

**EFEITOS PENAIS DA PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA: *uma análise a luz do princípio da subsidiariedade e do paradigma da autonomia.***

**TAX STATUTE OF LIMITATIONS EFFECT ON CRIMINAL LAW: *analysis under the subsidiarity doctrine and the autonomy paradigm.***

Cynthia Fittipaldi Silva Guimarães<sup>1</sup>

Thiago Martins de Almeida<sup>2</sup>

## **RESUMO**

O Direito Penal moderno tem absorvido demandas cada vez mais complexas, a exigir do intérprete fluência em diferentes setores do conhecimento jurídico. A expansão que atinge o Direito Penal só confirma essa tendência. No Direito Penal Tributário, por exemplo, observa-se que a jurisprudência penal confunde conceitos e restringe efeitos da prescrição tributária na estrutura do tipo penal, permitindo prosseguimento de ação penal por crime tributário, em que pese extinta a dívida fiscal. Por isso, neste artigo, promoveu-se estudo diferenciando prescrição do direito civil e prescrição do direito tributário, sobretudo quanto a seus efeitos, etapa inicial para se deslegitimar a intervenção penal diante da extinção da dívida fiscal. O estudo avança a luz do princípio da subsidiariedade penal, limite democrático ao poder punitivo e se completa com uma melhor compreensão do paradigma da autonomia entre Direito Penal e Direito Tributário, muitas vezes entrave para discussões interdisciplinares.

**Palavra Chave: PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA. TIPCIDADE PENAL. SUBSIDIARIEDADE E AUTONOMIA.**

## **ABSTRACT**

Modern criminal procedure accompanies the expansion of criminal law and has absorbed demands of increased complexity, requiring from practitioners wider knowledge on different

---

<sup>1</sup> \* Graduada em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Especialista em Ciências Penais pela PUC/MG. Especializando em Direito Tributário pelo IBET/MG. Advogada Tributarista.

<sup>2</sup> \*\*Mestre em Ciências Jurídicas Pela PUC/RJ. Especializando em Direito Tributário pelo IBET/MG. Professor Assistente na Faculdade de Direito Milton Campus. Advogado Criminalista.

branches of the law. The same phenomena is perceived with regard to substantive criminal law. In the ambit of criminal tax law, for instance, several decisions mix up the different natures or restrict the effects of the tax statute limitation on criminal typology, allowing the continuation of criminal lawsuits, regardless of the extinction of tax debts. Therefore, in the present study, differentiation is made between the interpretation of the statute of limitations regarding civil and tax matters, especially relating to the possibility of criminal case dismissal in the event of the payment of the tax debt. The article moves forward to analyze the thematic in light of the doctrine of penal subsidiarity and the democratic limitations to the punitive power. It is completed by an analysis of the paradigm of the autonomy between criminal and tax law, which often times poses itself as a hindrance for interdisciplinary discussions amongst the two branches of the law.

**Keywords:** tax statute of limitations. Criminal Typicality. Subsidiarity and Autonomy.

## 1. A COLOCAÇÃO DO PROBLEMA.

Até pouco tempo, controvérsia jurídica dividia opiniões entre juristas e aplicadores do direito. O Supremo Tribunal Federal, através da súmula vinculante nº 24<sup>3</sup>, deu solução à controvérsia: *estabeleceu como elemento de tipicidade dos crimes tributários a constituição definitiva do crédito tributário*, ocorrida após a efetivação do lançamento e finalização de eventual processo tributário administrativo.

Com efeito, somente quando constituído definitivamente o crédito tributário, poderá o Ministério Público promover a respectiva ação penal se, naturalmente, também preenchido as demais elementares da tipicidade penal.

Entretanto, não raras vezes, ocorre prescrição do crédito tributário antes mesmo do oferecimento da ação penal, pelo transcurso de tempo superior a 05 anos entre a constituição definitiva do débito e a distribuição da ação de execução fiscal.

A ocorrência de prescrição tributária suscita nova controvérsia jurídica, sem solução adequada ou coerente: há repercussão no Direito Penal Tributário?

A análise percuciente de recentes julgamentos pelo Poder Judiciário revela a posição de não projetar no Direito Penal repercussão da prescrição do crédito tributário, sob as

---

<sup>3</sup> Súmula nº24. Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 24, Data da Publicação: 11/12/2009. Disponível em [http://www.dji.com.br/normas\\_inferiores/regimento\\_interno\\_e\\_sumula\\_stf/0024vinculante.htm](http://www.dji.com.br/normas_inferiores/regimento_interno_e_sumula_stf/0024vinculante.htm) . Acessado em 12/09/2013).

