



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A VEDAÇÃO À EXTIÇÃO DA PUNIBILIDADE
PELA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Paulo Brant Pessoa

Rio de Janeiro
2018

PAULO BRANT PESSOA

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A VEDAÇÃO À EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE
PELA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Professores Orientadores:
Mônica C. F. Areal
Néli L. C. Fetzner
Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2018

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: A VEDAÇÃO À EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELA PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Paulo Brant Pessoa

Graduado em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Advogado.

Resumo - Faz-se uma análise do instituto da prescrição como extinção da punibilidade nos crimes materiais tributários, em que se faz uma breve exposição sobre a extinção da punibilidade, comenta-se a excludente pelo pagamento integral até chegar a problemática da vedação da excludente pela prescrição e a repetição de indébito pelo pagamento de crédito extinto. Para isso, além de analisar a legislação pertinente e os princípios legais e constitucionais, debruça-se sobre decisões judiciais e a doutrina com a finalidade de demonstrar a possibilidade de sua aplicação.

Palavras-chave - Direito Penal. Crime Tributário. Extinção da Punibilidade. Prescrição do Crédito Tributário

Sumário - Introdução. 1. O crime tributário e a extinção da punibilidade pelo pagamento integral. 2. A constituição do crédito fiscal e sua extinção pela prescrição e pela decadência. 3. Prescrição do crédito e o crime tributário. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica discute a vedação à extinção da punibilidade pela prescrição do crédito tributário nos crimes tributários. Procura-se demonstrar que essa vedação vai de encontro a extinção pelo pagamento integral e a repetição do indébito pelo pagamento de dívida tributária prescrita.

Para tanto, abordam-se as posições doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do tema de modo a conseguir discutir as possibilidades e os limites da extinção da punibilidade nos crimes tributários, buscando compreender os preceitos legais e as problemáticas quanto ao pagamento integral da dívida, a decadência e a prescrição como forma de extinção e a repetição do indébito no caso de pagamento de dívida prescrita.

A maioria dos autores tem por taxativa o rol do art. 156 do CTN, ou seja, em regra, apenas as modalidades expressamente nela elencadas podem dar ensejo a extinção do crédito tributário. Assim, temos, entre outros, o pagamento, a prescrição e a decadência como causas de extinção do crédito tributário. Hoje, o entendimento do STJ é que, quanto ao crime tributário, considera-se que o pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da

punibilidade do acusado. Contudo, em decisão veiculada no informativo 579 do STJ, ficou entendido que a extinção do crédito tributário pela prescrição não influencia na ação penal por crime contra a ordem tributária, pois as esferas penal e tributária seriam independentes.

Ocorre que o pagamento de tributo prescrito possibilita a repetição do indébito que, na prática, torna inócua a vedação à extinção da punibilidade, no crime tributário, pela prescrição do crédito tributário

Essa situação favorece as seguintes reflexões: Pagamento do débito tributário, a qualquer tempo, extingue punibilidade do crime tributário? O pagamento de crédito tributário prescrito dá direito a repetição de indébito? O reconhecimento de prescrição tributária em execução fiscal é capaz de justificar o trancamento de ação penal?

O tema é abordado pela doutrina e pela jurisprudência e merece atenção, pois, por mais que sejam independentes as esferas penal e tributária, o ordenamento jurídico é único e deve ser observado como um sistema sob pena de se criar situações teratológicas e ineficientes.

Para melhor compreensão do tema, busca-se apresentar o conceito e natureza jurídica do instituto da prescrição tributária e uma breve contextualização da extinção da punibilidade do crime tributário pelo pagamento.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando o crime tributário e a extinção da punibilidade pelo pagamento integral.

Segue-se, no segundo capítulo, mostrando a dinâmica da constituição do crédito tributário, sua relação com o crime tributário e a influência das formas de extinção do crédito sobre o crime tributário.

O terceiro capítulo trabalha a questão da extinção do crédito tributário pela prescrição, a sua vedação como forma de extinção da punibilidade em confronto com as outras formas de extinção de punibilidade.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar a sua tese.

1. O CRIME TRIBUTÁRIO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELO PAGAMENTO INTEGRAL

As sanções existentes em nosso ordenamento podem ser sanções penais, que são aquelas que reprimem condutas mais graves, atentatórias a valores mais caros à sociedade, também existem as sanções civis que, em regra, pretendem coibir aviltes de cunho menos severo, mas igualmente repreensíveis, geralmente tendo por escopo desfazer prejuízos.

