

**UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE
FACULDADE DE DIREITO**

MATHEUS JUNQUEIRA FERREIRA CAMPOS

DA INTERCONNECTIVIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

SÃO PAULO

2023

MATHEUS JUNQUEIRA FERREIRA CAMPOS

DA INTERCONNECTIVIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para obtenção do título de bacharel, o qual foi elaborado sob a orientação do professor doutor Rodrigo Felberg.

SÃO PAULO

2023

MATHEUS JUNQUEIRA FERREIRA CAMPOS

DA INTERCONNECTIVIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie como requisito para obtenção do título de bacharel, o qual foi elaborado sob a orientação do professor doutor Rodrigo Felberg.

APROVADO EM: ___/___/___

Professor Doutor Rodrigo Felberg

Professora Doutora Lia Felberg

Professor Doutor Rodrigo Arnoni Scalquette

DA INTERCONECTIVIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Matheus Junqueira Ferreira Campos

RESUMO: O presente artigo científico dedica-se à análise da ingerência da seara tributária no direito penal econômico, mais especificamente, dos impactos que a suspensão e a extinção do crédito tributário causam na persecução penal que tem como objeto crimes contra a ordem tributária. Precede a abordagem do tema uma breve exposição dos delitos dessa espécie, do conceito de crime, bem como das causas que paralisam temporariamente a exigibilidade do crédito tributário e daquelas que o fulminam por completo. Na sequência, evidenciar-se-á a relação umbilical entre os ramos do direito que estão sob análise neste trabalho.

Palavras-chave: Direito penal econômico. Crimes contra a ordem tributária. Causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Causas extintivas do crédito tributário. Interconectividade do sistema jurídico brasileiro.

ABSTRACT: This scientific article is dedicated to the analysis of the interference of the tax harvest in economic criminal law, more specifically, the impacts that the suspension and extinction of the tax credit cause in the criminal prosecution that has as its object crimes against the tax order. The approach to the subject is preceded by a brief exposition of the crimes of this type, the concept of crime, as well as the causes that temporarily paralyze the enforceability of the tax credit and those that fulminate it completely. Next, the umbilical relationship between the branches of law that are under analysis in this work will be highlighted.

Key words: Economic criminal law. Crimes Against the tributal order. Causes for suspending the enforceability of the tax credit. Extinctive causes of tax credit. Interconnectivity of the Brazilian legal system.

Sumário: 1. Introdução. 2. O Direito Penal e os Crimes Contra a Ordem Tributária. 3. Breves Delineamentos de Direito Tributário. 4. Da Confluência entre Direito Penal e o Tributário. 5. Conclusão. 6. Bibliografia.

INTRODUÇÃO

O presente artigo científico discorre sobre os impactos que a suspensão e a extinção do crédito tributário causam na persecução penal que tem como objeto crimes contra a ordem tributária.

Diante da necessidade do lançamento definitivo do tributo para que exista o crime contra a ordem tributária, é essencial a compreensão da influência da seara tributária no direito penal econômico, bem como suas consequências.

Nesse estudo, levar-se-á em consideração apenas as hipóteses de suspensão e de extinção do crédito tributário que incidem no direito penal econômico, quais sejam: depósito do montante integral do crédito tributário, seguro garantia, parcelamento, pagamento e prescrição do crédito tributário.

O tema foi escolhido devido à grande quantidade de crimes contra a ordem tributária no país, os reflexos dos julgados sobre o tema, a importância do entendimento doutrinário e a sua aplicação em casos concretos a partir da análise jurisprudencial atual.

Assim, ao longo do estudo será abordado conceitos do direito penal e tributário que permitirá a realização da análise da ingerência da seara tributária no direito penal econômico e, conseqüentemente, seus reflexos no ordenamento jurídico pátrio.

Ademais, será apresentado o entendimento doutrinário acerca do tema escolhido, bem como julgados atuais que demonstrarão a visão dos Tribunais sobre o tema abordado.

A metodologia utilizada neste ensaio é a dogmática, a qual orienta-se a partir de dogmas, verdades indiscutíveis, e, diferentemente da zetética, preocupa-se em dar um desfecho ao questionamento realizado.

CAPÍTULO I. O DIREITO PENAL E OS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

O poder punitivo do Estado é regulado pelo direito penal, que é o ramo do direito público responsável pela definição dos crimes e suas respectivas sanções¹.

Nos termos do artigo 22, inciso I, da Constituição Federal de 1988, cabe somente à União a competência de legislar sobre matéria penal.

Deve limitar o desenvolvimento do arcabouço legal penal a função ético-social do Direito Penal. Significa dizer, no exercício do seu ofício, o legislador deve atender o propósito dessa ciência que é, em primeiro lugar, a proteção dos bens jurídicos penais e, em segundo, a repreensão. Nesse sentido, aduz Bittencourt:

¹ BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.37. “(...) um conjunto de normas jurídicas que tem por objeto a determinação de infrações de natureza penal e suas sanções correspondentes”

O Direito Penal funciona, num primeiro plano, garantindo a segurança e a estabilidade do juízo ético-social da comunidade e, em um segundo, reage, diante do caso concreto, contra a violação ao ordenamento jurídico-social com a imposição da pena correspondente².

Bem jurídico é todo valor³ considerado essencial para o homem⁴, razão pela qual o Estado preocupa-se com a sua tutela. A guarida penal recai somente sobre os bens jurídicos substanciais⁵ cabendo as demais áreas do Direito a proteção dos outros. Nas palavras de Liberati:

(...) o bem jurídico escolhido pela sociedade representa a base existencial do sistema de penas de qualquer Estado, transformando-se num instrumento limitador da intervenção estatal (...) com a identificação de objetos concretos de tutela penal, tornando-se ele a *ratio* e o próprio conteúdo da tutela penal⁶.

A escolha do bem jurídico penal depende da política criminal⁷ estabelecida pelo Estado, que deve ser orientada pelo princípio da intervenção mínima.

Conhecido também como *ultima ratio*, o princípio da intervenção mínima objetiva que a seara penal somente seja acionada se as demais áreas de conhecimento do direito falharem. Sobre o tema, leciona Nucci:

Significa que o direito penal não deve interferir em demasia na vida do indivíduo, retirando-lhe autonomia e liberdade. Afinal, a lei penal não deve ser vista como a primeira opção (*prima ratio*) do legislador para compor conflitos existentes em sociedade, os quais, pelo atual estágio de desenvolvimento

² BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p.47.

³JESCHECK, Hans-Heinrich. **Tratado de Derecho Penal: Parte general**. 4ª edição. Granada: Comares, 1993, pág. 232 *apud* DA SILVA, Ivan Luiz. O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. Volume. 50, n. 197, janeiro/março, 2013. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/197/ril_v50_n197_p65. Acesso em 14/04/23.

⁴ NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 9ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 74. “Há bens tutelados pelo Direito, eleitos pelo ordenamento jurídico como indispensáveis à vida em sociedade, merecendo proteção e cuidado. A partir dessa escolha, o bem se transforma em bem jurídico”.

⁵ Destaca-se que “o bem jurídico não pode identificar-se simplesmente com a *ratio legis*, mas deve possuir um sentido social próprio, anterior à norma penal e em si mesmo preciso, caso contrário, não seria capaz de servir a sua função sistemático, de parâmetro e limite do preceito penal e de contrapartida das causas de justificação na hipótese de conflito de valorações”. (JESCHECK, H.H. *Tratado de Derecho Penal*. Tradução: Mir Puig e Muñoz Conde. Barcelona: Bosch, 1981, p.351-353 *apud* BITENCOURT, *op. cit.*, p. 43).

⁶ LIBERATI, Wilson Donizeti. **Bem jurídico-penal e constituição**. In: LOPES, Mauricio Antonio Ribeiro; LIBERATI, Wilson Donizeti (Org.). *Direito Penal e Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2000, pág. 160 *apud* DA SILVA, Ivan Luiz. O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília. Volume. 50, n. 197, janeiro/março, 2013. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/197/ril_v50_n197_p65. Acesso em 14/04/23.

⁷ Nesse caso, utiliza-se política criminal como “critério orientador da legislação, bem como os projetos e programas tendentes a mais ampla prevenção do crime e controle da criminalidade”. (FRAGOSO, Heleno Cláudio. **Alternativas da Pena Privativa da Liberdade**. Revista de Direito Penal, nº29. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p.18 *apud* NUCCI, *op. cit.*, p. 72)

moral e ético da humanidade, sempre estarão presentes. Há outros ramos do Direito preparados a solucionar as desavenças e lides surgidas na comunidade, compondo-as sem maiores traumas. O direito penal é considerado a *ultima ratio*, isto é, a última cartada do sistema legislativo, quando se entende que outra solução pode haver senão a criação de lei penal incriminadora, impondo a sanção penal ao infrator⁸.

Dentre o extenso rol de valores selecionados para a tutela penal, um deles é a ordem tributária. Neste ponto, aliás, a doutrina diverge quanto ao efetivo bem jurídico que se visa assegurar por meio dos crimes dessa espécie.

Há aqueles que defendam tratar-se da arrecadação tributária e integridade do Fisco (corrente patrimonialista) e outros que advoguem pelas funções constitucionais do tributo, como, por exemplo, garantia da implementação de políticas públicas (corrente fundamentalista). Nessa esteira, afirma Heloisa Estellita Salomão que:

(...) quando o Direito Penal protege o patrimônio público expresso pela receita pública, confere tutelas indiretas a diversos interesses, entre os quais se pode relacionar, de forma, exemplificativa, os seguintes: a) a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade dos sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva; b) a igualdade de condições no exercício da competição mercantil; c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhe são constitucionalmente conferidas; d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade; e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social; f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerando como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito⁹.

Considerando que o legislador inviabiliza a aplicação da sanção penal se houver o pagamento do tributo (como será pormenorizado a seguir), adere-se, no presente artigo, a corrente patrimonialista, que é, inclusive, majoritária nos Tribunais pátrios.

Em linhas gerais, os crimes contra a ordem tributária visam reprimir condutas fraudulentas praticadas para eliminar, diminuir e/ou deixar de recolher um tributo. Não se confundem, então, com um mero inadimplemento fiscal, pois dependem da prática de um ardil.

⁸ NUCCI, *op. cit.*, p. 92/93.

⁹ EISELE, Andreas. A reparação do dano no Direito Penal Tributário. In: Heloisa Estellita Salomão (Coord.). Direito Penal Empresarial. v. 1. São Paulo: Dialética, 2001, p. 11-12.

Didaticamente, os delitos dessa espécie podem ser divididos em: (1) crimes de sonegação fiscal; (2) delitos aduaneiros; (3) infrações funcionais e (4) crimes de apropriação indébita. Senão, vejamos o magistério de Lima:

Destarte, quando nos referimos aos crimes contra a ordem tributária, devemos nos ater não apenas àqueles previstos nos arts. 1º a 3º da lei 8.137/90, mas também a outros tipos penais previstos no Código Penal, que também visam à tutela da ordem tributária, a exemplo do crime de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), excesso de exação (CP, art. 316, §1º, com redação determinada pelo art. 20 da lei 8.137/90), facilitação de contrabando ou descaminho (CP, art. 318), descaminho (CP, art. 334) e sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337-A)¹⁰.

Extrai-se do excerto em destaque que os ilícitos penais em pauta no presente artigo são disciplinados pela Lei n. 8.137/90, bem como pelo Código Penal (Decreto-Lei n. 2.848/40).

A caracterização dos crimes contra a ordem tributária é peculiar se comparada aos demais previstos no ordenamento jurídico penal. Isso porque, elemento externo ao direito penal deve estar presente para haver o seu aperfeiçoamento.

Classicamente, estar-se-á diante de um crime se tratarmos de um fato típico, antijurídico e culpável¹¹.

O fato será típico se houver plena conformidade entre o realizado no mundo concreto com o descrito pela lei penal. Tal análise depende do estudo de quatro elementos, quais sejam: conduta, resultado, nexa de causalidade e tipicidade.

A conduta diz respeito ao ato humano voluntário¹² e consciente¹³ (eivado de dolo ou culpa), que pode ser ativo (consubstanciado em uma ação) ou omissivo^{14,15}.

¹⁰ DE LIMA, Renato Brasileiro. **Legislação Especial Criminal comentada**. Volume único. Salvador: JudPODIVM, 2020, p. 117.

¹¹ NUCCI, *op. cit.*, p. 117.

¹² Voluntário é o ato que existe em razão de “uma decisão por parte do agente, quando não é um simples resultado mecânico” (MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de Direito Penal**. 15ª edição. São Paulo: Atlas, 1999, p. 104).