*fundamentações duvidosas* de que i) a prescrição tributária atinge apenas o direito de ação<sup>4</sup>, preservando indene a relação de direito material<sup>5</sup>; ii) por força da autonomia das instâncias, os efeitos tributários não resvalam na tutela do Direito Penal<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Definição restrita a prescrição cível

<sup>5</sup> Elencam-se os seguintes Julgados que defendem a natureza jurídica de direito processual da prescrição tributária.: PENAL E PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A, § 1º, I, DO CÓDIGO PENAL. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ABSOLVIÇÃO MANTIDA POR FUNDAMENTO DIVERSO. APELAÇÃO DESPROVIDA. (...) 2. Transcorrido o lapso prescricional quinquenal, ocorre a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V), o que não enseja *primo oculi* nulidade do lançamento fiscal. Assim, incontestemente a materialidade delitiva, comprovada pela lavratura da NFLD.

(BRASIL, Tribunal Regional Federal (3ª Região). Apelação Criminal n. 0001805-16.2001.4.03.6181/SP. Apelante: Justiça Pública. Apelado: Luiz Estevao De Oliveira Neto. Relatora: Des. Federal VESNA KOLMAR, Data da Publicação: 30.01.2013. Disponível em:

<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>. Acessado em: 09/09/2013)

DIREITO PENAL. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ARTIGO 337-A DO CP. CONSUMAÇÃO. SÚMULA Nº 78 DO TRF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO. PRESCRIÇÃO. ARTIGO 174 DO CTN. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS. ARTIGO 109, INCISO V, DO CÓDIGO PENAL. INOCORRÊNCIA. AUTORIA E MATERIALIDADE COMPROVADAS. CONDENAÇÃO MANTIDA. PENA. SUBSTITUIÇÃO.

1. É pacífico na jurisprudência que a consumação dos crimes contra a ordem tributária somente ocorre após a consolidação, em sede administrativa, dos respectivos créditos.

2. Diante do princípio da independência entre as esferas, eventual conclusão em procedimento tributário quanto à prescrição, necessariamente, não vincula o feito criminal, haja vista que o art. 174 do CTN trata da possibilidade de cobrar o Fisco o crédito tributário, não guardando qualquer relação com a pretensão punitiva do Estado.

(BRASIL, Tribunal Regional Federal (4ª Região). Apelação Criminal n. 0006686-87.2005.404.7015/PR. Apelante: Antonio Felizardo Da Silva. Apelado: Ministério Público Federal. Relator: Des. Federal Elcio Pinheiro De Castro. Data da Publicação: 26.08.2011. Disponível em:

<http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/pesquisa.php?tipo=1> Acessado em 09/09/2013)

<sup>6</sup> Defendendo-se a autonomia absoluta das esferas, colaciona o seguinte julgado:

PENAL E PROCESSO PENAL. *HABEAS CORPUS*. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

(...)

4. A Súmula Vinculante 8/2008 que declarou a Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 e trata da prescrição e decadência para a Fazenda exigir créditos tributários, não repercute na ação penal. Se a dívida está prescrita, cabe ao paciente alegar em seu recurso administrativo ou judicial que trata da cobrança destes valores, a aludida prescrição ou decadência e não na ação penal que trata do crime de se apropriar indevidamente dos valores descontados da folha de salários dos empregados e não repassados para a Previdência Social.

(BRASIL, Tribunal Regional Federal (3ª Região). Habeas Corpus n. 0004137-54.2010.4.03.0000/SP. Relatora: Juíza Federal Convocada Raquel Perrini. Impetrante: Ednilson Tofoli Goncalves De Almeida. Impetrado: JUIZO Federal da 1ª Vara De Ourinhos - 25ª SSSJ -SP, Data da Publicação: 02.02.2011. Disponível em:

<http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>. Acessado em: 09/09/2013)

PENAL. PROCESSUAL PENAL. APELAÇÃO CRIMINAL. CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. 168-A DO CÓDIGO PENAL. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INSUBSISTÊNCIA DA TESE.

(...)

3. A inovação pretendida pela apelante, a qual busca a utilização do prazo de 5 anos, prazo utilizado na prescrição tributária, reputa-se injurídica. Não é dado ao julgador mesclar sistemas e normas jurídicos ao sabor da conveniência das partes. Os prazos utilizados pelo legislador para definir a pretensão punitiva são extraídos do art. 109 e respectivos incisos do Código Penal, havendo, neste aspecto, nítida independência entre a esfera penal e administrativa.

A primeira fundamentação não convence o jurista interdisciplinar que bem compreende as diferenças dos efeitos da prescrição nos diferentes ramos do Direito, especialmente, entre o Direito Civil e o Direito Tributário.

Com efeito, a prescrição que atinge o direito de ação é própria do Direito Civil e dela diverge, em natureza jurídica, da prescrição do Direito Tributário, muito embora essa divergência escape à técnica judicial aplicada.

A posição predominante da doutrina tributária identifica na prescrição tributária natureza de direito material, e não somente processual. Essa aparente sutileza de diferenças justifica as graves distorções ocorridas na interpretação.