Ainda, no rol das sanções, existem as sanções administrativas que tem nuances de tutela penal, destinando-se a valores menos relevantes do que os penalmente protegidos, cuja eleição de relevância é dada exclusivamente ao legislador, que dirá o que é penalmente relevante, e o que é apenas administrativamente relevante e quanto a severidade das sanções, as sanções administrativas são menos severas que as de cunho penal, limitando-se a penas pecuniárias e as restritivas de direito.

Nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt¹:

o Direito penal é a única instância de controle social formalizado que pode exercê-la através de meios coercitivos formais, isto é, através da imposição de pena ... suas normas se aplicam em último caso para a proteção dos bens jurídicos mais relevantes para a sociedade.

Na relação jurídica tributária arrecadatória, há o sujeito passivo que é devedor tributário, e o fisco, como credor tributário, calcada no poder-dever estatal de tributar em que a infração tributária surge diante de um descumprimento da obrigação tributária principal ou acessória (art. 113 do CTN²). Assim, havendo um descumprimento de uma obrigação tributária principal ou acessória, surge, conseqüentemente, uma penalidade aplicável ao agente que em regra, será apenas administrativa, isto é, resume-se a prestação pecuniária ou, em alguns casos, as penas restritivas de direito.

Contudo, em alguns casos, o descumprimento é tão reprovável que haverá incidência da sanção penal. Nesses casos, além da pena pecuniária, será possível a restrição da liberdade do agente, ou seja, há infrações tributárias que, além de ensejarem sanções administrativas, também ensejaram uma sanção penal na medida em que configuram crimes contra a ordem tributária.

¹BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*: parte geral 1. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 203.

²BRASIL. *Lei n° 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < [http:// www.planalto.gov.br/ ccivil_03 /LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em: 12 out. 2018.

O desenvolvimento dessa parte destacada do Direito Penal guarda uma relação muito próxima com a evolução que teve início na década de 30 do século passado, pelas mãos de Edwin Sutherland, quando cunhou a expressão “criminoso do colarinho branco”. Essa expressão é utilizada para designar um tipo de criminoso bem situado socialmente, cujas condutas normalmente se desenvolvem no âmbito profissional e envoltas em uma aparente licitude.

Os crimes tributários, assim como todos aqueles outros relacionados ao Direito Penal Econômico dependem, na abordagem da conduta típica, do exame de certas condições estabelecidas na legislação extrapenal, como exemplo, o sujeito passivo da obrigação tributária será o sujeito ativo do crime tributário ou o prazo de recolhimento do tributo será o momento consumativo do crime de sonegação.

Assim, uma vez ocorrido o fato gerador tributário, abre-se ao contribuinte três opções, quais sejam, pagar o tributo, ficar inerte ou ficando inerte, contudo, praticar fraude para se furtrar a pagar o tributo. Somente na terceira opção é que surge o crime tributário em sua concepção clássica, isto é, o inadimplemento associada a fraude para se esquivar da obrigação tributária.

Dessa forma, o mero inadimplemento não constitui crime tributário, sendo mero ilícito tributário, ou seja, é necessário, em regra, que haja o dolo de fraude para configurar o crime, regra que é excepcionada, por exemplo, no crime descrito no art. 168-A do CP³, uma vez que basta a mera conduta de não repasse para configurar o crime.

Os delitos tributários se apresentam sob a forma de norma penal em branco, na medida em que tributo é elemento normativo cuja compreensão depende da legislação tributária. Assim, da legislação tributária se colhe o contribuinte ou responsável tributário que será o sujeito ativo do crime, já o sujeito passivo, por outro lado, é o destinatário da exação além daquele que tenha a competência tributária e o objeto material do crime é o tributo que deixa de ser recolhido.

Quanto ao momento consumativo, sob o ponto de vista técnico, ele ocorre no momento em que o tributo deixa de ser recolhido, contudo, a jurisprudência, adota, à luz da

³BRASIL. *Decreto-Lei n° 2.848*, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/Ccivil_03/ Decreto-Lei/Del2848compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm)>. Acesso em: 14 out. 2018.

súmula vinculante 24⁴, que a consumação dos crimes materiais seria o lançamento definitivo do crédito tributário.

Em relação a tipicidade no crime tributário, esta é aferida sempre tendo em conta a legislação tributária. Contudo, a concessão de uma isenção para determinado período não tem o condão de provocar *abolitio criminis* para fatos anteriores dado o caráter temporal existente em torno de tais delitos.

