

EFEITOS PENAIS DO DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO EM AÇÃO FISCAL

Valério Moreira de Santana

Promotor de Justiça do Ministério Público de São Paulo

Resumo

O presente trabalho objetiva analisar as consequências penais ao instituto do depósito do montante integral do tributo, que se trata de causa legal de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com base na legislação nacional relacionada ao parcelamento e pagamento de tributos, em precedentes das Cortes Superiores e premissas e princípios basilares das Ciências Penais. Conclui-se que não podem ser negados efeitos penais ao depósito do montante integral, seja na análise da materialidade da conduta, seja na análise do dolo, uma vez que a estruturação do Direito Penal exige exame rigoroso dos elementos constituidores da figura delitiva, os quais são afetados pelas normas e estruturas do Direito Tributário na hipótese dos crimes tributários.

Palavras-Chave: crime tributário; efeitos penais depósito; exigibilidade tributo; perseguição penal.

Abstract

The present study aims to analyze the criminal consequences of the full deposit of the tax amount, a legal cause for the suspension of the enforceability of tax credits, based on national legislation related to tax installment plans and payments, precedents from Superior Courts, and foundational premises and principles of Criminal Sciences. It concludes that the full deposit of the tax amount can't be denied criminal effects, whether in a analysis of the materiality of the conduct or the assessment of intent, as the structure of Criminal Law requires a rigorous examination of the constituent elements of the offense, which are influenced by the rules and frameworks of Tax Law in cases in involving tax crimes.

Keyword: tax crime; deposit criminal effects; tax liability; criminal prosecution.

1 Introdução

Nada é mais certo neste mundo do que a morte e os impostos. O conhecido ditado popular foi reproduzido por Benjamin Franklin em carta datada de 1789 destinada a Jean-Baptiste Leroy.

De fato, a cobrança e o recolhimento de tributos constituem atividades intrínsecas e indissociáveis do Estado, materializadas por meio de exercício de poder estatal em face daqueles que se inserem em seu território. Especificamente no Brasil, os valores recolhidos a título de tributo, por representarem espécie de receita pública, são destinados ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas pelas entidades estatais, nos termos do art. 9º da Lei Federal nº 4.320/1964.

Não se pode negar a importância da atividade tributária para manutenção do Estado e, em razão dessa relevância, o Poder Constituinte optou por elevar condutas fraudulentas, destinadas à supressão ou redução do tributo, a espécie de ilícito penal.

Foram editadas leis destinadas a coibir práticas delitivas tributárias, com previsão de condutas típicas, antijurídicas e ilícitas; e, no contraponto da pretensão punitiva estatal, outras diversas leis foram editadas para o fim de se fomentar a arrecadação dos valores tributários devidos em razão da prática delitiva, fazendo refletir no processo penal situações ocorridas na esfera fiscal.

No bojo das leis benéficas, vieram à tona dispositivos a prever a extinção da punibilidade penal por decorrência do pagamento do tributo em sede fiscal. Tal previsão, contudo, faz surgir celeuma jurídica pertinente: somente o pagamento do tributo constitui circunstância apta a gerar efeitos na persecução penal?

E, ingressando tema do presente trabalho, quais seriam os efeitos penais do depósito do montante integral do valor do tributo? Teria potencialidade de afastar a persecução penal? Poder-se-ia conferir efeito penal similar ou diverso daquele conferido ao pagamento do tributo?

2 Tributo, crédito tributário e cobrança do valor devido

Apesar da incerteza de quando alvoreceu a figura do Estado, hodiernamente não há dúvidas de que este se trata de pessoa jurídica, isto

é, de sujeito de direitos e deveres, formado por elementos caracterizadores próprios (povo, território e governo)¹. Aponta José Geraldo Brito Filomeno ainda elemento final para configuração do Estado²: a consecução do bem comum. Conforme o autor³:

Desde logo se pode constatar que a existência da sociedade política com território e população definidos, governo soberano e normas comportamentais não se justifica como um fim em si mesma, mas, sim, para que se alcance o bem-estar da mesma população.

Ocorre que o alcance da nobre finalidade estatal depende do dispêndio de recursos financeiros, o que, por sua vez sua devida captação. Em um ciclo retroalimentado pela necessidade de custear sua própria sobrevivência e a de se alcançar sua finalidade existencial, o Estado assume o exercício da atividade financeira, destacando-se a figura do tributo.

Ensina Tathiane Piscitelli⁴:

O poder de tributar é fundamental para a existência o Estado tal qual conhecemos. A receita tributária, objeto de intensa disputa de poder ao longo da história, é o elemento financeiro central que viabiliza a existência do Estado, do ponto de vista material, mas, também, e na mesma medida, permite a concretização dos valores e objetivos eleitos como fundamentais por esse mesmo Estado.

¹MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 83. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553610020/pageid/4>.

²PINTO, Kleber Couto. *Curso de teoria geral do estado: fundamento do direito constitucional positivo*. São Paulo: Atlas, 2013. p. 22. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522480616/>

³BRITO, Filomeno José. G. *Teoria geral do estado e da constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2019. p. 96. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530986858/>. Acesso em: 29 nov. 2021.

⁴PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021. p. 13. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597022728/>.

Conforme Leandro Paulsen⁵ “resta clara a concepção da tributação como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que tenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos”. Ensina esse autor que “a tributação, em Estados democráticos e sociais, é instrumento da sociedade para a consecução dos seus próprios objetivos”.

Em nossa legislação, o Código Tributário Nacional⁶ estabelece que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (artigo 3º).

Como se vê, é a lei que institui o tributo, estabelecendo sua hipótese de incidência, isto é, a previsão abstrata da situação jurídica a que atribui efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar⁷. Instituído o tributo, possibilita-se a ocorrência do fato gerador, conceituado no art. 116 do Código Tributário Nacional, como situação de fato (momento em que se verificam as circunstâncias materiais necessárias à produção dos efeitos que normalmente lhe são próprios) e como situação jurídica (momento em que definitivamente constituída nos termos do direito aplicável).