Lado outro, a suscitada autonomia das searas tributária e penal (segundo argumento invocado) também não se realiza. Prova disso é a repercussão objetiva que institutos do direito tributário gozam no direito penal, como a definição do momento consumativo do ilícito penal tributário vinculado a constituição definitiva do crédito ou dos efeitos que o pagamento ou parcelamento do crédito projetam na dimensão da punibilidade penal.

Assim, no presente artigo procura-se distinguir os efeitos da prescrição civil e tributário e analisar a repercussão dos efeitos desta prescrição no direito penal tributário, a luz dos princípios da legitimidade e autonomia da intervenção penal.

## **2. PRESCRIÇÃO NO DIREITO CIVIL E NO DIREITO TRIBUTÁRIO: A RELEVÂNCIA DE NÃO SE TOMAR A PARTE COMO TODO.**

A prescrição é instituto criado em âmbito infra-constitucional, recebendo, conforme o caso, tratamento próprio por cada ramo do direito brasileiro. Justamente por esta normatização infraconstitucional é que o instituto da prescrição não possui uniformidade

---

(BRASIL. Tribunal Regional Federal (5ª Região). Apelação Criminal 5982/PE. Apelante: Lucienne Pontes Xavier. Apelado: Ministério Público Federal. Relator: Des. Federal Frederico Azevedo. Publicado em: 14/01/2010. Disponível em: <http://www.trf5.jus.br/Jurisprudencia/> . Acessado em 09/09/2013).

Voto do Ministro Relator Ricardo Lewandowski: “Anoto, inicialmente, que a alegação de atipicidade do fato em razão da extinção do crédito tributário pela prescrição não foi analisada pelo Tribunal *a quo* em face da deficiente instrução do writ. Essa circunstância impede que esta Corte aprecie tal matéria per saltum, com evidente extravasamento dos limites da competência prevista no art. 102 da Carta Magna. Ainda que assim não fosse, como destacou o ilustre representante do Parquet federal no parecer que ofertou, acatar a tese de que a extinção do crédito tributário pela prescrição teria reflexos na persecução criminal seria deixar de reconhecer a independência das esferas tributária e penal e admitir que, também em matéria criminal, o prazo prescricional passaria a ser de cinco anos, qualquer que fosse o crime cometido contra a ordem tributária. (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus n. 116.152. Impetrante: Plínio Leite Nunes e Outro. Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça: Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Data da Publicação: 07.05.2013)

conceitual<sup>7</sup>, tendo contornos, inclusive, colidentes quando comparada a prescrição no Direito Civil com a prescrição do Direito Tributário.

## 2.1 Prescrição no Direito Civil.

A prescrição no Direito Civil está regulamentada nos artigos 189, 205 e 206<sup>8</sup>, todos do Código Civil e alcança apenas direito processual, qual seja, o *direito de ir a juízo* para exigir o cumprimento forçado de determinado direito material.

Rodrigues (2006, p.324) recorre ao conceito de Beviláqua, para afirmar que a prescrição é o findar da possibilidade de ação relacionada a determinado direito. Ocorre a perda da proteção que tal ação proporcionava, sendo motivo para tanto a inação do titular.

Assim, na prescrição civil, o fato jurídico pretérito (direito material) continua a gerar (e sustentar) direitos e obrigações, perdendo-se, somente, a possibilidade processual de mover a máquina judiciária em prol da satisfação de seu interesse (GUIMARÃES, 1984, p.71).

Nesta hipótese, o devedor que paga voluntariamente dívida prescrita, não possui o direito a restituição, porquanto a relação jurídica de direito material entre credor e devedor permanece inalterada no mundo jurídico.

No direito civil, portanto, os efeitos da prescrição e decadência possuem nítida distinção, afinal enquanto este implica no perecimento do próprio direito material em face do seu não exercício<sup>9</sup>, tem-se que naquele somente o direito de ação é atingido pela ineficácia, permanecendo vivo o direito substancial a que aderiria.

Delimitados os contornos da prescrição no direito civil, resta compreendê-la e distingui-la no direito tributário, sobretudo para, percebendo as diferenças, analisar os julgados acima mencionados, projetando coerentemente os devidos efeitos.

---

<sup>7</sup> Conforme esclarecido por Roque Antonio Carraza, “os civilistas gozam do privilégio, que a tradição didática lhes legou de verem inseridos, em seu campo de trabalho, praticamente todos os institutos jurídicos. Isto é fácil de ser explicado. O Direito Civil é multimilenar, ao passo que outros “ramos” do Direito são bem mais recentes (v.g. o Direito Tributário). Isto, todavia, está longe de significar que o Direito Civil açambarcou institutos como o pagamento, a relação jurídica, a obrigação, a prescrição e assim avante. Todos estes institutos são categorias gerais do direito, que podem e devem ser objeto das preocupações intelectuais não só dos civilistas, como dos cientistas do Direito Geral. (...). O Código Tributário Nacional ora reforçou postulados que já se encontram no Código Civil brasileiro, ora afastou preceitos ali contidos, dando, a este fenômeno jurídico disciplina específica.” (CARRAZA, Roque Antônio. Reflexões sobre obrigação tributária. São Paulo: Noeses, 2010. p. 339-340)