A maioria dos doutrinadores entendem que a isenção não impede o nascimento da obrigação tributária, mas, tão-somente, impede o aparecimento do crédito tributário, que corresponderia a obrigação surgida. Na isenção, a obrigação tributária surge, mas a lei dispensa o pagamento do tributo. Dessa forma, a isenção é algo excepcional que se localiza no campo da incidência tributária em que houve o fato gerador do tributo, porém a lei determina que o contribuinte deixe de arcar com a respectiva obrigação tributária.

Primeira lei a definir o do delito de sonegação fiscal, Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965⁵, também disciplinou sobre a extinção de punibilidade em crimes tributários em razão da reparação do dano. No artigo 2º desta Lei, definia-se que, quando o agente recolhesse o tributo devido antes do início da ação fiscal na fase administrativa, este seria beneficiado com a extinção da punibilidade, ao dizer que “extingue-se a punibilidade dos crimes previstos nesta Lei quando o agente promover o recolhimento do tributo devido, antes de ter início, na esfera administrativa, a ação fiscal própria”.

Posteriormente, o artigo 18 do Decreto-Lei nº 157, de 1967⁶, permitiu o alargar do prazo para pagamento, devido do tributo até depois à decisão da autoridade administrativa de primeira instância, para ter o agente direito à extinção da punição e, com o advento da Lei nº 8.137, de 1990⁷, o prazo para ocorrer à extinção da punibilidade pelo pagamento foi alargado até o recebimento da denúncia, permitindo o pagamento do tributo e seus acessórios.

⁴SV 24: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo."BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24>>. NÚMERO. %20E %20S. FLSV. &base=baseSumulas Vinculantes>. Acesso em: 14 out. 2018.

⁵BRASIL. *Lei nº 4.729*, de 14 de julho de 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

⁶BRASIL. *Decreto-Lei nº 157*, de 10 de fevereiro de 1967. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/Del0157.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

⁷BRASIL. *Lei nº 8.137*, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

Contudo, a Lei nº 8.383 de 1991⁸ revogou ambos dispositivos e iniciou uma lacuna normativa que perdurou até 1995, quando por meio da Lei nº 9.249, de 1995⁹, que em seu artigo 34 praticamente reiterou o revogado artigo 14 da Lei nº 4.729, quando foi reintroduzida a extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, desde que realizado até o recebimento da denúncia.

Em 2003, o legislador, editou a Lei nº 10.684¹⁰, lei esta, diferente das inúmeras legislações anteriores, não estabeleceu nenhum marco temporal para se efetuar o pagamento como forma de extinção da punibilidade, ou seja, realizado o pagamento antes ou depois da fase administrativa, da denúncia ou mesmo da sentença, o efeito da extinção da punibilidade resta configurado.

Em que pese, a Lei nº 10.684/2003 ter como principal finalidade o regime de parcelamento de débitos tributários, a regra contida no seu artigo 9º é considerada norma penal de incidência ampla, devendo ser aplicada a qualquer situação que vise adimplir tributos. Assim, hoje, entende-se que com a edição da Lei nº 10.684/03, não fixou-se um limite de tempo dentro do qual o pagamento da obrigação tributária e seus acessórios significaria a extinção da punibilidade do agente pela prática de sonegação fiscal, o que pacificou na jurisprudência dos tribunais superiores o entendimento de que o adimplemento poderia se dar tanto antes como depois do recebimento da denúncia.

Para o Ministro Jorge Mussi¹¹, o Poder Judiciário não pode “dizer o que a lei não diz”, ou seja, inserir um marco temporal onde não existe essa previsão. Para ele, a intenção do legislador ordinário foi ampliar as possibilidades de arrecadação, “deixando transparecer que, uma vez em dia com o fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada”.

⁸BRASIL. *Lei nº 8.383*, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

⁹BRASIL. *Lei nº 9.249*, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹⁰BRASIL. *Lei nº 10.684*, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 362478 SP 2016/0182386-0*, Relator: Ministro Jorge Mussi. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corpus-hc-362478-sp-2016-0182386-0/relatorio-e-voto-501159985?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 12 out. 2018.

2. A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO FISCAL E SUA EXTINÇÃO PELA PRESCRIÇÃO E PELA DECADÊNCIA

A obrigação Tributária é a relação jurídica entre o sujeito ativo (fisco) e o sujeito passivo (normalmente o contribuinte ou o responsável tributário). A partir do momento que é praticado o fato com subsunção à hipótese de incidência, nasce o fato gerador e concomitantemente a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar o tributo.

O lançamento identifica o sujeito passivo, fixa o quantum devido, impede a materialização da decadência que é o prazo de que dispõe a fazenda para promover o lançamento, art.156, V CTN¹².