¹³ Consciente é o ato praticado por absoluto arbítrio do agente. Não por outro motivo, Mirabete aduz que “*Não constituem conduta os atos em que não intervém na vontade. Exemplos de ausência de conduta: coação física irresistível (o homem que está amarrado não pode praticar uma conduta omissiva por exemplo) e movimento ou abstenção de movimento em casos de sonho, sonambulismo, hipnose, embriaguez completa, desmaio e outros estados de inconsciência*” (MIRABETE, Julio Fabbrini, *op. cit.*, p. 105).

¹⁴ MIRABETE, Julio Fabbrini, *op. cit.*, p. 104.

¹⁵ Adota-se, pois, a teoria finalista, segundo a qual toda conduta humana tem uma finalidade, sendo que “a finalidade baseia-se na capacidade de vontade de prever, dentro de certos limites, as consequências de sua intervenção no curso causal e de dirigi-lo, por conseguinte, conforme um plano, à consecução de um fim” (WELZEL, Hans. **El Nuevo Sistema Del Derecho Penal**. Tradução: Cerezo Mir. Barcelona, Ed. Ariel, 1964, p. 26 *apud* BITENCOURT, *ibidem*, p. 289).

Trata-se de um conceito óbvio, porém, importante, pois no Brasil adota-se o Direito Penal do fato e não do autor. O primeiro pune o agente em razão do que ele fez, não por ser quem ele é, como na segunda teoria que subsidia a repreensão na periculosidade do agente. Acerca do assunto, discorre Regis Prado:

O delito só existe enquanto ação humana (Direito Penal do fato) e não como estado, condição social, modo de ser ou atitude (Direito Penal do autor), mormente em uma sociedade livre e democrática, em que vige o primado da lei e do respeito inarredável aos direitos e garantias fundamentais do homem. Ademais, o simples querer ou pensar, sem qualquer exteriorização, sequer pode ser objeto de condução no campo penal (...). É dizer, vigora o denominado princípio da materialidade, segundo o qual o delito exige sempre um fato humano (ação ou omissão).

Em suma, de acordo com esse princípio, nenhuma lesão, por mais grave que seja, pode ser considerada penalmente relevante senão for resultado de uma conduta. A sua exteriorização vem a ser condição necessária à lesão produzidas pelo resultado, como fato real externo.

(...)

A norma penal não pode vedar a simples causação de resultados, mas apenas ações (controladas pela vontade), ou ordenar a realização de determinado comportamento ativo, sempre com vistas a evitar lesão ou perigo de lesão a bens jurídicos essenciais¹⁶.

O resultado, por sua vez, é a consequência da conduta, que pode (ou não) implicar em uma alteração no mundo fático. Há delitos que dependerão da modificação externa para serem caracterizados, outros, denominados de “crimes de mera conduta”, dispensam isso, dando início ao seu aperfeiçoamento com a simples execução da conduta prevista pelo tipo penal. É o que explica Dias:

No âmbito da conduta importa distinguir entre tipos cuja consumação pressupõe a produção de um resultado e tipos em que para consumação é suficiente a mera ação. Nos crimes de resultado sob a forma de comissão por ação o tipo pressupõe a produção de um evento como consequência da atividade do agente. Nestes tipos de crime só se dá a consumação quando se verifica uma *alteração externa espaço-temporalmente distinta da conduta*. (...) Se, pelo contrário, o tipo incriminador se preenche através da mera execução de um determinado comportamento estaremos em face de crimes de mera actividade¹⁷.

Já o nexo de causalidade diz respeito ao elo entre a conduta (causa) e o resultado. De acordo com o artigo 14, do Código Penal, considera-se causa toda “*ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido*”.

¹⁶ PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal Brasileiro**. Volume 02: Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 85.

¹⁷ 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. 306.

O referido dispositivo é um reflexo da teoria da equivalência das condições, segundo a qual *“todo efeito ou resultado é produto de uma série de condições equivalentes, do ponto de vista causal. Tudo que concorre para o resultado é causa dele, sendo decisivo “que sem essa condição o resultado não pudesse ocorrer como ocorreu”*¹⁸.

O seu uso indiscriminado poderia culminar em equívocos, eis que levaria os aplicadores do direito ao retorno infinito. Uma maneira de assim evitar é analisar dolo e a culpa do agente, bem como se estão presentes os requisitos da teoria da imputação objetiva.

A imputação objetiva seria *“um critério normativo-restritivo da causalidade natural. Sobre essa incide o juízo de imputação objetiva do resultado, já que nem todo resultado causado é imputável à ação do agente”*¹⁹.

Em outras palavras, a teoria em questão separa as causas relevantes para o direito penal daquelas que não são. Assim se faz analisando se o comportamento do agente (1) criou um risco; (2) se esse risco é desaprovado juridicamente, (3) se esse risco se realizou no resultado; e (4) se esse resultado é objeto de proteção de uma lei penal. Caso todas as essas etapas tenham respostas afirmativas, estar-se-á diante de uma causa (conduta) passível de repreensão penal. De outro modo, é o que afirma Bitencourt em referência ao Roxin:

(...) um resultado causado pelo agente somente pode ser imputado ao tipo objetivo se a conduta do autor criou um perigo para o bem jurídico não coberto pelo risco permitido, e se esse perigo também se realizou no resultado concreto²⁰.

Completa a análise do fato típico, o estudo da própria tipicidade, que representa a completa adequação entre o fenômeno concreto e o descrito pela lei penal. Nas palavras de Estefam:

Entende-se por tipicidade a relação de subsunção entre um fato concreto e um tipo penal previsto abstratamente na lei e a lesão ou perigo de lesão ao bem penalmente tutelado. Trata-se de uma relação de encaixe, de

¹⁸ PRADO, *op. cit.*, p. 134.

¹⁹ PRADO, *op. cit.*, p. 137.

²⁰ ROXIN, Claus. **Derecho Penal – Fundamentos. La estructura de la teoría del delito**. Tradução Diego-Manuel Luzón Pena, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remensal. Madrid, Civistas, 1997, tom. I, p. 363 *apud* BITENCOURT, *op. cit.*, p.329.

enquadramento. É o adjetivo que pode ou não ser dado a um fato, conforme ele se enquadre ou não na lei penal²¹.

Em continuidade, o fato típico será antijurídico se contrariar a lei e o bem jurídico sob tutela. De maneira didática, ensina Bitencourt:

A antijuridicidade, como destaca Jescheck, não se esgota na relação de contrariedade existente entre ação e norma, possuindo também um conteúdo substancial, que caracteriza a antijuridicidade material, representada pela danosidade social, isto é, pela lesão ao bem jurídico tutelado. Essa distinção remonta a Von Liszt, para quem é formalmente antijurídico todo comportamento humano que viola a norma penal, ao passo que é substancialmente antijurídico o comportamento humano quando fere o interesse social tutelado pela própria norma²².

Finalmente, o fato típico e antijurídico aperfeiçoará um crime se o agente que o praticou puder ser censurado. O último elemento do crime, que é a culpabilidade, refere-se ao *“juízo de censura ou de reprovação pessoal endereçado ao agente por não ter agido conforme a norma, quando podia fazê-lo”*²³.

No exame da culpabilidade, considera-se se quem praticou o fato típico e antijurídico é (1) imputável (leia-se: tem sanidade mental e é maior de 18 anos – a *contrario sensu* é o que se extrai dos artigos 26 e 27 do Código Penal), (2) se tinha capacidade de compreender a proibição e (3) se tinha possibilidade de comportar-se em conformidade com o direito. Acerca do assunto, lecionam Pierangeli e Zaffaroni:

(...) para reprovar uma conduta ao seu autor (isto é, para que haja culpabilidade), requer-se que este tenha tido a possibilidade exigível de compreender a antijuridicidade de sua conduta, e que tenha atuado dentro de um certo âmbito de autodeterminação mais ou menos amplo, ou seja, que não tenha estado em uma pura escolha.

(...)

Assim, se um sujeito de certo grau de instrução e de posição social furta um anel numa joalheria, sem que ninguém o obrigue a isto, ou o ameace, e sem estar mentalmente enfermo, dizemos que esse sujeito podia motivar-se na norma que proíbe furtar, e que lhe era exigível que nela se motivasse, porque nada o impedia. Por esta razão lhe reprovamos o injusto, concluindo que sua conduta é culpável, reprovável²⁴.

²¹ ESTEFAM, André. **Direito Penal – Parte Geral**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 194.

²² BITENCOURT, *op.cit.*, p.391.

²³ PRADO, *op. cit.*, p. 455.

²⁴ PIERANGELI, José Henrique; ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 605 e 601/602, respectivamente.

Especificamente nos crimes contra a ordem tributária, de resultado naturalístico, a singularidade insere-se no fato típico, pois somente se considera que há um tributo devido, aperfeiçoando a tipicidade dessa espécie de delitos, quando a seara tributária assim se disser.

Explica-se.

Somente após o lançamento – conceituado pelo artigo 142, do Código Tributário Nacional como sendo 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”* – que se poderá cogitar a prática de um crime contra a ordem tributária. Nesse sentido, Sholz:

(...) enquanto não decretada a exigibilidade do tributo, nem mesmo em tese se completa a ‘relação de adequação entre a ação do homem e a descrição legal’. E sem tipicidade, pressuposto primeiro da eficácia processual das normas penais incriminadoras, inadmissíveis sobrelevam não apenas a *persecutio criminis in iudicio*, mas também, e antes dela, a própria veiculação de qualquer *notitia criminis*, bem como a instauração de procedimento investigatório²⁵.

Tal passou a ser categoricamente exigido a partir da edição da Súmula Vinculante²⁶ n. 24, do Supremo Tribunal Federal, que é assim redigida: *“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”*.

Antes mesmo, porém, da edição da Súmula Vinculante n. 24, que foi aprovada em dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal já veiculava esse entendimento, como se denota da ementa do *Habeas Corpus* n. 86.281/SP:

AÇÃO PENAL. Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Art. 1º, incs. I e II, da Lei nº 8.137/90. Delito material. Tributo. Processo administrativo. Cancelamento do suposto crédito por decisão definitiva do Conselho de Contribuintes. Crédito tributário juridicamente inexistente. Falta

²⁵ SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. **Crimes contra a ordem tributária e persecução penal**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 739, 1997, p. 490.

²⁶ Cumpre esclarecer que, de acordo com o artigo 103-A, da Constituição Federal, as súmulas vinculantes têm por *“objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica”*. Cabe, pois, ao Supremo Tribunal Federal editá-las de ofício ou por provocação, *“mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional”*, sendo que, *“a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei”*.

irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Trancamento do processo quanto ao delito de sonegação fiscal. HC concedido para esse fim. Precedentes. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica pendência de ação penal, quando foi cancelada, por decisão definitiva do Conselho de Contribuintes, a inscrição do suposto crédito exigido²⁷.

Salienta-se que, muito embora a Súmula Vinculante n. 24 verse exclusivamente sobre o artigo 1º, da Lei n. 8.137/90, sua inteligência também se aplica aos crimes de apropriação (artigo 168-A, do Código Penal) e sonegação de contribuição previdenciária (artigo 337-A, do Código Penal), eis que esses também exigem para a sua consumação o resultado naturalístico.

Tanto assim que a 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal²⁸ editou o enunciado n. 79, cuja redação é:

Considerando os efeitos da Súmula Vinculante nº 24 do STF, em regra, o oferecimento de denúncia por crimes contra a ordem tributária (Lei 8.137/1990, art. 1º, incisos I a IV), de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A) ou de sonegação de contribuição previdenciária (CP, art. 337-A) depende do término do procedimento administrativo e da consequente constituição definitiva do crédito tributário, indispensável condição de procedibilidade.

Mas, além de interferir no aperfeiçoamento dos crimes materiais contra a ordem tributária, o direito tributário também pode interromper ou causar o desfecho da persecução penal dos crimes dessa espécie.

Isto é, após a prática de um fato típico, antijurídico e culpável o agente pode deixar de ter a aplicação de uma sanção penal se ocorrer uma das hipóteses que extinguem sua punibilidade. Na lição de Fabretti e Smanio, *“a extinção da punibilidade é o desaparecimento do poder punitivo estatal em relação às infrações penais”*²⁹.

Classicamente, prevê o artigo 107, do Código Penal quais são as hipóteses em que isso pode ocorrer, assim elencando:

Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:
I - pela morte do agente;
II - pela anistia, graça ou indulto;

²⁷ STJ, HC n. 86281/SP, 2ª Turma, Relator: Ministro Cezar Peluso, Dje de 07/11/2008.

²⁸ Esclarece-se que “A 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal é o órgão incumbido da coordenação, da integração e da revisão do exercício funcional dos membros do Ministério Público Federal na área criminal” (Ministério Público Federal. **Sobre a 2CCR**. Disponível em: www.mpf.mp.br/atuacao-tematica/ccr2/sobre. Acesso em: 22/04/23.

²⁹ FABRETTI, Humberto Barrionuevo e SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Direito penal: parte geral**. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2019, p. 506.

