

# Direito Penal Tributário

Marcelo Magalhães Peixoto  
André Elali  
Carlos Soares Sant'Anna  
Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins  
Eliana Calmon  
Edmar Oliveira Andrade Filho  
Kiyoshi Harada  
Célio Armando Janczeski  
Maria de Fátima Ribeiro  
Aldo de Paula Junior  
Evandro Zaranza  
Cristiano Carvalho  
Felipe Cardoso Moreira de Oliveira  
Lais Vieira Cardoso  
Alice Bianchini  
Fabiola Cassiano Keramidas  
Rodrigo Sánchez Rios

Luiz Flávio Gomes  
Heloisa Estellita  
Fabio Machado de Almeida Delmanto  
Eduardo Jobim  
Fabio Brun Goldschmidt  
Cesar Mauricio Zanluchi  
André Elali  
Aurora Tomazini de Carvalho  
Wellington Cabral Saraiva  
Guilherme Czaroti  
Luiz Fernando Mussolini Júnior  
Pedro Anan Jr.  
Roberto Wagner Lima Nogueira



MP  
EDITORA

# Direito Penal Tributário

Marcelo Magalhães Peixoto

André Elali

Carlos Soares Sant'Anna

Coordenadores

Ives Gandra da Silva Martins

Eliana Calmon

Edmar Oliveira Andrade Filho

Kiyoshi Harada

Célio Armando Janczeski

Maria de Fátima Ribeiro

Aldo de Paula Junior

Evandro Zaranza

Cristiano Carvalho

Felipe Cardoso Moreira de Oliveira

Lais Vieira Cardoso

Alice Bianchini

Fabiola Cassiano Keramidas

Rodrigo Sánchez Rios

Luiz Flávio Gomes

Heloisa Estellita

Fabio Machado de Almeida Delmanto

Eduardo Jobim

Fabio Brun Goldschmidt

Cesar Mauricio Zanluchi

André Elali

Aurora Tomazini de Carvalho

Wellington Cabral Saraiva

Guilherme Cezaroti

Luiz Fernando Mussolini Júnior

Pedro Anan Jr.

Roberto Wagner Lima Nogueira



**MP**  
EDITORA

## EFEITOS DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Aldo de Paula Junior\* e Heloisa Estellita\*\*

### 1. Descrição do cenário e objeto

O legislador colhe da realidade social, econômica ou natural o evento e o torna jurídico ao atribuir-lhe uma consequência pelo vínculo da causalidade normativa.

A causalidade jurídica é um vínculo de imputação: a um dado fato, atribui-se uma consequência. Esta atribuição é arbitrária e tem por limite a própria linguagem do direito positivo que fixa as condições e os parâmetros de criação normativa em normas de superior hierarquia.

Pode ocorrer, e é até comum, que um mesmo evento (social, econômico ou natural) seja tomado pelo antecedente normativo de mais de uma norma jurídica, ou então que uma norma tome por pressuposto de sua incidência a prévia incidência de uma outra, ou seja, seu antecedente normativo toma como "evento" o fato juridicizado por outra norma.

Na primeira hipótese, o aplicador poderia, desde a verificação da ocorrência do evento, criar a norma individual e concreta a partir da previsão hipotética e abstrata, mas, na segunda hipótese, este mesmo aplicador somente poderia fazê-lo após a criação (ou a prova de uma criação anterior) da norma individual e concreta que juridiciza o evento para em seguida aplicar a norma sobre ele.

Este processo de aplicação, segundo prescrições do próprio sistema normativo, deve ser efetuado dentro de determinado prazo sob

\* Mestrando em Direito Tributário pela PUC/SP, professor assistente no IBET/Ribeirão Preto, assessor jurídico no Supremo Tribunal Federal.

\*\* Doutora em Direito Penal pela USP, professora universitária, assessora jurídica no Supremo Tribunal Federal.

pena de impossibilidade de sua realização, ou seja, o Direito prescreve os limites temporais para a sua incidência e aplicação reconhecendo que, apesar de ocorrido o evento, não mais lhe interessa sua conversão em fato jurídico. Eis a decadência e a prescrição.

O presente trabalho tem por objetivo identificar as relações entre a regra-matriz tributária<sup>1</sup> e o tipo penal tributário (norma que prevê o crime contra a ordem tributária) para delimitar os efeitos penais da decadência tributária.