Com a constituição definitiva do crédito, a fazenda já pode inscrever o crédito em dívida ativa e constituir o título executivo extrajudicial, a CDA (certidão de dívida ativa), com a qual poderá instruir a ação de cobrança (ação de execução fiscal). Com a CDA o crédito se transmuta de exigível para exequível.

Nas palavras de Eduardo Sabbag¹³:

o crédito tributário representa o memento de exigibilidade da relação jurídico-tributária. Seu nascimento ocorre com o lançamento tributário (art. 142 do CTN), o que nos permite defini-lo como uma obrigação tributária "lançada" ou, com maior rigor terminológico, obrigação tributária em estado ativo.

Assim, como já dito, é após o lançamento que se abre ao contribuinte a opção de praticar fraude para se furtrar a pagar o tributo, surge-se assim o crime tributário material, ou seja, o inadimplemento associado a fraude para se esquivar da obrigação tributária.

Dessa forma, para os crimes tributários materiais, o mero inadimplemento não constitui crime tributário, sendo mero ilícito tributário, ou seja, é necessário, em regra, que haja o dolo de fraude para configurar o crime tributário material.

Os crimes tributários podem ser material (ou de resultado), pois sua consumação se dá quando, através das condutas descritas nos tipos, o agente efetivamente suprime ou reduz tributo ou contribuição ou qualquer acessório, ou seja, é fundamental a ocorrência do resultado previsto no tipo, no caso, a redução ou supressão do tributo para a consumação do crime.

¹²BRASIL, op. cit., nota 2

¹³SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 819

Há também o crime formal, ou seja, o tipo prevê a conduta e o resultado naturalístico, mas a consumação se configura quando o agente pratica a referida conduta descrita no tipo, sem, contudo, a necessidade da ocorrência do resultado.

Assim, como antes da constituição definitiva do crédito tributário ainda não existe crime tributário material, somente com o lançamento definitivo é que se inicia a contagem do prazo de prescrição penal. Dessa forma, a fluência do prazo prescricional dos crimes materiais contra a ordem tributária, somente tem início após a constituição do crédito tributário, o que se dá com o encerramento do procedimento administrativo fiscal e o lançamento definitivo.

A decadência, prescrita no art. 156, v do CTN¹⁴, dispõem sobre a perda do direito da Fazenda constituir o crédito tributário por meio do lançamento, uma vez que o decurso do prazo decadencial leva à perda de direito material, ou seja, a decadência é o instituto de direito material que demarca o fim do prazo para se constituir o crédito tributário, é o lapso entre o fato gerador e o lançamento, de tal modo que o não lançamento dentro do prazo decadencial extingue o crédito.

Em complemento, impõe o caput do artigo 173 do CTN¹⁵ que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário será de 5 anos - “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos”, cujo termo inicial de contagem do prazo decadência, há que se levar em conta o tipo de lançamento, uma vez que, a depender do tipo em análise, haverá alteração da regra do início da contagem do prazo.

Nos casos de lançamento de ofício e por declaração (hipóteses em que depende da Fazenda agir), tem-se por regra que o prazo será iniciado no primeiro dia do exercício seguinte àquele de que o lançamento poderia ser efetuado. Logo, independentemente da data da ocorrência do fato gerador, a contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia útil do ano seguinte.

Já nos tributos cujo lançamento é feito por homologação, modalidade em que depende de o contribuinte agir, temos que, nos termos do § 4º do artigo 150 do CTN¹⁶, o prazo decadencial será de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador.

Contudo, cabe lembrar que, nos tributos que a lei atribui ao sujeito passivo o dever de proceder ao lançamento, caso o contribuinte não cumpra tal dever, caberá ao Fisco proceder ao lançamento de ofício, no prazo de 5 anos.

¹⁴BRASIL, op. cit., nota 2

¹⁵Ibid.

¹⁶Ibid.

Quanto ao bem tutelado pelo direito penal tributário, a principal é a arrecadação, haja vista sua perspectiva social e não mais meramente patrimonialista, pois a arrecadação é a fonte secundária de maior destaque para manutenção do Estado. Tanto assim que os delitos tributários, quase sempre, indicam, de forma direta ou transversa, as condutas “suprimir ou reduzir” o pagamento de tributo.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, firmou entendimento que, para que reste caracterizada a existência dos crimes tributários materiais, é necessário o exaurimento da via administrativa para formação do crédito tributário, entendimento que hoje é sumulado de forma vinculante no enunciado 24 - “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Com isso, entende-se que a decadência é causa impeditiva da propositura e manutenção da ação penal para os crimes tributários materiais, pois há a impossibilidade de se exigir o cumprimento do suposto crédito tributário, que inclusive sequer chegou a ser constituído.

