ação penal, o ofertamento de bem cuja avaliação represente um valor aproximado ao do crédito tributário. É que, numa formulação realista a qual contemple a morosidade do sistema judiciário brasileiro, sabe-se que o bem ofertado, no decorrer da longa marcha processual, poderá ser desvalorizado, de modo que, na

arrematação, seu valor possa estar muito aquém do que originariamente avaliado. E essa desvalorização poderá ser insuficiente para gerar o pagamento do crédito tributário.

Assim, em tais hipóteses não há falar em ausência de justa causa para o exercício da ação penal. Poderá o Magistrado competente para o julgamento da matéria penal suspender, se assim entender, o processo penal até a resolução na matéria cível, aplicando-se o já referido art. 93 do CPP. Se a arrematação se mostrar incapaz de satisfazer o crédito tributário, retoma-se o transcurso do processo. Caso contrário, extingue-se a punibilidade do agente dado o pagamento do débito (art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/96).

Sem embargo, se o bem oferecido como garantia for avaliado consideravelmente superior ao valor do crédito tributário, além de ser comprovado que não há risco de crédito de outra natureza se sobrepor ao de conteúdo tributário, não vemos motivos para dar seguimento à imputação penal tributária, pois, como dito anteriormente, independentemente dos desfechos processuais da área cível, nada poderá levar o imputado à condenação.

Já no que toca ao oferecimento de fiança bancária como garantia do pagamento do crédito tributário, esta não deve ter prazo de validade, pois não demonstra, com segurança, que a instituição financeira ainda será responsável pela dívida fiscal até o final do processo cível (salvo se o prazo de validade for sobremaneira extenso). Caso contrário, se a fiança se constituir de prazo indeterminado, além de, reitere-se, mostrar-se que o crédito tributário não será relegado por crédito doutra natureza, igualmente não vislumbramos motivos para a prossecução da imputação penal tributária. É que, em face da mesma fundamentação exposta alhures, qualquer resolução do processo cível impossibilitará a condenação do agente.

As reclamações e os recursos interpostos em processo administrativo fiscal (art. 151, III, do CTN), na verdade, não suspendem a exigibilidade do crédito tributário, pois este já se encontra suspenso, justamente pela possibilidade de se interpor recursos na esfera administrativa. É dizer, não caberia apresentar defesa administrativa caso o crédito tributário já estivesse definitivamente constituído.

De qualquer maneira, é indiscutível que atualmente, enquanto pender de julgamento reclamações e recursos na via administrativa, não há falar sequer em tipicidade de crime tributário material. Aliás, como se demonstrou no tópico 2.3, foi justamente essa hipótese para a qual levou o Pretório Excelso a formular a Súmula Vinculante nº 24. Ou seja, sem o exaurimento da esfera administrativa, poder-se-ia chancelar o cenário em que o imputado fosse condenado criminalmente pela prática de delito fiscal, mas, administrativamente, fosse

constatada a inexistência de crédito tributário, que, fatalmente, levaria à reforma do *decisum* penal.

Cuida-se de entendimento o qual recepciona uma série de princípios constitucionais, como a presunção da inocência (art. 5º, LVII, da CF), o contraditório e a ampla defesa (art. 5ª, LV, da CF), o devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF) e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF).

Sem falar que acolhe a fragmentariedade do processo penal, pois, além de ser medida extrema – devendo ser acionada apenas quando demais ramos do Direito mostrarem-se insuficientes para a tutela do bem jurídico ameaçado/lesado –, já representa um apenamento ao imputado, por conta da angústia e da aflição peculiares a quem figura numa persecução penal – como expressamente dito no julgamento da Súmula Vinculante nº 24 (tópico 2.3.4).

Dessarte, na pendência de recurso administrativo inexiste justa causa para o exercício da ação penal em se tratando de crime tributário material. Entretanto, isso não significa que não possa haver casos em que seja autorizada a pretensão punitiva estatal mesmo quando não findo o processo administrativo. Recursos parciais, para os quais não atingem parte do crédito, autoriza-se a formação de autos apartados para a imediata cobrança do montante não contestado (art. 21, § 1º, do Decreto nº 70.325/72). Caso o crédito definitivamente constituído seja suficiente para a caracterização de tipo penal, não há razão para a espera do desfecho administrativo, autorizando-se o oferecimento da denúncia.