- III - pela retroatividade de lei que não mais considera o fato como criminoso;
- IV - pela prescrição, decadência ou preempção;
- V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

Em linhas gerais, a primeira causa, morte do agente, decorre do princípio da pessoalidade da pena previsto no artigo 5º, XLV, da Constituição Federal, segundo o qual *“nenhuma pena passará da pessoa do condenado”*.

Já a segunda, anistia, graça ou indulto, são hipóteses de “clemência estatal”. Isto é, ocasiões em que o Estado decide não repreender mais penalmente determinado fato e/ou pessoas por questões de política criminal. Nas palavras de Fabretti e Smanio:

A anistia é ato de competência do Poder Legislativo, especificamente do Congresso Nacional, e tem por objeto, via de regra, fatos definidos como crime políticos, militares ou eleitorais.

(...)

O objetivo da anistia é beneficiar uma coletividade de autores de fatos por meio de uma lei descriminalizadora que anula todos os efeitos penais da criminalização, mas não os efeitos civis.

(...)

A graça constitui ato de competência exclusiva do Presidente da República e tem por objeto, via de regra, crimes comuns com sentença condenatória com decisão transitada em julgado.

O objetivo da graça é beneficiar pessoa determinada e já condenada, por meio da extinção ou da comutação da pena aplicada. Diferentemente do indulto que tem por objeto os “fatos”, a graça tem por objeto “pessoas”.

(...)

O indulto, tal como a graça, é de competência exclusiva do Presidente da República e tem por objeto, via de regra, os crimes comuns. Assim como a graça, não atinge os “fatos”, mas sim as “pessoas”.

A finalidade do indulto é beneficiar uma coletividade de condenados identificável pela natureza do crime ou pela quantidade de pena aplicada e tem como efeito a extinção ou a comutação da pena aplicada³⁰.

A terceira, retroatividade de lei, está relacionada à descriminalização do fato que a lei prévia considerava crime. Na doutrina de Fabretti e Smanio:

Assim, se o agente pratica o fato definido como crime, mas nova lei descriminaliza o referido fato, não há mais qualquer interesse estatal na punição do agente, estando extinta a punibilidade.

A extinção da punibilidade dá-se no exato momento em que a nova lei entra em vigor, alcançando, inclusive, aquele com sentença criminal condenatória transitada em julgado³¹.

³⁰ FABRETTI; SMANIO, *op. cit.*, p. 508/509.

³¹ *Idem*.

A quarta, prescrição, decadência ou perempção, são causas especialmente relacionadas ao tempo. Isto é, a prescrição é a perda do direito de punir em face do decurso do tempo. Já a decadência diz respeito a impossibilidade de exercer o direito de ação em face do tempo. Finalmente, a perempção é *“punição” processual que atinge o autor da ação penal privada (querelante) em virtude de sua desídia*³², que pode referir-se a sua inércia ou negligência.

A quinta, renúncia ou perdão, são institutos restritos às ações penais privadas. Aquele ocorre quando o autor escolhe não processar criminalmente o seu ofensor, abrindo mão desse direito³³ e esse quando o ofendido desculpa o ofensor pelo crime ele praticou³⁴. Salieta-se que *“diferentemente da renúncia que é ato unilateral, o perdão é ato bilateral e somente terá efeito se for aceito pelo querelado”*³⁵.

A sexta, retratação, seria o ato de *“desdizer o que fora dito antes ou, retirar declarações ou afirmações anteriores”*³⁶. Incide, pois, nos crimes de calúnia (artigo 138, do Código Penal), difamação (artigo 139, do Código Penal), falso testemunho e falsa perícia (artigo 342, do Código Penal).

A sétima hipótese, perdão judicial, *“é a possibilidade dada pela lei ao magistrado para deixar de aplicar a pena ao condenado”*³⁷, o que somente ocorre diante de *“circunstâncias, resultados, condições ou conseqüências do fato praticado”*³⁸.

Vê-se, pois, que dentre as hipóteses previstas no Código Penal as únicas que se aplicariam aos crimes contra a ordem tributária seriam, quando muito, aquelas previstas nos incisos I a IV, do artigo 107. A verdade, porém, é que a legislação extrapenal prevê outra causa de extinção de punibilidade para delitos dessa espécie: o pagamento. É o que se denota das seguintes legislações:

(1) Lei Federal n. 9.249/95: Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na lei 8.137/90, e na lei 4.729/65, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

³² FABRETTI; SMANIO, *op. cit.*, p. 510.

³³ *Ibidem*, p. 511.

³⁴ *Ibidem*, 512.

³⁵ *Idem*.

³⁶ *Idem*.

³⁷ *Ibidem*, p. 513.

³⁸ FABRETTI; SMANIO, *op. cit.*, p. 513.

(2) Lei Federal n. 9.430/96: Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências:

Art. 83. 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.

§ 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.

§ 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.

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 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. (...).

(3) Lei Federal n. 10.684/03: Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências:

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

§ 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.

Com acerto agiu o legislador ao prever a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária em razão do pagamento. Isso porque, já se viu que a constituição do crédito tributário (ou seja, a exigibilidade do tributo) é imprescindível para aperfeiçoar os delitos dessa espécie. Nessa condição, a existência de um “tributo devido” representa verdadeiro elemento desses tipos penais³⁹. Se o pagamento

³⁹ Sabe-se que parte da doutrina entende que a constituição do crédito tributário não é elemento dos delitos em pauta neste artigo, mas uma condição objetiva de punibilidade ou pressuposto da ação. Isegue o posicionamento de Gustavo Badaró, que assim discorre sobre o tema em pauta: “*O problema, entre nós, deve ser resolvido a partir de algumas premissas que dependem de conceitos doutrinários, que passam pelo enfrentamento do conteúdo de tal categoria. No tão confuso e controvertido tema das condições objetivas de punibilidade há um ponto - talvez o único - de consenso: as condições objetivas da punibilidade não são abrangidas pelo dolo do agente. Como isso se reflete nos crimes tributários do ordenamento jurídico brasileiro? Adiantando a resposta: tornando evidente que a existência de um tributo devido, suprimido ou reduzido, pela ação ou omissão do contribuinte, não é condição objetiva*”

extirpa esse elemento, realmente não há qualquer razão para o Estado punir criminalmente o agente.

Além de tratar da extinção da punibilidade pelo pagamento, os dispositivos em destaque acima - mais especificamente, do §2º do artigo 83, da Lei n. 9.430/96 e do *caput* do artigo 9º, da Lei n. 0.684/03 – versam sobre outro instituto do direito tributário interfere nos crimes contra a ordem tributária. Trata-se, pois, do parcelamento.

O conceito de parcelamento e de outros institutos tributário serão pormenorizados no capítulo a seguir. Contudo, desde já, resta cristalino qual é o impacto desse na seara penal: a suspensão (ou seja, interrupção temporária) da persecução penal enquanto esse estiver vigente.

CAPÍTULO II. BREVES DELINEAMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito tributário também é um ramo do direito público. Seu estudo recai sobre a incidência e a cobrança de tributos, que é realizada pelos entes tributantes (pessoas jurídicas de direito público interno) em face dos contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas)⁴⁰.

O poder de tributar dos entes federativos é limitado pela Constituição Federal de 1988, que estabelece *“regras para essa invasão do patrimônio do contribuinte. Tais limitações estão expressas nos arts. 150, 151 e 152 da CF”*⁴¹.

A relação jurídico tributária se inicia quando um fato gerador é concretizado pelo contribuinte. Esse consiste na *“materialização da hipótese de incidência. Em*

de punibilidade! Considerando o crime de sonegação fiscal na sua modalidade do caput do art. 1.º da Lei 8.137/1990, o que se percebe é que o elemento normativo "tributo" integra o tipo penal e, como tal, inegavelmente deve ser abrangido pelo dolo do agente, sob pena de caracterizar inadmissível responsabilidade penal objetiva. O agente deve ter conhecimento e vontade de que, com uma das condutas elencadas nos incs. I a V, estará suprimindo um tributo que era devido, ou reduzindo o valor do tributo devido. Sem que haja a consciência e vontade de que há tributo devido e que, mediante uma das condutas previstas nos incisos, se estará suprimindo ou reduzindo o tributo, inexistirá crime por ausência de dolo. Por outro lado, e independentemente de grandes elucubrações ou filigranas teóricas sobre o que caracteriza as condições objetivas de punibilidade, o certo é que a doutrina está segura de que as condições objetivas de punibilidade não são abrangidas pelo dolo do agente. Logo, se o dolo deve abranger o elemento do tipo "tributo", evidente que o tributo não é uma condição objetiva de punibilidade no crime do art. 1.º, caput, da Lei 8.137/1990” (BADARÓ, Gustavo. **Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Revista Brasileira da Advocacia. São Paulo. Volume 0, janeiro/março, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.0.13.PDF. Acesso em: 23/04/23).

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 01.

⁴¹ *Idem*.

outras palavras, é o momento em que o que foi previsto na lei tributária (hipótese de incidência) realmente ocorre no mundo real". É, por exemplo, fato gerador do IPVA ser proprietário de um veículo automotor.

Havendo o fato gerador, nasce a obrigação tributária que nada mais é do que a necessidade do sujeito passivo (contribuinte) de pagar o sujeito ativo (que são os Fiscos: União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

A cobrança do tributo em si ocorre somente quando houver o lançamento tributário, *"ato administrativo pelo qual se dá exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (quantum debeatur) e qualificando-a (an debeatur)"*⁴².

O lançamento pode ser feito de ofício⁴³ pelo sujeito passivo (que é o caso do IPTU; IPVA etc.), por declaração⁴⁴ do contribuinte (IRPF, por exemplo) ou por homologação⁴⁵, ocasião em que *"o Fisco constitui o crédito tributário a partir de informações fornecidas pelo contribuinte por meio de declaração, sem as quais o lançamento ficaria prejudicado"*⁴⁶, haja vista o imposto de importação e exportação.

Caso, após o lançamento, o contribuinte não faça o pagamento devido, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa para ser cobrado por meio judicial nos autos de uma ação de execução fiscal. Didaticamente é o que explica Machado Segundo:

Ao efetuar o lançamento, a autoridade competente confere ao sujeito prazo para que efetue o pagamento, ou apresente impugnação administrativa discutindo a validade do crédito correspondente. Esgotado esse prazo sem que tenha ocorrido o pagamento ou a impugnação, o crédito tributário se torna "exigível". Passa, então, por uma cobrança "amigável", sendo depois encaminhado à Procuradoria Judicial do ente tributante correspondente, para que o valor seja inscrito em "Dívida Ativa" e exigido através de execução fiscal. Ao efetuar o lançamento, a autoridade competente confere ao sujeito prazo para que efetue o pagamento, ou apresente impugnação administrativa discutindo a validade do crédito correspondente. Esgotado esse prazo sem que tenha ocorrido o pagamento ou a impugnação, o crédito tributário se torna "exigível". Passa, então, por uma cobrança "amigável", sendo depois encaminhado à Procuradoria Judicial do ente tributante correspondente, para que o valor seja inscrito em "Dívida Ativa" e exigido através de execução fiscal⁴⁷.

⁴² SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021, p. 177.

⁴³ Previsão do artigo 149, inciso I, do Código Tributário Nacional: *"O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine"*.

⁴⁴ Previsão do artigo 147, do Código Tributário Nacional: *"O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação"*.

⁴⁵ Previsão do artigo 150, do Código Tributário Nacional: *"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"*.

⁴⁶ SABBAG, *op. cit.*, p. 179.

⁴⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 13ª edição. Barueri: Atlas, 2023, p. 261.

Destaca-se que a inscrição em dívida ativa somente pode ocorrer se o crédito tributário não tiver sido suspenso, extinto ou excluído. Explica-se.

A exigibilidade do crédito tributário pode ser interrompida (suspensa) em seis ocasiões distintas que são elencadas no artigo 151, do Código Tributário Nacional, são elas:

- I – Moratória;
- II – Depósito do montante integral;
- III – Reclamações e recursos administrativos;
- IV – Concessão de liminar em mandado de segurança ou em cautelar;
- V – Concessão de tutela antecipada em outras ações;
- VI – Parcelamento.

Em breves linhas, a moratória é a possibilidade de o contribuinte ter um prazo maior para pagar o crédito tributário. Essa oportunidade pode ser concedida por lei ou, individualmente, por meio de um despacho da autoridade administrativa⁴⁸. Em outras palavras, é o que ensina Machado Segundo:

Moratória é a dilatação do prazo para o pagamento de uma dívida, já vencida ou ainda por vencer, concedida pelo credor ao devedor. Com ela, o devedor obtém um novo prazo para a quitação da dívida, maior que o prazo original. Esse novo prazo pode ser para o pagamento de todo o débito, integralmente, ou podem ser concedidos novos prazos, sucessivos, para o pagamento da dívida em parcelas. (...)