Nesse sentido aresto prolatado no REsp nº 789506 / CE¹⁷, que trata do tema:

os crimes definidos no art. 1.º, da Lei n.º 8.137/1990, a teor do entendimento consagrado pelo Supremo Tribunal Federal, são materiais ou de resultado, somente se consumando com o lançamento definitivo do crédito fiscal. 2. Nesse contexto, decaindo a administração fiscal do direito de lançar o crédito tributário, em razão da decadência do direito de exigir o pagamento do tributo, tem-se que, na hipótese, inexistente justa causa para o oferecimento da ação penal, em razão da impossibilidade de se demonstrar a consumação do crime de sonegação tributária.

Já quanto à prescrição, essa é a perda da possibilidade de se buscar, judicialmente, a satisfação do crédito inadimplido em que o art. 174 do CTN¹⁸ prevê o prazo prescricional de 5 anos, contados da data da sua constituição definitiva que será trinta dias após o lançamento, nos casos em que o contribuinte deixe de apresentar impugnação administrativa ou da data em que o contribuinte for notificado da decisão definitiva do processo administrativo nos casos em que o contribuinte apresente impugnação administrativa.

De forma peculiar, a prescrição prevista no art. 174, do CTN¹⁹, gera o efeito extintivo do crédito tributário, conforme se verifica no art. 156, V, do mesmo diploma legal²⁰, que por

¹⁷BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 789506 CE 2005/0163809-8*, Relator: Ministra Laurita Vaz. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7160479/recurso-especial-resp-789506-ce-2005-0163809-8/inteiro-teor-12882681>>. Acesso em: 14 out. 2018.

¹⁸BRASIL, op. cit., nota 2

¹⁹Ibid.

²⁰Ibid.

sua vez obsta a Administração Fazendária de exigir o pagamento do tributo, crédito tributário, igualando seu efeito ao da decadência.

Contudo, a decadência é a perda do direito que tem a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário, perda do direito material, enquanto a prescrição é a perda do prazo para cobrar, execução fiscal, o crédito e a decadência significa que o lançamento não foi realizado enquanto a prescrição pressupõe que o lançamento tenha sido realizado.

Nas palavras de Eduardo Sabbag²¹:

a decadência e a prescrição são causas que extinguem o crédito tributário, conforme a literalidade do CTN. Com efeito, extinto estará o crédito tributário se o Fisco deixar de realizar o lançamento dentro do prazo que lhe é ofertado pela lei (decadência), ou deixar de propor a execução fiscal em prazo que também lhe é oponível (prescrição).

3. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO E O CRIME TRIBUTÁRIO

Em decisão veiculada no Informativo nº 579²², o STJ posicionou-se quanto a extinção do crédito tributário pela prescrição não influenciar na ação penal por crime contra a ordem tributária, ou seja, o reconhecimento de prescrição tributária em execução fiscal não seria capaz de justificar o trancamento de ação penal referente aos crimes materiais contra a ordem tributária, ou seja, para o STJ, basta a constituição regular e definitiva do crédito tributário para tipificar as condutas tipo, não influenciando, para fins penais, o fato de ter sido reconhecida a prescrição tributária.

Nesse sentido o voto do Ministro Nefi Cordeiro²³:

na hipótese dos autos, caso extinto o crédito tributário pela prescrição, o paciente encontra-se desonerado do débito fiscal; contudo, não pode obter os benefícios da extinção ou suspensão da punibilidade, pois os requisitos legalmente estabelecidos para a obtenção da benesse não foram sequer cumpridos; destacando-se, nessa senda, os atinentes à prescrição penal.

Segundo o STF, o crime tributário material somente se consuma quando houver a constituição definitiva do crédito tributário, nos termos da SV 24-STF²⁴: “Não se tipifica

²¹SABBAG, op. cit., p. 948

²²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Informativo 579*. Disponível em: < [https:// ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/ externo/ informativo/](https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/)>. Acesso em: 14 out. 2018.

²³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 67.771/MG*, Relator: Ministro Nefi Cordeiro. Disponível em: <[http:// www.stj.jus.br/ SCON/ jurisprudencia/ doc.jsp? livre=%28 %22 NEFI+ CORDEIRO% 22% 29. MIN.& data= %40 DTDE+%3 E%3 D+ 20160310 +E + % 40 DTDE + % 3C% 3D +20160310 &b= ACOR&p =true&t= JURIDICO &l=10&i=27](http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28%22NEFI+CORDEIRO%22%29.MIN.&data=%40DTDE+%3E%3D+20160310+e+%40DTDE+%3C%3D+20160310&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=27)>. Acesso em: 12 out. 2018.