Nota-se que a hipótese de incidência se refere à previsão legal e abstrata das causas de incidência do tributo; o fato gerador, à situação concreta, isto é, à conduta praticada pelo agente, que fez incidir a norma abstrata, gerando obrigação de pagar o tributo.

Com o fato gerador nasce a obrigação tributária, mas o pagamento do tributo somente se mostra exigível após a constituição do crédito tributário. Conforme Hugo de Brito Machado⁸:

⁵PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. p. 25. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>.

⁶BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm.

⁷PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. p. 224. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553616282/>.

⁸MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. Pág. 127. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>.

(...) diversamente do que se dá no Direito Privado, no âmbito do Código Tributário Nacional o vínculo obrigacional recebe dois nomes diferentes, a depender do momento em que é considerado e do grau de formalização a ele atribuído.

Diante da ocorrência, no mundo fenomênico, dos fatos descritos na norma jurídica tributária, a ela *incide*, o que significa que colore ou carimba esses fatos, tornando-os “geradores” de direitos e obrigações, vale dizer, de uma relação no âmbito da qual alguém pode *exigir* o cumprimento da consequência prevista na norma, e outra pessoa é obrigada ao cumprimento dessa consequência. Surge, assim, da ocorrência do fato, e da incidência da norma tributária sobre ele, a *obrigação tributária*.

Essa obrigação, depois de liquidada e acertada, adquire uma roupagem formal própria, que lhe atribui exigibilidade, passando a ser chamada de *crédito tributário*.

O crédito tributário, por sua vez, constitui-se pelo lançamento, nos termos preconizados pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, que define esse instituto como 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A relevância da figura do lançamento se evidencia inclusive pelo enunciado nº 24 da súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal, que dispõe que “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”.

A análise cronológica das circunstâncias atinentes ao surgimento da obrigação e ao pagamento do tributo, portanto, revela que: (a) inicialmente, a lei institui o tributo e prevê sua hipótese de incidência; (b) após, o agente pratica o fato gerador, de forma a ensejar o nascimento da obrigação tributária; (c) na sequência, a Administração Pública efetua o lançamento, constituindo o crédito tributário de forma definitiva e o tornando exigível; (d) após a constituição definitiva do crédito tributário, compete ao responsável efetuar o pagamento do tributo, já que exigível.

Observa-se que a conduta com relevância penal-tributária tende a se inserir na primeira etapa da caminhada da relação tributária, isto é, no nascedouro da obrigação tributária, circunstância na qual o agente adota de artifícios para evitar a constatação do (real) crédito tributário a ser lançado de forma definitiva.

O não pagamento do tributo após o lançamento definitivo do crédito tributário autoriza a adoção, por parte da Administração Pública, de medidas coercitivas a acarretar o respectivo adimplemento.

Persistente o inadimplemento, possibilita-se à Administração Pública a cobrança administrativa do tributo, com destaque à inscrição em dívida ativa, ou ainda a cobrança judicial da dívida em determinados casos.

Sobre o tema, ensina Hugo de Brito Machado⁹:

Após a conclusão de um processo administrativo de controle do lançamento, caso seja mantido, no todo ou em parte, o crédito tributário, este se considera, nos termos do CTN, “definitivamente constituído”. Deve ser feita, então, a chamada cobrança amigável, depois da qual, caso não haja sua quitação, a quantia devida deve ser inscrita em dívida ativa e executada judicialmente.

No bojo das medidas de cobrança do tributo, a demanda judicial assume feição de interesse na presente análise.

A cobrança judicial do tributo ocorre no âmbito da execução fiscal, regulada na esfera federal pela Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais), a qual estabelece em seu artigo 16 que o executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados do depósito, da juntada da prova de fiança bancária ou do seguro garantia ou da intimação da penhora.

Já o § 1º do artigo 16 da Lei de Execuções Fiscais dispõe que “Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a

⁹MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019. P. 408. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597020717/>.

execução”. Nota-se que o manejo da ação de embargos à execução fiscal, isto é, o manejo de medida judicial destinada a contestar a cobrança judicial do tributo, exige a garantia do juízo, que, na visão do Superior Tribunal de Justiça, trata-se de requisito de admissibilidade e de desenvolvimento válido dos embargos¹⁰.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, elenca em seu artigo 151 causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a qual protege, temporariamente, o devedor do tributo de atos de cobrança da autoridade administrativa¹¹.

Dentre tais causas, encontramos no inciso II desse artigo “o depósito do seu montante integral”.

Vê-se que o depósito do montante integral do valor devido, em sede de embargos à execução fiscal, além de constituir um dos requisitos de admissibilidade da ação (art. 16, inciso I, da Lei de Execução Fiscal), também se refere a uma das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, inciso II, do CTN).

Cumprir destacar que o depósito parcial em sede de execução fiscal não satisfaz a exigência do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional para fins de suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Realizada a garantia do juízo, processam-se os embargos à execução que visam contestar a própria cobrança judicial. Ao fim da demanda, se a execução fiscal for julgada em favor da Fazenda Pública, reconhecendo-se a dívida tributária, a garantia reveste-se em benefício do Estado e é utilizada para adimplemento do débito, isto é, o depósito é convertido em renda, nos termos do art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional, que elenca uma das hipóteses de extinção do crédito tributário.

Não somente nos embargos à execução fiscal pode o devedor contestar o débito.

¹⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *AgInt no AREsp 1801603/SE*. Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/08/2021, DJe 31/08/2021.

¹¹AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 159. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978655592993/>.

Por força do princípio da inafastabilidade da jurisdição, previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal, alberga-se ao devedor do tributo a faculdade de manejar ação judicial para fins de buscar anulação do ato administrativo que efetuou o lançamento do crédito tributário ou ainda manifestação jurisdicional a reconhecer a inocorrência do fato gerador, dentre outras possibilidades.

Em quaisquer das demandas judiciais que visam discutir a dívida tributária pode o devedor efetuar o depósito do montante integral, a fim de se aplicar a regra prevista no artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, para afastar a exigibilidade do crédito tributário.