<sup>8</sup> Art. 189. Violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela prescrição, nos prazos a que aludem os [arts. 205 e 206](#)

## 2.2 Da Prescrição no Direito Tributário.

Para se analisar a prescrição no Direito Tributário é indispensável compreender o processo de constituição/formalização do crédito tributário<sup>10</sup> através do ato de lançamento, afinal, *“a constituição do crédito é a linha tênue que separa os institutos da decadência e da prescrição, um delimitando o tempo de sua constituição e o outro o tempo de sua exigibilidade”* (SILVA, 2013, p.79).

O lançamento tributário é procedimento previsto no art. 142<sup>11</sup>, do Código Tributário Nacional, responsável por originar a obrigação e a relação jurídica tributária, bem como individualizar o *quantum* devido (dívida certa, líquida e exigível), a quem se deve pagar (sujeito ativo) e a quem deve arcar com o ônus tributário (sujeito passivo).

A decadência tributária<sup>12</sup>, compreendida entre o acontecimento fático de determinado evento previsto em lei e o perfazimento do lançamento tributário, pode ser definida como o lapso temporal em que a autoridade competente possui para apurar acontecimentos fáticos e, com base nestes, criar e individualizar a dívida tributária certa, líquida e exigível. A decadência tributária, portanto, afeta o direito ao lançamento.

A prescrição tributária, por sua vez, ocorre em momento posterior ao lançamento, nascendo *“com o direito de exigir o crédito tributário e terminando com a satisfação do mesmo ou seu esgotamento pelo decurso de prazo previsto em lei”* (SILVA, 2013, p.87).

Para se cogitar da prescrição tributária, imprescindível a ocorrência anterior do lançamento e a existência de crédito tributário certo, líquido e exigível.

Quanto a natureza jurídica da prescrição tributária, afirma-se que esta possui cunho processual, na medida em que extingue o direito do Ente Federado executar, judicialmente, a dívida (direito de ir a juízo), nos termos do artigo 174<sup>13</sup>, Código Tributário Nacional.

---

<sup>10</sup> Para fins deste artigo, a expressão “crédito tributário” é utilizada para referir-se ao montante devido pelo contribuinte ao Fisco. Nas relações em que o contribuinte é o credor e o fisco é o devedor, será utilizada a expressão “débito fiscal”

<sup>11</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional

<sup>12</sup> arts. 150, §4º e 173

<sup>13</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva

Todavia, a legislação tributária imputou à prescrição tributária cunho também material, conquanto, no art.156<sup>14</sup> do Código Tributário Nacional equiparou os efeitos da prescrição aos da decadência, estabelecendo como consequência de ambos a extinção do próprio crédito tributário (dívida).

Nestes termos, não resta dúvida de que a prescrição tributária distancia-se da prescrição civil, na medida em que possui natureza jurídica híbrida, atingindo não só o direito de ação<sup>15</sup>, como também o crédito tributário<sup>16</sup> e a obrigação tributária<sup>17</sup> (relação jurídica).

Averbe-se que a consequência do viés material atribuído por lei à prescrição tributária é a necessária devolução ao contribuinte dos valores pagos a título de dívida prescrita, porquanto a ocorrência da prescrição gera efeitos extintivos e liberatórios da obrigação tributária.

Por este motivo, a jurisprudência dos Tribunais Superiores<sup>18</sup> e a doutrina uníssona reconhecem o direito do contribuinte de pleitear a devolução dos montantes quitados a título de débito prescrito:

Destarte, a partir do instante em que efetua o pagamento, o contribuinte não está mais jungido à Fazenda Pública (ou a quem legalmente lhe faça as

---

<sup>14</sup> Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

<sup>15</sup> Art.174, Código Tributário Nacional. Op. Cit.

<sup>16</sup> Art. 156, Código Tributário Nacional Op. Cit.

<sup>17</sup>“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.”

O art. 113, do Código Tributário Nacional, reforçando o caráter de direito material da prescrição tributária, dispõe que a extinção do crédito tributário fulmina, por consequência, a obrigação tributária, ou seja, a prescrição tributária desfaz a própria relação jurídica existente entre o Ente Estatal e o Contribuinte, no qual aquele teria o direito de receber os valores devidos e, este, o dever de quitar o tributo.

<sup>18</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL Nº 646.328 – RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Recorrente: Bernardo Sonogo. Recorrido Município de São João do Polêsine. Publicação: Diário de Justiça Eletrônica: 23/06/2009 - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. IPTU. ARTIGOS 156, INCISO V, E 165, INCISO I, DO CTN. INTERPRETAÇÃO CONJUNTA. PAGAMENTO DE DÉBITO PRESCRITO. RESTITUIÇÃO DEVIDA.