A moratória pode ser concedida em caráter geral ou em caráter individual. No primeiro caso, abrange todos os sujeitos passivos, indistintamente, ou todos aqueles enquadrados em determinado grupo, perfil, região etc. No segundo caso, é concedida a um sujeito passivo, especificamente⁴⁹.

O depósito do montante integral, por sua vez, é um direito do contribuinte que pode ser exercido na via judicial ou administrativa. Sua opção se torna interessante em determinados casos, pois, além de poder culminar na suspensão da exigibilidade do crédito tributário (se feito em dinheiro, de acordo com a Súmula n. 112, do Superior Tribunal de Justiça⁵⁰), “suspende a fluência dos juros a cargo do sujeito passivo”⁵¹. Tanto assim que o Superior Tribunal de Justiça consignou que o depósito tem

(...) natureza dúplice, porquanto ao tempo em que impede a propositura da execução fiscal, a fluência dos juros e a imposição de multa, também acautela os interesses do Fisco em receber o crédito tributário com maior brevidade, porquanto a conversão em renda do depósito judicial equivale ao pagamento

⁴⁸ Nesse sentido, é o que dispõem os artigos 152 a 155-A do Código Tributário Nacional.

⁴⁹ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 196.

⁵⁰ Súmula n. 112, do Superior Tribunal de Justiça: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

⁵¹ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 200.

previsto no art. 156, do CTN encerrando modalidade de extinção do crédito tributário⁵².

As reclamações e recursos administrativos são as rediscussões provocadas pelo contribuinte em pleno exercício do direito constitucional da ampla defesa⁵³. Isto é, caso o sujeito passivo discorde do lançamento, há possibilidade de ele questioná-lo à autoridade administrativa por meio de uma peça processual denominada reclamação ou impugnação.

Nestes casos, força-se a Administração Pública a “*examinar se o lançamento está realmente de acordo com a lei, ou não. E, até que se pronuncie definitivamente, não poderá exigir o valor lançado e devidamente impugnado*”⁵⁴.

Tal qual na via judicial, cabe recurso em face da decisão que julga a impugnação e, até o pronunciamento definitivo da Administração Pública no curso do processo administrativo, fica interrompida a exigibilidade do crédito tributário.

Na seara judicial, o efeito do artigo 151, do Código Tributário Nacional pode ser concedido por meio de eventual liminar em mandado de segurança ou de tutelas provisórias pleiteadas em outras espécies de ações, como na anulatória, por exemplo.

Como de praxe, nesses casos o contribuinte terá que preencher os requisitos exigidos pelo artigo 300, do Código de Processo Civil⁵⁵ para o deferimento de tais medidas, que são a probabilidade do direito e o perigo da demora, como explica Machado Segundo:

Para deferir a “tutela provisória de urgência”, o juiz deve verificar se o sujeito passivo, autor da ação, pelo menos em uma avaliação provisória tem razão (fumaça do bom direito), e se a espera pelo julgamento definitivo pode causar-lhe danos irreparáveis, ou de difícil reparação, ou de qualquer sorte tornar ineficaz a sentença final (perigo da demora). São esses, em linhas gerais, os requisitos cuja presença determina a concessão da medida⁵⁶.

⁵² STJ, REsp n. 681.110/RJ, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 14/12/04.

⁵³ Previsto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988: “*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: 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*”.

⁵⁴ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 201.

⁵⁵ Artigo 300, do Código de Processo Civil: “*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*”.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 203.

O parcelamento, por fim, não é muito diferente da moratória, tanto que é tido pela doutrina como uma *“espécie de moratória”*⁵⁷.

Como seu próprio nome sugere, esse instrumento possibilita que o contribuinte divida o pagamento do crédito tributário, sendo que a forma e a condição disso são estabelecidas por meio de lei específica. Nesse sentido, discorre SABBAG:

O parcelamento se caracteriza pelo ato do contribuinte, após requerimento à autoridade administrativa, de conduzir recursos de forma não integral ao Fisco. A providência gera a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. O parcelamento reveste-se da natureza de uma moratória, pois os pagamentos se dão após o vencimento dos créditos tributários, em geral de forma mensal durante longo período de tempo. A princípio, o parcelamento constitui-se em ato discricionário da esfera administrativa, e, após sua concessão, passa a se revestir de direito líquido e certo para o contribuinte, conforme entendimento do STF⁵⁸.

Sintetizadas, pois, as hipóteses que causam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, passa-se àquelas que o fulminam por completo.

De acordo com o artigo 156, do Código Tributário Nacional, há onze causas que extinguem um crédito tributário, a saber: (1) o pagamento; (2) a compensação; (3) a transação; (4) a remissão; (5) a prescrição e a decadência; (6) a conversão de depósito em renda; (7) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º; (8) a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164; (9) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (10) a decisão judicial passada em julgado e (11) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

A primeira, pagamento, é a causa mais comum e pode ser conceituada como *“a entrega ao sujeito ativo, pelo sujeito passivo ou qualquer outra pessoa em seu nome, da quantia correspondente ao objeto do crédito tributário”*⁵⁹.

A segunda causa, compensação tributária, funciona como um acerto de contas entre sujeito ativo e passivo. Isto é, trata-se de uma oportunidade, concedida por meio de lei ou, se possível, pela autoridade administrativa, para que o contribuinte restitua

⁵⁷ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 199.

⁵⁸ SABBAG, *op. cit.*, p. 202.

⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 204, *apud* SEGUNDO MACHADO, *op. cit.*, p. 205.

os valores outrora pagos equivocadamente e utilize-os para quitar novos créditos. Senão, vejamos a redação do artigo 170, do Código Tributário Nacional:

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

A terceira causa, transação, diz respeito a um acordo celebrado entre o contribuinte a administração tributária, que fazem concessões mútuas, para finalizarem o litígio tributário. Acerca do tema, Helena Costa pontua que:

O emprego da transação em relação a obrigações tributárias sempre deu margem à polêmica, diante do entendimento, algo generalizado, de que a figura é incompatível com o regime de direito público, no qual exsurge, como princípio de maior importância, a indisponibilidade do interesse público, que predicaria a impossibilidade de transação.

Entretanto, a objeção não nos parece válida, uma vez que a transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei, em consonância com o aludido princípio.³⁴⁹

Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito.

Convém anotar, ademais, que a transação, tal como disciplinada em nosso direito positivo, é inconfundível com o parcelamento: enquanto este é causa de suspensão da exigibilidade da obrigação tributária principal, a transação propicia sua extinção⁶⁰.

A quarta causa, remissão, é o perdão da dívida concedido por lei. Diferentemente da anistia tributária, a *“remissão é o perdão no âmbito de pagar o tributo, enquanto a anistia é o perdão pertinente à relação sancionatória”*⁶¹.

Às quintas causas, decadência e prescrição, relacionam-se ao perecimento do crédito tributário em razão do tempo. Na decadência o tempo impossibilita o exercício direito que, no âmbito tributário, seria o lançamento tributário. Já a prescrição conecta-se com a perda do direito de ação que, na seara em pauta, seria o ajuizamento da execução fiscal. Em ambos os casos, o prazo é de cinco anos, sendo que na decadência esse se inicia com a ocorrência do fato gerador e, na prescrição, com o lançamento, que constitui definitivamente o crédito tributário⁶².

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 305.

⁶¹ COSTA, *op. cit.*, p. 307.

⁶² COSTA, *op. cit.*, p. 308 e 311.

A sexta causa, conversão do depósito em renda, ocorre quando o dinheiro entregue em Juízo pelo contribuinte fica para o Fisco em razão desse ter ganhado o processo⁶³.

A sétima causa, pagamento antecipado e homologação do pagamento, é específica dos tributos que o lançamento é feito por declaração. Isso porque, embora o contribuinte já pague o tributo logo após ter ele mesmo o apurado, a extinção do crédito tributário somente ocorre quando a autoridade administrativa assim reconhece (seja expressa ou tacitamente)⁶⁴.

A oitava causa, consignação em pagamento, ocorre quando o contribuinte entrega, judicialmente, a importância do crédito tributário caso a Fazenda Pública “*ofereça resistência injustificada ao recebimento do tributo*”⁶⁵.

A nona e a décima causas referem-se às decisões definitivas proferidas no âmbito dos processos administrativos ou judiciais⁶⁶.

Finalmente, a décima primeira causa de extinção do crédito tributário, dação em pagamento, refere-se à satisfação do crédito tributário por meio da entrega de bens imóveis, na forma e condição estabelecida pela lei. Nesse sentido, destaca Machado Segundo que:

O Município de São Paulo editou, para disciplinar a dação em pagamento de bens imóveis como forma de extinção do crédito tributário, a Lei nº 13.259, de 28 de dezembro de 2001, que foi regulamentada pelo Decreto nº 42.095, de 12 de junho de 2002. No plano federal, a disciplina da dação em pagamento foi elaborada posteriormente, encontrando-se prevista na Lei 13.259, de 16 de março de 2016⁶⁷.

Além dessas onze hipóteses, o crédito tributário tem o condão de desaparecer por meio da isenção e da anistia. Essas duas diferenciam-se daquelas causas que se acaba de discorrer a respeito, porquanto não são causa de extinção do crédito tributário, mas de exclusão.

Embora o efeito seja semelhante, na essência, a extinção e a exclusão são completamente diversas, pois esta ocorre antes da constituição do crédito tributário, enquanto aquela se verifica depois do lançamento tributário.

⁶³ COSTA, *op. cit.*, p. 300.

⁶⁴ *Idem.*

⁶⁵ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 210.

⁶⁶ SABBAG, *op. cit.*, p. 227.

⁶⁷ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 243.

Previstas no artigo 175, do Código Tributário Nacional, a isenção e a anistia funcionam como um benefício tributário.

A isenção é disciplinada pelos artigos 176 a 179, do Código Tributário Nacional, advém por meio de lei, e a *“a situação por ela abrangida, na verdade, deixa de integrar a hipótese de incidência da norma de tributação, que por ela é recortada, ou excepcionada”*⁶⁸. Em sentido amplo, é uma *“dispensa legal do tributo devido”*⁶⁹. Machado Segundo exemplifica:

(...) uma lei institui tributo a ser pago por todos os que realizam operações relativas à circulação de mercadorias, e outra, mais específica, concede isenção a operações com feijão, tem-se que as operações com feijão foram retiradas do campo de incidência da norma de tributação, que sobre elas sequer incide⁷⁰.

Já a anistia, referida nos artigos 180 a 182, do Código Tributário Nacional, diz respeito ao perdão da penalidade, como anteriormente mencionado ao tratar da remissão. Nas palavras de Helena Costa:

Tecnicamente, consiste no perdão da penalidade imposta ao contribuinte infrator e, eventualmente, também no perdão da própria infração. É outorgada mediante lei específica (art. 150, § 6º, CR) e por razões de interesse público, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia. Note-se ser também possível falar-se em anistia tácita, assim entendida aquela operada em razão da retroatividade benéfica da lei tributária que, alcançando ato não definitivamente julgado, deixe de defini-lo como infração (art. 106, II, a, CTN)⁷¹.

Feita essa breve exposição dos conceitos tributários, torna-se possível analisar quais são seus impactos no direito penal, ou mais precisamente, nos crimes contra a ordem tributária.

CAPÍTULO III. DA CONFLUÊNCIA ENTRE DIREITO PENAL E O TRIBUTÁRIO

O artigo 2º da Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da separação dos poderes ao prever que *“são poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário”*.

⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, *op. cit.*, p. 244.

⁶⁹ *Idem.*

⁷⁰ *Idem.*

⁷¹ COSTA, *op. cit.*, p. 323.

Sua concepção transcende a “*mera organização de tarefas e de distribuição de trabalhos*”⁷², tratando-se de verdadeira “*expressão da democracia*”⁷³, “*incorporada nos sistemas constitucionais como garantia do cidadão contra a concentração do poder estatal*”⁷⁴.

Decorre, pois, desse princípio a ideia da independência das instâncias civis, penais e administrativas⁷⁵, muito utilizada na jurisprudência para justificar diferentes decisões. Senão, vejamos alguns julgados dos Tribunais Superiores:

HABEAS CORPUS. DESOBEDIÊNCIA (ART. 330 DO CÓDIGO PENAL). EXERCÍCIO DE AUTODEFESA. INOCORRÊNCIA. PRÁTICA DE ATO ATENTATÓRIO À DIGNIDADE DA JUSTIÇA E RESPONSABILIDADE DO DEPOSITÁRIO INFIEL (ART. 77, IV, E §§ 1º E 2º, E ART. 161, PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL). RESSALVA EXPRESSA QUANTO À APLICAÇÃO DE SANÇÃO PENAL. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS. TIPICIDADE DA CONDUTA. SUBSTITUIÇÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE POR RESTRITIVAS DE DIREITOS. POSSIBILIDADE. ORDEM CONCEDIDA PARA ASSEGURAR A CONVERSÃO DA PENA PRIVATIVA DE LIBERDADE. (STF - HC n. 169417, Relator: Min. Marco Aurélio, Relator para Acórdão: Min. Alexandre de Moraes, Primeira Turma, Julgado em: 11/02/2020, Publicado em: 07/08/2020).

AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO QUE NÃO ATACA TODOS OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO AGRAVADA. INDEPENDÊNCIA DAS INSTÂNCIAS JUDICIAIS. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. INEXISTÊNCIA. LIMITES OBJETIVOS DA COISA JULGADA. ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. A petição de agravo regimental não impugnou todos os fundamentos da decisão ora agravada. Nesses casos é inadmissível o agravo, conforme a orientação do Supremo Tribunal Federal. Precedente. De qualquer forma, a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido da independência das instâncias judiciais. Independência que não afronta o princípio constitucional da presunção de inocência. Ademais, o Supremo Tribunal Federal afasta o cabimento de recurso extraordinário interposto para uma nova apreciação dos fatos e do seu enquadramento à legislação processual que disciplina, de forma específica, o instituto da coisa julgada e seus limites objetivos. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - AI n. 816692 AgR, Relator: Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, Julgado em: 11/03/2014, Publicado em: 19/05/2014).

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. APROPRIAÇÃO INDÉBITA MAJORADA. TRANCAMENTO DO PROCESSO. HIPÓTESES AUTORIZADORAS NÃO CONFIGURADAS. ACORDO ANTERIOR NA ESFERA TRABALHISTA. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS INSTÂNCIAS.

⁷² CARNELÓS, Guilherme Ziliani. **A “independência das instâncias”: investigação sobre origem e critérios de aplicação na esfera penal.** Orientador: Prof. Dr. Adriano Teixeira. 2022. Dissertação de Mestrado - Fundação Getúlio Vargas – Escola de Direito de São Paulo. Disponível em: [GUILHERME ZILIANI CARNELÓS-dissertação-versaofinal.pdf \(fgv.br\)](https://www.fgv.br/academico/pos-graduação/dissertacoes/2022/carnelos-guilherme-ziliani-dissertacao-versaofinal.pdf). Acesso em: 01/05/23, p. 11.

⁷³ *Ibidem*, p. 13.

⁷⁴ *Idem*.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 26.

REPARAÇÃO DO DANO. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE CAUSA EXTINTIVA DA PUNIBILIDADE. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

1. O trancamento do processo em habeas corpus, por ser medida excepcional, somente é cabível quando ficarem demonstradas, de maneira inequívoca e a um primeiro olhar, a atipicidade da conduta, a absoluta falta de provas da materialidade do crime e de indícios de autoria ou a existência de causa extintiva da punibilidade, situações estas que não constato caracterizadas na espécie.

2. O acordo celebrado entre o denunciado e a empresa-vítima perante a Justiça do Trabalho não vincula a apreciação dos fatos pela jurisdição penal, haja vista a absoluta independência entre tais searas.

(...)

7. Agravo regimental não provido” (STJ - AgRg no HC n. 591.647/SP, Relator: Min. Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, Julgado em: 27/3/2023, DJe: 30/03/2023).

ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL. INVESTIGADOR DE POLÍCIA CIVIL. PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR. IMPUTAÇÃO DE INFRAÇÃO FUNCIONAL TAMBÉM TIPIFICADA COMO CRIME. HOMICÍDIO. APLICAÇÃO DE PENA DE DEMISSÃO. ALEGADA NULIDADE DA PENALIDADE DISCIPLINAR ENQUANTO PENDENTE DE TRÂNSITO EM JULGADO O PROCESSO CRIMINAL. INOCORRÊNCIA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS ADMINISTRATIVA E PENAL. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO PRINCÍPIO DA PRESUNÇÃO DE INOCÊNCIA. PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ACÓRDÃO REGIONAL EM SINTONIA COM O ENTENDIMENTO DESTA CORTE. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 568/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que julgara Recurso em Mandado de Segurança interposto contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. Na origem, trata-se de Mandado de Segurança Individual impetrado pela parte agravante contra ato comissivo do Exmo. Senhor Governador do Estado de Mato Grosso, consubstanciado no ato administrativo que lhe aplicou a pena demissão do cargo público de investigador de Polícia Judiciária Civil, do Quadro de Pessoal da Polícia Civil do Estado de Mato Grosso, por ter praticado infrações disciplinares.

Sustenta, para tanto, a ilegalidade do ato apontado como coator, haja vista pender de julgamento a Ação penal relativa ao mesmo fato, inexistindo, assim, sentença penal condenatória transitada em julgado.

III. O Tribunal de origem denegou segurança, ao fundamento de que, "embora o processo criminal ajuizado contra a pessoa do impetrante não tenha ainda sido julgado definitivamente pelo Tribunal do Júri, vislumbra-se que sua conduta na esfera administrativa encontra-se devidamente comprovada, em um PAD que atendeu aos princípios da ampla defesa e do contraditório, no qual não consta a negativa da prática delitiva do acusado, tampouco houve demonstração da ocorrência de fatos novos ou de circunstâncias relevantes desconhecidas até o momento, suscetíveis a justificar a inadequação da sanção aplicada, esta, aliás, prevista no Estatuto que regula a categoria. (...) Noutra vertente, deve ser ressaltado que a jurisprudência dos Tribunais Superiores é firme no sentido de que a existência de ação penal ainda em curso não pode servir de fundamento para obstar a instauração de sindicância ou de processo administrativo disciplinar, porquanto a ausência de condenação do acusado na esfera penal não possibilita o afastamento de aplicação de sanção disciplinar, ainda que em grau máximo, devidamente prevista em legislação vigente, em respeito à independência das instâncias".

IV. É firme o entendimento no âmbito do Supremo Tribunal Federal e desta Corte, no sentido da independência entre as instâncias cível, penal e

administrativa para apuração das respectivas responsabilidades, não havendo, assim, que se falar em violação aos princípios da presunção de inocência e do devido processo legal pela aplicação da sanção administrativa fixada em processo disciplinar legitimamente instaurado antes da conclusão dos processos penal ou civil, eventualmente instaurados para apuração dos mesmos fatos.

V. Precedentes do STF: MS 23401, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, TRIBUNAL PLENO, DJU de 12/04/2002; MS 22534, Rel. Ministro MAURÍCIO CORRÊA, TRIBUNAL PLENO, DJU de 10/09/1999; RMS 28.919 AgR, Rel. Ministro DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, DJe de 12/02/2015; RMS 24791, Rel. Ministro CARLOS VELLOSO, SEGUNDA TURMA, DJU de 11/06/2004.

VI. Precedentes do STJ: MS 18.761/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 1/7/2019; MS 19.779/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 18/12/2017; MS 19.311/DF, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 02/02/2017; AgInt nos EDcl no RMS 67.984/GO, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 29/9/2022; AgInt no RMS 52.268/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe de 23/10/2019; AgInt no RMS 53.362/MT, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 20/04/2018; RMS 39.577/GO, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, DJe 27/10/2016; AgInt no RMS 32.730/PE, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 30/6/2017; RMS 37.180/PE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/09/2015; AgRg no RMS 43.647/RN, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 31/03/2015; RMS 42.851/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 04/10/2013; RMS 39.558/AL, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, DJe de 11/06/2014; AgRg no RMS 33.949/PE, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/08/2013; RMS 35.325/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 07/03/2013; RMS 31.257/RJ, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, DJe de 13/09/2010.

IX. Agravo interno improvido” (STJ - AgInt no RMS n. 51.791/MT, Relatora: Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, Julgado em: 27/03/2023, DJe: 03/04/2023) (grifo meu).

Muito embora esse entendimento seja sedimentado nos Tribunais pátrios, a doutrina há tempos o critica por ser inegável a interseção entre as searas civil, administrativa e penal. Destaca, nesse sentido, CARNELÓS em relação ao direito penal que:

“(…) qualquer risco de lesão a bem jurídico, antes de atingir ofensividade penal a ponto de redundar na mais severa das sanções, enfrenta os graus de reprovação extrapenais. A via é de mão única: todo tipo penal pressupõe infração extrapenal; o contrário, porém, não é verdadeiro, pois nem todo ilícito civil ou administrativo gera risco penalmente relevante. No direito penal econômico essa dinâmica é ainda mais evidente, rico em normas penais em branco e crimes de desobediência administrativa. Daí a necessidade de “construção coordenada do ilícito”⁷⁶.

⁷⁶ CARNELÓS, *op. cit.*, p. 27.

De fato, já se expôs outrora neste artigo que os crimes materiais contra a ordem tributária somente podem ser tipificados após o lançamento tributário em notória “construção coordenada do ilícito”.

Além disso, também se pontuou que o pagamento do tributo na esfera tributária interfere na penal, culminando na extinção da punibilidade do agente, uma vez que não haverá mais que se falar em “tributo devido”, verdadeiro elemento dos tipos penais dessa ordem.

Há, então, dois exemplos neste artigo científico que evidenciam a impossibilidade de uma independência absoluta entre as searas. A verdade, porém, é que há outras situações em que tal também resta cristalino (ou assim deveria ser). É, o que se passa a expor a seguir.

Dentre as exploradas causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, aquelas que têm reconhecida influência no campo penal são o depósito do montante integral do crédito tributário e o parcelamento.

A começar pelo depósito do montante integral, o Superior Tribunal de Justiça já se posicionou que esse tem o condão de suspender o andamento dos inquéritos policiais ou das ações penais que estejam em curso, conforme ementa em destaque a seguir:

PENAL E PROCESSO PENAL. RECURSO EM HABEAS CORPUS. 1. CRIME TRIBUTÁRIO. AJUIZAMENTO DE AÇÃO ANULATÓRIA. INDEPENDÊNCIA DAS ESFERAS. 2. PARTICULARIDADE DO CASO CONCRETO. DEPÓSITO INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. ART. 151 DO CTN. POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA AÇÃO PENAL. ART. 93 DO CPP. 3. RECURSO EM HABEAS CORPUS A QUE SE DÁ PROVIMENTO.

1. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que, "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". (AgRg no REsp 1390734/PR, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJe 21/3/2018) 2. Nada obstante a independência das esferas, a hipótese dos autos apresenta particularidade que deve ser analisada de forma diferenciada. Com efeito, consta dos autos que o paciente ajuizou ação anulatória, efetuando o depósito integral do valor do crédito tributário como garantia, o que ensejou a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN. Nesse contexto, revela-se prudente a suspensão da investigação, nos termos do art. 93 do CPP, até o julgamento definitivo na esfera cível.

- Embora não se possa falar em trancamento do inquérito ou da ação penal, uma vez que o crédito tributário não foi desconstituído nem houve o efetivo pagamento do tributo, com a conseqüente extinção da punibilidade, tem-se que o depósito integral do valor como garantia enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, autorizando, portanto, a suspensão do inquérito policial ou da ação penal.

3. Recurso em habeas corpus a que se dá provimento para determinar a suspensão do inquérito policial, até o julgamento da ação anulatória. (STJ - RHC n. 139.563/CE, Relator: Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, Julgado em: 21/09/2021, DJe: 27/09/2021) (grifo meu).

Trata-se de decisão lógica, pois, usualmente, o depósito é feito no âmbito de uma ação declaratória de inexistência de débito e/ou anulatória. Com isso, tem-se que, ou a demanda cível-tributária logrará êxito, desconstituindo de vez o crédito tributário e, por consequência, o delito fiscal ou, se frustrada, o crédito será honrado, culminando na extinção da punibilidade do agente por força do pagamento.

Nada obstante a coerência, o referido entendimento não é unânime. Isso porque, processualmente, a justificativa para proferi-lo é o artigo 93, do Código de Processo Penal⁷⁷, o qual versa sobre as questões prejudiciais.

A questão prejudicial diz respeito, nas palavras de Greco Filho, a *“uma relação jurídica civil cuja existência ou inexistência condiciona a existência da infração penal que está sob julgamento do juiz”*⁷⁸.

Caso seja relativa ao estado civil das pessoas, tal questão precisará ser dirimida pelo Juízo Cível para, então, haver a continuidade da ação penal. Por outro lado, guardando conexão com outras relações jurídicas civis, cabe ao Juiz Criminal decidir se sobrestará (ou não) o processo. Para tanto, seria necessário que:

1. A relação jurídica civil seja elementar do crime;
2. Tenha sido proposta a respeito ação no juízo cível;
3. A questão seja de difícil solução;
4. Seja uma ação de prova possível perante o juiz civil, isto é, daquelas que não haja proibição ou limitação quanto à prova. Se isto ocorrer, ou seja, limitação quanto à prova no juízo cível, a ação civil será inútil, devendo, então, a prova sobre a questão desenvolver-se no próprio juízo penal, como faz prova de qualquer elemento do crime⁷⁹.

