Primeira Seção

A SUSPENSÃO E O INÍCIO DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL NOS CRIMES TRIBUTÁRIOS[1]

FABIO MACHADO DE ALMEIDA DELMANTO
Advogado. Mestre em Direito Processual Penal pela USP.

SUMÁRIO: *1. Introdução – 2. As duas questões objeto deste artigo – 3. A primeira questão: a suspensão do prazo prescricional: 3.1 São taxativas as causas suspensivas da prescrição, as quais não abrangem a hipótese em questão; 3.2 Ainda sobre a não caracterização da questão prejudicial do art. 93 do CPP: fato que impossibilita a aplicação do art. 116, I, do CP; 3.3 O caráter material da norma do art. 93 do CPP e a conseqüente impossibilidade de sua interpretação extensiva ou aplicação analógica; 3.4 Os argumentos trazidos pelo HC 81.611: a questão da suspensão do prazo prescricional; 3.5 Ainda sobre o HC 81.611: a exceção quanto aos tributos cujo lançamento ocorra por homologação; 3.6 Um importante acórdão do TRF da 3ª Região: a pendência de processo administrativo-fiscal não caracteriza a questão prejudicial do art. 93 do CPP; 3.7 A inexistência de crédito definitivamente constituído implica falta de justa causa para a ação penal – 4. A segunda questão: o início do prazo prescricional – 5. Conclusão – 6. Referências bibliográficas.*

Resumo: A polêmica acerca da necessidade do término do procedimento administrativo-fiscal para que possa haver o início da ação penal sempre existiu na doutrina e na jurisprudência. Após muita discussão, o Pleno do STF, ao julgar o HC 81.611, finalmente consolidou entendimento no sentido

(1) Data de fechamento do artigo: 03.04.2006.

de que, nos crimes tributários materiais, a ação penal somente pode ser instaurada após a conclusão daquele procedimento ou após a constituição definitiva do crédito tributário. Ocorre que, ainda no mesmo julgamento, decidiu-se pela suspensão do prazo prescricional enquanto durar o trâmite da questão administrativa. Este é o ponto principal deste artigo, que defende a ilegalidade desta decisão por inexistir fundamento legal para que a suspensão da prescrição ocorra na hipótese.

Palavras-chaves: Crime tributário – Término – Processo administrativo – Questão prejudicial – Crédito tributário – Justa causa – Prazo prescricional – Suspensão.

1. INTRODUÇÃO

A polêmica sobre a exigência do término do procedimento administrativo-fiscal, para que possa haver o início da ação penal, já foi muito discutida na doutrina e na jurisprudência. Durante longo período, prevaleceu, sobretudo na jurisprudência dos Tribunais Superiores, o entendimento contrário à questão da necessidade do término daquele procedimento para que a ação penal pudesse ser iniciada, pelo argumento de existir absoluta independência entre as instâncias administrativa e penal e também por ser pública incondicionada a ação penal nos crimes tributários.

A questão foi reacendida com o advento do art. 83 da Lei 9.430, de 27.12.1996, segundo o qual "a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137, de 27.12.1990, será encaminhada ao Ministério Público *após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente*" (grifo nosso).

A disposição legal acima transcrita fez com que alguns doutrinadores passassem a entender que a instauração da ação penal nos crimes tributários somente poderia se dar após o término do procedimento administrativo-fiscal, configurando a *representação* (mencionada no referido art. 83) verdadeira condição de procedibilidade *lato sensu*, especificamente uma condição da ação relativa à possibilidade jurídica do pedido.[2]

Todavia, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao negar pedido de liminar na ADIn 1.571/DF,[3] assentou entendimento contrário, *verbis*: "O art. 83 da Lei 9.430/96 não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública pelo Ministério Público", sob pena de ofensa até mesmo ao art. 129, I, da CF/88.[4]

Na mesma ocasião, entendeu-se, ainda, que a norma do mencionado art. 83, ao tratar da representação fiscal, há de ser compreendida "nos limites da competência do Poder Executivo", dirigindo-se, exclusivamente, às autoridades competentes, a fim de regular o momento em que dita representação deve ser enviada ao Ministério Público. Dessa forma, a ação penal nos crimes contra a ordem tributária continua a ser pública incondicionada, podendo este agir independentemente de haver ou não representação fiscal,[5] desde que tenha os elementos necessários ao oferecimento da denúncia. Aliás, a própria lei é clara no sentido de ser pública incondicionada a ação penal nesses crimes.[6]

(2) Cf., nesse sentido, AZEVEDO, David Teixeira de. A representação penal e os crimes tributários: reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9.430/96. *RBCCrim.* São Paulo, n. 19, jul-set 1997, p. 111-123.

(3) Referida decisão foi tomada em 20.03.1997 e publicada no *DJ* de 25.09.1998, p. 11.

(4) Referido dispositivo constitucional inclui, dentre as funções institucionais do Ministério Público, a de "promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei".

(5) Conferir ADIn 1.571/DF.

(6) É o que se depreende da leitura conjunta do art. 15 da Lei 8.137/90 com o art. 100, § 1.º, do CP.

Por muitos anos o STF defendeu a tese da absoluta independência entre as esferas penal e tributária, podendo a ação penal iniciar-se ainda que não concluído o processo administrativo-fiscal.

Tal entendimento mudou radicalmente desde o julgamento do HC 81.611-8/DF, ocorrido em 10.12.2003, em que se consolidou, finalmente, posição no sentido de que, embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (nos termos do que se decidiu na ADIn 1.571 acima referida), *enquanto não houver decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, inexiste justa causa para a ação penal* pela prática do crime material do art. 1.º da Lei 8.137/90, "quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo".

Na verdade, o novo entendimento do STF, reiterado em inúmeros outros julgados,[7] vem acolher antiga reclamação da doutrina, que há muito tempo posicionava-se nesse sentido.[8]

Não obstante a nova orientação da Suprema Corte esteja sendo seguida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ),[9] pelos Tribunais Regionais Federais e por diversos Tribunais

(7) De fato, desde o julgamento do HC 81.611, seguiram-se diversos outros acórdãos no mesmo sentido: HC 84.245, rel. Min. Cezar Peluso, j. 30.11.2005; HC 86.120, rel. Min. Sepúlveda Pertence, j. 09.08.2005; HC 85.299, rel. Min Sepúlveda Pertence, j. 08.03.2005; HC 85.463, rel. Min. Carlos Brito, j. 07.06.2005; HC 85.428, rel. Min. Gilmar Mendes, j. 17.05.2005.

(8) DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *RBCCrim*, São Paulo: RT, ano 6, n. 22, p. 63-80, abr-jun 1998; DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. Efeitos penais do parcelamento após o advento das Leis do Refis e do Paes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT´ANNA, Carlos Soares (Coord.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005; SOARES DE MELO, José Eduardo. Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: RT, 1995, p. 195, *apud* ÁVILA, René Bergmann Ávila. *IRPJ 1997 e outros tributos*. Porto Alegre: Síntese, 1997, p. 302; MACHADO, Hugo de Brito. Prévio esgotamento da via administrativa e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Boletim IBCCrim*, São Paulo, abr 1994, n. 15, p. 235;;FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. *Boletim IBCCrim*, São Paulo, jan 1997, n. 50, p. 6; SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *RBCCrim*. São Paulo, n. 18, abr-jun 1997, p. 93; CUSTÓDIO, Rosier B.; PASCHOAL, Janaína C. O término do processo administrativo como pressuposto da ação penal nos crimes tributários. *Boletim IBCCrim, São Paulo*, ago 1996 – edição especial, n. 45, p. 10.