**1. A partir de uma interpretação conjunta dos artigos 156, inciso V, (que considera a prescrição como uma das formas de extinção do crédito tributário) e 165, inciso I, (que trata a respeito da restituição de tributo) do CTN, há o direito do contribuinte à repetição do indébito, uma vez que o montante pago foi em razão de um crédito tributário prescrito, ou seja, inexistente.** (destaque nosso)

Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0197662-0. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Segunda Turma. Recorrente: Município de Belo Horizonte. Recorrido: Elpídio Alves Ferreira. Publicação: Diário de Justiça Eletrônica: 14/09/2012 - PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO PRESCRITO. PARCELAMENTO. CIRCUNSTÂNCIA QUE NÃO IMPLICA RENÚNCIA À PRESCRIÇÃO.

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

vezes). Torna ao completo estado de adimplência, nada mais dele podendo, a este título, ser exigido, sob pena de torná-lo alvo de um indébito tributário e haver, por parte do fisco, um enriquecimento sem causa.

Muito bem. Embora o pagamento seja causa extintiva por excelência das obrigações tributárias ou, quando pouco, a mais estimada pela Fazenda Pública, outros fenômenos jurídicos têm a mesma força jurídica, vale dizer, liberam o contribuinte do jugo do fisco.

Dentre estes fenômenos jurídicos, permitimo-nos mencionar; a decadência (também chamada de caducidade) e a prescrição. Ambas também são modalidades extintivas de tributo fazendo, destarte, desaparecer o nexu jurídico que prendia o contribuinte ao fisco, em razão da ocorrência do fato imponible (CARRAZA, 2010, p.341-342).

“o pagamento de crédito tributário que tenha sofrido o feito da prescrição deve ser restituído, uma vez que o valor não pode mais ser considerado tributo no momento do pagamento” (SILVA, 2013, p.369).

Se a prescrição atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos de definitividade constituídos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos respectivos sujeitos passivos. Mas como a prescrição extingue o crédito tributário, tal recusa obviamente não se justifica. (MACHADO, 1999, p.164)

A pacificação, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência tributária, do cunho material da prescrição a extipar a dívida fiscal do ordenamento jurídico e a gerar a restituição dos valores pagos, contrasta frontalmente com o argumento invocado jurisprudencial penal no sentido de que *i*) a prescrição tributária atinge apenas o direito de ação, mantendo intacta a dívida<sup>19</sup>; *ii*) a prescrição tributária não torna nulo o lançamento fiscal e, por este motivo, não prejudicaria a demanda penal<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> 8. Segundo atual orientação jurisprudencial vinculante do Supremo Tribunal Federal, o crédito tributário constitui elemento do tipo dos crimes contra a ordem tributária, sendo o ato administrativo de lançamento que importa para a tipificação dos delitos previstos no artigo 1º, inciso I a IV, da Lei 8.137/90 (Súmula Vinculante 24). Logo, apenas a decadência do direito de lançar o tributo exclui a materialidade delitiva, mas não a prescrição da ação de execução fiscal, a qual, tão somente encobrendo a eficácia do ato jurídico tributário para fins da pretensão fiscal, não destrói o direito para fins de persecução criminal.

9. Apenas o pagamento integral do débito tributário tem efeitos na esfera penal, e, portanto, não há que se falar em incidência da atenuante prevista no artigo 65, inciso III, alínea "b", do Código Penal.

(TRF 4ª REGIÃO, EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM APELAÇÃO CRIMINAL Nº 2000.71.07.005062-8/RS, RELATOR: DES. FEDERAL VICTOR LUIZ DOS SANTOS LAUS, PUBLICADO EM 20/01/2012)

<sup>20</sup> PENAL E PROCESSUAL PENAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ARTIGO 168-A, § 1º, I, DO CÓDIGO PENAL. PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE. IMPOSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSIGNIFICÂNCIA. APLICABILIDADE. ABSOLVIÇÃO MANTIDA POR FUNDAMENTO DIVERSO. APELAÇÃO DESPROVIDA. (...) 2. Transcorrido o lapso prescricional quinquenal, ocorre a extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V), o que não enseja *primo oculi* nulidade do lançamento fiscal. Assim, incontestemente a materialidade delitiva, comprovada pela lavratura da NFLD



### **2.3 Da Prescrição Tributária e do Princípio da subsidiariedade**

Com efeito, restou demonstrado que no direito tributário (seara primária) não existe qualquer interesse (ou dívida) a ser tutelado diante da ocorrência da prescrição, a ponto dos valores pagos serem devolvidos ao contribuinte.

A repercussão destes efeitos no direito penal deve se realizar frente ao princípio da subsidiariedade, em que pese no Brasil prevalecer o entendimento de o direito penal ser constitutivo, compreendido como tutela autônoma e específica de interesses jurídicos.