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante nº 24*. Disponível em: < [http:// www.stf.jus.br/ portal/](http://www.stf.jus.br/portal/)

crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90²⁵, antes do lançamento definitivo do tributo.”

Dessa forma, segundo o STJ, as esferas penal e tributária são independentes e o fato de ter escoado o prazo para a cobrança do crédito tributário em razão da prescrição, não significaria que o crime tributário não tenha se consumado, ao contrário, a prescrição no direito tributário só ocorre após a constituição do crédito tributário.

Uma vez regular e definitivamente constituído o crédito tributário, sua eventual extinção na esfera tributária, pela prescrição (art. 156 do CTN²⁶), não afetaria o *jus puniendi* estatal, que restaria ileso diante da prescrição para a ação de cobrança do referido crédito (art. 174 do CTN²⁷).

Dessa forma, as instâncias administrativo tributária, cível e penal seriam independentes, o que significaria que a extinção do crédito tributário pela prescrição não implica, a extinção da punibilidade do agente.

Contudo, cabe demonstrar que é uma forma de extinção da punibilidade dos crimes de natureza fiscal, a prescrição tributária prevista no art. 174, do Código Tributário Nacional, cujos efeitos residem no art. 156, V, do mesmo diploma legal, pois diferentemente do que ocorre com a prescrição no Direito Civil, que fulmina apenas o direito de ação, mas permanecendo o direito material, no Direito Tributário o referido instituto, prescrição, tem um alcance duplo, ou seja, atinge tanto o direito de ação, quanto também é causa de extinção do crédito tributário.

Dessa forma, o fato da Administração Fazendária quedar-se inerte na perseguição do crédito tributário pela via da ação executiva, deixando que se opere o instituto da prescrição, por si só, é causa a justificar a extinção da punibilidade dos crimes tributários materiais, pois a impossibilidade de se exercer a cobrança judicial forçada, extingue a relação jurídica existente, ou seja, no direito tributário a prescrição extingue o próprio crédito, conforme regra do art. 156, V, do CTN²⁸ (relação material tributária) e, com isso, resta extinta a própria obrigação tributária (art.113, § 1.º, do CTN).

jurisprudencia/ listar Jurisprudencia.asp? s1=24. NUME. % 20E % 20S. FLSV.& base = base Sumulas Vinculantes >. Acesso em: 14 out. 2018.

²⁵BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm >. Acesso em: 10 out. 2018.

²⁶BRASIL, op. cit., nota 2

²⁷Ibid.

²⁸Ibid

A prescrição procura realizar o princípio da segurança jurídica, pois não é razoável a permanência das relações jurídicas por tempo indeterminado. Para isso, a lei prevê a extinção das relações jurídicas pelo decurso do tempo e nessa esteira a prescrição extingue a relação jurídica tributária após a formalização do lançamento.

Nas palavras de Eduardo Sabbag²⁹:

havendo a prescrição, nula será a ação executiva (art. 618, I, CPC [atual art. 803, I, NCPC]) e extinto estará o crédito tributário (art. 156, V, CTN). Sabe-se que tal inciso associa a extinção do crédito tributário, concomitantemente, à prescrição e à decadência. A prescrição, de modo indubitável, extingue o crédito tributário, surgido com o lançamento.

Dessa forma, a prescrição é o fato jurídico que determina a perda do direito subjetivo de ação de execução pelo Fisco do valor do tributo e assim, ocorrendo a prescrição, o direito de buscar a intervenção do Poder Judiciário desaparece, pois ausente a capacidade defensiva, uma vez que foi perdido pelo esgotamento do lapso temporal e, ocorrendo a prescrição, nula será a ação executiva e o crédito tributário será extinto.

É preciso pontuar que, como mostrado anteriormente, é entendimento já consolidado na jurisprudência, que o adimplemento do débito tributário, a qualquer tempo, até mesmo após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, é causa de extinção da punibilidade do acusado, pois com a edição da Lei nº 10.684/03³⁰, não foi fixado um limite temporal dentro do qual o pagamento da obrigação tributária e seus acessórios significaria a extinção da punibilidade do agente pela prática de sonegação fiscal e embora tenha se instaurado dúvida acerca do alcance dessa norma, pacificou-se na jurisprudência dos tribunais superiores o entendimento de que o adimplemento poderia se dar tanto antes como depois do recebimento da denúncia.