(9) Confira, a respeito, os seguintes julgados do STJ: "Não descrevendo a exordial acusatória qualquer manobra fraudulenta, se mostra lídimo o entendimento adotado pelo e. Tribunal *a quo* que, acolhendo o entendimento da Augusta Corte segundo o qual a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, determinou a anulação do processo desde a denúncia, inclusive, ficando, no entanto, suspenso o prazo prescricional" (STJ, 5ª T, REsp 697.715/PR, rel. Min. Félix Fischer, j. 07.04.2005, *DJU* 10.10.2005, p. 423; no mesmo sentido: STJ, 5ª T, HC 37.952/SP, rel. Min. Félix Fischer, j. 22.03.2005, *DJU* 29.08.2005, p. 375). Idêntico entendimento tem sido adotado pela 6a Turma do mesmo Tribunal, *verbis*: "1. O lançamento definitivo do tributo é *conditio sine qua non* para a instauração da ação penal nos crimes definidos no artigo 1.o da Lei 8.137/90, pois, enquanto o tributo não se torna exigível, não se integraliza, no plano da tipicidade, a conduta de 'sonegar'. 2. Enquanto o tributo não se torna exigível também não terá curso a prescrição. 3. Ordem concedida" (STJ, 6ª Turma, HC 42.094/SP, rel. Min. Paulo Medina, j. 23.8.2005, *DJ* 10.10.2005, p. 445).

Estaduais, como é o caso do Tribunal de Justiça de São Paulo,[10] há nela um ponto relevante em relação ao qual discordamos: *trata-se da questionável suspensão do prazo prescricional* (relativa aos crimes materiais do art. 1.º da Lei 8.137/90), que o Pretório Excelso (e os demais Tribunais) entende que deva ocorrer, enquanto não terminar o processo administrativo-fiscal.

Outro entendimento adotado pelo STF, do qual permitimo-nos também divergir, decorre do julgamento proferido no HC 83.414, em que se assentou o seguinte: "*os crimes definidos no art. 1º são materiais, somente se consumando com o lançamento definitivo*", de forma que, "se está pendente recurso administrativo que discute o débito tributário perante as autoridades fazendárias, ainda não há crime, porquanto 'tributo' é elemento normativo do tipo". Em conseqüência, "*não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal*" (grifo nosso).[11]

Ainda no que tange ao julgamento do HC 81.611, não se pode concordar com o entendimento no qual a constituição definitiva do crédito tributário seria necessária *apenas para os crimes materiais* do art. 1.º da Lei 8.137/90, e não para os crimes formais do art. 2.º, em que pese a posição divergente do, então, Procurador-Geral da República, Dr. Cláudio Fonteles.[12] Como já tivemos a oportunidade de escrever, embora o art. 2.º seja crime formal, faz-se imprescindível também a comprovação da existência do *tributo* para que se perfaça o elemento subjetivo do tipo; de outra parte, sendo o crime deste artigo apenado mais levemente (detenção de 6 meses a 2 anos, e multa), a exigência do término do processo administrativo apenas em relação ao crime do art. 1.º (reclusão de 2 a 5 anos, e multa) viola o princípio da proporcionalidade, e por isso não pode ser aceita.[13]

2. *AS DUAS QUESTÕES OBJETO DESTE ARTIGO*

São duas as questões, portanto, objeto deste artigo.

A primeira delas, fruto do julgamento proferido no HC 81.611, diz respeito à *suspensão do prazo prescricional* em crime contra a ordem tributária, "enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo".

A segunda, decorrente do julgamento do HC 83.414, trata do *início da contagem do prazo prescricional* nos chamados crimes tributários materiais. Embora se cuide de questão semelhante à primeira, este segundo entendimento vai além, ao entender que o crime apenas se *consuma* com o término do procedimento administrativo-fiscal (em que há lançamento definitivo do tributo), iniciando-se somente a partir daí o início da contagem do prazo prescricional, nos termos do art. 111, I, do CP.

Tem este artigo a pretensão de demonstrar que ambas as posições assumidas pelo STF, e, em geral, seguidas pelo STJ e pelos Tribunais inferiores, precisam ser revistas, posto que violam garantias constitucionais, estando, ademais, em desacordo com a legislação penal e processual penal vigentes.

(10) TJSP, 7ª Câm. Crim., HC 507.868/4-00, rel. Des. Nicolino Del Sasso, j. 12.05.2005, *RT* 838/579; TJSP, 6ª Câm., HC 840.907.3/6, rel. Des. Ricardo Tucunduva, j. 25.08.2005.

(11) STF, 1ª T, HC 83.414/RS, rel. Min. Joaquim Barbosa, j. 23.04.2004, *DJ* 23.04.2004, p. 24.

(12) De fato, como consta do voto do Min. Moreira Alves, o Dr. Cláudio Fontelles, Procurador-Geral da República à época, entendia que o art. 2.º também devesse ser considerado crime material, sujeitando-se, igualmente, a ação penal, ao término do procedimento administrativo-fiscal.

(13) DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *RBCCrim.* São Paulo, ano 6, v. 22, p. 63-80, abr.jun. 1998.

3. A PRIMEIRA QUESTÃO: A SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL

Como visto, diversos julgados, tanto do STF quanto dos demais Tribunais do País, ao mesmo tempo que reconhecem – neste ponto, de forma absolutamente acertada – ser imprescindível a constituição definitiva do crédito tributário para que possa haver o início da ação penal, *anulando-se, inclusive, os feitos criminais em andamento por falta de justa causa, determinam, incontinenti, a suspensão do prazo prescricional, até a conclusão definitiva do procedimento administrativo-fiscal (conferir, neste sentido, HC 81.611, do STF).*

Embora tal entendimento seja seguido pelo STJ e por diversos Tribunais federais e estaduais inferiores, ousamos dele discordar.

Isso porque, em primeiro lugar, as hipóteses de suspensão do prazo prescricional são taxativas.[14] Com efeito, de acordo com o art. 116 do CP, antes de passar em julgado a sentença final, são duas as causas em que a prescrição não corre (*causas impeditivas da prescrição*), quais sejam: I) "enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime"; II) "enquanto o agente cumpre pena no estrangeiro".

Importante lembrar que o ordenamento jurídico prevê, além das duas hipóteses mencionadas, quatro outras causas suspensivas do prazo prescricional. São elas: *a)* sustação do processo contra Deputado ou Senador, enquanto durar o mandato (art. 53, §§ 3.º a 5.º, CF/88); *b)* se o acusado, citado por edital, não comparecer nem constituir defensor (art. 366 do CPP); *c)* expedição de carta rogatória para citação de acusado que esteja no estrangeiro (art. 368 do CPP); *d)* suspensão condicional do processo (art. 89 da Lei 9.099/95).

É válido ressaltar, outrossim, que a suspensão do prazo prescricional foi prevista também nas Leis do Refis (Lei 9.964/2000) e do Paes (Lei 10.684/2003), como efeito da suspensão da pretensão punitiva ocorrida pelo acordo de parcelamento entre o contribuinte e o Fisco.[15]

Ocorre que, a respeito da exigência de constituição definitiva do crédito tributário para que possa haver a instauração válida da ação penal – fixada, como visto, pelo STF desde o julgamento do HC 81.611 – inexiste previsão legal que permita a suspensão do prazo prescricional. Esse é o ponto central deste artigo.

Por isso, e como se verá adiante, não merece prosperar a orientação fixada pela Suprema Corte desde o julgamento do referido *mandamus*.

3.1 São taxativas as causas suspensivas da prescrição, as quais não abrangem a hipótese em questão

Antes de continuarmos a análise dos fundamentos do HC 81.611, é preciso ressaltar, desde já, que a inexistência de débito, definitivamente constituído por parte da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), seja pela pendência de processo administrativo-fiscal, seja

(14) De acordo com julgamento proferido pelo extinto TACRIM-SP, as causas suspensivas da prescrição previstas no art. 116 do CP são taxativas: I – dependência de questão prejudicial e II – cumprimento de pena no estrangeiro (*RT* 464/379). A respeito, Aníbal Bruno também foi categórico no sentido de que "as causas de suspensão são fixadas limitadamente na lei" (*Direito penal*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 216, t. III)

(15) Conferir Lei 9.964/2000, art. 15, § 1.º (Refis), e Lei 10.684/2003, art. 9.º, § 1.º (Paes). Note-se a não-exigência desta última lei quanto ao parcelamento ou ao pagamento integral, ocorrerem antes do recebimento da denúncia, o que levou a doutrina e a jurisprudência a pacificar-se no sentido de que eles podem acontecer mesmo após o recebimento da denúncia, com os efeitos penais correspondentes.

porque ainda não escoado o prazo para que o contribuinte interponha recurso, não se inclui dentre as causas suspensivas do prazo prescricional previstas no art. 116 do CP.

Com efeito, prevê o inciso I do referido art. 116 que a prescrição não corre "enquanto não resolvida, em outro *processo*, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime".