Conforme ensina Nilo Batista (2001, p. 89-90), o caráter subsidiário informa que o poder punitivo deveria se reger pelo caráter sancionador, em consonância com a concepção predominante no direito estrangeiro:

Mais do que como resultado do exame objetivo das relações entre o direito penal e a totalidade do ordenamento jurídico, o caráter sancionador deve constituir uma recomendação político-criminal à qual esteja permanentemente atento o legislador. Especial cuidado deve ter o legislador da intervenção econômica do estado, evitando a tentação de socorrer-se permanentemente do direito penal; essa tendência penalística 'inflacionária', como denominou Bricola, pode questionar o princípio da intervenção mínima

O critério sancionador da intervenção penal restringe o direito penal a ultima *ratio*, tornando-o residual em relação aos demais ramos do direito, na medida em que reforça a proteção de bens jurídicos fundamentais advindos de outros ramos do direito. Assim, este princípio da subsidiariedade afasta o direito penal do papel de instrumento de solução de conflito, visto que sua intervenção é marcada por custos sociais irreversíveis (QUEIROZ, 2002, p.26-27).

Paulo de Souza Queiroz (2002, p.62) assevera que "todos os preceitos primários penais pressupõe um outro preceito não-penal, do qual são complemento e reforço". Por este motivo, a lei penal depende que as prescrições jurídicas do ramo originário permaneçam em vigor, porque, caso revogadas ou revisadas, importará em revogação ou revisão da norma penal, visto que no sistema comum os compartimentos do direito não são estanques.

Aplicando-se o princípio da subsidiariedade ao caso concreto ora analisado, revela desconexo que a ação penal prossiga suas vias próprias para sancionar sonegação fiscal,

quando, em verdade, a dívida sequer existe na seara tributária e o pagamento no âmbito tributário sequer é aceito pelo Ente Estatal.

Se no ramo principal e originário do bem jurídico tutelado, as disposições legais remetem a prescrição à total liberação do contribuinte quanto a dívida, como é possível conceber que o direito penal acessório censure a conduta tolerada no âmbito tributário?

Esta inconsistência remete a situação surreal em que o contribuinte se vê compelido ao pagamento do tributo para ter extinta a punibilidade no direito penal e, em ato contínuo, ingressa com ação de repetição de indébito contra o Ente Federado para que os valores pagos sejam devolvidos.

Neste contexto, o direito penal está figurando como artifício à cobrança de tributo, a evidenciar a ilegitimidade da ação penal frente a tributo prescrito que não pode ser exigido, sequer, na seara cível. A propósito, importante observação do Ministro Cezar Peluzo, no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611:

" (...) Seria inexplicável e intolerável desvirtuamento da função normativa penal autorizar ao fisco exigir pela força coercitiva da ignomínia que sempre representa ao réu a pendência de uma ação penal, tributo que não pode exigir por via civil. E isso me recorda frase muito expressiva de Claus Roxin: o direito penal é um mal necessário e, quando se transpõem os limites da necessidade, resta apenas o mal. Acho que é este o caso com que nos defrontamos, Sr. Presidente. Não há como nem por onde convalidar interpretação que, com o devido respeito, permita o uso de remédio de caráter penal, para obter resultado tributário que é impossível de ser logrado na via civil. E, alias, em postura de todo e em todo contrária à tradição desta Corte, que, em, pelo menos, três sumulas, reafirmou a inadmissibilidade jurídica de expedientes, como o da hipótese, com que o Fisco costuma, vez por outra, valer-se para arrecadar tributo. (sumulas 70, 323, 547)<sup>21</sup>

A negativa de efeitos da prescrição tributária no âmbito penal remete a compreensão jurisprudencial dissonante com os preceitos da subsidiariedade, tornando a intervenção penal um meio transversal e indireto ao recebimento de valores prescritos, frente a impossibilidade da execução fiscal.

### **3. TIPICIDADE PENAL TRIBUTÁRIA E A PARADIGMA AUTONOMIA**

---

<sup>21</sup> Voto proferido pelo Ministro Cezar Peluzo, ministro do Supremo Tribunal Federal, no Habeas Corpus nº 81.611. (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611-8. Impetrantes: José Eduardo Rangel de Alckmin e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Data da Publicação: 13/05/2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>; Acessado em 09/09/2013)

Se de um lado a subsidiariedade esvazia a legitimidade de uma intervenção penal nos casos analisados, por outro a *comunicabilidade* entre os ramos do direito dissolve por completo a autonomia das instâncias invocada pela jurisprudência<sup>22</sup>.

Qualquer consideração acerca da autonomia estrita entre direito penal e direito tributário deve ser acolhida com reservas, a luz da própria relação normativa entre os dois. Com efeito, o direito penal criminaliza os ilícitos propriamente tributários, em aspectos antes reservados exclusivamente a esfera administrativa.