Ainda sobre esse ponto, conquanto a decisão sumulada pelo Supremo Tribunal Federal tenha prestigiado princípios constitucionais e prezado pelo Direito Penal mínimo – premissa de aplicabilidade rara atualmente –, faltou ao Tribunal maiores reflexões acerca das consequências que tal entendimento ocasionaria no regramento da prescrição do delito fiscal material. Como trabalhado no tópico 2.3.2.1, a prescrição inicia-se apenas quando da ocorrência do lançamento definitivo. Ocorre que entre a ocorrência do fato gerador e o lançamento definitivo, podem-se passar longos anos, pois aqui inclui-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, iniciado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN), além de todo o tempo despendido no processo administrativo fiscal (o qual, a depender da complexidade da matéria, pode durar até 10 anos), para, finalmente, iniciar-se a contagem da prescrição com o exaurimento da via administrativa. Somados os 12 (doze) anos da prescrição penal do crime material contra a ordem tributária (art. 109, III, do CP) e os anos decorridos entre a superação da decadência e o final do processo administrativo, criou-se a possibilidade de o réu ser condenado após mais de 20 (vinte) anos

desde a ocorrência do fato gerador. De mais a mais, não deixa de ter coerência tal regramento prescricional com o entendimento sumulado; afinal, somente se tipifica crime material contra a ordem tributária com o lançamento definitivo – sendo ilógico o início do marco prescricional antes da conduta não se mostrar sequer típica.

A concessão de antecipação de tutela em mandado de segurança ou em outras espécies de ação penal representa outra espécie suspensiva da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IV e V, do CTN). A hipótese lançada inicialmente neste estudo vai aqui mantida. Caso seja concedida a antecipação de tutela em ação cível (como, por exemplo, numa ação anulatória de débito fiscal), é saliente o enfraquecimento do *fumus commissi delicti* e, portanto, da própria materialidade do crime fiscal.

É que o crédito tributário – elemento normativo do tipo – encontra-se em questionamento, com argumentos de notável verossimilhança reconhecidos por decisão judicial (tanto é que deferida a tutela antecipada). Nessa condição, não é suficiente negar efeitos da antecipação de tutela na imputação penal sob a justificativa de que as esferas cível e penal são independentes. Essa motivação é cabível no caso do simples ajuizamento de ação cível; não numa antecipação de tutela cujo pedido subjacente lida com elementos prejudiciais à matéria penal (como, por exemplo, o lançamento do tributo).

Nessa condição, mostra-se temerário o prosseguimento da ação penal, pois a possibilidade de esta ser extinta é considerável por conta do que fora demonstrado no Juízo cível. Assim, eventual processo penal paralelamente em curso em relação à ação cível deve ser suspenso, pois o reconhecimento da existência da infração penal depende de questão da competência do Juízo cível, aplicando-se o art. 93 do CPP.

A indiferença do Juízo penal quanto à situação na qual há concessão de antecipação de tutela na área cível que afeta a matéria criminal – podendo, com a sua confirmação, desconstituir o crédito tributário –, chancela a possibilidade de o imputado ser condenado pela prática de crime tributário e, posteriormente, for constatada a inexistência de crédito tributário no campo cível – o que fará com que a decisão condenatória seja reformada. Cuida-se do cenário que se busca justamente evitar pela inteligência da Súmula Vinculante nº 24. Nesse quadro, permitir o prosseguimento da ação penal consiste em constrangimento ilegal, pois o réu pode sofrer, desnecessariamente, a agonia de responder a um processo penal.

O parcelamento do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) consiste na única modalidade suspensiva da exigibilidade do crédito tributário que ganhou a atenção do legislador quanto aos seus efeitos na imputação penal. Atualmente, está prevista a suspensão da pretensão

punitiva estatal caso o parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia (art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/96).

O termo *antes do recebimento da denúncia* deve ser entendido como a decisão prolatada após o oferecimento da resposta à acusação (art. 399 do CPP), pois proporciona ao acusado, no prazo do oferecimento da resposta, tempo suficiente para que seja entabulado o parcelamento junto ao Fisco, amoldando-se aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

A pesquisa demonstrou que foram diversos os tratamentos legislativos despendidos em relação ao parcelamento. A Lei nº 9.249/95, em seu art. 34, previa que a promoção do pagamento do tributo, desde que realizado antes do recebimento da denúncia, extinguia a punibilidade do crime tributário material. Entendeu, por exemplo, o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, com base em tal redação, a simples adesão ao parcelamento – independentemente da adimplência – geraria a extinção da punibilidade do delito fiscal. Tal entendimento, entretanto, não foi compartilhado pelo Supremo Tribunal Federal, o qual definiu que apenas a quitação enseja a imediata extinção da punibilidade.