No mesmo sentido, aduz BADARÓ:

Para que ocorra a hipótese de suspensão facultativa do processo penal, prevista no art. 93, caput, do CPP, exige-se: (1) a questão prejudicial diversa do “estado civil das pessoas”; (2) que se trate de questão da qual dependa a existência da infração penal; (3) que já tenha sido proposta a ação para resolver a questão no juízo cível; (4) que a “questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite”.

A questão diversa do estado das pessoas pode ser das mais variadas ordens. Por exemplo, quem é o proprietário da coisa, a ser decidida no

⁷⁷ Artigo 93 do Código de Processo Penal: “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”.

⁷⁸ GRECO FILHO, Vicente. **Manual de Processo Penal**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 189.

⁷⁹ *Idem*.

juízo cível, em relação ao processo por crime de furto (CP, art. 155); ou a titularidade de um direito de autor, em relação ao crime de violação de direito autoral (CP, art. 184); os limites de uma propriedade, no crime de introdução ou abandono de animais em propriedade alheia (CP, art. 164) etc.

Igualmente se exige que se trate de questão prejudicial sobre existência da infração penal, não bastando que envolva aspectos de majoração ou redução da pena. Também haverá suspensão facultativa do processo penal em razão de questão extrapenal prejudicial da qual dependa não propriamente a existência, mas a tipificação do crime imputado. Por exemplo, imputa-se ao acusado o crime de furto, que tem por elemento a subtração de coisa alheia (CP, art. 155), mas ele alega ser coproprietário da coisa, com a sedizente vítima, e que já discute, em demanda cível, tal condição de condômino, o que, se procedente, descaracterizaria o furto para o crime de furto de coisa comum (CP, art. 156).

Diferentemente do que ocorre na hipótese do art. 92, no caso da suspensão facultativa (CPP, art. 93, caput), é necessário que a ação cível na qual se discuta a questão prejudicial (por exemplo, a titularidade do direito autoral) já tenha sido proposta quando se requer a suspensão do processo penal pela necessidade de decisão de prejudicial heterogênea (no caso, por crime de violação de direito autoral do art. 184 do CP).

Finalmente, é necessário que se trate de “questão de difícil solução”, por exemplo, que tenha uma controvérsia fática a exigir atividade probatória complexa (por exemplo, a definição das divisas de duas fazendas, em relação ao crime do art. 164 do CP, de introdução de animais em propriedade alheia). Questões de fácil solução, como quem é o proprietário de um imóvel ou de um automóvel, cuja comprovação pode ser feita por documento público, não autorizam a suspensão do processo. Além disso, não pode se tratar de matéria em relação à qual haja limitação probatória na lei civil, TM uma vez que, neste caso, o juiz penal poderá resolver a questão mais facilmente, sem tais obstáculos legais para a reconstrução dos fatos⁸⁰.

Ou seja, as questões prejudiciais relacionadas às situações em pauta neste artigo científico são facultativas, não imperativas. Por isso, muitas decisões negam o seu reconhecimento expondo justamente que

(...) nos crimes contra a ordem tributária, precedida a denúncia de procedimento administrativo-fiscal no qual houve oportunidade de defesa para a constituição definitiva do crédito tributário, a suspensão da ação penal em razão do ajuizamento de ação anulatória do débito é facultativa, a teor do art. 93 do Código de Processo Penal⁸¹.

O cenário é mais crítico tratando-se de seguros-garantias. Explica-se.

Os créditos tributários podem ser garantidos, ao invés de depósito, por meio de penhora, fiança bancária ou seguro garantia⁸².

⁸⁰ BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo Penal**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015. p. 313/314.

⁸¹STJ - AgRg no AREsp n. 552.151/SP, Rel. Ministro Walter de Almeida Guilherme (Desembargador Convocado do TJ/SP), Quinta Turma, Julgado em: 16/12/2014, DJe: 19/12/2014.

⁸² Artigo 9º da Lei n. 6.830/80 (Lei de Execução Fiscal): “*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*

A penhora é o ato judicial pelo qual se apreende bens para satisfazer o crédito tributário⁸³. A fiança bancária é uma garantia que o devedor obtém junto a um banco para que esse assegure o cumprimento da obrigação⁸⁴. Por sua vez, o seguro garantia diz respeito a um contrato que o devedor celebra com uma seguradora para que essa arque com o crédito tributário⁸⁵.

Muito embora todos esses institutos sejam aptos a satisfazer, em algum momento, o crédito tributário, o legislador somente possibilitou a imediata suspensão da exigibilidade desse se houver a garantia mediante depósito, como já visto quando da análise do artigo 151, do Código Tributário Nacional.

Não por outro motivo, a força da penhora, da fiança bancária e/ou do seguro garantia para interferir no âmbito penal é ainda menor. Afinal, se nem mesmo o depósito integral tem aptidão para, automaticamente, suspender os procedimentos penais, quiçá as referidas formas de garantia. A título de exemplo, traz-se à baila três julgados do Superior Tribunal de Justiça acerca do assunto:

PENAL. PROCESSO PENAL. HABEAS CORPUS. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, INCISO I, DA LEI N. 8.137/1990. TRANCAMENTO DO INQUÉRITO POLICIAL. ALEGADA AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA. EXISTÊNCIA DE TRÊS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DIVERSOS. CONCEDIDO PARCELAMENTO EM DOIS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS. APLICAÇÃO DO ART. 83, § 2º, DA LEI N. 9.430/1996. SUSPENSÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. NO TERCEIRO DÉBITO TRIBUTÁRIO, CONCEDEU-SE GARANTIA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE NATUREZA DE PARCELAMENTO DO DÉBITO. EXCEPCIONALIDADE NÃO VERIFICADA. ORDEM PARCIALMENTE CONCEDIDA.

1. O trancamento do inquérito policial, assim como da ação penal, é medida excepcional, só sendo admitida quando dos autos emergirem, de plano, e sem a necessidade de exame aprofundado e exauriente das provas, a atipicidade da conduta, a existência de causa de extinção da punibilidade e a ausência de indícios de autoria de provas sobre a materialidade do delito.

2. O § 2º do art. 83 da Lei n. 9.430/1996 prevê que "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

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".

⁸³ MOREIRA, José Carlos Barbosa. **O novo processo civil brasileiro. Processo de execução processo cautelar**. Vol. 2, Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 189.

⁸⁴ BENVENUTI, Vitor Fantaguci. **Os Efeitos do Seguro Garantia Judicial e da Fiança Bancária em Execuções Fiscais: Suspensão da Exigibilidade e Impossibilidade de Protesto da CDA e Inclusão do Contribuinte no Cadin**. Orientadora: Prof. Dra. Iris Vânia Santos Rosa. São Paulo, 2021. Dissertação de Especialização da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito. Disponível em: [Vitor Fantaguci Benvenuti - Monografia.pdf \(pucsp.br\)](#). Acesso em: 02/05/23, p. 33.

⁸⁵ *Idem*.

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".

3. Dessa forma, com relação aos débitos n. 90415000772-89 e 90415000770-17, os quais foram parcelados nos moldes previstos na Lei n. 12.966/2014, e considerando-se que a denúncia nem sequer foi oferecida, deve ser aplicado o referido dispositivo, sendo, portanto, suspensa a pretensão punitiva estatal.

4. Contudo, com relação ao débito n. 90415000771-06, consta que "a exigibilidade teria sido restabelecida no mês de setembro de 2017, porém no mesmo mês foi retomado o parcelamento, tendo havido, posteriormente, a substituição do seguro-garantia pela penhora de bens, conforme decisão proferida no ano de 2018 no bojo da Execução Fiscal nº 5044174-84.2015.4.04.7000/PR (ev. 1, doc. 6, idem)".

5. Dessa forma, não se verifica a hipótese excepcional apta a ensejar o trancamento do inquérito policial, por ausência de justa causa. Com efeito, 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 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" (RHC n. 65.221/PE, relator Ministro ROGERIO SCHIETTI CRUZ, SEXTA TURMA, julgado em 7/6/2016, DJe 27/6/2016).

6. Ordem parcialmente concedida para determinar a suspensão parcial do inquérito policial com relação aos crimes tributários referentes aos débitos n. 90415000772-89 e 90415000770-17, em razão da suspensão da pretensão punitiva.

(HC n. 620.779/RS, relator Ministro Antonio Saldanha Palheiro, Sexta Turma, julgado em 13/12/2022, DJe de 16/12/2022) (grifo meu).

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DÉBITO FISCAL GARANTIDO POR MEIO DE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO INALTERADA. PRESENÇA DE JUSTA CAUSA PARA A PERSECUÇÃO PENAL. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS CÍVEL, CRIMINAL E ADMINISTRATIVA. ILEGALIDADE INEXISTENTE. AGRAVO IMPROVIDO.

1. Conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem, o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não há que se falar, imediata e obrigatoriamente, em trancamento da ação penal, como almejado.

2. Agravo improvido. (AgRg no AREsp n. 1.230.863/SP, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 23/4/2019, DJe de 7/5/2019.)

AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DÉBITO FISCAL GARANTIDO POR MEIO DE CARTA DE FIANÇA BANCÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO CREDITO TRIBUTÁRIO INALTERADA. PRESENÇA DE JUSTA CAUSA PARA A PERSECUÇÃO PENAL. INDEPENDÊNCIA ENTRE AS ESFERAS CÍVEL, CRIMINAL E ADMINISTRATIVA. ILEGALIDADE INEXISTENTE. AGRAVO IMPROVIDO.

1. Conquanto o débito fiscal tenha sido garantido na origem, o certo é que não se equipara ao pagamento do tributo, razão pela qual não há que se falar, imediata e obrigatoriamente, em trancamento da ação penal, como almejado.

2. Agravo improvido.

(AgRg no AREsp n. 1.230.863/SP, relator Ministro Jorge Mussi, Quinta Turma, julgado em 23/4/2019, DJe de 7/5/2019).

Acredita-se, porém, que o posicionamento em questão deve, com o tempo, ser modificado.

Isso porque, recentemente, a 2ª Câmara de Coordenação de Revisão do Ministério Público Federal fixou o entendimento de que não há razões para prosseguir com a persecução penal quando o tributo se encontrar caucionado por seguro-garantia no âmbito de uma ação judicial.

A consolidação deste entendimento se deu no bojo de consulta formulada por um membro da Procuradoria da República de São Paulo, conforme ementa que se destaca a seguir:

5) Processo nº: 1.00.000.012558/2022-04 – Eletrônico Relatora LUIZA CRISTINA FONSECA FRISCHEISEN

Assunto: CONSULTA. SOLUÇÃO DE ARQUIVAMENTO DOS AUTOS NOS CASOS DE OFERECIMENTO DE GARANTIA DE PAGAMENTO POR MEIO DA APRESENTAÇÃO DE SEGURO-GARANTIA EM SEDE DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ENTENDIMENTO DA 2ª CCR NO SENTIDO DE QUE INEXISTE JUSTA CAUSA PARA O PROSSEGUIMENTO DA PERSECUÇÃO PENAL, QUANDO GARANTIDA A EXECUÇÃO, POR MEIO DO SEGURO-GARANTIA.

1. A 2ª Câmara de Coordenação e Revisão do Ministério Público Federal firmou entendimento no sentido de que inexistente justa causa para o prosseguimento da persecução penal, quando garantida a execução, por meio do seguro-garantia, tendo em vista que produz os mesmos efeitos da penhora, fiança ou depósito, por força do § 3º do art. 9º da Lei de Execução Fiscal - LEF (Lei nº 6.830/80). 2. Uma vez garantida a execução, por meio do seguro-garantia, o débito inteiro será pago após o trânsito em julgado, a partir de sua liquidação e ocorrerá a extinção da punibilidade penal pelo disposto no art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996, ou a defesa do contribuinte será acolhida, gerando anulação do crédito e atipicidade criminosa. 3. Essa construção interpretativa sobre o texto do art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/1996 decorre da falta de necessidade e utilidade da persecução penal, pois em qualquer das soluções de mérito a que se chegue no Juízo Federal ocorrerá a extinção da ação penal. 4. Nos crimes contra a ordem tributária, quando o agente ingressa no sistema de parcelamento dos débitos tributários, fica suspensa a pretensão punitiva penal do Estado, não correndo o prazo prescricional enquanto estiverem sendo cumpridas as condições do parcelamento do débito fiscal. Precedentes do STF. 5. O Enunciado nº 19 da 2ª CCR esclarece que "Suspensa a pretensão punitiva dos crimes tributários, por força do parcelamento do débito, os autos de investigação correspondentes poderão ser arquivados na origem, sendo desarquivados na hipótese do § 1º do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, acrescentado pela Lei nº 12.382/11". 6. Caso a demanda por anulação do tributo seja extinta sem julgamento do mérito, em razão de parcelamento do débito, eventual exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento resultará no desarquivamento dos autos de investigação correspondentes, sem qualquer prejuízo para a pretensão punitiva estatal, uma vez que a prescrição criminal deve se manter suspensa durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente infrator estiver incluída nesse regime. 7. Faculta-se ao membro do MPF, se for o caso, que, com fundamento em sua independência funcional, promova o arquivamento dos autos em razão da apresentação de seguro-garantia em sede de embargos à execução fiscal,

evidenciando a ressalva do art. 18 do CPP, haja vista que, não sendo o caso de anulação do crédito, o débito inteiro será pago após o trânsito em julgado, com a liquidação do seguro-garantia e a extinção da punibilidade penal, e oficie a PGFN para que informe alterações ocorridas no âmbito do processo, de forma a oportunizar o desarquivamento da investigação na hipótese de fato novo. 8. Inclusão em pauta para conhecimento e deliberação.