### **3.1 O Rompimento da autonomia pela decomposição da norma penal tributária.**

Aurora Tomazini de Carvalho (2009, p.114) afirma que toda norma penal tributária é, obrigatoriamente, precedida por uma norma tributária, sendo que esta “prescreve, em seu conseqüente, condutas, direta ou indiretamente, relacionadas à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”, cujo descumprimento figurará como hipótese de incidência da norma penal tributária.

A norma tributária, ao incidir no caso concreto, instituirá uma obrigação tributária e uma relação jurídica, através das quais o Estado terá o direito de exigir o tributo e o contribuinte, o dever de pagá-lo. Caso descumprida esta obrigação tributária, será atraída a incidência da norma penal tributária para proteção do bem jurídico arrecadação.

Com efeito, a elementar “redução ou supressão de tributo”, prevista no art.1º, da Lei 8.137/90, deverá compreender *i*) a existência da obrigação tributária (dívida); *ii*) a existência da relação jurídica<sup>23</sup> e *iii*) o descumprimento deste dever de pagar.

---

<sup>22</sup> PENAL E PROCESSO PENAL. *HABEAS CORPUS*. SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA E APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

(...)

4. A Súmula Vinculante 8/2008 que declarou a Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei n.º 8.212/1991 e trata da prescrição e decadência para a Fazenda exigir créditos tributários, não repercute na ação penal. Se a dívida está prescrita, cabe ao paciente alegar em seu recurso administrativo ou judicial que trata da cobrança destes valores, a aludida prescrição ou decadência e não na ação penal que trata do crime de se apropriar indevidamente dos valores descontados da folha de salários dos empregados e não repassados para a Previdência Social.

(BRASIL. Tribunal Regional Federal (3ª Região). Habeas Corpus n. 0004137-54.2010.4.03.0000/SP. Relatora: Juíza Federal Convocada Raquel Perrini. Impetrante: Ednilson Tofoli Goncalves De Almeida. Impetrado: JUIZO Federal da 1ª Vara De Ourinhos - 25ª SSJ -SP, Data da Publicação: 02.02.2011. Disponível em: <http://www.trf3.jus.br/NXT/Gateway.dll?f=templates&fn=default.htm&vid=trf3e:trf3ve>. Acessado em: 09/09/2013)

Se a obrigação tributária e a relação jurídica tributária estão contidas na hipótese de incidência da norma penal, como restou demonstrado, não há possibilidades de se restringir os efeitos da prescrição tributária somente à seara tributária.

Ciente de que a prescrição tributária extingue não só o direito de ação, mas também a relação jurídica e a obrigação tributária<sup>24</sup>, inafastável a projeção de efeitos liberatórios também na seara penal, porque fulmina estruturas próprias ao tributo, que são elementares do tipo penal.

Outra interpretação não seria possível, afinal como poderia se admitir penalizar o descumprimento de obrigação tributária, se a própria obrigação extinguiu-se pela prescrição? Como se poderia penalizar o inadimplemento de tributo, se este sequer existe na seara tributária?

Tal interpretação levaria, novamente, ao absurdo jurídico de o contribuinte pagar o débito tributário para ter extinta a punibilidade<sup>25</sup> e posteriormente recorrer a ação de repetição de indébito para ter devolvido os valores pagos indevidamente frente a prescrição.<sup>26</sup>

### **3.2 Tomada de Posição – Autonomia: Em que medida?**

Os tipos penais tributários possuem relação de causalidade com a norma tributária precedente, assimilando na norma penal aspectos tipicamente tributários. Esta realidade não pode ser desconsiderada quando dos efeitos da prescrição tributária.

O argumento da autonomia entre as esferas penal e tributária, invocado pela jurisprudência nacional para não projetar os efeitos da prescrição do crédito tributário na tipicidade penal tributária mostra-se descompassado com outras soluções adotadas tanto pelo legislador quanto pela jurisprudência.

Nesta esteira, considerando o grau de correlação entre o direito tributário e o direito penal tributário, o Supremo Tribunal Federal, no habeas Corpus nº 81.611, firmou

---

<sup>23</sup> A obrigação tributária e a relação jurídica são assimilados como elementares pela norma penal tributária, justamente pela expressa referência do vocábulo *tributo*.

<sup>24</sup> Art. 156 e 113, ambos do Código Tributário Nacional.