A leitura da causa suspensiva da prescrição acima transcrita demonstra que o substantivo *processo*, tal como empregado, refere-se a processo judicial, não abrangendo o processo administrativo. Como assevera BENTO DE FARIA,[16] "deve, pois, tratar-se de questão deferida ou sujeita a decisão de outro Juízo (penal ou civil), suscetível de ser ali dirimida por sentença, de natureza impediente do curso do procedimento penal".

Ademais, o dispositivo em análise, por se tratar de norma restritiva da liberdade do acusado, deve ser interpretado em favor do acusado-contribuinte, e a analogia somente pode se dar *in bonam partem*, sob pena de violação do princípio e garantia constitucional da legalidade.[17] Daí porque a expressão *processo* deve ser interpretada restritivamente, a fim de envolver tão-somente o processo judicial, e não o processo administrativo.

É fácil verificar que a existência de procedimento administrativo-fiscal não permite, por si só, a aplicação da causa suspensiva da prescrição prevista no art. 116, I, do CP.

Nesse sentido, já decidiu o extinto Tribunal Federal de Recursos que a paralisação ordenada pelo juiz, para aguardar o desfecho de processo administrativo, não impede o curso da prescrição.[18]

De outro lado, a doutrina é pacífica no sentido de que a causa suspensiva da prescrição prevista no referido art. 116, I, refere-se, exclusivamente, às chamadas questões prejudiciais previstas nos arts. 92 a 94 do CPP.[19]

Cabe verificar, então, se a pendência de procedimento administrativo-fiscal, em que se discute a existência do tributo ou mesmo o seu montante, configura ou não uma das questões prejudiciais previstas no CPP. Somente em caso positivo, evidentemente, é que se admitirá a suspensão do prazo prescricional, nos termos do disposto no art. 116, I, do CP.

A questão é bastante polêmica, havendo entendimento respeitável no sentido de que a pendência de procedimento administrativo fiscal configura, sim, a questão prejudicial prevista no art. 93 do CPP.[20] Assim, possível seria a suspensão do prazo prescricional, nos termos do art. 116, I, do CP.

(16) *Código penal brasileiro comentado*: parte geral Rio de Janeiro: Record, 1959. v. 3, p. 218.

(17) Assegura o art. 5.º, XXXIX, da CF/88: "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal". Tal garantia está igualmente prevista no art. 1.º do CP: "Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal".

(18) TFR, Ap 4.051, *DJU* 01.07.1980, p. 4965 apud DELMANTO, Celso. et al. *Código penal comentado*, 6. ed. atual. e ampl. São Paulo: Renovar, 2002, p. 237.

(19) Ibidem, p. 236; PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. v. 1, p. 570; NORONHA, Magalhães. *Direito penal*, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 1, p. 512.

(20) Eduardo Reale Ferrari defende a possibilidade de a "dívida tributária ser reconhecida como verdadeira questão prejudicial heterogênea do procedimento criminal-fiscal". A controvérsia, portanto, quanto à existência ou não do tributo "conduz a instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, cabendo ao julgador suspender o processo criminal, enquanto não decidida a questão tributária. Concomitantemente à suspensão do processo criminal, razoável será a suspensão da prescrição procedimental nos termos do art. 116 do CP" (*Boletim*

Não concordamos, todavia, com tal entendimento.

Antes, porém, de expor nossas razões (*vide* item abaixo), é importante ressaltar que o STF, no julgamento do mencionado HC 81.611, não abordou a questão da prejudicialidade, preferindo determinar, simplesmente, a anulação do processo criminal desde o recebimento da denúncia, por não se encontrar definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, por falta de justa causa.

Esse posicionamento da Excelsa Corte, na verdade, torna mesmo inócua a discussão sobre a caracterização ou não da questão prejudicial prevista no art. 93 do CPP. O problema é, sem dúvida, anterior à instauração da ação penal, pois diz respeito à falta de justa causa para a ação penal. Ora, se não há processo validamente instaurado (porque falta justamente a constituição definitiva do crédito tributário), não há, obviamente, de se questionar sobre a caracterização ou não da questão prejudicial, a qual exige, como dito, a válida instauração do processo criminal.

Em conclusão adiantada, pode-se dizer que, não sendo caso de aplicação da questão prejudicial, inviável se mostra a aplicação de qualquer das causas suspensivas da prescrição previstas no art. 116 do CP.

3.2 Ainda sobre a não caracterização da questão prejudicial do art. 93 do CPP: fato que impossibilita a aplicação do art. 116, I, do CP

Como assevera VICENTE DE PAULO VICENTE DE AZEVEDO,[21] "a palavra prejudicial, de origem latina, derivada de *praejudicium, em sua accepção literal, indica* (...) *o que deve preceder ao juízo*. Não se trata de prejuízo no sentido vulgar de dano (...); mas no sentido etimológico de *praejudicium*, isto é, anterior, prévio, preliminar ao juízo da questão; de cujo êxito depende a pronunciação definitiva da justiça penal". Trata-se, em suma, de "*antecedente lógico-jurídico de que depende a própria existência do delito*; é a controvérsia sobre um dos elementos componentes, essenciais do crime", e que, "portanto, obriga o juiz a sobrestar a ação, até a sua solução definitiva" (grifo nosso).

Em um primeiro momento, a lição acima causa a impressão de que a pendência de processo administrativo-fiscal (em que se discute a existência ou não do tributo ou mesmo o seu *quantum*) configura uma questão prejudicial (*lato sensu*, diríamos assim), já que essa deve preceder ao juízo. Ocorre que a análise dos arts. 92 e 93 da nossa Lei Processual Penal, na qual a matéria está disciplinada, leva à conclusão diversa, qual seja, a de que a mencionada pendência de processo administrativo não configura nenhuma das hipóteses de questões prejudiciais previstas em lei.

Realmente, não se trata de aplicar o referido art. 92 (que cuida da chamada questão prejudicial absoluta), já que a norma destina-se apenas a suspender a ação penal quando houver séria e fundada controvérsia "sobre o estado civil das pessoas, a ser resolvida pelo juízo cível".

Também não é o caso de incidência da questão prejudicial prevista no art. 93 (chamada questão prejudicial heterogênea ou relativa), posto que a pendência de processo administrativo-fiscal não se compreende nos requisitos legais, para que a referida questão prejudicial seja reconhecida.

IBCCrim 50). No mesmo sentido, SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *RBCCrim.* São Paulo, v. 18, abr-jun 1997.

(21) AZEVEDO, Vicente de Paulo Vicente de. *As questões prejudiciais no processo penal brasileiro.* 2. ed. São Paulo: Martins, 1940, p. 17-20.

Dispõe, com efeito, o mencionado art. 93:

"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.

§ 1.º O juiz marcará o prazo da suspensão, que poderá ser razoavelmente prorrogado, se a demora não for imputável à parte. *Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão*, o juiz criminal fará prosseguir o processo, retomando sua competência para resolver, de fato e de direito, toda a matéria da acusação ou da defesa.

§ 2.º Do despacho que denegar a suspensão não caberá recurso.

§ 3.º Suspenso o processo, e tratando-se de crime de ação pública, incumbirá ao Ministério Público intervir imediatamente *na causa cível*, para o fim de promover-lhe o rápido andamento."

Da simples leitura do dispositivo acima transcrito, afere-se que as questões prejudiciais, diversas da prevista no art. 92 (estado civil das pessoas), *devem ser da competência do juízo cível, devendo, ainda neste, ter sido proposta ação para resolvê-las...*

O § 1.º desse art. 93, como visto, também faz expressa referência à decisão do juízo cível, *verbis*: "*Expirado o prazo, sem que o juiz cível tenha proferido decisão...*".

Como veremos a seguir, a norma do art. 93 do CPP, em virtude do reflexo material em desfavor do acusado (qual seja a suspensão do prazo prescricional, *ex vi* do art. 116, I, do CP), *deve ser interpretada restritivamente*, não cabendo, por outro lado, sua aplicação por analogia para abranger processos administrativos em andamento.

Não há, portanto, como se aplicar a norma do art. 93 do CPP aos casos em que haja pendentes simples *processos administrativo-fiscais, nos quais se discutem a existência ou mesmo o montante do tributo devido*.[22] Necessário seria um processo judicial na esfera cível, em que a existência do tributo fosse questionada.