A fim de afastar desnecessária complexidade, dois cortes epistemológicos serão feitos. O primeiro, no que tange aos diversos prazos de decadência construídos pela doutrina e pelos Tribunais na análise e interpretação do art. 173 do Código Tributário Nacional. Tomaremos no presente estudo o prazo de cinco anos, contado do dia seguinte ao exercício da ocorrência do "fato gerador", em uma interpretação restrita do art. 173, I, do CTN.<sup>2</sup> O segundo, quanto aos efeitos do processo administrativo nos crimes contra a ordem tributária.

O Supremo Tribunal Federal reviu recentemente posicionamento anterior e, no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611 (rel. Min.

1. A regra-matriz tributária, na criação de Paulo de Barros Carvalho, é a norma geral e abstrata que dá origem à relação jurídica tributária em sentido estrito e que tem por objeto o pagamento de tributo. Esta norma tem em seu antecedente a descrição de um fato com suas circunstâncias de espaço e tempo (aspectos material, espacial e temporal) e em seu conseqüente a prescrição de uma relação jurídica entre dois sujeitos (aspecto subjetivo: sujeito ativo e sujeito passivo) que tem por objeto o pagamento de tributo (resultado da aplicação da alíquota à base de cálculo, ambas componentes do aspecto quantitativo). (*Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 241 e ss.)
2. Não desconhecemos a construção pretoriana (STJ) do prazo decadencial de dez anos apoiada na sucessão dos prazos previstos nos arts. 150, § 4º, e 173, I, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, mas não a consideraremos no presente trabalho. Além desta construção, destacamos as seis normas identificadas por Eurico Marcos Diniz de Santi em sua tese de doutorado pela PUC/SP, *Decadência e prescrição no direito tributário* (2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 164): "Quanto ao conseqüente, identificamos a decadência extintiva do crédito tributário e a decadência extintiva do direito de o Fisco lançar. A primeira apresenta uma única regra construída a partir do art. 156, V, do CTN. A segunda, mais complexa, apresenta-se na forma de cinco normas, cujas hipóteses, além do fator tempo, se conformam pela combinação dos seguintes critérios positivos: (i) ocorrência ou não do pagamento antecipado, (ii) existência ou não de dolo, fraude ou simulação, (iii) ocorrência ou não da notificação preparatória, (iv) efetivação ou não da anulação do lançamento anteriormente efetuado."

Sepúlveda Pertence), passou a não admitir a ação penal enquanto pendente juízo sobre o processo administrativo tributário.<sup>3</sup>

Analisaremos a hipótese de um *lançamento efetuado*, que não foi objeto de impugnação administrativa, ou seja, *definitivo* e cuja *exigibilidade não foi suspensa*.

## 2. A causalidade jurídica e o processo de positivação

### 2.1. A criação da causalidade jurídica

Na construção da causalidade normativa, com a imputação de relações jurídicas a condutas intersubjetivas (no conseqüente normativo), o legislador pode partir de fatos isolados (naturais ou artificiais) ou de relações (sociais, morais, econômicas, religiosas) para imputar-lhes as conseqüências almeçadas (no aspecto jurídico).

O crime de bigamia<sup>4</sup>, por exemplo, toma como elemento normativo do tipo – ou seja, como antecedente – a relação jurídica do matrimônio, isto é, para que o crime seja praticado é necessário que o agente seja casado e se case novamente. Verificado este "fato", o agente sujeita-se à pena de reclusão de 2 (dois) a 6 (seis) anos (conseqüente normativo).<sup>5</sup>

3. "Concluído o julgamento de *habeas corpus* no qual se questionava a possibilidade do oferecimento e recebimento de denúncia pela suposta prática de crime contra a ordem tributária, enquanto pendente de apreciação a impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa (v. Informativos 286 e 326). O Tribunal, por maioria, acompanhou o voto proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence, relator, no sentido do deferimento do *habeas corpus*, por entender que nos crimes do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa. Considerou-se ainda o fato de que, consumando-se o crime apenas com a constituição definitiva do lançamento, fica sem curso o prazo prescricional. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, que indeferiram a ordem. Precedente citado: HC 77002/RJ (DJU 2.8.2002). HC 81611/DF, rel. Min. Sepúlveda Pertence, 10.12.2003. (HC-81611)" (Informativo nº 333 – STF).
4. Código Penal, art. 235: "Contrair alguém, sendo casado, novo casamento: Pena – reclusão, de 2 (dois) a 6 (seis) anos."
5. Para nossa perplexidade, pena superior (no máximo legal) àquela cominada ao crime tributário descrito no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

O Direito Tributário também se utiliza deste recurso e cria novas relações jurídicas tomando como antecedente (suposto normativo) outras relações jurídicas.