<sup>25</sup> Art. 15, §3º, da Lei 9.964/00

<sup>26</sup> Lembre-se que, conforme abordado no tópico anterior deste artigo, a prescrição tributária, por extinguir o crédito tributário, a obrigação tributária e a relação jurídica, impossibilita até mesmo o pagamento voluntário do débito, sendo que a quitação de valores prescritos é considerada como pagamento indevido.

entendimento de que o crime tributário exigia como elementar a “sonegação ou redução de tributo”, todavia este resultado somente poderia ser alcançado pelas vias tributárias:

Sendo tributo elemento normativo do tipo penal, este só se configura quando se configure a existência de tributo devido, ou, em outras palavras, a existência de obrigação jurídico-tributária exigível. No ordenamento jurídico brasileiro, a definição desse elemento normativo do tipo não depende do juízo penal, porque dispõe o Código Tributário, é competência privativa da autoridade administrativa defini-lo<sup>27</sup>

Assim, a pretensa independência entre as esferas tributária e penal tributária não se confirma em pelo menos outras três situações: *i*) quando necessário recorrer-se a esfera tributária (lançamento definitivo) para se definir o momento consumativo do ilícito penal *ii*) quando os efeitos do pagamento do crédito no âmbito tributário implicam na extinção da punibilidade penal e, *iii*) quando o parcelamento do débito em âmbito administrativo tem por consequência a suspensão do processo penal e do prazo prescricional penal.

Com efeito, a autonomia invocada não se sustenta à análise sistemática, interdisciplinar e crítica dos crimes tributários; revela, sim, caráter meramente utilitarista, acentuando negativamente a função simbólica do direito penal.

## 5. Considerações Finais

A expansão do direito penal provocou a absorção, por este ramo jurídico, de demandas cada vez mais complexas, a exigir do intérprete fluência em diferentes setores do conhecimento jurídico.

Com efeito, o estudo realizado confirma que a jurisprudência penal utiliza equivocadamente conceitos da prescrição do direito civil, em lugar de conceitos da prescrição

---

<sup>27</sup> Voto proferido pelo Ministro Cezar Peluso que aborda o tema com a seguinte passagem complementar: “Não há nenhuma dúvida de que o caso envolve delito de dano, cujo tipo tem por objeto material a existência de tributo. Quando a lei alude a tributo, evidentemente está aludindo a tributo que seja devido, o que permite logo dizer, com toda a propriedade, e até para ser fiel à linguagem do Código Tributário Nacional, que seu correspondente passivo, na relação jurídico-tributária, está na existência de obrigação exigível”. “Só com o lançamento se especificam e se concretizam alguns elementos essenciais à exigibilidade da obrigação tributária. Ou seja, com a ocorrência do fato gerador e a incidência conseqüente da norma típica tributária, tem-se que a obrigação jurídica, ou, recte, relação jurídico-tributária, da qual se irradia a obrigação, mas ainda é inexigível, porque é só com o lançamento que sobreveem os demais elementos indispensáveis à sua exigibilidade.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Habeas Corpus nº 81.611-8. Impetrantes: José Eduardo Rangel de Alckmin e outro. Coator: Superior Tribunal de Justiça. Data da Publicação: 13/05/2005. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>; Acessado em 09/09/2013)

do direito tributário. Confirma-se também que a jurisprudência penal recorre ao tradicional argumento da autonomia entre os ramos de direito penal e tributário para furtar-se a análise interdisciplinar reclamada na hipótese.

Com fulcro em ambos os argumentos, a jurisprudência penal permite a subsistência das demandas criminais, cujo objeto é dívida fiscal prescrita. Permite-se, portanto, o transcurso de procedimento penal embasado em dívida inexistente no próprio âmbito tributário e que sequer possui interesse arrecadatário deste ramo originário.

A norma penal tutela autonomamente dívida fiscal prescrita, atribuindo-a importância compatível com a tutela penal, quando, na verdade, no âmbito tributário este débito não possui qualquer interesse, sendo, inclusive, devolvidos os valores pagos a título de débitos prescritos.

Esta interpretação colide com os princípios da legitimidade da tutela penal e do princípio da subsidiariedade, a afrontar a esfera de direitos do acusado/contribuinte, na medida em que a prescrição tributária do crédito fiscal extinguiu a obrigação tributária e a relação jurídica, elementos contidos na norma penal tributária.

A tutela penal, neste contexto, é utilizada como meio impróprio para cobrança de valores que sequer classificam-se na seara tributária como tributo, sendo transmutada em execução fiscal por vias indiretas.

## **REFERÊNCIA**

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BATISTA, Nilo. **Introdução crítica ao direito penal brasileiro**. 4ª. ed. Rio de Janeiro: Revan, 2001.

CARRAZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico semântico**. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_. **Direito Penal Tributário (Uma Análise Lógica, Semântica e Jurisprudencial)** – São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Fundamentos jurídicos da incidência**. 6ª Ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Prescrição e Decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 16 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Decadência e Prescrição**. São Paulo: Revista dos Tribunais/Centro de Extensão Universitária, 2008. (Pesquisas Tributárias, nova série, n.13).

QUEIROZ, Paulo de Souza. **Do caráter subsidiário do direito penal: lineamentos para um direito penal mínimo**. Belo Horizonte: Del Rey, 2ª, 2002.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 34. ed. v. 1. São Paulo: Saraiva, 2006,.

SILVA, Renata Elaine. **Curso de Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013.

VELOSO, Roberto Carvalho. **Crimes Tributários**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.