Nesse sentido, manifesta-se JÚLIO FABBRINI MIRABETE,[23] *verbis*: "Para que haja a suspensão do processo é necessário que esteja em curso a *ação civil* sobre a matéria". Fala ainda o autor na necessidade (para que ocorra a suspensão do processo) de que o "*litígio civil*" tenha influência sobre a existência do crime.

Nessa esteira, VICENTE DE PAULA VICENTE DE AZEVEDO, sem ignorar a complexidade do tema, traz a seguinte definição da questão prejudicial: "*Questão prévia de direito civil levantada no curso da ação penal*, tendo por objéto elemento constitutivo do crime; cuja natureza, ou cuja averiguação determine a incompetencia do juizo criminal e a consequente suspensão do procedimento".[24]

Mais à frente, indaga o autor a si próprio: "Porque de *direito* civil, e não simplesmente de direito ..."[?] Em seguida, responde: porque, ao contrário do que sucede na doutrina italiana, no nosso direito, "somente admitimos questões prejudiciais de direito civil".[25]

(22) Na verdade, tal não poderia ser diferente, posto que o lançamento (provisório ou definitivo) do crédito tributário é de competência privativa da autoridade administrativa, nos termos do art. 142 do CTN.

(23) *Código de processo penal interpretado*, 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 369.

(24) AZEVEDO, Vicente de Paulo Vicente de. *As questões prejudiciais no processo penal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Martins, 1940, p. 26-27.

(25) Idem, p. 27.

A matéria, todavia, não é pacífica na doutrina. MAGALHÃES NORONHA, por exemplo, defende que a questão de direito civil referida no mencionado art. 93 deve ser tomada "em sentido amplo", de modo que "as prejudiciais podem ser de qualquer natureza (civil, comercial, constitucional, administrativa, etc.), exceto penal: a expressão *juízo civil* é empregada como antinômica de *juízo criminal*".[26]

Ainda que se admita – na esteira dessa última posição – que a questão, de competência do juízo cível, possa abranger qualquer matéria de direito extrapenal, como é o caso das questões administrativas, não se pode desconsiderar: o mencionado art. 93 exige, expressamente, que tenha sido proposta ação no juízo cível para resolver a questão. Não satisfaz a exigência legal, portanto, a mera pendência de processo administrativo. Como dito, apenas o ajuizamento de eventual ação no juízo cível, como a ação anulatória de débito fiscal, por exemplo, é que permitiria o reconhecimento da mencionada questão prejudicial.

A pendência de processo administrativo-fiscal não permite, portanto, a caracterização de nenhuma das questões prejudiciais previstas em nossa Lei Processual Penal.

Conforme afirmado, a inexistência de crédito definitivamente constituído implica manifesta falta de justa causa para a ação penal, nos termos do que decidiu – neste ponto de forma irretocável – o STF no julgamento do já referido HC 81.611.

Se inexiste justa causa para a ação penal, não há de se falar, evidentemente, no reconhecimento da questão prejudicial, não sendo possível, por conseguinte, a suspensão do prazo prescricional. Sem a existência de processo validamente instaurado, não há de se falar, repita-se, no reconhecimento de questão prejudicial e na conseqüente suspensão do processo e da prescrição.

Também, no sentido de que a pendência de processo administrativo não caracteriza questão prejudicial, "sobretudo porque o art. 93 do CPP fala em 'questão da competência do juízo cível' " manifesta-se ELIOMAR DA SILVA PEREIRA.[27] Em conclusão, afirma este mesmo autor, com acerto, que a questão deve ser encarada "a partir da teoria do delito, no âmbito do Direito Material, para entender a contribuição previdenciária não como uma questão prejudicial, não como uma condição de procedibilidade ou objetiva de punibilidade, mas como elemento normativo do tipo (embora haja quem entenda como elemento objetivo), que torna a conduta atípica", a ensejar a absolvição, nos termos do art. 386, III, do CPP, ou a rejeição da denúncia por falta de justa causa (art. 43, I).

Assim, como bem lembra o autor, já entenderam MARTA SAAD e DIOGO MALAN, *in verbis*: "o lançamento definitivo do tributo caracteriza, a bem da verdade, elemento normativo do tipo previsto no art. 1.º da Lei 8.137/90, à míngua do qual a conduta do agente é rigorosamente atípica".[28]

Não poderia, portanto, a Excelsa Corte decidir, ainda no julgamento do HC 81.611, pelo trancamento da ação penal, por falta de justa causa e, *ao mesmo tempo*, determinar a suspensão do prazo prescricional. Isso porque, como dito, o trancamento da ação por falta de justa causa é decisão que antecede – e até mesmo impede – a análise do eventual cabimento da questão prejudicial. Talvez por isso é que a Suprema Corte, no precedente acima referido, não tenha adentrado na análise do cabimento ou não da questão prejudicial.

(26) NORONHA, Magalhães. *Direito penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 1, p. 512.

(27) Crime previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal. *Boletim IBCCrim*, São Paulo, ano 13, n. 158, p. 12-13, jan 2006.

(28) Crimes contra a ordem tributária e a portaria SRF 326/05: novo esforço para restaurar a lógica do sistema. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, ano 13, n. 150, maio 2005.

3.3 O caráter material da norma do art. 93 do CPP e a conseqüente impossibilidade de sua interpretação extensiva ou aplicação analógica

No que se refere ao art. 3.º do CPP, "a lei processual penal admitirá interpretação extensiva e aplicação analógica, bem como o suplemento dos princípios gerais de direito", esta norma não permite que se aplique o art. 93 do CPP em casos de pendência de processo administrativo-fiscal. Isso porque, ao se fazer a aplicação, estar-se-á, na verdade, permitindo a suspensão do curso prescricional (art. 116, I, CP), o que reverte em manifesto prejuízo do acusado.

Verifica-se, assim, que a mencionada regra do art. 93, pelo menos nesta situação, assume caráter de norma processual penal material. E, como tal, não pode ser aplicada por analogia ou de forma extensiva, em prejuízo do acusado, sob pena de ofensa à garantia da legalidade (art. 5.º, XXXIX, CF/88).

Embora discorrendo sobre a sucessão de leis penais no tempo – título, aliás, de sua obra –, AMÉRICO A. TAIPA DE CARVALHO[29] é categórico ao afirmar que, às normas processuais penais materiais (ou mistas), aplicar-se-á o princípio da retroatividade da lei benéfica (e da conseqüente irretroatividade da lei maléfica), tratando-se de um equívoco entender pela aplicação imediata das leis processuais penais na sua globalidade.

Igual raciocínio deve ser aplicado na interpretação do art. 93 do CPP, bem como à norma do art. 53, § 5.º, da CF/88, já que o reconhecimento de quaisquer desses dispositivos legais traz evidente *reflexo material maléfico ao acusado, qual seja a suspensão da prescrição. Referidas normas não podem, por isso mesmo, ser aplicadas de forma extensiva ou analógica em prejuízo do acusado*, não incidindo na espécie a regra do art. 3.º de nossa Lei Processual Penal.

Como afirma CARLOS MAXIMILIANO, "(...) *em se tratando de dispositivos que limitam a liberdade, ou restringem quaisquer outros direitos, não se admite o uso da analogia*"[30] (grifo nosso). Diga-se também – completamos nós – em relação à interpretação extensiva, que não pode ser empregada se prejudicar o acusado.

A respeito das normas processuais penais – aduz ainda o autor –, embora a proibição do emprego da exegese extensiva e da analogia seja mais rigorosa no direito penal (sobretudo tratando-se de normas que cominem pena ou agravem a responsabilidade criminal), "quando se tratar de exceções às regras gerais, bem como de limitações à liberdade individual, ao exercício de direitos ou a interesses juridicamente protegidos, o texto considerar-se-á taxativo, será compreendido no sentido rigoroso, estrito. Assim sucederá, por exemplo, quanto às prescrições que autorizem a prisão preventiva, o seqüestro dos bens do indiciado, ou restrições ao direito de defesa".[31]

Também sucede, como bem assevera INOCÊNCIO BORGES DA ROSA,[32] com a interpretação extensiva, que "(...) não deve jamais ser feita, de maneira a diminuir a amplitude

(29) *Sucessão de leis penais no tempo*. Porto: Coimbra Editora, 1990, p. 209-228.