Já quanto ao REFIS (Lei nº 9.964/00), a jurisprudência passou a entender que o parcelamento consistiria, diferentemente da lei anterior, mera causa suspensiva da pretensão punitiva estatal (art. 15), mantendo o limite temporal até o recebimento da denúncia. Entretanto, o REFIS II (Lei nº 10.684/03) excluiu o limite temporal, admitindo o parcelamento a qualquer momento da ação penal (art. 9º) – existindo precedentes, como no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, possibilitando a suspensão da própria execução penal caso o parcelamento tenha sido efetuado após o trânsito em julgado da ação penal. Assim manteve-se no PAEX (art. 68 da Lei nº 11.941/09). Por fim, a Lei nº 12.382/11, em seu art. 6º, retomou o limite temporal para antes do recebimento da denúncia – sendo a regra hoje vigente no que tange ao parcelamento do crédito tributário.

Como as referidas legislações lidam com a extinção de punibilidade, dispondo, pois, sobre conteúdo de ordem material do Direito Penal, a lei a ser aplicada deve ser a vigente à época dos fatos. Isso significa dizer que deve ser admitida a aplicação, ilustrativamente, da Lei nº 9.249/95 a fatos delituosos ocorridos na sua vigência, mesmo quando o parcelamento for efetuado em data posterior na qual esteja previsto regramento distinto e mais gravoso (como a do REFIS). Cuida-se de concepção lastreada na irretroatividade da lei penal mais gravosa, prevista no art. 5º, XL, da Constituição Federal.

Essa era a lógica que vinha sendo aplicada pelos tribunais. Todavia, a jurisprudência mudou drasticamente de entendimento, passando a compreender que as regras de extinção da punibilidade, decorrentes do parcelamento, são regidas e aplicadas de acordo com a data em que ocorreu a adesão ao programa de parcelamento – sendo irrelevante, então, a época da ocorrência dos fatos supostamente criminosos em face dos quais substanciam a persecução penal.

Com o máximo respeito a entendimento diverso, cuida-se de uma infeliz mudança do quadro jurisprudencial, pois se determinada legislação trata sobre a extinção da punibilidade, está regendo conteúdo material do Direito Penal, não se vislumbrado o porquê de não ser aplicada a lei vigente à época dos fatos; ainda mais quando for mais benéfica ao agente. Caso as legislações do parcelamento lidassem apenas com conteúdo de cunho processual penal, aplicar-se-ia, sem problemas, a lei atualmente vigente. Todavia, não é a hipótese aqui tratada. Aplicar a lei vigente à época da adesão ao parcelamento, quando existente legislação mais benéfica ao acusado à época dos supostos fatos delituosos, é um grave desrespeito à regra constitucional da irretroatividade da lei penal mais gravosa.

Em relação ao cenário jurisprudencial especificamente sobre o tema desta dissertação, o que se verificou foi um emaranhado de precedentes com decisões de efeitos surtidos, sendo certo que não há sedimentação acerca da matéria; tanto é que há casos em que o mesmo tribunal diverge entre seus Julgadores e Turmas/Câmaras. De se ver, a seguir, as modalidades dos arts. 151 do CTN e 9º da Lei nº 6.830/80 que mais apresentam dissonância nos tribunais.

O depósito do montante integral (art. 151, II, do CTN) poderá (i) ser indiferente à imputação penal (STF e TRF-4); (ii) causar a suspensão da persecução penal até a resolução da matéria no Juízo cível, na forma do art. 93 do CPP (TRF-4 e TJ/SP); (iii) configurar a ausência de justa causa para o exercício da ação penal, ensejando o seu trancamento (TRF-2 e TJ/SP).

A concessão de antecipação de tutela em mandado de segurança ou em outras espécies de ação judicial (art. 151, IV e V, do CTN) poderá (i) ser indiferente para a imputação penal (STJ e TRF-4); (ii) suspender a persecução penal forte ao art 93 do CPP (STJ e TRF-4); (iii) ocasionar o trancamento do inquérito policial/ação penal (STJ).