No imposto sobre transmissão onerosa de bens imóveis (ITBI), de competência dos Municípios, por exemplo, como o próprio nome indica, exige-se a verificação de uma relação jurídica de *transmissão onerosa de bens imóveis* entre o transmitente e o adquirente para que possa instalar-se o vínculo (relação) tributário.

Neste sentido, podemos identificar nas normas jurídicas:

- i) relação jurídica no antecedente; e/ou
- ii) relação jurídica no conseqüente.

No conseqüente sempre haverá a prescrição de uma relação jurídica, enquanto no antecedente ela pode ou não aparecer. Nos dizeres do mestre Lourival Vilanova<sup>6</sup>, relativizando a diferenciação de Pontes de Miranda, "o que ocorre, ao compasso da complicação da vida social inter-humana, é a combinação de relações, a formação de relações entre relações. Umas são *fundantes*; outras são *fundadas* naquelas".

Continua o mestre de Recife:

A relação, que num ponto da série, é efeito de um fato jurídico passa ao tópico funcional de fato jurídico em face de novas relações eficaciais. O suporte fático pode ingressar na hipótese fática contendo, em sua composição interna, fatos naturais e fatos já juridicizados, meros fatos e relações jurídicas: no seu todo funciona como fato jurídico produtor de efeitos. A configuração do que na realidade física e social toma a forma de suporte factual é tecida pela hipótese fática da norma. E os efeitos são tecidos pela causalidade normativa, que é a causalidade jurídica no interior de um sistema de normas.

Por esse princípio da relatividade tópica de fatos jurídicos (causa) e efeitos jurídicos, o que é relação básica, num ponto, é relação eficaz, noutro; o que é relação fundada, num tópico, é relação fundante, noutro

6. *Op. cit.*, p. 244.

tópico. Mera colocação, digamos, sintática, na construção das proposições normativas e suas respectivas efetivações na realidade social. Com isso, o tecido social aparece como uma textura de interdependências, dentro de um subdomínio, ou entre subdomínios do social.<sup>7</sup>

O art. 1º da Lei nº 8.137/1990 determina os contornos de crime contra a ordem tributária a partir de um núcleo que é o *tributo*, *verbis*:<sup>8</sup>

Art. 1º – Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

7. *Idem, ibidem.*

8. O emprego da expressão "contribuição social" se deve a uma razão histórica. Quando foi promulgada a Lei nº 8.137/90, ainda estava em aberto a questão relativa a contribuição social ser, ou não, um tributo. Daí o seu emprego tanto no *caput* do art. 1º, como no art. 2º, inciso II.

A partir destes enunciados prescritivos<sup>9</sup>, podemos construir a norma jurídica do tipo penal tributário que tem em seu preceito primário (antecedente normativo) a expressão “suprimir ou reduzir tributo” mediante as condutas expostas nos cinco incisos.

Mas o que é tributo?

A palavra “tributo” é ambígua e experimenta pelo menos seis acepções diferentes nos textos do Direito positivo, na doutrina e na jurisprudência, conforme nos ensina Paulo de Barros Carvalho:<sup>10</sup>

a) tributo como quantia em dinheiro: por exemplo, no art. 166 do Código Tributário Nacional (“a restituição de tributos que comportem”), a palavra “tributo” é entendida como o objeto da prestação. Alfredo Augusto Becker utiliza o termo tributo nesta acepção e assim o define: “o tributo é o objeto daquela prestação que satisfaz aquele dever”;

b) tributo como a prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo: aqui a tônica reside na conduta obrigacional do sujeito passivo como na exposição de Arnaldo Borges: “tributo é conduta humana. Esta conduta é conceituada por uma endonorma que estabelece o dever de alguém dar ao Estado certa soma em dinheiro...”;

9. O texto não se confunde com a norma jurídica, é apenas e tão-somente seu suporte físico: “Ao nos aproximarmos da linguagem do Direito positivo, em atitude gnosiológica, aceitando o isolamento das normas jurídicas como expediente que imprime uniformidade ao objeto, imperioso se faz um ajuste semântico da maior relevância. De fato, o discurso produzido pelo legislador (em sentido amplo) é, todo ele, redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante: um juízo condicional, em que se associa uma consequência à realização de um acontecimento fático previsto no antecedente. Agora, a implicação é a figura das formas normativas, após a leitura dos enunciados prescritivos. E enfatizo a seqüência temporal exatamente para deixar claro que os enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos em nossa mente, que os agrupa e dispõe na conformidade lógica daquela fórmula iterativa que mencionamos. Vê-se que os enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) e de proposição-tese (conseqüente). E tudo isso se dá porque firmamos a norma jurídica como unidade mínima e irreduzível de significação do deontico. Quero transmitir, dessa maneira, que reconheço força prescritiva às frases isoladas dos textos positivados. Nada obstante, esse teor prescritivo não basta, ficando na dependência de integrações em unidades normativas, como mínimos deonticos completos. Somente a norma jurídica, tomada em sua integralidade constitutiva, terá o condão de expressar o sentido cabal dos mandamentos da autoridade que legisla” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 20-1).

10. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 19 e ss.

c) tributo como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo: sob este prisma, o enfoque restringe-se ao direito do sujeito ativo de receber a prestação pecuniária. Como, por exemplo, na definição tomada de Rubens Gomes de Sousa: “tributo é a receita derivada que o Estado arrecada mediante o emprego de sua soberania, nos termos fixados em lei”;

d) tributo como sinônimo de relação jurídico-tributária: acepção mais ampla e que engloba os dois prismas anteriores (sujeito passivo e sujeito ativo), definindo o tributo como um vínculo, como um todo, ou obrigação tributária. Esta acepção é utilizada pelo mestre Geraldo Ataliba: “com efeito, juridicamente, tributo se define como uma relação obrigacional”. O liame é tomado em sua integralidade;

e) tributo como norma jurídico-tributária: como regra jurídica, preceito normativo. O texto constitucional utiliza em abundância esta acepção quando outorga a competência para instituição de tributo (criação de normas jurídicas sobre tributos);

f) tributo como norma, fato e relação jurídica: é a acepção mais ampla, abarcando toda a fenomenologia da incidência, desde a norma até o evento e a relação jurídica instalada entre o sujeito passivo e o sujeito ativo. É a acepção utilizada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Dentre as possíveis acepções, parece-nos que os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 adotam a primeira delas: tributo como quantia em dinheiro, a única consentânea com os verbos *suprimir* ou *reduzir*.<sup>11</sup>

Tributo, nesta acepção, é o *objeto* da relação jurídico-tributária que só se configura no conseqüente normativo da regra-matriz de incidência.

## 2.2. O processo de positivação

O evento social, natural ou econômico previsto na norma geral e abstrata não ingressa automaticamente no mundo do Direito com sua simples ocorrência.

11. As outras acepções tornariam impossível a prática do crime, pois, por exemplo, seria impensável que o contribuinte “suprimitse ou reduzisse” tributo entendido como preceito normativo (letra “e”, *supra*).

Faz-se necessário um *ato de aplicação*, de subsunção do evento ao conceito contido na norma, para que daí se irradiem os efeitos jurídicos previstos abstratamente na Lei.

O ato de aplicação constitui a realidade jurídica, através da criação de uma norma individual e concreta. O fato social, econômico ou natural passa a ser jurídico após sua conversão em linguagem competente.

Enquanto não convertido em linguagem jurídica competente, o acontecimento é mero evento impassível de produção de efeitos jurídicos.

Explicamos.

Sem contrato ou documento equivalente, aquele que tem um crédito a receber não é juridicamente credor; sem a sentença penal condenatória transitada em julgado, o acusado não é culpado, e portanto não pode "cumprir pena"; sem lançamento tributário, aquele que pratica o "fato gerador" não é sujeito passivo.

Este entendimento apóia-se no *giro lingüístico*, movimento filosófico que atribui à linguagem o papel de *construção* da realidade social, econômica e natural.

Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Jürgen Habermas trabalha com a distinção entre fatos e objetos da experiência. Os fatos seriam os enunciados lingüísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Os objetos da experiência são aquilo acerca do que fazemos afirmações, aquilo sobre o que emitimos enunciados. Deriva dessas observações que o *status* dos fatos é diferente do *status* dos objetos a que se referem. "Com los objetos hago experiencias, los hechos los afirmo; no puedo experimentar hechos ni afirmar objetos (o experiencias com los objetos)". [...]

Essa também é a perspectiva de Tércio Sampaio Ferraz Jr. com relação ao conceito de fato: "É preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por César é um *evento*. Mas "César atravessou o Rubicão" é um *fato*. Quando, pois, dizemos que "é um fato que César atravessou o Rubicão" conferimos *realidade* ao *evento*. "Fato" não é pois algo concreto, sensível, mas um elemento lingüístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade". [...]

Da mesma forma, *para o ponto de vista do Direito*, os fatos da chamada realidade social serão simples eventos, enquanto não forem constituídos em linguagem jurídica própria. [...]