(30) *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 213. Afirma, ainda, Carlos Maximiliano que, tratando a analogia mais de uma norma de aplicação do que de hermenêutica, ela "ocupa-se com uma lacuna do direito positivo, com hipótese não prevista em dispositivo nenhum, e resolve esta por meio de soluções estabelecidas para casos afins; a interpretação extensiva completa a norma existente, trata de espécie já regulada pelo Código, enquadrada no sentido de um preceito explícito, embora não se compreenda na letra deste" (*Hermenêutica...*, ob. cit., p. 215).

(31) *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 329.

(32) *Processo penal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1942. v. 1, p. 99.

da defesa e as garantias processuais estabelecidas pelas Leis Substantivas e Adjetivas, a favor dos acusados".

Ora, tendo em vista, e como já demonstrado, que o reconhecimento da questão prejudicial prevista no art. 93 do CPP implica incidência da causa suspensiva da prescrição, *ex vi* do art. 116, I, do CP, essa norma processual assume inegável caráter material, devendo, por isso, ser aplicada restritivamente, vedando-se também o seu emprego por analogia. Nesse caso, a norma do art. 3.º do CPP deixa de ser aplicada em prol da observância de garantias constitucionais maiores. Essa é a razão pela qual entendemos que a questão prejudicial não pode ser reconhecida apenas com base em procedimento administrativo, devendo haver ação proposta no juízo cível para resolver assunto de que dependa o reconhecimento da existência da infração penal (no caso, o tributo devido).

Toda norma (penal ou processual) que, de alguma forma, restringir a liberdade deve ser interpretada restritivamente, a fim de se admitir a sua incidência somente nos casos taxativamente previstos em lei.

3.4 Os argumentos trazidos pelo HC 81.611: a questão da suspensão do prazo prescricional

Como visto, em decisão inédita, o Pleno da Suprema Corte, ao julgar, em dezembro de 2003, o HC 81.611-8, fixou entendimento no sentido de que, "embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADIn 1.571), falta justa causa para a ação pela prática do crime tipificado no art. 1.º da Lei 8.137/90 – que é material ou de resultado –, enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo do tipo".

Durante o julgamento do referido *writ*, alguns Ministros manifestaram preocupação acerca do risco de prescrição, já que, conforme salientado pelo Ministro Relator Sepúlveda Pertence, "a demora da definição legal do processo administrativo fiscal *conduziria freqüentemente à extinção da punibilidade pela prescrição, de modo a comprometer a efetividade da norma penal*" (grifo nosso).[33]

Foi justamente em virtude da problemática levantada – ou seja, sobre a possível ocorrência da prescrição no caso de se exigir a constituição definitiva do crédito –, que o Ministro Relator, ainda em seu voto em aditamento proferido no julgamento do HC 81.611, afirmou a necessidade de haver a suspensão da prescrição, *verbis*: "Estou em que enquanto dure o processo administrativo fiscal por iniciativa do contribuinte, aceito o decorrente empecilho à instauração do processo penal, *a prescrição terá suspenso o seu curso*" (grifo nosso).

Para justificar seu entendimento, o referido Ministro cita voto seu proferido no Inquérito 457 QO, em que, após afirmar: "as causas suspensivas da prescrição são costumeiramente explicadas pelo impedimento que acarretam ao exercício da ação penal, à seqüência do processo ou à execução da pena", reconhece, porém, que o art. 116 do Código Penal "só considerou causa impeditiva do curso da prescrição da ação penal, a pendência, em outro processo de questão prejudicial de que dependa o reconhecimento da existência do crime e, enquanto durar, o cumprimento da pena, no estrangeiro, pelo agente".

Até então, a única forma de a suspensão da prescrição ser aceita seria o reconhecimento da questão prejudicial prevista no art. 93 da Lei Processual Penal.

(33) Conferir voto em aditamento proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no julgamento do HC 81.611, do Plenário do STF.

Relevante anotar que o Ministro Sepúlveda Pertence, em seu voto principal (proferido ainda no HC 81.611), não afirmou que a pendência de procedimento administrativo-fiscal, em que discutida a exigibilidade ou o montante do tributo, configurasse a questão prejudicial do art. 93 do CPP, preferindo apenas afirmar a existência de uma "semelhança" entre ambas as situações, *verbis*:

"§ 89. Sem tomar de logo compromisso com a equiparação da decisão administrativa discutida às questões prejudiciais *stricto sensu* (CPP, arts. 92-94), a semelhança é patente: a diferença é que, nessas últimas, a decisão subordinante estará também confiada ao Poder Judiciário, ao passo que aqui se cuidaria de subordinar a abertura do processo a uma decisão do Poder Executivo".

Respeitada opiniões em contrário, não se pode, todavia, concordar com tal entendimento, já que as questões prejudiciais previstas no Código de Processo Penal acarretam inegável reflexo material maléfico, qual seja, a suspensão do prazo prescricional (art. 116, I, do CP).

Devendo as hipóteses legais de questões prejudiciais ser interpretadas restritivamente, a eventual *semelhança* entre a pendência de procedimento administrativo e a hipótese do art. 93 da Lei Processual Penal, não permite o seu reconhecimento, sob pena de ofensa das garantias da legalidade e do devido processo penal.

Afastada a hipótese de questão prejudicial, a Suprema Corte, ainda no julgamento do HC 81.611, lança mão de questionável argumento para justificar a suspensão do prazo prescricional, *in verbis*:

"12. Não obstante, é manifesta a analogia entre a pendência de questão prejudicial em outro processo e o obstáculo ao início ou ao curso do processo penal decorrente da imunidade processual do acusado parlamentar" (voto em aditamento do Ministro rel. Sepúlveda Pertence no julgamento do HC 81.611 do STF).

Nesse caso, a violação das garantias da legalidade e do devido processo legal mostra-se ainda mais patente.

Isso porque, como já assinalado, o emprego da analogia, ainda que de norma preponderantemente processual, não pode ser feito quando resultar prejuízo do acusado.

Assim, o fato de a CF/88 dispor, em seu art. 53, §§ 3.º e 5.º, com redação dada pela EC 35, de 2001, que a Casa Legislativa respectiva, após o recebimento de denúncia contra Senador ou Deputado, poderá, pelo voto da maioria de seus membros, sustar o andamento da ação penal – hipótese em que ficará também suspensa a prescrição, enquanto durar o processo –, não permite que se aplique tal previsão constitucional à hipótese em discussão, já que acarretará a suspensão do prazo prescricional, algo que vem em manifesto prejuízo do acusado.

Para justificar sua posição, o Ministro Sepúlveda Pertence, citando ainda seu voto proferido no julgamento do Inquérito 457 QO, lembra que "sob a Constituição de 1946, malgrado a existência de preceito constitucional ou legal a respeito, tanto Maximiliano (*Comentários à Constituição Brasileira*, 1948, II/54, § 301), quanto Pontes de Miranda (*Comentários à Constituição de 1946*, 1953, II/247), *emprestaram efeito suspensivo da prescrição ao pedido de licença para processar o congressista* (...)".

Em seguida, ainda em seu voto em aditamento proferido no julgamento do HC 81.611, menciona RAIMUNDO MACEDO,[34] o qual se opôs ao referido entendimento, "à falta de texto expresso no ordenamento jurídico", posição esta que consideramos ser a mais acertada.

Lembra ainda o referido Relator que, sob a vigência da Constituição de 1969, alterada pela EC 22/82, apesar da ausência de expressa previsão legal acerca da suspensão da prescrição,

(34) *Da extinção da punibilidade*. Rio de Janeiro: Forense, 1946, p. 153.

referida emenda constitucional apenas "substituiu o regime de licença prévia pelo poder de a Câmara respectiva sustar, a qualquer momento, o processo em curso contra Deputado ou Senador". Embora não houvesse no citado texto constitucional disposição expressa a respeito da suspensão da prescrição, o STF "passou a decidir que a sustação do processo por deliberação parlamentar implicava a suspensão do curso da prescrição, até que findasse o obstáculo da imunidade (v.g., APn 287, 11.06.1986, Sydney Sanches, *RTJ* 119/477; APn 282, 20.08.1986, Oscar Corrêa, *RTJ* 119/21; Apn 294, 09.03.1988, Sanches, *RTJ* 125/415)".