Os pontos de divergência quanto ao parcelamento do crédito tributário (art. 151, VI, do CTN) residem na (i) interpretação do art. 34 da Lei nº 9.249/95: (i.1) a simples adesão ao programa, independentemente do adimplemento, gera a extinção da punibilidade do agente, desde que efetuado antes do recebimento da denúncia (STJ e TRF-4); (i.2) a adesão ao programa

apenas suspende a pretensão punitiva estatal (STF). Ademais, discute-se se, (ii) em relação ao PAES e ao PAEX – legislações as quais não previram limite temporal para que o parcelamento surta efeitos na persecução penal –, (ii.1) a suspensão do processo atinge apenas a pretensão punitiva estatal, encontrando delimitação até o trânsito em julgado da ação penal (STF, STJ, TRF-4 e TRF-2); (ii.2) a suspensão atinge, também, a pretensão executiva, surtindo efeitos na execução penal (TRF-4).

A fiança bancária ou seguro garantia (art. 9º, II, da LEF) pode (i) ser indiferente para a imputação penal (STF, STJ, TRF-4, TJ/RS e TJ/SP); (ii) suspender o feito forte ao art. 93 do CPP (STJ e TJ/SP); (iii) trancar a ação penal/inquérito policial (STJ e TJ/SP). Já a penhora de bens (art. 9º, III e IV, da LEF) pode (i) ser indiferente à imputação penal (STF, TRF-4 e TJ/SP); (ii) acarretar a ausência de justa causa para o exercício da ação penal (TJ/SP); (iii) gerar a absolvição com base no art. 386, VI, do CPP (TJ/SP); (iv) extinguir a punibilidade do agente pelo pagamento do tributo devido (TJ/SP).

Assim, acreditamos que cumprimos os nossos objetivos traçados nesta dissertação, ao identificarmos que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário e de sua garantia podem, a depender da modalidade, afetar a imputação penal. Ademais, também conseguimos demonstrar que a jurisprudência não está sedimentada quanto ao tema. Vale dizer, constatamos que, à exceção das reclamações e dos recursos na esfera administrativa, praticamente nenhuma das hipóteses do art. 151 do CTN e do art. 9º da LEF foram tratadas de forma igualitária nos tribunais. A alternância varia desde a indiferença à imputação penal até à absolvição.

Inquestionável, pois, que a presente temática merece maior atenção não apenas dos Julgadores, mas sim da própria doutrina, a fim de que forneça materiais e reflexões intelectuais para que sirva de baseio ou de norte a todos os operadores do Direito. Chamou atenção a carência de escritos específicos da temática aqui trabalhada – o que se mostrou evidente dada a citação muito maior de precedentes judiciais em comparação às referências doutrinárias.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. *Crime Tributário:* um estudo da norma penal tributária. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2015;

ABRÃO, Carlos Henrique; ÁLVARES, Manoel; BOTTESINI, Maury Ângelo. *Lei de Execução Fiscal:* comentada e anotada. 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002;

AFONSO, Thadeu José Piragibe. *O Direito Penal Tributário e os Instrumentos de Política Criminal Fiscal.* Porto Alegre: Núria Fabris. 2012;

ÁLVARES, Manoel; CÂMERA, Miriam Costa Rebollo; DE SOUZA, Maria Helena Rau. *Execução Fiscal:* doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 1998;

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016;

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Direito Penal Tributário:* crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015;

ASSIS, Araken de. *Manual de Execução:* de acordo com o novo código de processo civil. 18. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016;

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2005;

ÁVILA, Humberto. Responsabilidade por Sucessão Empresarial. Responsabilidade da Empresa Sucessora por Penalidades Decorrentes de Faltas Cometidas pela Empresa Sucedida. Exame da Abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 187, abr. 2011;

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário.* 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica.* 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016;

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios:* da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2016;

ÁVILA, René Bergmann; PAULSEN, Leandro; SLIWKA, Ingrid Schoroder. *Direito Processual Tributário:* processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014;

BADARÓ, Gustavo; LOPES JÚNIOR, Aury. *Direito ao Processo Penal no Prazo Razoável.* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009;

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro.* 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013;

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. *Crimes Federais.* 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2014;

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval Tributário*. 2. ed. São Paulo: LEJUS, 2004;

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998;

BERNI, Maurício Batista; CASSIANO, Adão Sergio do Nascimento; DANILEVICZ, Igor. *Direito Tributário.* Porto Alegre: Síntese, 2000;

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Penal:* parte geral. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1v;

BITENCOURT, Cezar Roberto; MONTEIRO, Luciana de Oliveira. *Crimes Contra a Ordem Tributária.* São Paulo: Saraiva, 2013;

BORSIO, Marcelo Fernando; GOMES, Luiz Flávio. *Crimes Previdenciários.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014;