E, nessas demandas judiciais – nas quais houve depósito do montante integral do débito em discussão –, caso a Fazenda Pública logre êxito, o depósito é convertido em renda e utilizado para adimplemento do débito, nos termos do art. 156, inciso VI, do Código Tributário Nacional.

Tem-se, portanto, que o depósito do montante integral em demanda judicial garante o adimplemento do débito, caso este venha a ser reconhecido em sede jurisdicional, e é utilizado para extinguir o crédito tributário, seja no âmbito da cobrança do tributo em execução fiscal, seja no âmbito da discussão da legalidade do crédito ou da existência da obrigação tributária em ação fiscal diversa.

3 Leis tributárias sobre o parcelamento fiscal e o pagamento do tributo com seus reflexos no âmbito penal

Como visto alhures, a cobrança do tributo depende da constituição definitiva do crédito. Há hipóteses nas quais não há a adequada constituição definitiva do crédito tributário devido a condutas fraudulentas do contribuinte, destinadas a suprimir ou reduzir o respectivo valor. Nestes casos, verifica-se a ocorrência de ilícito penal.

A fraude a acarretar a supressão ou a redução do pagamento do tributo se trata de conduta a ser repreendida, em vista da importância da temática ao próprio Estado e da estruturação do ordenamento jurídico brasileiro. Não obstante, identificam-se em nosso ordenamento jurídico diversas leis destinadas a efetivar a recuperação do valor sonegado, ainda que em detrimento do sancionamento penal.

Nessa linha, a Lei nº 8.137/1990, que define os crimes contra a ordem tributária, estabelecia na redação original de seu art. 14 a extinção da punibilidade do agente que promovesse o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia.

Art. 14. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos nos arts. 1º a 3º quando o agente promover o pagamento de tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (Revogado pela Lei nº 8.383, de 30.12.1991).

O dispositivo estabelecia política criminal marcada por forte caráter arrecadatório (certamente devido à relevância da efetiva arrecadação tributária aos cofres estatais). Não obstante, esse artigo foi revogado em 1991, por intermédio da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

No ano de 1995, a previsão de extinção da punibilidade de delitos tributários pelo pagamento do tributo voltou a vigorar, por intermédio do art. 34 da Lei nº 9.249/1995.

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

A partir do ano 2000, foram instituídos programas de recuperação fiscal que passaram a prever a possibilidade de suspensão da pretensão punitiva estatal em relação a delitos tributários na hipótese de parcelamento da dívida.

Anota-se que o parcelamento, nos termos do art. 151, inciso VI, do Código Tributário Nacional, constitui instituto a acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, assim como o depósito do montante integral do valor devido. O parcelamento, então, passou a possuir reflexos penais por expressa previsão da legislação tributária.

Assim, foi instituído o Programa de Recuperação Fiscal, com a finalidade de se promover a regularização dos créditos da União, possibilitando o parcelamento da dívida, por meio da Lei nº 9.964/2000. Essa Lei passou a

disciplinar a suspensão da pretensão punitiva estatal em relação a delitos tributários durante o período de parcelamento da dívida, bem como a extinção da punibilidade dos referidos crimes com o pagamento integral da dívida.

Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

(...)

§ 3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.

No ano de 2003, sobreveio nova legislação acerca do parcelamento de débitos fiscais com a Lei nº 10.684/2003, a qual passou a prever a suspensão da pretensão punitiva estatal em relação aos crimes tributários durante o período de parcelamento do débito, sem a limitação temporal relacionada ao recebimento da denúncia. Também possibilitou a extinção da punibilidade no caso do pagamento integral do tributo.

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

(...)

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

No ano de 2009, nova legislação acerca de parcelamento de débitos tributários foi editada: a Lei nº 11.941/2009, a qual também previu a suspensão da pretensão punitiva estatal relacionada aos delitos tributários em decorrência do parcelamento (sem limitar ao recebimento da peça acusatória), bem como a extinção da punibilidade com o pagamento integral da dívida.

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

(...)

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

No ano de 2011, editou-se a Lei nº 12.382/2011, que, dentre outras medidas, alterou o art. 83 da Lei nº 9.430/1996, para que este passasse a prever a suspensão da pretensão punitiva estatal em relação aos delitos tributários em decorrência do parcelamento do débito, desde que formalizado até o recebimento da denúncia, bem como extinção da punibilidade pelo pagamento integral da dívida.

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

(...)

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

Cumprе observar que a Lei nº 9.430/1996 trata de normas gerais da legislação tributária federal, e não de programa específico de refinanciamento e/ou de parcelamento do débito tributário. Sua previsão de suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo parcelamento, portanto, constitui-se cláusula geral, não vinculada a regime de parcelamento ou de recuperação fiscal específico, desde que realizado até o recebimento da denúncia, assim como ocorria antes de 2003.

Tem-se, assim, o panorama normativo acerca da suspensão da pretensão punitiva estatal em decorrência da adesão a programa de parcelamento do débito tributário, bem como da extinção da punibilidade do agente pelo pagamento do tributo devido.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça possui diversos precedentes no sentido de que o parcelamento dos débitos tributários, mesmo em data posterior à sentença condenatória, mas antes do seu trânsito em julgado, suspende a pretensão punitiva estatal até o integral pagamento da dívida, nos termos do artigo 9º da Lei nº 10.684/2003 e da Lei nº 11.941/2009.

Não obstante, diante da reiterada normatização do tema no âmbito do parcelamento fiscal, o mesmo Superior Tribunal de Justiça formou jurisprudência no sentido de que a garantia aceita na execução fiscal não possui natureza jurídica de pagamento do tributo e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal dos crimes tributários, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade ou de suspensão do processo penal, e de que a impugnação do débito na seara cível não obsta a persecução penal.

4 A figura do delito e a extinção da punibilidade

Para se identificar os efeitos penais do depósito do montante integral do valor do tributo, necessária sucinta análise acerca da figura do delito, bem como do instituto da extinção da punibilidade.