É que, muitas vezes, o Direito posto não se satisfaz com a linguagem ordinária que utilizamos em nossas comunicações corriqueiras: exige uma forma especial, fazendo adicionar declarações perante autoridades determinadas, requerendo a presença de testemunhas e outros requisitos mais. Justamente o que sucede no caso do nascimento. A linguagem do Direito não aceita as comunicações que os pais fazem aos vizinhos, amigos e parentes. Impõe, para que o fato se dê por ocorrido juridicamente, um procedimento específico. Eis a *linguagem do Direito positivo (Ldp)* incidindo sobre a *linguagem da realidade social (Lrs)* para produzir uma unidade na *linguagem da facticidade jurídica (Lff)*.<sup>12</sup>

Nessa perspectiva, o lançamento tributário constitui o evento tributário (previsto na norma geral e abstrata e ocorrido no espaço-tempo-histórico) em fato jurídico, retroagindo a sua eficácia ao tempo do evento, ou na definição do Prof. Paulo de Barros Carvalho ao "tempo *no fato*".<sup>13</sup>

12. *Direito tributário*, p. 89 e ss.

13. "Quero renovar a ingente necessidade dos indicadores de tempo e espaço, em termos absolutamente determinados, para que se configure o enunciado factual. Como condições *a priori* da sensibilidade (Kant), o conhecimento não se perfaz sem a presença desses dois elementos. E já sabemos que os enunciados conotativos das normas gerais e abstratas fazem menção às coordenadas espaço-temporais. Todavia, nesses antecedentes normativos a referência é vaga, compondo-se de meras possibilidades tempo-espaciais, sem qualquer determinação efetiva. Somente com o advento do fato, com a produção do enunciado protocolar denotativo, irão aparecer as indicações precisas de um ponto no espaço social e de uma unidade na seqüência cronológica.

A questão, contudo, não é tão simples. Convém separar, com bastante nitidez, o trato de tempo em que o fato se constitui e o lugar do espaço em que é produzido, das referências temporais e espaciais contidas na fórmula enunciativa. Falamos, por isso, em tempo e lugar *do fato* e em tempo e lugar *no fato*. Examinemos o fator tempo.

O tempo *do fato* é aquele instante no qual o enunciado denotativo, perfeitamente integrado como expressão dotada de sentido, ingressa no ordenamento do Direito posto, não importando se veiculado por sentença, por acórdão, por ato administrativo ou por qualquer outro instrumento introdutório de normas individuais e concretas. Tratando-se de fato jurídico tributário, é o tempo em que o expediente próprio, realizado por quem detiver a competência e na conformidade do procedimento previsto em lei, for tido por ato jurídico válido. Quando por sentença, no momento em que, tendo sido prolatada, as partes forem intimadas de seu inteiro teor, pressupondo-se também um juiz competente e

O lançamento é o produto do processo de positivação e, como tal, regido pela legislação vigente à época de sua lavratura (art. 144, § 1º do CTN) (tempo do fato), mas o evento tributário é regido pela lei vigente à época de sua ocorrência (art. 144, *caput*, do CTN)<sup>14</sup> (tempo *no* fato), pois naquelas circunstâncias deveria ter sido adimplido e, se não o foi, ali se configurou a violação à regra-matriz de incidência.

Não por outra razão, os juros e a atualização monetária reportam-se ao evento tributário (fato gerador/*tempo no* fato) e são constituídos pelo lançamento.

Conseqüentemente, o art. 113 do Código Tributário Nacional<sup>15</sup> contém norma que atribui *eficácia retroativa ao lançamento tributário* que

a subordinação do processo aos critérios estabelecidos pelo sistema. E assim por diante, seja qual for o veículo que introduzir o enunciado no ordenamento, no preciso instante em que o expediente considerar-se juridicamente válido. O surgimento do fato, em tais situações, irá coincidir com o aperfeiçoamento jurídico do enunciado. Configurado juridicamente, eis o fato passando a compor o plano da facticidade do Direito, o que significa fazer nascer direitos e deveres correlatos.

Algo diverso, porém, é o tempo *no* fato, isto é, a ocasião a que alude o enunciado factual, dando conta da ocorrência concreta de um evento. Quando se diz que, no dia 1º de janeiro de 1996, realizou-se o fato de alguém ser proprietário de bem imóvel, em certa localidade do Município de São Paulo, o fragmento de linguagem constitui um fato sobre o qual incide o IPTU. Se atribuirmos a data de 18 de maio, do mesmo ano, para que se tenha o relato acima como integrante do ato de lançamento tributário, celebrado por agente competente da Fazenda Pública e devidamente notificado ao sujeito passivo, será fácil perceber que 18 de maio é o tempo *do* fato, vale dizer, a unidade temporal em que o fato se configurou, ao passo que 1º de janeiro é o tempo *no* fato, quer significar, a marca do tempo a que se refere o enunciado fático." (*Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p. 122.