Dessa forma, arremata o Ministro Pertence, "antes que a Constituição explicitasse a solução – a suspensão da prescrição, na hipótese em que a imunidade formal do parlamentar impedisse o processo penal, o Tribunal já extraíra daí a suspensão da prescrição, independentemente de texto constitucional ou legal que a estipulasse" (grifo nosso).

A mesma solução (qual seja, a suspensão do prazo prescricional), afirma ainda o Ministro, foi tomada por ocasião do julgamento do RE 159.230, quando se afirmou a necessidade de autorização da Assembléia Legislativa para a instauração, no STJ, de processo penal contra Governador (*RTJ* 158/280).

Feitas essas colocações, arremata o Ministro: "nada impede que a mesma conclusão se estabeleça, relativamente aos crimes materiais contra a ordem tributária, enquanto a definitividade do lançamento do tributo esteja obstada por iniciativa ou recursos administrativos do contribuinte".

Não podemos, entretanto, concordar com tal entendimento, em que pese tenha sido seguido pelos demais Ministros da Suprema Corte.

Isso porque, como já salientado, a garantia constitucional da legalidade[35] impede que se aplique norma penal ou mesmo processual penal (mas com conteúdo material), em prejuízo do réu, não se podendo fazer uso da analogia para tal finalidade.

A aplicação, por conseguinte, da previsão constitucional acerca da suspensão da prescrição nos casos em que a ação penal tiver sido sustada por deliberação da Casa Legislativa respectiva (art. 53, § 5.º, da CF/88) aos crimes contra a ordem tributária, porque pendente processo administrativo fiscal, viola frontalmente as garantias da legalidade e do devido processo legal, configurando inadmissível *analogia in malam partem*.

Vale lembrar que a suspensão da prescrição, por cuidar, evidentemente, de norma que vem em prejuízo do acusado (porque justamente retarda o reconhecimento da perda do direito de punir do Estado pelo decurso do tempo), deve estar prevista taxativamente em lei, como ocorre com o já citado art. 116 do CP, com o art. 89, § 6.º, da Lei 9.099/95 e com o art. 366 do CPP.

Há, também, previsão legal sobre a suspensão do prazo prescricional nas Leis do Refis (art. 15, §1.º, da Lei 9.964/2000) e do Paes (art. 9.º, §1.º, da Lei 10.684/2003), em que o acordo de parcelamento do débito, realizado antes do recebimento da denúncia (Refis) ou mesmo após (Paes), acarreta a suspensão do processo e da prescrição.

As hipóteses de suspensão da prescrição, justamente por agravarem a situação do acusado, devem estar, taxativamente, previstas em lei, não se podendo admitir o uso da analogia, sob pena de ofensa às garantias da legalidade e do devido processo legal.

Inviável se mostra, portanto, a aplicação da suspensão do prazo prescricional, prevista no art. 53, § 5.º, da CF/88, às hipóteses de crimes tributários em que houver pendência de processo administrativo-tributário.

[35] A garantia da legalidade está prevista não apenas na CF/88 (art. 5.º, XXXIX) mas também no Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (art. 15, I), promulgado pelo Dec. 592, de 06.07.1992, e na Convenção Americana de Direitos Humanos (art. 9.º), promulgada pelo Dec. 678, de 06.11.1992, ambos acolhidos por nossa Magna Carta (art. 5.º, §§ 2.º e 3.º).

Cremos, por isso, que é necessária a aprovação de lei que preveja, taxativamente, a suspensão do prazo prescricional para as hipóteses em que o crédito tributário não tiver ainda sido definitivamente constituído pela autoridade administrativa competente.

De notar-se, por fim, a duração da suspensão do prazo prescricional (caso venha a ser prevista em lei, como acima sugerido) apenas até a constituição definitiva do crédito tributário, não podendo ultrapassar o prazo da prescrição em abstrato, nos termos do disposto no art. 109 do CP. Expirado o prazo sem que tenha havido a constituição definitiva do crédito, a prescrição deverá voltar a correr. Cabe ao Estado, neste particular, diligenciar para que o processo administrativo seja concluído de forma mais célere, tomando-se os devidos cuidados para não ferir as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesas, aplicáveis também aos processos administrativos.

3.5 Ainda sobre o HC 81.611: a exceção quanto aos tributos cujo lançamento ocorra por homologação

Ao final do seu voto em aditamento proferido no julgamento do HC 81.611, o Ministro Sepúlveda Pertence (Relator) afirmou que o entendimento, até então defendido (qual seja, a suspensão do prazo prescricional durante o período em que tramitar o procedimento administrativo-fiscal), não se aplica aos tributos cujo lançamento se dê por homologação, *verbis*: "A construção alvitrada apenas não cobre a hipótese do lançamento por homologação, enquanto pender o prazo de sua revisão de ofício: é que, aí, é a inércia da administração tributária que, retardando a definitividade do lançamento, impede a ação penal".

Apesar da boa intenção do Ministro, no sentido de afastar a suspensão do prazo prescricional relativo aos crimes que envolvam tributos sujeitos a lançamento por homologação, a justificativa apresentada não convence. Não há porquê conferir tratamento diferenciado entre tributos sujeitos a lançamento por homologação e tributos sujeitos a outras formas de lançamento (direito ou de ofício e misto ou por declaração).

De acordo com tal entendimento, a suspensão do prazo prescricional (do crime tributário) não ocorreria nos lançamentos feitos por homologação, enquanto pender o prazo de sua revisão (que é de cinco anos, nos termos do que prevê o art. 150, § 4.º, do CTN).

O lançamento por homologação encontra previsão legal no art. 150 do CTN:

"O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida, expressamente a homologa".

O lançamento por homologação – explica LUCIANO AMARO[36] –, cuida de "tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária".

Na verdade, o que existe – continua o autor –[37] é a antecipação do pagamento, "sem prévio exame do credor". Nas outras modalidades de lançamento, arremata o autor, "não há prévio exame; o que há é prévio lançamento. Aqui, portanto, o que se deveria dizer é que o pagamento se faz sem lançamento".

(36) *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 344.

(37) Idem, p. 345-346.

Atualmente, no Brasil, são muitos os tributos sujeitos a lançamento por homologação. No plano federal, tem-se, por exemplo, o Imposto de Renda, as contribuições previdenciárias, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), o PIS e a COFINS. No plano estadual, o ICMS.

Se a lei não fixar prazo à homologação – diz o § 4.º do art. 150 do CTN –, "será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação".[38]

A homologação tácita, portanto, constitui verdadeiro direito público subjetivo do contribuinte perante o Fisco, acarretando, por isso, a decadência do direito de o Estado constituir o crédito tributário e, portanto, de cobrá-lo do devedor.

Como assinalado, de acordo com a orientação do STF, fixada desde o julgamento do HC 81.611, ocorrido em dezembro de 2003, a suspensão do prazo prescricional (enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, processo administrativo) *não vale para os tributos sujeitos a lançamento por homologação*, uma vez que, nestes casos, "é a inércia da administração tributária que, retardando a definitividade do lançamento, impede a ação penal".

Cremos que a razão deste entendimento está, provavelmente, no fato de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para que o Fisco homologue ou não o pagamento antecipado é de cinco anos. Dessa forma, seria extremamente injusto – afirma o Ministro Sepúlveda Pertence – que durante esse período ficasse suspenso o prazo prescricional, já que a demora na constituição (provisória) do crédito somente pode ser imputada à autoridade administrativa competente.

É evidente que a posição acima colocada não visa afastar, por completo, a suspensão do prazo prescricional nos tributos sujeitos a lançamento por homologação: a idéia, segundo cremos, foi a de evitar que a referida suspensão ocorresse enquanto não houver a autuação por parte do Fisco, posto que a culpa pela inércia é exclusivamente da autoridade administrativa. Uma vez feita a autuação – desde que no prazo de cinco anos, sob pena de decadência –, a eventual impugnação do contribuinte suspenderá igualmente o curso do prazo prescricional de eventual crime tributário. Parece-nos que este foi o entendimento adotado pelo Ministro Relator, ainda em seu voto em aditamento proferido no julgamento do HC 81.611.

Importante dizer que, se homologado expressamente o pagamento, não há de se falar em crime. O mesmo ocorre se a homologação for tácita, por decurso do prazo decadencial de cinco anos.