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

CAMPOS, Dejalma de. *Direito Processual Tributário:* Prática Administrativa e Judicial. 6. ed. São Paulo: Rideel, 2011;

CARNELUTTI, Francesco. *Lecciones Sobre el Proceso Penal.* Buenos Aires: Bosch Y Cía. Editores, 1950. 1v;

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário.* 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010;

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 21. ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2009;

CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vittorio. *Processo Tributário:* teoria e prática. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006;

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010;

COSTA, José de Faria. *Linhas de Direito Penal e de Filosofia:* alguns cruzamentos reflexivos. Coimbra: Coimbra Editora, 2005;

COSTA, José de Faria. *Noções Fundamentais de Direito Penal:* (fragmenta iuris poenalis). Coimbra: Coimbra Editora, 2007;

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. *Infrações Tributárias e Delitos Fiscais.* 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1998;

D'AVILA, Fabio Roberto. *Ofensividade em Direito Penal:* escritos sobre a teoria do crime como ofensa a bens jurídicos. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009;

DARIVA, Paulo. *O Delito de Apropriação Indébita Previdenciária:* crime de omissão material? Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009;

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito Administrativo*. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 196;

DIAS, Jorge de Figueiredo. *Direito Penal:* parte geral: tomo I: questões fundamentais: a doutrina geral do crime. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais; Portugal; Coimbra Editora, 2007;

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da Obrigação Tributária.* 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999;

FANUCCHI, Fábio. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1984. 1v;

FANUCCHI, Fábio. *Reforma Constitucional Tributária:* estudo da emenda constitucional nº. 18 anteprojeto do código tributário. São Paulo: Editora Atlas. S. A.;

FELDENS, Luciano. *Tutela Penal de Interesses Difusos e Crimes do Colarinho Branco:* por uma relegitimação da atuação do ministério público: uma investigação à luz dos valores constitucionais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002;

FENOLL, Jordi Nieva. *La Duda en el Proceso Penal.* Madrid: Marcial Pons, 2013;

FOSSATI, Gustavo. *Planejamento Tributário e Interpretação Econômica.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006;

FREUD, Sigmund. *Totem e Tabu:* algumas concordâncias entre a vida psíquica dos homens primitivos e a dos neuróticos. São Paulo: Penguin Classics Companhia de Letras, 2013;

GASPARINI, Diogenes. *Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

GIACOMOLLI, Nereu José. *Legalidade, Oportunidade e Consenso no Processo Penal na Perspectiva das Garantias Constitucionais:* Alemanha, Espanha, Itália, Portugal, Brasil. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2006;

GIACOMOLLI, Nereu José. *O Devido Processo Penal:* abordagem conforme a Constituição Federal e o Pacto de São José da Costa Rica. São Paulo: Atlas, 2014;

GIACOMOLLI, Nereu José. O Princípio da Legalidade como Limite do *ius puniendi* e Proteção dos Direitos Fundamentais. In: STRECK, Lenio Luiz (Org.). *Direito Penal em Tempos de Crise.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2007;

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. *Teoria da Proibição de* Bis in Idem *no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2014;

GOMES, Marcus Lívio. *Extinção do Crédito Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013;

GRANDO, Felipe Esteves. *A Tipicidade em Matéria Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013;

GUZELLA, Tathiana Laiz. *Crimes Tributários*: Aspectos e Crítica. Curitiba: Juruá, 2011;

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário.* 22. ed. São Paulo: Atlas, 2013;

HARADA, Kiyoshi; MUSUMECCI FILHO, Leonardo; POLIDO, Gustavo Moreno. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 2. ed. São Paulo: Atlas, 2015;

HASSEMER, Winfried. *Fundamentos del Derecho Penal*. Barcelona: BOSCH, Casa Editorial S.A., 1984;

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible*: teoria general del derecho tributario sustantivo. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2004;

JESCHECK, Hans-Heinrich. *Tratado de Derecho Penal:* parte general. 4. ed. Granada: Comares Editorial, 1993;

KERN, Alexandre. *O Controle Penal Administrativo nos Crimes Contra A Ordem Tributária.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002;

KHALED JR., Salah H; ROSA, Alexandre Morais da. *In dubio pro hell I:* profanando o sistema penal. 2. ed. Florianópolis: Empório do Direito, 2015;

KOCH, Deonísio. *Processo Administrativo Tributário e Lançamento*. São Paulo: Malheiros, 2012;