14. A expressão "fato gerador" contida neste artigo designa o "evento tributário", entendido como acontecimento econômico, social ou natural: "Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

15. "Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º - A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º - A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária."

se reporta ao momento da configuração do evento (o que é denominado, pela doutrina tradicional, *eficácia declaratória do lançamento*).

Mas qual a repercussão no âmbito penal tributário?

Conforme exposto acima, o tipo penal tributário toma como elemento normativo o termo *tributo*, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária, ou seja, *um dos elementos do tipo penal (tributo como quantia em dinheiro) é o objeto de uma relação jurídico-tributária que só é jurídica, porém, após a respectiva conversão em linguagem jurídica competente*.

Se tomarmos como exemplo o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, temos a seguinte situação normativa:

a) a norma geral e abstrata do IPVA toma em seu antecedente o fato de *ser proprietário de veículo automotor* e prescreve em seu conseqüente a relação jurídico-tributária de pagar o tributo (IPVA);

b) o tipo penal tributário toma em seu antecedente a conduta de *suprimir ou reduzir tributo* (mediante às condutas elencadas nos diversos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990).

No plano fático, ou mundo fenomênico, na expressão de Geraldo Ataliba, poderíamos ter:

a) não ocorrência do evento;

b) ocorrência do evento previsto na regra-matriz de incidência tributária sem sua conversão em linguagem competente (sem lançamento);

c) ocorrência do evento com sua conversão em linguagem competente (com lançamento).

Em termos jurídicos e na concepção de tributo como objeto de uma relação jurídica, só haveria *tributo* na terceira hipótese.

Deve ser salientado que o tipo penal toma como antecedente normativo uma relação jurídica que somente se concretiza no tempo após a configuração de norma individual e concreta que a constitua (o lançamento). Entretanto, em virtude da eficácia retroativa do lançamento juridicamente, o tributo é considerado como *devido*



desde a época do evento. O lançamento é necessário porque é o único ato administrativo com “poder” para afirmar a existência (ainda que retroativa) do tributo (não-pago, ou pago a menor, em virtude de condutas fraudulentas).

Não se trata de mero evento físico, social, natural ou econômico juridicizável pelo aplicador da norma penal. Em virtude do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o aplicador da norma penal somente pode fazê-lo após a configuração da relação jurídico-tributária e esta somente pode ser efetuada nos moldes da legislação tributária com o lançamento.

Neste sentido, se a relação jurídico-tributária for posteriormente desconstituída por alguma nulidade ou ilegalidade na sua configuração – como, por exemplo, porque o sujeito não praticou o evento, ou era caso de isenção, não-incidência ou imunidade, ou o crédito estava decaído –, o crime será igualmente desconstituído.<sup>16</sup>

O processo de criação de norma individual e concreta penal pressupõe, assim, a positivação anterior da norma tributária, ou seja, o lançamento, que sempre se reportará ao evento social ocorrido anteriormente (realização no tempo histórico da hipótese de incidência).

Sob esta perspectiva, a consumação ocorreria com o transcurso do prazo para pagamento após a ocorrência do evento social<sup>17</sup>, tal qual, ainda que retroativamente, constituída no lançamento.

Nesta linha de pensamento, a consumação do crime – supressão ou redução do tributo – se daria no prazo legal concedido ao contribuinte/responsável para o pagamento, ainda que a definição da ocorrência dessa supressão ou redução se dê posteriormente, com o lançamento.

No que diz respeito ao tema deste estudo, a norma individual e concreta de decadência, operando efeitos retroativos à data da constituição do fato jurídico tributário, desconstituindo-o e, conseqüentemente, extinguindo o respectivo crédito (*u. infra*), teria como conseqüência, no âmbito penal, a perda de justa causa para a ação

16. Tal qual ocorreria, nos crimes falimentares, com a anulação da sentença declaratória de falência.

17. Cf. art. 14, I, Código Penal.

penal ainda em curso ou, então, fundamento para ajuizamento de revisão criminal.