Seja como for, não se pode concordar com a justificativa acima exposta para conferir o tratamento diferenciado aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e tributos sujeitos a outras formas de lançamento. Pouco importa se o "retardamento" da constituição definitiva do crédito tributário se deu por iniciativa do contribuinte (por exemplo, a impugnação em face do auto de infração) ou pela inércia da administração tributária. O contribuinte tem o direito constitucional de utilizar os meios legais cabíveis para afastar pretensão fiscal que entende ser equivocada, não podendo sofrer qualquer tipo de sanção[39] por isso.

(38) Conforme LUCIANO AMARO, em casos de dolo, fraude ou simulação, em que não há homologação, mas lançamento de ofício, "resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito". Melhor seria – conclui o autor – que o legislador não tivesse criado a ressalva (*Direito tributário brasileiro*, p. 387).

(39) A sanção, no caso, refere-se à suspensão do prazo prescricional de eventual crime tributário, que, a nosso ver, não pode ser aplicada por falta de previsão legal.

Decerto, entendeu o Ministro Sepúlveda Pertence que não seria justo suspender-se o curso do prazo prescricional (do crime tributário) relativo aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, porque, neste caso, o contribuinte responderia pela eventual inércia da administração tributária! Forçoso convir, neste ponto, que mais injusto ainda se mostra a suspensão da prescrição nos casos em que o contribuinte insurge-se contra exigência fiscal, lançando mão dos meios legais cabíveis.

Não pode o contribuinte responder (com a grave determinação de suspensão do prazo prescricional) pelo fato de ter legitimamente optado por impugnar a autuação fiscal, usando os meios legais cabíveis. O exercício de um direito constitucionalmente assegurado não pode trazer gravames ao seu detentor.

Na verdade, a suspensão do prazo prescricional nos crimes tributários, durante o período em que tramitar o procedimento administrativo, ao contrário do que decidiu o STF no julgamento do HC 81.611, não possui fundamento legal, não se justificando em nenhuma das hipóteses acima aventadas; irrelevante é a natureza do tributo ou a forma de lançamento (se por homologação ou não). O fato é que inexiste previsão legal que permita a suspensão do prazo prescricional nesses casos.

3.6 Um importante acórdão do TRF da 3ª Região: a pendência de processo administrativo-fiscal não caracteriza a questão prejudicial do art. 93 do CPP

Ao julgar ordem de *habeas corpus* em que se pleiteou o trancamento da ação penal, sob a alegação de inexistir justa causa para a ação penal, o Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região, em acórdão da lavra da Desembargadora Federal SYLVIA STEINER,[40] assentou entendimento no sentido de que a *pendência de processo administrativo-fiscal, em que se discute a existência do tributo, não permite a caracterização da prejudicialidade relativa prevista no art. 93 do CPP.*

Exemplo clássico de questão prejudicial – lembrou a Relatora no acórdão supra-referido –, é aquele em que o juiz suspende o curso da ação penal por crime de bigamia até a solução da ação anulatória do primeiro casamento do acusado, uma vez que a desconstituição do casamento anterior faz com que o casamento posterior perca o caráter ilícito.

Como bem coloca ainda Sylvia Steiner, "não se trata, à evidência, da mesma hipótese ora em discussão, pois aqui a questão prejudicial é aquela destinada a apurar a própria existência de um ilícito anterior. Vale dizer, a materialidade delitiva, sem a qual não se pode sequer instaurar a ação penal" (*grifo nosso*). Nota-se que a expressão "questão prejudicial" foi aqui empregada em sentido amplo (*lato sensu*), e não em sentido estrito (*stricto sensu*), como a trazida pela lei processual penal.

Uma coisa, portanto, não diz com a outra. A inexistência de crédito definitivamente constituído afasta a justa causa para a ação penal, porque não há comprovação da materialidade delitiva. Sem a instauração válida da relação jurídica processual não há de se falar, obviamente, no reconhecimento da questão prejudicial.

Outro argumento válido trazido pela Relatora, em seu judicioso voto, fundamenta-se na existência do art. 34 da Lei 9.249/95, cuja aplicação exige a conclusão do procedimento administrativo-fiscal, *verbis*:

"Não seria demais argumentar com o fato de que, prevendo a própria Lei o pagamento dos tributos como causa extintiva da punibilidade, a denúncia oferecida antes do término do

(40) TRF da 3ª Região, 2ª T., HC 96.03.058815-6, j. 01.04.1997, v.u., *DOU* 30.04.1997.

procedimento fiscal – este necessário inclusive para a fixação do *quantum debeatur* – constituiria inadmissível antecipação da esfera de tutela do direito penal, abortando-se uma das etapas abertas ao contribuinte para exercício da ampla defesa e impedindo-se o exercício regular do direito de pagar para não se ver criminalmente processado".

Nesse ponto, importa lembrar que, em face do art. 9.º, § 2.º, da Lei do Refis II ou do Paes (Lei 10.684/2003), não mais se exige que o pagamento extintivo da punibilidade se dê antes do recebimento da denúncia, podendo este ocorrer em qualquer fase do processo, entendimento que vem sendo reiteradamente adotado pelos Tribunais Superiores.[41]

3.7 A inexistência de crédito definitivamente constituído implica falta de justa causa para a ação penal

A pendência de processo administrativo-fiscal, como visto, em que se discute a existência (ou mesmo o montante) do tributo devido, diz respeito à própria materialidade do delito, sem o que não pode haver o início da ação penal.

A hipótese, como também asseveram LUIS FLÁVIO GOMES e ALICE BIANCHINI,[42] é de "ausência de materialidade (existência) do delito tributário, o que leva a que a denúncia não possa nem mesmo ser recebida", nos termos do art. 43 do CPP. Descabe falar, portanto – arrematam os autores –, "de suspensão do curso do processo enquanto se aguarda o deslinde da questão administrativa (...), pois o recebimento de denúncia por fato atípico constitui constrangimento ilegal, devendo o magistrado rejeitá-la. O correto, portanto, é o trancamento da ação penal".

Evidentemente, se inexiste justa causa para a ação penal, não há como se admitir o reconhecimento da questão prejudicial prevista no art. 93 do CPP, posto que esta depende, obviamente, da legítima instauração da relação jurídica processual.

(41) Nesse sentido, veja-se o seguinte v. aresto do STF: "Ação penal. Crime tributário. Tributo. Pagamento após o recebimento da denúncia. Extinção da punibilidade. Decretação. HC concedido de ofício para tal efeito. Aplicação retroativa do art. 9.º da Lei federal n. 10.684/03, cc. art. 5.º, XL, da CF, e art. 61 do CPP. O *pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.*" (HC 81.929/RJ, 1ª T., rel. Min. Cezar Peluso, j. 16.12.2003, *DJ* 27.02.2004, p. 27). No mesmo sentido, já decidiu o STJ, em aresto relatado pelo ínclito Ministro Hélio Quaglia Barbosa (RHC 17.367/SP, 6ª T., j. 17.11.2005, *DJ* 05.12.2005, p. 378, v.u.).

(42) Prévio exaurimento da via administrativa e crimes tributários. *RT*, ano 94, v. 832. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 423-424, fev. 2005, conclusão posta na alínea *f*. Referidos autores afirmam, por um evidente lapso, que o autor do presente artigo está entre os doutrinadores que defendem a aplicação, na espécie, do art. 93 do CPP. Nada mais equivocado. O artigo de nossa autoria referido defende, na verdade, posição diversa, *verbis*: "Pensamos, assim, que a pendência de processo administrativo-fiscal (desde que nele esteja sendo discutida questão elementar do crime, como a real exigibilidade do tributo) traduz falta de interesse de agir do Ministério" (*RBCCrim*, São Paulo, ano 6, v. 22, abr-jun 1998, p. 73). Em conclusão, fomos categóricos no sentido de que "a existência de tributo devido constitui pressuposto para a ocorrência dos delitos previstos nos arts. 1.º e 2.º da Lei 8.137/90 (...)", sendo: "enquanto a questão estiver em discussão na esfera administrativa, a denúncia não poderá ser recebida, com base no art. 43, III, do CPP." (p. 78 e 79). Em momento nenhum se afirmou – como dizem os autores referidos – o cabimento do art. 93 do CPP, posto que a questão da existência do tributo, como claramente colocado, lhe é anterior, dizendo respeito à própria materialidade, e conseqüente tipicidade do fato.