LANA, Cícero Marcos Lima. O tributo como elemento normativo do tipo dos crimes de sonegação fiscal e sua influência na determinação das condições necessárias para o exercício da ação penal. *IBCCRIM*, 2003. Disponível em < https://www.ibccrim.org.br/artigo/1188-Artigo-O-tributo-como-elemento-normativo-do-tipo-dos-crimes-de-sonegacao-fiscal-e-sua-influencia-na-determinacao-das-condicoes-necessarias-para-o-exercicio-da-acao-penal >;

LOPES JR., Aury. *Direito Processual Penal*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012;

LOVATTO, Alecio Adão. *Crimes Tributários:* aspectos criminais e processuais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008;

LOVATTO, Alecio Adão. *O Princípio da Igualdade e O Erro Penal Tributário.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008;

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* 4. ed. São Paulo: Atlas, 2015;

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 27. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2006;

MACHADO, Hugo de Brito. Erro de tipo no crime de supressão ou redução de tributo. *Boletim IBCCRIM*, n. 74, jan. 1999;

MADEIRA, Anderson Soares. *Lei de Execução Fiscal*: Lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980: anotada e comentada sob a égide jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. 2. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2013;

MAFFINI, Rafael. *Elementos de Direito Administrativo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016;

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro:* administrativo e judicial. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Da Sanção Tributária.* 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998;

MASINA, Gustavo. *Sanções Tributárias:* definições e limites. São Paulo: Malheiros, 2016;

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo.* São Paulo: Malheiros, 2016;

NIETO, Alejandro. *Derecho Administrativo Sancionador*. 2. ed. Madrid: Editorial Tecnos, S.A., 2000;

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 1995;

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino. *As Sanções no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2015;

PAULSEN, Leandro. *Crimes Federais.* São Paulo: Saraiva, 2017;

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017;

PEREIRA, Eliomar da Silva. Crime Previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal. *Boletim IBCCRIM*, n. 158, jan. 2006;

PORTO, Éderson Garin. *Manual de Execução Fiscal.* Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005;

PRADO, Luiz Regis. *Curso de Direito Penal Brasileiro:* parte geral: arts. 1º a 120. 8. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008;

PUIG, Santiago Mir. Constitución, Derecho Penal y Globalización. In: MARTÍN, Víctor Gómez (Org.). *Política Criminal y Reforma Penal:* Montevideo: B de F Ltda., 2007;

PUIG, Santiago Mir. *Introdución a Las Bases del Derecho Penal*. 2. ed. Montevideo: B de F Ltda., 2002;

RODRIGUES, Savio Guimarães. *Bem Jurídico-Penal Tributário:* A Legitimidade do Sistema Punitivo em Matéria Fiscal. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2013;

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário.* 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005;

ROXIN, Claus. *A Proteção de Bens Jurídicos como Função do Direito Penal.* 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013;

ROXIN, Claus. *Derecho Penal:* Parte General: Fundamentos. La Estructura de La Teoria del Delito. 2. ed. Madrid: Civitas Ediciones, S.L. 2006;

SALOMÃO, Heloisa Estellita. *A Tutela Penal e As Obrigações Tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001;

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *Direito penal econômico:* parte geral. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015;

SCHMIDT, Andrei Zenkner. *O Princípio da Legalidade Penal no Estado Democrático de Direito.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001;

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a Ordem Tributária:* aspectos constitucionais, tributários e penais. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010;

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017;

SILVA, Germano Marques da. *Direito Penal Tributário*. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009;

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

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo.* 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2009;

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. *Direito Tributário Sancionador.* São Paulo: Quartier Latin, 2007;

STOCO, Rui; STOCO, Tatiana de Oliveira. *Crimes Contra A Ordem Tributária.* São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016;

STRECK, Lenio Luiz. *Hermenêutica Jurídica e(m) Crise:* uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014;

STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição Constitucional e Decisão Jurídica.* 4. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014;

TAVARES, André Ramos. *Curso de Direito Constitucional*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009;

TAVARES, Juarez. *Teoria do Injusto Penal.* Belo Horizonte: Del Rey, 2000;

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal*: comentários e jurisprudência. 12. ed. São Paulo: Saraiva 2011;

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008;

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário.* 13. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006;

VELOSO, Roberto Carvalho. *Crimes* Tributários. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul
Pró-Reitoria de Graduação
Av. Ipiranga, 6681 - Prédio 1 - 3º. andar
Porto Alegre - RS - Brasil
Fone: (51) 3320-3500 - Fax: (51) 3339-1564
E-mail: prograd@pucrs.br
Site: www.pucrs.br