Conforme Nucci¹² “o conceito de crime é artificial, isto é, independe de fatores naturais, constatados por um juízo de percepção sensorial, uma vez que se torna impossível apontar uma conduta, ontologicamente criminosa”. Ensina o autor que a sociedade identifica as condutas ilícitas mais gravosas e merecedoras de maior rigor punitivo e o legislador transforma tais condutas em figuras típicas.

O estudo da conduta constitui premissa à análise do delito, uma vez que “o delito só existe enquanto *ação humana* (direito penal do fato) e não como estado, condição, modo de ser ou atitude (direito penal do autor)”¹³.

A evolução epistemológica do Direito Penal revela a existência de formas diversas de pensamento a explicar a conduta delitiva, contudo, a Teoria Finalista mostrou-se caminho pertinente a explanar sua essência. Com o método finalista chegou-se à concepção de que a

¹²NUCCI, Guilherme de Souza. *Curso de direito penal: parte geral*. V. 1 . 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 246. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993658/>.

¹³PRADO, Luiz Regis. *Tratado de direito penal brasileiro: parte geral*. V. 1 . 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 442. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640447/>.

ação humana é um exercício de atividade final, isto é, uma atividade dirigida para um fim¹⁴.

Conforme Luiz Reges Prado¹⁵:

A estrutura ontológica da *finalidade* condiciona a concreta imputação de resultados. Por esse motivo, na ação (ou na omissão) finalista deve figurar como base material o *ser* sobre o qual incidem juízos de valor que lhe conferem plenitude de sentido. Isso significa que a estrutura da conduta humana é a condição fundamental de possibilidade para juízos de valor que, para adquirirem sentido, devem ter como objeto de incidência exatamente aquela, dando-lhe *significação social*.

Tal pensamento irradiou-se sobre diversas legislações penais e o Código Penal Brasileiro estabeleceu em seu artigo 18, inciso I, que se considera crime doloso quando o agente “quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo”, aproximando-se da teoria finalista.

Conforme Capez, somente a exteriorização do pensamento por intermédio da conduta, isto é, de uma ação ou omissão, é que possui relevância para o Direito Penal¹⁶.

Em seu conceito analítico, delito é formado por conduta típica, antijurídica e culpável, isto é “uma ação ou omissão ajustada a um modelo legal de conduta proibida (tipicidade, onde estão conditos os elementos subjetivos dolo e culpa), contrária ao direito (antijuridicidade) e sujeita a um juízo de reprovação social incidente sobre o fato ou seu autor”¹⁷.

¹⁴BITENCOURT, Cezar. R. *Tratado de direito penal I*: parte geral. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2021. Pág. 63. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555590333/>.

¹⁵PRADO, Luiz Reges. *Curso de direito penal brasileiro*. Volume Único. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 123. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530994136/>.

¹⁶CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal*: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2020. p. 188. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553619184/>.

¹⁷17NUCCI, Guilherme de Souza. *Curso de direito penal*: parte geral. V. 1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 247. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993658/>.

Convém observar que, na hipótese dos delitos tributários, a análise científica do crime segue os parâmetros gerais da ciência penal, empregando-se, contudo, institutos próprios inerentes ao direito tributário para fins de constatação da materialidade delitiva.

Assim, há de se perquirir se a conduta do agente foi praticada com a finalidade exigida pelo tipo penal, isto é, em regra para o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo, tendo em vista a análise dos delitos materiais.

Inexistindo a finalidade exigida pela norma – suprimir ou reduzir o pagamento de tributo –, não se constata o dolo do agente e, por conseguinte, afasta-se a incidência do Direito Penal.

Não se pode confundir o simples inadimplemento tributário, decorrente de questões cíveis, com a figura do delito tributário, decorrente de conduta destinada a suprimir ou reduzir o pagamento de tributo: em ambos os casos surge a dívida tributária, mas somente no segundo se constata a existência do dolo exigido pela norma penal, materializado, normalmente, por ação ou omissão fraudulenta.

Não há dúvidas, portanto, que a conduta constitui elemento essencial à constatação do crime: mas não único. Há também de se analisar a existência de materialidade delitiva, a qual, no caso dos delitos tributários materiais exige a comprovação de existência de crédito tributário devidamente lançado de forma definitiva pelo Fisco.

Observa-se que o conceito de crime não abrange a figura da punibilidade do agente.

Parte da doutrina entende que esta não é requisito do crime, mas sua consequência jurídica¹⁸. As hipóteses de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo se trata de efetivação de política criminal, sem qualquer relação com os elementos caracterizadores do delito.

Pacelli¹⁹ leciona que “A punibilidade de um fato definido como crime não repousa na criminalização da conduta e do resultado jurídica-

¹⁸JESUS, Damásio D.; ESTEFAM, André. *Direito penal I*: parte geral. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2020. Pág. 189. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553619849/>. Acesso em: 06 dez. 2021.

¹⁹EUGÊNIO, Pacelli. *Manual de direito penal*: parte geral. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2020. p. 542. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597025132/>.

mente relevante, mas no campo da política criminal” e defende que somente a lei pode dispor sobre causas ou fatos extintivos de punibilidade, uma vez que se trata de matéria exclusiva de competência do poder público responsável pela gestão da política criminal.

Nucci, por sua vez, ensina que há causas extintivas da punibilidade previstas em rol exemplificativo no artigo 107 do Código Penal, podendo existir causas implícitas, desde que possível verificar a ocorrência da extinção da punibilidade em decorrência de consequências normativas previstas na legislação²⁰.

5 Efeitos penais do depósito do montante integral do valor do tributo

Conforme visto em item anterior, o Superior Tribunal de Justiça possui forte jurisprudência no sentido de que a garantia ofertada em ação fiscal, por não possuir natureza jurídica de pagamento do tributo, não fulmina a justa causa para persecução penal, uma vez que não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade ou de suspensão do processo prevista em lei.

As diversas leis tributárias que disciplinam a sistemática do parcelamento – e do pagamento – do tributo nada mencionam acerca de eventual efeito penal da garantia do juízo em processo fiscal ou do depósito do montante integral do valor do tributo devido.