### 3. Os efeitos do tempo no processo de positivação: da norma individual e concreta tributária à norma individual e concreta penal

Eurico Marcos Diniz de Santi observa que “a decadência e a prescrição, num primeiro momento, podem ser analisadas como (i) normas gerais e abstratas que integram o sistema do Direito positivo; (ii) eventos do decurso do lapso temporal, qualificados pela inércia do titular do direito, (iii) fatos, versões, desses eventos descritas em linguagem jurídica, (iv) relações extintivas de direito e (v) normas individuais e concretas que congregam à ocorrência dos fatos decadencial ou prescricional os conseqüentes efeitos extintivos”.<sup>18</sup>

Correlacionando estas hipóteses, podemos dizer que as normas gerais e abstratas (i) que prevêm a decadência servem como fundamento de validade à aplicação do dispositivo ao (ii) evento do decurso do lapso temporal qualificado pela omissão do Fisco, pelo aplicador que cria (iii) fatos jurídicos tributários que possuem em seu conseqüente (iv) relações extintivas de direito, estes últimos formam uma (v) norma individual e concreta que extingue o crédito tributário outrora constituído.

Este é o percurso da causalidade normativa da decadência do direito do Fisco, da norma geral e abstrata à individual e concreta que a aplica e dá efetividade.

Esta norma individual e concreta da decadência tem por objeto a extinção da relação jurídico-tributária constituída pela norma individual e concreta do lançamento.

Como exposto anteriormente, para que se constitua a relação jurídico-tributária, não basta a ocorrência do evento na realidade social, faz-se necessária a construção de norma individual e concreta que o converta em fato jurídico tributário, trazendo em seu conseqüente normativo o tributo.

18. *Op. cit.*, p. 155.

Este é o ciclo de positivação da causalidade normativa da regramatriz de incidência: da previsão geral e abstrata contida na Lei à especificação da norma individual e concreta do lançamento.

Tal ciclo, por exigências de segurança jurídica e estabilidade das relações sociais, sujeita-se a um prazo de decadência arbitrado pelo próprio direito com vistas à interrupção deste processo, impedindo o agente público de lavrar o lançamento:

Decadência e prescrição são mecanismos de estabilização do direito, que garantem a segurança de sua estrutura. Filtram do direito a instabilidade decorrente da inefabilidade do direito subjetivo, i.e., do direito do sujeito ainda não formalizado, ou reconhecido, por ente estatal.

No Direito Tributário, decadência e prescrição operam sobre as fontes de produção de normas individuais e concretas, interrompendo o processo de positivação do Direito Tributário. Mas esses efeitos não se operam automaticamente: exigem reconhecimento do sistema jurídico. Por isso, tanto quanto as outras normas gerais e abstratas, a decadência e a prescrição devem ser aplicadas, produzindo suas respectivas normas individuais e concretas.

Provocam uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo: direito extingue direito, produzindo novo direito. Ao aplicar a regra de decadência, o sistema jurídico extingue o direito de constituir o ato administrativo de lançamento tributário, o direito ao crédito ou o direito de pleitear administrativamente o débito do Fisco. Ao aplicar a regra de prescrição, extingue o direito à ação executiva fiscal, à ação de repetição do débito do Fisco ou ao crédito.<sup>19</sup>

Neste sentido, a decadência somente nos interessará no âmbito da norma individual e concreta, ou seja, no plano normativo em que ambas se relacionam.

Vejam os três hipóteses:

i) reconhecimento da decadência no próprio ato-norma de lançamento (por exclusão expressa do período decaído);

19. DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Op. cit.*, p. 43-4.

- ii) reconhecimento da decadência na decisão administrativa;
- iii) reconhecimento na sentença judicial proferida no processo de execução ou nos embargos.

A primeira situação equivale à ausência de lançamento, pois não está constituído o crédito em relação ao período decaído. Ausente a relação jurídica tributária neste período, não haveria que se falar em crime contra a ordem tributária por ausência de tributo.

As duas outras hipóteses nos interessam diretamente porque haveria, em um primeiro momento, a configuração da relação jurídica e, em seguida, sua desconstituição pela norma de decadência veiculada pela decisão administrativa ou judicial.

Configurada a relação jurídica e verificada a *redução ou supressão* do tributo, mediante as condutas previstas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/90, encontra-se preenchido o antecedente do tipo penal tributário, habilitando o aplicador a, após o necessário processo de subsunção, constituir a penalidade<sup>20</sup>.

Qual seria então o efeito da norma individual e concreta de decadência em relação a esta nova subsunção?

O art. 156, V, do Código Tributário Nacional, prescreve que a decadência extingue o crédito tributário, mas não especifica a forma ou a razão desta extinção.