Deliberação: A Câmara de Coordenação e Revisão, à unanimidade, deliberou nos termos do voto da Relatora (209ª Sessão de Coordenação, 05/09/2022, grifo meu).

Baseou a solução dada à consulta supramencionada os seguintes precedentes (sem prejuízo de outros que não serão citados):

276. Expediente: JF/SP-5003162-76.2020.4.03.6181-IP - Eletrônico Voto: 2525/2021 Origem: JUSTIÇA FEDERAL - SEÇÃO JUDICIÁRIA DO ESTADO DE SÃO PAULO/SP Relator(a): Dr(a) FRANCISCO DE ASSIS VIEIRA SANSEVERINO Ementa: Inquérito Policial. Supostos crimes contra a ordem tributária previstos na Lei nº 8.137/90. Representação Fiscal para Fins Penais que relata suposta omissão de receitas tributáveis, referentes aos anos calendário de 2005 a 2009, pertinentes a operações societárias realizadas no período em apreço por grupo empresarial, que teriam cominado no registro de ágio com produção de despesas de amortização e redução do lucro apurado, daí resultando o não pagamento do montante devido a título de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 379.325.110,86, definitivamente constituído em 03-09-2019. A Procuradora oficiante promoveu o arquivamento em razão da suspensão da execução fiscal, não havendo que se falar em término do procedimento administrativo de cobrança e nem em lançamento definitivo do tributo, condição da ação penal. Discordância do Juízo Federal sob os seguintes fundamentos: (1) A Súmula Vinculante nº 24 do STF exige somente a constituição definitiva do crédito tributário para configuração do crime, fato este que já ocorreu; (2) só o pagamento é causa de extinção da punibilidade. Remessa dos autos nos termos do art. 28 do CPP c/c o art. 62, inciso IV, da LC nº 75/93. Consta dos autos que a dívida tributária teve a sua exigibilidade suspensa em razão do seguro garantia/fiança cujo valor total do prêmio é de R\$ 597.992,53. Suspensa a exigibilidade do crédito tributário, com base no art. 151, II, do Código Tributário Nacional, não cabe prosseguir na persecução penal. Não há necessidade e utilidade da persecução, porque haverá duas soluções possíveis em relação ao crédito tributário, a saber: (1) caso a empresa investigada obtenha sucesso na demanda, terá desconstituída a dívida, o que denotaria que 'não houve crime'; ou, na hipótese de insucesso, a penhora será levantada, com integral pagamento do tributo, inequívoca causa extintiva da punibilidade. Precedente da 2ª Câmara: 1.25.000.004844/2020-57, 792ª Sessão Ordinária, de 14-12-2020, unânime. Nessa esteira, já se posicionou o STJ no sentido de que 'não há 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' (HC 155117, Sexta Turma, DJE 03-05-2010). Insistência no arquivamento com as ressalvas do art. 18 do CPP. Deliberação: Em sessão realizada nesta data, o colegiado, à unanimidade, deliberou pela homologação do arquivamento, nos termos do voto do(a) relator(a)" (811ª Sessão de Revisão, 08/06/2021, grifo meu).

223. Expediente: 1.25.008.000121/2021-90 - Eletrônico Voto: 2310/2021 Origem: PROCURADORIA DA REPÚBLICA NO MUNICÍPIO DE PONTA

GROSSA-PR Relator(a): Dr(a) LUIZA CRISTINA FONSECA FRISCHEISEN Ementa: Notícia de fato. Possível prática dos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990 pelos representantes legais de duas pessoas jurídicas privadas, tendo em vista a suposta redução de valores de tributos mediante simulação de operações. Revisão de arquivamento (art. 62, IV, da LC 75/93). Informações de que a) foi ajuizada execução fiscal em 10/12/2020; e b) a empresa corresponsável garantiu a dívida mediante apólice de seguro-garantia. Tais as circunstâncias, assiste razão ao membro do MPF oficiante ao alegar que 'a garantia apresentada pela corresponsável L. D. C. B. S/A suspende a exigibilidade do débito tributário, tornando injustificável a continuidade das diligências no âmbito penal, eis que ausente a justa causa. Isso porque a garantia de pagamento por meio da apresentação de seguro-garantia em sede de embargos à execução fiscal, nos quais a discussão gira em torno da própria existência do débito em execução, faz com que o débito tributário seja inequivocadamente extinto ao final da ação. Se procedentes os embargos, extinguir-se-á o crédito tributário; se improcedentes, o crédito será pago, uma vez que a execução encontra-se garantida em sua integralidade e, por consequência, os fatos se adequarão ao preceito do Enunciado n.º 52 da 2ª CCR'. Homologação do arquivamento. Deliberação: Em sessão realizada nesta data, o colegiado, à unanimidade, deliberou pela homologação do arquivamento, nos termos do voto do(a) relator(a) (811ª Sessão de Revisão, 08/06/2021, grifo meu).

206. Expediente: 1.22.000.002170/2021-49 - Eletrônico Voto: 4159/2021 Origem: PROCURADORIA DA REPÚBLICA - MINAS GERAIS Relator(a): Dr(a) LUIZA CRISTINA FONSECA FRISCHEISEN Ementa: Notícia de fato. Possível prática dos crimes previstos nos artigos 337- A do Código Penal e art. 1º, I, da Lei nº 8.137/1990 pelos representantes legais de pessoa jurídica que teria contratado diversos sócios de pessoas jurídicas ('pejotização') com características de contrato de emprego, visando o não recolhimento das contribuições patronais previdenciárias e as contribuições sociais para outras entidades ' terceiros. Revisão de arquivamento (art. 62, IV, da LC 75/93). Informações de que a) foi ajuizada execução fiscal para discussão do débito; e b) a empresa garantiu a dívida mediante apólice de seguro-garantia. Tais as circunstâncias, assiste razão ao membro do MPF oficiante ao alegar que 'a oposição de embargos à execução fiscal mediante o oferecimento de garantia apta a quitar o montante integral do débito possui dois desfechos possíveis: a) a procedência da ação, acarretando a anulação, total ou parcial, do crédito tributário discutido; e b) a improcedência, total ou parcial, com a consequente utilização da garantia, nos termos do art. 32, § 2º, da Lei nº 6.830/1980, para quitação integral da dívida e extinção da punibilidade. Em ambas as situações, a consequência necessariamente é o óbice à persecução penal, quer pela atipicidade em razão da desconstituição do crédito tributário pela Justiça (o que implica na aplicação da súmula vinculante 24), quer pela extinção da punibilidade pelo pagamento do débito, nos termos do art. 83, § 4º da Lei 9.430/1996 e art. 9º, § 2º, da Lei nº 10.684/2003, já que ainda não há ação penal em curso'. Inexistência de justa causa para a persecução penal. Precedentes 2ª CCR: NF 1.25.008.000121/2021-90, Sessão de Revisão 811, de 08/06/2021, unânime. Homologação do arquivamento. Deliberação: Em sessão realizada nesta data, o colegiado, à unanimidade, deliberou pela homologação do arquivamento, nos termos do voto do(a) relator(a) (823ª Sessão de Revisão, 04/10/2021, grifo meu).

Diferentemente do depósito integral e de outras garantias, o parcelamento tem reflexo imediato na seara penal, seja para suspender o inquérito policial e/ou a ação penal enquanto estiver vigente por força da previsão outrora citada do artigo 83, §2º

da Lei n. 9.430/96 e *caput* do artigo 9º da Lei n. 10.684/03, seja para, ao final, quando quitado, extinguir a punibilidade do agente, como já ressaltado no capítulo I.

Agora, já citadas as causas de suspensão da exigibilidade do crédito que se comunicam, de alguma forma, com o direito penal nos crimes contra a ordem tributária, passa-se as causas que extinguem o crédito tributário.

Ao analisá-las acredita-se que, além do pagamento, deveria ter aptidão para influenciar nessa espécie de delitos a prescrição do crédito tributário.

Isso porque, a natureza jurídica da prescrição tributária não só é de cunho processual, extinguindo o direito de o Ente Federal executar a dívida judicialmente, nos termos do artigo 174, do Código Tributário Nacional, como também material, já que o mencionado artigo 156, do Código Tributário Nacional equiparou os efeitos da prescrição aos da decadência, tendo como resultado de ambos a extinção do próprio crédito tributário (dívida). Nesse sentido, leciona Machado:

(...) Assim, nos termos do Código, a prescrição não atinge apenas a ação para a cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária. Essa observação, que pode parecer meramente acadêmica, tem, pelo contrário, grande alcance prático. 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 definitivamente 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 justifica⁸⁶.

Assim sendo, a prescrição tributária alcança não só o direito de ação⁸⁷, como o crédito tributário⁸⁸ e a obrigação tributária⁸⁹.

Compartilha, aliás, o entendimento sobre a natureza jurídica material da prescrição tributária, o Superior Tribunal de Justiça ao consignar que o pagamento de tributo prescrito enseja a repetição do indébito:

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

⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 237.

⁸⁷ Artigo 156, do Código Tributário Nacional: “*Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência*”.

⁸⁸ Artigo 174, do Código Tributário Nacional: “*A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva*”.

⁸⁹ Art. 156, do Código Tributário Nacional: “*Extinguem o crédito tributário: (...) V - a prescrição e a decadência*”.

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

2. Recurso especial provido (STJ – Recurso Especial n. 646.328 – 2ª Turma - Relator Ministro Mauro Campbell Marques – Julgado em 04/06/09) (grifo meu).

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS ANTERIORMENTE AO AJUIZAMENTO DA AÇÃO FISCAL. DECRETAÇÃO DE OFÍCIO DA PRESCRIÇÃO. LEGALIDADE. INEXIGIBILIDADE DA CDA. POSSIBILIDADE DE INDEFERIMENTO DA INICIAL. CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA.

1. A prescrição pode ser decretada pelo juiz ex officio por ocasião do recebimento da petição inicial do executivo fiscal, sem necessidade de proceder à ordenação para citação do executado, porquanto configurada causa de indeferimento liminar da exordial, nos termos do art. 219, § 5º, do CPC, bem assim de condição específica para o exercício do direito da ação executiva fiscal, qual seja, a exigibilidade da obrigação tributária materializada na CDA.

2. A prescrição, na seara tributária, estampa certa singularidade, qual a de que dá azo não apenas à extinção da ação, mas do próprio crédito tributário, nos moldes do preconizado pelo art. 156, V, do CTN. Tanto é assim que, partindo-se de uma interpretação conjunta dos arts. 156, V, do CTN, que situa a prescrição como causa de extinção do crédito tributário, e 165, I, do mesmo diploma legal, ressoa inequívoco o direito do contribuinte à repetição do indébito, o qual consubstancia-se no montante pago a título de crédito fiscal inexistente, posto fulminado pela prescrição.

(...)

10. Agravo regimental desprovido (STJ - AgRg no REsp 1002435 / RS – 1ª Turma – Rel. Min. Luiz Fux – Julgado em 17/12/08) (grifo meu).

Por via de consequência, se inexistente um “crédito tributário” devido quando há a prescrição tributária, não há que se falar em suposto crime contra a ordem tributária por atipicidade.

Neste ponto, até consigna a doutrina que além de faltar o elemento do tipo para caracterizar o delito dessa espécie (tipicidade formal), inexistente afetação ao bem jurídico tutelado (tipicidade material). É o que aduz Schmidt:

(...) se numa determinada hipótese ocorrer de o tributo decair ou prescrever segundo a lei tributária, impossível será falar-se em crime de sonegação fiscal, ante a extinção do crédito tributário, mesmo no caso da prescrição penal não ter ocorrido. A partir do momento em que a lei penal retira, da lei tributária, o conceito de tributo para tipificar os delitos de sonegação fiscal, teremos de reconhecer que as causas extintivas do crédito tributário (prescrição e decadência, por exemplo) afastam o interesse estatal na prevenção do delito e, conseqüentemente, a sua punibilidade. Aqui, ao contrário das modalidades de pagamento *lato sensu*, se a decadência ou a prescrição verificarem-se antes da ação penal ter início, ou durante a sua

tramitação, a extinção do crédito tributário faz desaparecer o interesse político criminal na repressão do injusto penal respectivo⁹⁰.