Não se pode desconsiderar que se mostra coerente e consonante com o Estado Democrático de Direito a conclusão no sentido de que as hipóteses de extinção da punibilidade, por revelar faceta de política criminal do ente detentor do direito de punir, devem ser veiculadas por instrumentos normativos a expressar a vontade desse ente, não cabendo aos aplicadores do direito tal tarefa.

Desta feita, cabe à lei disciplinar as causas de extinção da punibilidade do agente.

Sob a ótica, pois, da expressa previsão das leis que regulam o parcelamento do tributo, somente o pagamento do tributo possui o condão de ensejar a extinção da punibilidade do agente que aderiu a regime de parcelamento da dívida.

²⁰NUCCI, Guilherme de Souza. *Curso de direito penal*: parte geral. V. 1. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 851. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993658/> Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611201/>.

Não obstante, a interpretação da norma jurídica não deve se limitar ao restrito texto das leis indicadas acima sobre o parcelamento do crédito tributário, tampouco a análise do delito tributário subordina-se unicamente ao instituto da extinção da punibilidade.

Conforme Ricardo Maurício Freire Soares²¹:

O ordenamento jurídico rege-se por um princípio estático-material, que reflete a coerência material (*o que se prescreve*), e por um princípio dinâmico-formal, relativo à coerência formal entre as normas (*quem prescreve – competência – e como se prescreve – procedimento*). Com base no princípio dinâmico-formal, pode-se afirmar inclusive que o direito regula sua própria criação e aplicação.

Ainda sobre o tema, Paulo Hamilton Siqueira Jr.²² ensina:

A interpretação jurídica é dinâmica. “Na interpretação jurídica, dá-se um passo à frente, pois a norma não se esgota em sua primeira formulação, tem vigor atual em relação com o ordenamento de que forma parte integrante e está destinada a permanecer e a transformar a vida social. Com efeito, o jurista deve considerar o ordenamento jurídico dinamicamente, como uma viva e operante concatenação produtiva, como um organismo em perene movimento que, imerso no mundo atual, é capaz de autointegrar-se, segundo um desenho atual de coerência, de acordo com as mutáveis circunstâncias da sociedade. A interpretação não deve limitar-se em um reconhecimento meramente contemplativo do significado próprio da norma considerada em sua abstração e generalidade. A tarefa de interpretar que afeta ao jurista não se esgota com o voltar a conhecer uma manifesta-

²¹SOARES, Ricardo Maurício F. *Teoria Geral do Direito*. 5 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. P. 119. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553611201/>.

²²JR., Paulo Hamilton S. *Teoria do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pág. 164. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553609192/>.

ção do pensamento, mas busca também a realidade social em relação com a ordem e a composição preventiva dos conflitos de interesses previsíveis”.

A interpretação sistemática do ordenamento jurídico, portanto, leva à conclusão de que o depósito do montante integral do valor do tributo se trata de instituto a, potencialmente, gerar efeitos em âmbito penal, para além das taxativas causas de extinção da punibilidade, ainda que as leis sobre parcelamento tributário se encontrem omissas neste ponto.

5.1 Depósito do montante integral e seus reflexos na constatação da materialidade delitiva

O primeiro efeito decorrente da garantia do juízo em ação fiscal com depósito do montante integral refere-se ao impacto na constatação da materialidade dos delitos tributários.

De fato, a análise da materialidade delitiva possui tanta relevância quanto à da própria conduta do agente. Não por outro motivo o Supremo Tribunal Federal sumulou entendimento no sentido de que a tipificação do crime material contra a ordem tributária depende do lançamento definitivo do crédito tributário.

Conforme o Tribunal, esse entendimento baseia-se na estruturação das leis tributárias, que concedem ao contribuinte o direito de discutir o débito tributário até a última instância, além de possibilitar o parcelamento e o pagamento do tributo devido.

Nas palavras do Exmo. Senhor Ministro Dias Toffoli, quando do debate para aprovação do enunciado nº 24 da Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal²³:

Nós temos, para a sonegação e os crimes relativos à arrecadação tributária, os tipos previstos na legislação, mas o cidadão que

²³BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Proposta de súmula vinculante 29 Distrito Federal*. Sessão Plenária de 02/02/2009, DJe. 232 de 11/12/2009. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSúmulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf.

eventualmente tenha praticado um ato de sonegação tem o direito dado pela lei federal de pagar e quitar esse tributo até o lançamento tributário; evitando, com esse pagamento, que venha a ser processado e punido. É uma política tributária que foi estabelecida pelo Estado brasileiro. Podemos divergir dessa política, mas, como julgadores, nós não podemos refazê-la.

Dessa forma, o entendimento agora externado pelo Ministro Cezar Peluso – no sentido de ser necessário o lançamento fiscal para a finalidade da tipificação do delito previsto na legislação tributária – é consentâneo com uma política tributária que, inclusive, há várias leis de parcelamento (...)

Conforme voto do Exmo. Senhor Ministro Carlos Brito²⁴:

Então, para mim, eu fiquei pacificado, no meu entendimento, de que, de fato, sem o lançamento não se pode concluir pela tipicidade penal tributária. Não se pode. Até porque seria um processo jurisdicional atropelar o processo administrativo que ainda está no meio caminho. Ou seja, o administrado contribuinte tem o direito de ver o seu processo administrativo fiscal chegar ao fim. Esse processo não pode ser abortado pelo jurisdicional paralelo. As duas instâncias, a administrativa e a jurisdicional, em matéria fiscal, são realmente apartadas por desígnio constitucional, que fala de jurisdição fiscal no âmbito da administração e vontade decisória do Estado, no sentido de cobrar tributo de alguém, é necessariamente processualizada.

(...)

Então, Sr. Presidente, cheguei à conclusão, enfim, de que não há interdependência, aliás, há independência, há autonomia do processo administrativo e do processo jurisdicional em matéria tributária, não só em matéria tributária, como outras matérias. Mas, no caso de matéria tributária, me parece que não há

²⁴BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Proposta de súmula vinculante 29 Distrito Federal*. Sessão Plenária de 02/02/2009, DJe. 232 de 11/12/2009. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSúmulaVinculante/anexo/SUV_24_PSV_29.pdf.

interdependência. É preciso deixar que o processo administrativo tributário chegue ao seu término que é um direito do contribuinte levar os meios e recursos de que fala o inciso LVV do art. 5º da Constituição às últimas consequências, pena de se transformar uma ampla defesa numa curta defesa.