Ora, veja-se, o pagamento de crédito tributário extinto, como no caso de pagamento de crédito prescrito, é causa de enriquecimento sem causa, pois não existe previsão legal para que a Administração Fazendária receba crédito inexistente uma vez que na sistemática civil inaugurada em 2003, o enriquecimento sem causa foi incluído, de forma expressa e inovadora, entre os atos unilaterais e como fonte de obrigação, por meio dos arts. 884 e 885 do Código Civil³¹.

²⁹SABBAG, op. cit., p. 864.

³⁰BRASIL. *Lei nº 10.684*, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

³¹BRASIL. *Lei nº 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

Com isso, uma vez extinto, à luz do artigo 156, inciso V, do Código Tributário Nacional, o crédito tributário deixou de existir e seu posterior pagamento é indevido e, caso feito, traz ao contribuinte o direito à restituição, nos termos do artigo 165, inciso I, do CTN³².

Conforme assevera Eduardo Sabbag³³:

a prescrição, de igual modo, gera o direito à restituição, embora haja vozes no sentido de que, na prescrição, extinto estaria apenas o direito de ação, sobrevivendo o direito material de que era titular o sujeito pretensor. Parece-nos que a melhor solução está na garantia da restituição tanto para aquele que paga crédito decaído quanto para aquele que procede ao pagamento de crédito prescrito.

Dessa forma, a manutenção da ação penal com intuito de reaver crédito já extinto pelo instituto da prescrição tributária, é conduta inócua, pois, basta que o acusado adimpla o débito tributário, a qualquer tempo, até após o advento do trânsito em julgado da sentença penal condenatória em que terá extinta sua punibilidade e ato contínuo, peça repetição de indébito, uma vez que pagou crédito tributário extinto.

Assim, quedando-se inerte a Administração Fazendária a ponto de fazer com que se opere a prescrição tributária e a extinção do suposto crédito tributário, existindo ação penal em curso para apuração da prática de crime material tributário, deve-se extinguir o feito com fulcro nas disposições do art. 61³⁴, do Código de Processo Penal, pois não mais existiu crédito a ser tutelado pelo direito penal tributário, além do fato de ser também a prescrição, uma das causas de extinção do crédito tributário, elencadas nos incisos do art. 156, do Código Tributário Nacional³⁵, o que leva a vedação da cobrança do contribuinte o que não mais existe.

CONCLUSÃO

Conforme se observou ao longo do trabalho, a figura da prescrição tributária, em que pese atual entendimento do STJ, tem sim influência sobre a pretensão punitiva do Estado sobre o sujeito ativo dos crimes tributários materiais, pois a intenção do legislador ordinário quando possibilitou a extinção da punibilidade de tais crimes pelo pagamento integral da dívida, teve por intuito ampliar as possibilidades de arrecadação, ou seja, uma vez em dia com

³²BRASIL, op. cit., nota 2

³³SABBAG, op. cit., p. 846.

³⁴Art. 61 CPP: "Em qualquer fase do processo, o juiz, se reconhecer extinta a punibilidade, deverá declará-lo de ofício." BRASIL. *Lei n° 3.689*, de 03 de outubro de 1941. Disponível em: <[http:// www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Decreto-Lei/ De13689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/De13689.htm)>. Acesso em: 14 out. 2018.

³⁵BRASIL, op. cit., nota 2

o fisco, o Estado não teria mais interesse em atribuir-lhe uma reprimenda corporal em razão da sonegação verificada”.

Dessa forma, tendo-se em conta o fundamento na segurança jurídica e no fato de que toda obrigação deve ser transitória, a prescrição tributária é forma de extinção das obrigações tributárias e que o pagamento feito após o seu prazo gera direito à restituição que leva a uma conclusão lógica de sua natureza jurídica de excludente de punibilidade nos crimes tributários materiais, pois quedando-se inerte a Administração Fazendária a ponto de fazer com que se opere a prescrição tributária e a extinção do crédito tributário, não mais existirá crédito a ser tutelado pelo direito penal tributário, e, caso a persecução penal persista, pode levar a uma situação teratológica, haja vista que basta o agente pagar a dívida para extinguir a punibilidade e, após isso, pedir a repetição do que pagou, uma vez que pagou dívida extinta pela prescrição que é causa de enriquecimento sem causa, pois não existe previsão legal para que a Administração Fazendária receba crédito inexistente.