Bem como Bastos e Alves:

Os crimes descritos na Lei 8.137/90 são crimes de dano e não mais de mera conduta, como era na vigência da Lei 4.729/65. Isto significa que a imputabilidade penal do contribuinte só resultará configurada, quando este causar efetivo prejuízo aos cofres públicos. Com efeito, o bem jurídico protegido pela atual lei tributária é o recebimento integral de cada tributo. De conseguinte quando a própria Administração ou o Poder Judiciário declarem inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária, desconfigura o crime fiscal. Vale dizer, havendo manifestação do credor, que é o fisco, dizendo que não há dívida, isto, sem dúvida, afeta o conteúdo da decisão criminal⁹¹.

E, ainda, De Mello, Mestieri e Troianelli:

Sob a égide da lei anterior, a 4.729/65, não hesitaríamos em responder afirmativamente à pergunta sobre poder o sujeito passível da relação tributária ser condenado por crime fiscal relacionado a processo em que a própria Administração ou o Poder Judiciário venham declarar inexistir qualquer responsabilidade de natureza tributária. É que sendo os tipos ali previstos de mera conduta, o prejuízo ao fisco ou a existência ou não de dívida em nada importariam para a plena realização do tipo. Irrelevantes, pois, o prejuízo como a própria existência da dívida. Contudo, não é este o caso sob o império da Lei 8.137/90. Como tivemos ensejo de observar, os delitos previstos em seu art. 1.º são materiais e de dano, e não simplesmente formais, o que vale dizer ser insuficientes para a plena configuração do tipo a realização das condutas previstas em seus incisos sem que haja, como resultado, efetiva lesão, aos cofres públicos⁹².

Sabe-se, contudo, que não há um consenso sobre o bem jurídico dos crimes contra a ordem tributária. De todo modo, deixar de reconhecer que:

(...) em matéria de crime contra a ordem tributária, verifica-se que, na essência, o Estado não quer a punição do infrator, mas almeja receber o valor do tributo, mantendo o padrão satisfatório da arrecadação. Várias vezes, leis são aditadas com o propósito de beneficiar aquele que sonegou tributo, total ou parcialmente, bem como quando buscou fazê-lo, mas não conseguiu⁹³.

é negar a realidade do ordenamento jurídico pátrio. Por isso, seria razoável que houvesse uma visão moderna e condizente com a realidade legislativa do nosso país

⁹⁰ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. p. 171.

⁹¹ BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2002, p. 92.

⁹² DE MELLO, Gustavo Miguez; MEDINA, Rafael Atalla; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2002, p. 107/108.

⁹³ NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. São Paulo: RT, 2006, p. 592.

de que, se de um lado, estimula o pagamento do crédito tributário em benefício do não-processo penal, de outro, quando não existir o crédito tributário (ou a relação material tributária), possa-se, do mesmo modo, reconhecer o impacto disso na seara penal, qual seja, o esvaziamento da tipicidade penal.

Em síntese, neste capítulo quis-se tornar cristalino o quão mitigada é a independência das esferas cível, administrativa e penal. Afinal, o ilícito penal é consumado com o lançamento tributário; o pagamento do crédito tributário implica na extinção da punibilidade penal e o depósito do débito pode ensejar a suspensão do processo penal, assim como faz o parcelamento do crédito tributário.

Ainda, quis-se evidenciar a mudança de posicionamento das autoridades em face do seguro garantia e provocar a discussão acerca da interferência da prescrição tributária no âmbito penal por se tratar de uma situação que grita por uma interpretação em consonância com a análise sistemática e interdisciplinar dos crimes contra a ordem tributária e não meramente utilitarista.

CONCLUSÃO

Realizadas as análises e considerações presentes nos capítulos anteriores, passa-se à conclusão do trabalho científico.

O estudo da ingerência da seara tributária no direito penal econômico é de suma importância, uma vez que existem particularidades que não permitem a completa independência das instâncias, de modo que a compreensão dos reflexos do direito tributário no direito penal é fundamental para uma melhor condução nos casos dos crimes contra a ordem tributária.

Ao longo do estudo, foram apresentadas as vertentes doutrinárias penais acerca do tema do presente artigo, as quais tornaram cristalina o entendimento de que presente a suspensão do crédito tributário, é facultada a possibilidade de suspensão do andamento dos inquéritos policiais ou das ações penais que estejam em curso. Já nos casos em que se faz presente a extinção do crédito tributário, não há que se falar em suposto crime contra a ordem tributária, em razão da atipicidade do fato.

Isso se faz presente, pois ao estudar a compreensão da doutrina acerca do direito penal e, especificamente, nos crimes contra a ordem econômica, nota-se que estes possuem uma diferença em relação aos outros crimes, uma vez que conforme exposto neste artigo, os crimes materiais contra a ordem tributária somente podem ser tipificados após o lançamento do crédito tributário, o que evidencia a ingerência da seara tributária no direito penal econômico.

Desse modo, compreendermos a possibilidade de inserção do direito tributário nos crimes contra a ordem tributária é fundamental para o não-processo penal referente a estes crimes.

Isso porque, conforme apresentado neste artigo, com a criação dos crimes contra a ordem tributária, o Estado não quer a punição do infrator, ou seja, apenas almeja receber o valor do tributo devido para manter a arrecadação estatal.

E embora não exista um consenso sobre o bem jurídico dos crimes contra a ordem tributária, ambas as correntes reconhecem o entendimento acima exposto.

Nesse esteio, os Tribunais pátrios, em que a corrente patrimonialista é majoritária, estão cada vez mais seguindo este entendimento, corroborando com a incidência das causas de suspensão e extinção do crédito tributário nos crimes contra a ordem tributária.

Assim, ao apresentar as causas de suspensão e extinção do crédito tributário, é possível entender a comunicação existente entre a seara penal e tributária existentes nos crimes contra a ordem tributária.

Ademais, é impossível falar em independência das esferas cível, administrativa e penal nos crimes contra a ordem tributária. Afinal, o ilícito penal é consumado com o lançamento tributário; o pagamento do crédito tributário implica na extinção da punibilidade penal e o depósito do débito pode ensejar a suspensão do processo penal, assim como faz o parcelamento do crédito tributário.

Por fim, as causas de suspensão e extinção de crédito tributário apresentados no presente artigo devem incidir em benefício do não-processo penal nos crimes contra a ordem tributária.

BIBLIOGRAFIA

BADARÓ, Gustavo Henrique. ***Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal.*** Revista Brasileira da Advocacia. São Paulo. Volume 0, janeiro/março, 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_bibliotecas/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.0.13.PDF. Acesso em: 23/04/23.

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo Penal**. 3ª Edição. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

BASTOS, Celso Ribeiro; ALVES, Francisco de Assis. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2002.

BENVENUTI, Vitor Fantaguci. **Os Efeitos do Seguro Garantia Judicial e da Fiança Bancária em Execuções Fiscais: Suspensão da Exigibilidade e Impossibilidade de Protesto da CDA e Inclusão do Contribuinte no Cadin**. Orientadora: Prof. Dra. Íris Vânia Santos Rosa. São Paulo, 2021. Dissertação de Especialização da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – Faculdade de Direito. Disponível em: [Vitor Fantaguci Benvenuti - Monografia.pdf \(pucsp.br\)](#). Acesso em: 02/05/23.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de Direito Penal – Parte Geral 1**. 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Habeas Corpus 86281/SP**. Relator: Ministro Cezar Peluso, 07 de novembro de 2008. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=HC+86281&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>.

Acesso em: 22/04/23.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 681.110/RJ**. Relator: Ministro Castro Meira, 14 de dezembro de 2004. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=1551316&num_registro=200400672103&data=20050321&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 27/04/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas Corpus 169417**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Relator para Acórdão: Ministro Alexandre de Moraes, 11 de fevereiro de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5660209>. Acesso em: 28/04/2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Agravo de Instrumento em Agravo Regimental 816692**. Relator: Ministro Roberto Barroso, 11 de março de 2014. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=3949703>. Acesso em: 28/04/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Agravo Regimental no Habeas Corpus 591647/SP**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz, 27 de março de 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/electronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=183549957®istro_numero=202001519018&peticao_numero=202300065117&publicacao_data=20230330&formato=PDF. Acesso em: 28/04/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Recurso em Mandado de Segurança 51791/MT**. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, 27 de março de 2023. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=183517827®istro_numero=201602184155&peticao_numero=201800602211&publicacao_data=20230403&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Recurso em Habeas Corpus 139563/CE**. Relator: Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, 21 de setembro de 2021. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=2098324&num_registro=202003320094&data=20210927&formato=PDF. Acesso em: 29/04/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 552.151/SP**. Relator: Ministro Walter de Almeida Guilherme (Desembargador Convocado do TJ/SP), 16 de dezembro de 2014. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1376430&num_registro=201401774217&data=20141219&peticao_numero=201400413030&formato=PDF. Acesso em: 02/05/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Recurso em Habeas Corpus 65221/PE**. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz, 07 de junho de 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1515025&num_registro=201502754878&data=20160627&formato=PDF. Acesso em: 02/05/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (6. Turma). **Habeas Corpus 620779/RS**. Relator: Ministro Antônio Saldanha Palheiro, 13 de dezembro de 2022. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/julgamento/eletronico/documento/mediado/?documento_tipo=integra&documento_sequencial=173568758®istro_numero=202002757740&peticao_numero=&publicacao_data=20221216&formato=PDF. Acesso em: 02/05/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (5. Turma). **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 1230863/SP**. Relator: Ministro Jorge Mussi, 23 de abril de 2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1818737&num_registro=201800046950&data=20190507&peticao_numero=201800748336&formato=PDF. Acesso em 03/05/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 646328/RS**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, 04 de junho de 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=890587&num_registro=200400346220&data=20090623&formato=PDF. Acesso em: 03/05/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 1002435/RS. Relator: Ministro Luiz Fux, 17 de dezembro de 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=841221&num_registro=200702571780&data=20081217&peticao_numero=200800239344&formato=PDF. Acesso em: 03/04/2023.

CARNELÓS, Guilherme Ziliani. **A “independência das instâncias”: investigação sobre origem e critérios de aplicação na esfera penal**. Orientador: Prof. Dr. Adriano Teixeira. 2022. Dissertação de Mestrado - Fundação Getulio Vargas – Escola de Direito de São Paulo. Disponível em: [GUILHERME ZILIANI CARNELÓS-dissertação-versãofinal.pdf \(fgv.br\)](#). Acesso em: 01/05/23.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

DA SILVA, Ivan Luiz. **O bem jurídico-penal como limite material à intervenção criminal**. Revista de Informação Legislativa. Brasília. Volume. 50, n. 197, janeiro/março, 2013. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/50/197/ril_v50_n197_p65. Acesso em 14/04/23.

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.

DE LIMA, Renato Brasileiro. **Legislação Especial Criminal comentada**. Volume único. Salvador: JudPODIVM, 2020.

DE MELLO, Gustavo Miguez; MEDINA, Rafael Atalla; MESTIERI, João; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. **Crimes contra a Ordem Tributária**. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: RT, 2002.

EISELE, Andreas. **A reparação do dano no Direito Penal Tributário**. In: Heloísa Estellita Salomão (Coord.). *Direito Penal Empresarial*. v. 1. São Paulo: Dialética, 2001.

ESTEFAM, André. **Direito Penal – Parte Geral**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FABRETTI, Humberto Barrionuevo e SMANIO, Gianpaolo Poggio. **Direito penal: parte geral**. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2019.

GRECO FILHO, Vicente. **Manual de Processo Penal**. 11ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 13ª edição. Barueri: Atlas, 2023.

MOREIRA, José Carlos Barbosa. **O novo processo civil brasileiro. Processo de execução processo cautelar**. Vol. 2, Rio de Janeiro: Forense, 1976.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Manual de Direito Penal**. 9ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. São Paulo: RT, 2006.

PIERANGELI, José Henrique; ZAFFARONI, Eugenio Raúl. **Manual de Direito Penal Brasileiro – Parte Geral**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

PRADO, Luiz Regis. **Tratado de Direito Penal Brasileiro**. Volume 02: Parte Geral. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. Rio de Janeiro: Forense; Método, 2021.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da Punibilidade em Crimes de Sonegação Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

SCHOLZ, Leônidas Ribeiro. **Crimes contra a ordem tributária e persecução penal**. Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 739, 1997.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Matheus Junqueira Ferreira Campos
discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito,
matrícula nº 41816463, período manhã, turma B, tendo realizado o TCC com o título: DA
INTERCONNECTIVIDADE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

sob a orientação do(a) Professor(a) Doutor Rodrigo Felberg
declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para
confeção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de
obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações
das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras
utilizadas na confeção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e
administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de maio de 2023.



Assinatura do discente