Tem-se, pois, que a tipificação do delito material depende da comprovação do resultado naturalístico da conduta, o qual, nos delitos tributários, repousa no lançamento definitivo do crédito tributário.

E define-se tal marco – lançamento definitivo do crédito tributário – para constatação da materialidade delitiva em razão de seus efeitos jurídicos: é por meio do lançamento definitivo que o crédito tributário torna-se exigível, exigibilidade esta que atesta (se houve) a redução ou supressão do pagamento do tributo para fins penais.

Sobre o tema, ensina Leandro Paulsen²⁵:

Daí por que é condição objetiva de punibilidade dos crimes materiais contra a ordem tributária a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa, ou seja, que já tenha restado firme, após o julgamento da impugnação e dos recursos do contribuinte, que o fato gerador ocorreu e que o tributo efetivamente devido não foi pago. Desse modo, a pertinência de impugnação ou recurso administrativo no âmbito do processo administrativo-fiscal implica ausência de justa causa à ação penal. De outro lado “enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo”.

Se a exigibilidade do tributo constitui marco essencial à constatação da materialidade delitiva, então, logicamente, circunstâncias a afetar essa exigibilidade devem se mostrar aptas alcançar a persecução penal. Nessa linha²⁶:

²⁵PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 197. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>.

²⁶PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 199. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>.

Se o lançamento definitivo restar anulado, seja por vício material ou seja por vício formal, teremos a desconstituição do crédito tributário. É certo que o reconhecimento de vício material implica a anulação definitiva, enquanto o vício formal não impede o novo lançamento, no prazo decadencial. Ainda assim, já não teremos certeza e liquidez quanto à efetiva existência do crédito, tampouco terá exigibilidade, de modo que restará insubsistente a condição objetiva de punibilidade.

Desta feita, o depósito do montante integral do valor do tributo em ação fiscal tendente a discutir o desacerto do lançamento definitivo, porque enseja a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional, constitui circunstância a fender a comprovação da materialidade do delito tributário.

Não se pode perder de vista que, apesar de o lançamento definitivo constituir marco de exigibilidade do crédito tributário, este não se reveste da qualidade da coisa julgada, que é restrita a pronunciamentos jurisdicionais. Assim, a fim de combater a decisão administrativa desfavorável, alberga-se ao contribuinte a possibilidade de se socorrer do Poder Judiciário para pronunciamento final, nos termos do princípio do constitucional da inafastabilidade da jurisdição previsto no artigo 5º, inciso XXXV, da Carta Magna.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário em decorrência do depósito do montante integral, nos termos do Código Tributário Nacional, constitui medida de proteção do contribuinte, enquanto este se insurge contra a decisão administrativo-tributária a ele desfavorável, devendo produzir efeitos não somente no âmbito tributário.

Trata-se de dispositivo a concretizar e instrumentalizar o princípio da inafastabilidade jurisdicional em âmbito tributário.

Assim, se a comprovação do delito tributário depende da constatação da exigibilidade do crédito tributário, que se opera pelo lançamento definitivo, então a suspensão dessa exigibilidade afasta a certeza que se exige para a constatação da materialidade delitiva, de forma a afetar a persecução penal.

Em tais casos, a persecução penal deve aguardar a resolução da questão na instância adequada.

Sobre o tema²⁷:

O depósito do montante do tributo em ação anulatória, embora não corresponda ao pagamento, suspende a exigibilidade do crédito, nos termos do art. 151, inciso II, do CTN, e fica indisponível, sujeito à decisão final que venha a transitar em julgado, de modo que, se devido for o crédito tributário, sua satisfação já estará garantida. O STJ, por isso, em face de depósito integral, entende que deve ser suspensa a ação penal respectiva, nos termos do art. 93 do CPP, até o julgamento definitivo a esfera cível.

Pensamento contrário poderia gerar a inusitada situação na qual o contribuinte não pode ser cobrado pela Administração Tributária, por se encontrar suspensa a exigibilidade do crédito tributário (exatamente pela ausência de certeza acerca da redução ou supressão do tributo – pois pendente pronunciamento jurisdicional sobre o caso), mas pode ser condenado por prática do crime tributário relacionado ao mesmo tributo em discussão, ainda que a persecução penal exija maior rigor para seu sancionamento.

Tratar-se-ia de situação paradoxal, contrária às premissas do Estado Democrático de Direito e diametralmente oposta aos princípios basilares do Direito Penal, que se constitui na última instância de atuação estatal para repressão de ilícitos.

Cumpra observar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral do tributo possui efeito *ex lege*, que se aplica independentemente do elemento subjetivo do agente que efetuou o depósito e independente do objeto de fundo discutido na ação fiscal, manejada com fundamento no princípio constitucional da inafastabilidade da jurisdição.

²⁷ PAULSEN, leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 200. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596465/>.

Principalmente nos casos de ações fiscais manejadas contribuinte, antes mesmo do início da execução fiscal, assume o depósito do montante integral do valor do tributo especial circunstância a gerar reflexos significativos na persecução penal, uma vez que apto a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

5.2 Depósito do montante integral e seus reflexos na constatação do dolo do agente

Outro ponto que não deve ser ignorado reside na análise do elemento subjetivo do agente contra o qual se imputa a prática de delito tributário material.

Como já mencionado, a constatação do ilícito penal, em razão da Teoria Finalista, depende da comprovação do dolo na conduta do agente, isto é, da constatação de que a conduta foi praticada com a finalidade de produzir os feitos previstos no tipo penal.

No caso dos delitos tributários, exige-se a demonstração de que a conduta do agente foi praticada com a finalidade de reduzir ou suprimir o pagamento de tributo, nos termos de cada tipo penal previsto na legislação de regência.