Dessa forma, esse trabalho seguiu uma linha de raciocínio lógico, substanciando-se em decisões judiciais e posicionamentos doutrinários que vêm enfatizar sua conclusão, não se deixou de observar os parâmetros legais e constitucionais capazes de abalzar esse entendimento. Com isso, conclui-se que, além de possível, é necessário, a título de economia processual, a exclusão da punibilidade nos crimes tributários materiais pela prescrição do crédito tributário.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 789506 CE 2005/0163809-8*, Relator: Ministra Laurita Vaz. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7160479/recurso-especial-resp-789506-ce-2005-0163809-8/inteiro-teor-12882681>>. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *HC nº 362478 SP 2016/0182386-0*, Relator: Ministro Jorge Mussi. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/501159952/habeas-corpus-hc-362478-sp-2016-0182386-0/relatorio-e-voto-501159985?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *RHC nº 67.771/MG*, Relator: Ministro Nefi Cordeiro. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=%28%22NEFI+CORDEIRO%22%29.MIN.&data=%40DTDE+%3E%3D+20160310+E+>>

%40DTDE+%3C%3D+20160310&b=ACOR&p=true&t=JURIDICO&l=10&i=27>. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Informativo n° 579*. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/>>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n° 24*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=24.NUME.%20E%20S.FLSV.&base=baseSumulasVinculantes>>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Lei n° 10.684*, de 30 de maio de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Decreto-Lei n° 2.848*, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848compilado.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Lei n° 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 12 out. 2018.

_____. *Lei n° 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Lei n° 3.689*, de 03 de outubro de 1941. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del3689.htm>. Acesso em: 14 out. 2018.

_____. *Lei n° 8.137*, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>. Acesso em: 10 out. 2018.

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral* 1. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOZZA, Fábio da Silva. *As dimensões da expansão do Direito Penal*. Disponível em: <<https://canalcienciascriminais.com.br/as-dimensoes-da-expansao-do-direito-penal/>> Acesso em: 06 set. 2018.

GALVÃO, Maria Manuela. *Os crimes tributários e o Direito Penal simbólico*. Disponível em: <[https:// www.conjur.com.br/ 2018- mai- 09/ manuela- galvao- crimes- tributarios- direito-penal-simbolico](https://www.conjur.com.br/2018-mai-09/manuela-galvao-crimes-tributarios-direito-penal-simbolico)> Acesso em: 06 set. 2018.

GUEIROS SOUZA, Artur de Brito. *Inovações no direito penal econômico*. Disponível em: <[https:// escola.mpu.mp.br/ publicacoes/ obras-avulsas/ e-books/ inovacoes- no- direito-penal- economico- contribuicoes- criminologicas- politico- criminais- e- dogmaticas/ @ @ download/ arquivo/ Inova% C3% A7% C3% B5es% 20no% 20Direito% 20Penal% 20Econ% C3% B4mico.pdf](https://escola.mpu.mp.br/publicacoes/obras-avulsas/e-books/inovacoes-no-direito-penal-economico-contribuicoes-criminologicas-politico-criminais-e-dogmaticas/@@download/arquivo/Inova%C3%A7%C3%B5es%20no%20Direito%20Penal%20Econ%C3%B4mico.pdf)> Acesso em: 07 set. 2018.

YANES JÚNIOR, Luiz Carlos Dias. *A extinção do crédito tributário pela prescrição NÃO influencia na ação penal por crime contra a ordem tributária*. Disponível em: <<https://luizcyanes.jusbrasil.com.br/noticias/339495805/a-extincao-do-credito-tributario-pela-prescricao-nao-influencia-na-acao-penal-por-crime-contra-a-ordem-tributaria>>. Acesso em: 22 ago. 2018.

LOPES, Hálisson Rodrigo. *A extinção da punibilidade dos crimes tributários*. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php? n_ link=revista_ artigos_ leitura&artigo_ id=9778](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9778)> Acesso em: 06 set. 2018.

SANCHES CUNHA, Rogério *STJ: Pagamento a qualquer tempo extingue punibilidade do crime tributário*. Disponível em: <<http://meusitejuridico.com.br/2017/10/06/stj-pagamento-qualquer-tempo-extingue-punibilidade-crime-tributario/>>. Acesso em: 05 set. 2018.

SANCHEZ, Bernardo Feijoo. *Sobre a “administrativização” do direito penal na “sociedade do risco”*. notas sobre a política criminal no início do século xxi. Disponível em: <[http://www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes/outrasEdicoesExibir.php? rcon_ id=84#_ ftnref71](http://www.revistaliberdades.org.br/site/outrasEdicoes/outrasEdicoesExibir.php?rcon_id=84#_ftnref71)> Acesso em: 06 set. 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.