Parece-nos que, por afetar diretamente o direito de constituir o crédito – o fato jurídico tributário –, a norma geral e abstrata de decadência reveste-se de natureza de direito material acarretando a nulidade do lançamento efetuado em desconformidade com seus preceitos.

A nulidade fulmina o lançamento desde o início, por ausência de fundamento de validade suficiente na época de sua lavratura.

Neste sentido, a norma individual e concreta de decadência opera efeitos retroativos à data da constituição do fato jurídico tributário desconstituindo-o e, conseqüentemente, extinguindo o respectivo crédito.

Apesar de também extinguir o crédito, os efeitos são distintos do pagamento (art. 156, I, do CTN) ou da quitação do parcelamento

20. Por óbvio, desde que obedecidos os procedimentos legais e constitucionais, notadamente o devido processo legal e a presunção de inocência até trânsito em julgado de decisão penal condenatória.

previstos no art. 9º da Lei nº 10.685/2003. No pagamento, o fato jurídico tributário continua válido. A extinção do crédito opera-se pelo atendimento da prestação pelo devedor (pagamento do tributo). Daí extinguir-se a punibilidade.

Na decadência, por seu turno, não há crédito. Daí a interessante situação, tudo menos incomum, de acusados da prática de crime contra a ordem tributária, amparado em lançamento maculado pelo vício da decadência, serem “compelidos” a quitar ou parcelar o débito contido no lançamento para verem extinta a punibilidade. É uma forma transversa, verdadeira coação, para pagamento de tributo indevido que levanta uma questão: tendo pago o tributo baseado em lançamento maculado pela decadência (e conseqüentemente nulo), o contribuinte poderia postular a sua devolução após a extinção da punibilidade do crime?

A conclusão demonstra o absurdo da premissa.

Esta hipótese levanta outra dúvida: poderia o Ministério Público intentar ação penal em relação a débito tributário decaído?

Parece-nos que não.

Se o lançamento for anulado por norma individual e concreta de decadência (criada em processo administrativo ou judicial), o débito é extinto por nulidade na constituição da relação jurídica. Na ausência de lançamento, diante do reconhecimento pelo credor do transcurso do prazo decadencial, a questão se agrava porque, além da extinção do crédito (art. 156, V, do CTN), falta sua constituição, ou seja, falta a caracterização de um dos elementos do tipo penal tributário: tributo como objeto de uma relação jurídica.

A norma individual e concreta da decadência atinge a validade do lançamento, retirando-o do sistema do Direito positivo. Conseqüentemente, os reflexos penais desta retirada devem ser reconhecidos.

Ora, se o tipo penal tributário toma como elemento normativo o termo *tributo*, que só se configura como objeto de uma relação jurídico-tributária convertida em linguagem jurídica competente (lançamento), e tendo sido a conversão fulminada pela decadência, é inviável a configuração do tipo penal tributário por ausência de um de seus elementos.

#### 4. Conclusões

*O legislador pode colher, no antecedente da norma jurídica, um fato natural, econômico, social ou físico, ou, ainda, relações jurídicas, prescrevendo-lhe conseqüências jurídicas.*

*O tipo penal toma em seu antecedente uma relação jurídica tributária ao exigir, como elemento normativo do tipo o “tributo”, entendido como o objeto da prestação da relação jurídico-tributária.*

*A norma geral e abstrata não “incide” sozinha. Para que se constituam relações jurídicas previstas no seu conseqüente, faz-se necessário o processo de positivação, consistente na conversão do evento em linguagem competente com a prescrição da relação jurídica prevista no conseqüente da norma abstrata.*

*O tipo penal tributário exige, desta feita, a norma individual e concreta que constitui a relação jurídico-tributária com eficácia retroativa à data da ocorrência do evento (tempo *no fato*).*

*A decadência pode ser analisada sob o prisma da norma geral e abstrata, do evento, da conversão do evento em linguagem competente e da norma individual e concreta produzida pelo aplicador.*

*A norma individual e concreta da decadência opera seus efeitos em relação à norma individual e concreta do lançamento tributário, anulando-a por vício material na sua constituição (ausência de fundamento de validade).*

*Esta anulação retroage e extingue o crédito tributário, independentemente do momento de seu reconhecimento, impossibilitando que uma conduta, ainda que descrita nos diversos incisos do art. 1º da Lei n. 8.137/90, seja considerada típica por ausência de seu objeto material, o *tributo*.*

*A decadência do crédito tributário acarreta a perda da justa causa para a propositura da ação penal ou para condenação do agente pela ausência de um de seus elementos constitutivos, o tributo.*