Surge, então, o seguinte questionamento: o agente que, diante do ato administrativo de constituição do crédito tributário, socorre-se ao Poder Judiciário para buscar a reversão dessa decisão, depositando integralmente o valor do tributo em debate, age no intuito de suprimir ou de reduzir o pagamento de tributos?

Obviamente a resposta a esse questionamento depende da análise das circunstâncias do caso concreto. Não obstante, há de se convir que o depósito do montante integral do tributo constitui circunstância a militar em favor do contribuinte na análise de possível ilícito penal, notadamente no que se refere na presença do elemento subjetivo exigido pela norma penal.

Em outras palavras, mostra-se crível crer que a conduta de depositar integralmente o montante do tributo definitivamente lançando pelo Fisco para fins de discutir a legalidade do ato administrativo em Juízo antagoniza com o dolo de suprimir ou reduzir o pagamento do tributo.

Ora, é exatamente a exteriorização da conduta do agente que possui relevância penal, inclusive no que se refere a circunstâncias

relacionadas ao não recolhimento do tributo ainda que posteriores aos fatos atinentes ao nascimento da obrigação tributária.

E, nesse ponto, há de se observar que o depósito do montante integral do tributo não se refere a medida necessária ao manejo de ação fiscal e sequer constitui única hipótese de garantia do juízo nessas ações.

Em outras palavras, o contribuinte pode valer-se do pronunciamento judicial sobre a constituição do crédito tributário (ou da existência da obrigação tributária), cabendo a este decidir se garantirá o juízo, seja por meio do depósito do montante integral, seja por qualquer outro meio admitido em lei.

Anota-se que, ainda na hipótese da execução fiscal, pode-se buscar a garantia do juízo por formas diversas, nos termos do art. 16 da Lei de Execuções Fiscais, as quais não possuem o condão de gerar os efeitos previstos no artigo 151 do Código Tributário Nacional.

Poder-se-ia alegar a absoluta ausência de reflexos do depósito do montante integral do valor do tributo na análise do dolo do agente, uma vez que a garantia do juízo ocorre, em regra, em momento posterior à prática da conduta penalmente relevante. Contudo, não se pode negar que a análise da conduta do agente pode abarcar circunstâncias que tangenciam o momento da alegada redução ou supressão do pagamento do tributo, ainda que deslocadas temporalmente.

Significa que mesmo atos posteriores à prática da conduta ensejadora do fato gerador, conforme as circunstâncias do caso concreto, podem afetar a constatação do dolo do agente necessário à configuração do crime tributário.

Não se trata de solução fechada, isto é, de estabelecimento do molde da irresponsabilidade penal a ser aplicado a todo e qualquer caso envolvendo a prática de crime tributário e o depósito do montante integral o valor do tributo devido, mas de apelo aos aplicadores do direito, notadamente ao órgão de acusação: tais elementos devem ser analisados e avaliados conforme as circunstâncias do caso concreto, pois pertinentes à persecução penal.

5.3 Depósito do montante Integral e seus reflexos no processo penal

Conforme indicado em linhas anteriores, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário pelo depósito do montante integral pode produzir efeitos penais.

No âmbito processual penal, por sua vez, mostra-se pertinente destacar o disposto do art. 93 do Código de Processo Penal, o qual estabelece a suspensão do processo enquanto pendente solução da demanda cível-tributária aduzida na ação fiscal que visa discutir a existência do crédito tributário.

Art. 93. 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.

Anota-se que a declaração de (in)existência de crédito tributário se trata de “questão de difícil solução”, a impossibilitar sua resolução diretamente pelo juiz criminal, afastando, portanto, a previsão do § 1º do artigo 93 do Código de Processo Penal, que possibilita ao juiz criminal prosseguir o processo, se não resolvida a questão do juízo diverso, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda matéria da acusação e da defesa.

Ademais, perfeitamente possível – e recomendável – a suspensão do processo penal quando há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário por decorrência do depósito do montante integral no âmbito da ação fiscal movida pelo contribuinte, uma vez que pendente pronunciamento final quanto à própria existência do crédito tributário.

Há de se observar que a suspensão do processo acarreta a suspensão da prescrição da pretensão punitiva estatal, por força do artigo 116, inciso I, do Código Penal, que estabelece que não corre a prescrição enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime. *In verbis*:

Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre:

I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;

Obviamente a solução empregada acima refere-se aos casos de oferecimento e conseqüente recebimento da peça acusatória no juízo criminal, a imputar a prática de crime tributário em face do agente que discute judicialmente a decisão administrativa relacionada ao lançamento definitivo do crédito tributário.

Se ainda em fase de investigação policial, forçoso reconhecer que a discussão na instância cível-tributária, com a garantia do juízo por meio do depósito do montante integral, afasta a justa causa para a ação penal. Isso porque ausente prova da materialidade delitiva para início do processo-crime.

Sobre o tema, ensina Mougenot²⁸:

Além das três condições genéricas abordadas, mencionou-se a existência de um quarto elemento, constituído pela justa causa para o ajuizamento da ação penal. A justa causa – identificada por parte da doutrina como uma condição da ação autônoma – consiste na obrigatoriedade de que existam, no momento do ajuizamento da ação, prova acerca da materialidade delitiva e, ao menos, indícios de autoria, de modo a existir fundada suspeita acerca da prática de um fato de natureza penal. Em outros termos, é preciso que haja provas acerca da possível existência de uma infração penal e indícios razoáveis do sujeito que tenha sido o autor desse delito.

Vê-se que a garantia do juízo em ação fiscal com depósito do montante integral constitui circunstância a afastar a justa causa para propositura da ação penal, pois ausente prova da materialidade do delito tributário – consubstanciada na especificação do crédito tributário – e, no caso de processo-crime já instaurado, possibilita a suspensão do processo com a conseqüente suspensão da prescrição, até a resolução da demanda cível-tributária.

Há ainda fator relevante que não pode ser ignorado: possibilita-se ao contribuinte aguardar o resultado do processo administrativo fiscal

²⁸BONFIM, Edilson M. *Curso de processo penal*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 235. 9788553610631. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610631/>.

para, somente após, discutir a existência/validade do crédito tributário no âmbito judicial.

Se o pagamento do tributo no curso do processo administrativo fiscal e antes do lançamento definitivo afasta a figura do delito tributário, então o pagamento judicial, por meio da conversão do depósito do montante integral em renda, em ação fiscal movida logo após o lançamento definitivo também não teria relevância penal? Ou deveria o contribuinte sempre manejar a ação fiscal antes do encerramento do processo administrativo fiscal para não figurar no polo passivo da persecução penal?

Nota-se que na hipótese de manejo da ação fiscal com depósito do montante integral, o crédito tributário passaria da condição de inexigível (devido à suspensão de sua exigibilidade pelo depósito do montante integral quando do manejo da ação fiscal pelo contribuinte) à de adimplido na hipótese de insucesso da ação fiscal.

5.4 Precedente do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema

Apesar da sólida jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a garantia aceita na execução fiscal não possui natureza jurídica de pagamento do tributo e, portanto, não fulmina a justa causa para a persecução penal dos crimes tributários, pois não configura hipótese taxativa de extinção da punibilidade ou de suspensão do processo penal, identifica-se precedente da lavra da 5ª Turma da Corte Superior, autorizando a suspensão do inquérito policial devido ao manejo de ação anulatória com depósito do montante integral do valor do crédito tributário.

Confira-se:

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 CTnº 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 CTnº Nesse contexto, revelase 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 consequente 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 139.563/ce, rel. ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta turma, julgado em 21/09/2021, DJe 27/09/2021)

Trata-se de precedente tímido, mas revelar do raciocínio agora defendido, a levar a discussão a possibilidade de reflexos penais no depósito do montante integral do valor do tributo devido.

6 Conclusão

Não se pode negar a importância do tributo para a estruturação do Estado brasileiro, o que motiva a adoção de medidas diversas

destinadas à recuperação de valores não recolhidos. Não obstante, a estruturação do ordenamento jurídico na forma como se encontra acarreta consequências não previstas – talvez até não projetas – pelo poder constituinte.

Essas consequências são fruto da aplicação de princípios basilares do direito e da comunhão de direitos fundamentais ao direito positivado.

Não cabe ao intérprete negar a consequência jurídica advinda da análise da legislação produzida de forma geral e abstrata, desde que não ofensivas a direitos e garantias fundamentais. Se por um lado, tais consequências podem se mostrar aptas a fragilizar a persecução penal, por outro, compete ao Poder Legislativo, representante do povo, adotar as medidas necessárias à adequação do ordenamento jurídico.

Nessa linha, não resta dúvida que a adesão a regime de parcelamento fiscal, nos termos da legislação tributária, constitui medida a influir na persecução penal; no que se refere ao depósito do montante integral, a omissão da legislação fiscal não deve ser óbice à irradiação dos efeitos conferidos pelo Código Tributário Nacional.

A análise dos elementos constituidores do delito revela a possibilidade de produção de efeitos penais ao depósito do montante integral do valor do tributo devido.

Seja pela análise da materialidade delitiva, seja pela do elemento subjetivo necessário à configuração do tipo penal, o depósito do montante integral do valor do tributo em ação fiscal não constitui irrelevante penal, devendo este ser examinado com seriedade, notadamente diante das características do Direito Penal e do Direito Tributário.

Até mesmo o Superior Tribunal de Justiça, que dispõe de forte jurisprudência no sentido de negar efeitos penais à garantia ofertada no juízo fiscal possui precedente a conferir efeitos penais ao depósito do montante integral do valor do tributo devido. Precedente este que revela a cautelosa análise do tema, com viabilidade jurídica das premissas acima expostas.

Com efeito, não se busca a solução definitiva da questão no presente trabalho, mas apenas o fomento da discussão sobre o tema, com análise de questões tributárias – não raramente afastadas do dia a dia dos

operadores que lidam com Direito Penal – em compasso com a ciência penal, em seu ponto de confluência.

Busca-se incentivar a análise racional do ordenamento jurídico, de forma a possibilitar sua aplicação coerente e sistemática, e jamais isolada, sob pena de se atentar contra a evolução do direito e bases do sistema jurídico.

Referências

AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. *Teoria geral do estado*. 3. ed. Baure-ri, São Paulo: Manole, 2010.

BARRIONUEVO, Fabretti, H.; POGGIO, Smanio, G. *Direito penal: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2019.

BITTAR, Walter B. *A punibilidade no direito penal*. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584930722/>.

BITENCOURT, Cezar. R. *Tratado de direito penal I: parte geral*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

BONFIM, Edilson M. *Curso de processo penal*. 13 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BRANDÃO, Claudio. *Curso de direito penal: parte geral*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BRITO, Filomeno José. G. *Teoria geral do Estado e da Constituição*. Rio de Janeiro: Forense, 2019.

CAPEZ, Fernando. *Curso de direito penal: parte geral*. São Paulo: Saraiva, 2020. v. 1

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 30. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

JESUS, Damásio D.; ESTEFAM, André. *Direito penal I: parte geral*. 37. ed. São Paulo: Saraiva, 2020.

KFOURI, Anis. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MALUF, Sahid. *Teoria geral do estado*. 35. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

NUCCI, Guilherme de Souza. *Curso de direito penal: parte geral*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. v. 1

PACELLI, Eugênio. *Manual de direito penal: parte geral*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2020.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva.

PAULSEN, Leandro. *Tratado de direito penal tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2022.

PINTO, Kleber Couto. *Curso de teoria geral do estado: fundamento do direito constitucional positivo*. São Paulo: Atlas, 2013.

PRADO, Luiz Regis. *Tratado de direito penal brasileiro: parte geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. v. 1.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro: parte geral e parte especial*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

PISCITELLI, Tathiane. *Direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2021.

S. JR., Paulo Hamilton. *Teoria do direito*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense. São Paulo: Método, 2020.

SOARES, Ricardo Maurício F. *Teoria geral do direito*. 5 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.