Não se tratando, como já assinalado, de qualquer das hipóteses de questão prejudicial previstas no CPP, inexiste previsão legal que admita a suspensão do prazo prescricional. Não é o caso de se aplicar, portanto, a norma do art. 116, I, do CP.

A hipótese é de ausência de comprovação da materialidade delitiva, porque ainda não constituído, em definitivo, o crédito tributário. Sem materialidade delitiva, inexiste justa causa para a ação penal. Nesse sentido, tem-se a recente Súmula 78 do TRF da 4ª Região, *verbis*: "A constituição definitiva do crédito tributário é pressuposto da persecução penal concernente a crime contra a ordem tributária previsto no art. 1.º da Lei n. 8.137/90" (*DJ*, Seção 2, 22.03.2006, fls. 434).

4. A SEGUNDA QUESTÃO: O INÍCIO DO PRAZO PRESCRICIONAL

A segunda questão objeto deste artigo refere-se ao início do prazo prescricional nos crimes tributários. Por decisão proferida pela 1ª Turma do STF, em 23.04.2004, no julgamento do HC 83.414 (note-se: tal julgamento é posterior ao do HC 81.611), fixou-se entendimento de que "os crimes definidos no art. 1.º da Lei 8.137/1990 são materiais, *somente se consumando com o lançamento definitivo*" (grifo nosso). Em conseqüência, "não há falar-se em início do lapso prescricional, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal".

Trata-se, como se vê, de decisão que, embora caminhe no mesmo sentido da conclusão apresentada no julgamento do HC 81.611 (STF), vai além, para entender que o prazo prescricional, antes de definitivamente constituído o crédito tributário, sequer começa a contar.

Não podemos, todavia, concordar também com esse entendimento, posto que a comprovação da existência de tributo devido, por meio da constituição definitiva do crédito tributário, não constitui o momento consumativo do crime, mas, simplesmente, a comprovação de sua materialidade, isto é, de que realmente existe tributo devido!

Novamente, uma coisa não diz com outra.

Dispõe o art. 111, I, do CP, que "a prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr (...) do dia em que o crime se consumou".

Não se deve confundir a consumação do crime com a prova de sua materialidade. De acordo com o art. 4.º do CP, "considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado". De outro lado, diz o art. 14, I, do mesmo Código, que se diz o crime consumado "quando nele se reúnem todos os elementos de sua definição legal".

No caso de crimes tributários (formais ou materiais), a aplicação das normas penais acima mencionadas leva a uma só conclusão: a de que o crime se considera praticado no momento em que praticada a ação ou omissão delituosa. A consumação também ocorre nesse momento, não obstante a comprovação da materialidade ocorra em momento posterior.

Importante salientar que, mesmo nos casos de crimes materiais (de que é exemplo o art. 1.º da Lei 8.137/90), a consumação se dá no momento em que praticada a conduta delituosa, e não por ocasião da comprovação da materialidade delitiva. Não há porque postergar o início da contagem do prazo prescricional, que ocorre no momento em que praticada a conduta criminosa.

A constituição definitiva do crédito tributário, na verdade, apenas comprova a materialidade delitiva, a exemplo do que ocorre com o laudo necroscópico no delito de homicídio. Ela nada tem a ver com a consumação do delito, ocorrida já no momento da ação ou omissão. Não tem o condão, portanto, de alterar o momento consumativo do crime.

Decerto, a confusão anunciada decorre da interpretação dada ao art. 14, I, do CP, segundo a qual diz-se consumado o crime, "quando nele se reúnem todos os elementos de sua

definição legal". Ora, se o tributo constitui elemento normativo do crime do art. 1.º da Lei 8.137/90, sua consumação somente se daria quando o crédito tributário fosse definitivamente constituído, iniciando-se, daí em diante, a contagem do prazo prescricional (CP, art. 111, I).

Não se pode, todavia, concordar com tal raciocínio. Na verdade, como visto, a consumação se dá no momento em que praticada a ação ou a omissão delituosa. Ora, quando a gente presta declaração falsa ao fisco, reduzindo ou sonegando tributo, incide imediatamente no crime do art. 1.º, I, da Lei 8.137/90, posto que aí já estarão reunidos todos os elementos do tipo penal (CP, art. 14, I). A constituição definitiva do crédito apenas comprova a materialidade delitiva. Ela nada tem a ver com a consumação do crime, ocorrida já no momento em que praticada a conduta incriminada.

O tributo, ainda que provisoriamente constituído, já existe, sendo bastante para marcar o momento consumativo do crime e, conseqüentemente, o início do prazo prescricional (art. 111, I, do CP). O fato de se tratar de constituição provisória do crédito, que pode ser total ou parcialmente afastada pelo Fisco, não tem o condão de alterar o instante consumativo do crime, ocorrido já com a prática da conduta delituosa.

Admitir-se o contrário seria aceitar a idéia – guardadas, é claro, as diferenças entre as matérias – de que o crime de homicídio se consuma com a chegada do laudo necroscópico aos autos, e que a prescrição somente começa a contar a partir desta data, e não da prática da conduta incriminada!

Acreditamos, portanto, que merece ser também revista a posição da Suprema Corte, defendida a partir do julgamento do HC 83.414, segundo a qual o momento consumativo do crime do art. 1.º da Lei 8.137/90 seria o da constituição definitiva do crédito tributário. Tal entendimento, se aplicado, levaria o início da contagem do prazo prescricional para o momento em que, definitivamente, fosse constituído o crédito tributário, e não mais para aquele em que praticada a conduta delituosa, o que, como demonstrado, está em dissonância com os dispositivos do Código Penal que disciplinam a matéria.

5. *CONCLUSÃO*

A constituição definitiva do crédito tributário constitui, nos crimes tributários (materiais ou formais), condição da ação, consistente no interesse de agir, não podendo, antes disso, ter início ação penal nem mesmo inquérito policial. Assim, antes de definitivamente constituído o crédito tributário, não há comprovação da materialidade delitiva, inexistindo justa causa para a ação penal. A denúncia oferecida deve ser rejeitada, nos termos do art. 43, III, do CPP. Caso já exista ação penal em andamento, deve essa ser trancada, mediante *habeas corpus*, por falta de justa causa.

De outro lado, se a lei assegura ao contribuinte o direito de pagar o tributo e ver com isso extinta a punibilidade do fato, nos termos do que prevê o art. 34 da Lei 9.249/95 – o que, aliás, pode até mesmo ocorrer após o início da ação penal (cf. art. 9.º, § 2.º, da Lei 10.684/2003) –, não pode o contribuinte ser compelido, sob ameaça de ser processado criminalmente, a recolher o valor do tributo fixado unilateralmente pelo Fisco, antes de se ver concluído o processo administrativo, em que assegurados a ampla defesa e o contraditório. Do contrário, restará violada a garantia do devido processo legal, com evidente quebra da harmonia e unidade do sistema.

Toda norma penal ou processual penal que, de alguma forma, restrinja a liberdade do acusado deve ser interpretada restritivamente, sendo vedado o emprego da analogia ou da interpretação extensiva. É o caso, por exemplo, da norma prevista no art. 116 do CP, que prevê, taxativamente, as hipóteses de suspensão do prazo prescricional. Neste ponto, é forçoso convir que a mera existência de procedimento administrativo não permite a aplicação da causa suspensiva da prescrição prevista no art. 116, I, do CP.

Pela mesma razão, a pendência de procedimento administrativo, em que discutida a exigibilidade do tributo, não permite a caracterização de nenhuma das questões prejudiciais previstas no CPP. O art. 93 desse Código, por tratar de norma processual penal material ou mista, não pode ser aplicado de forma analógica ou extensiva – a fim de abranger processos administrativos –, porque se estaria agindo em manifesto prejuízo do acusado e com ofensa à garantia constitucional da legalidade. A norma do art. 3.º do CPP deve, então, curvar-se à referida garantia, não podendo ser aplicada em relação à norma processual penal mista (ou com conteúdo material) que venha, de alguma forma, prejudicar o acusado.

Dessa forma, não caracterizada a pendência de procedimento administrativo à questão prejudicial do art. 93 do CPP, inviável é a aplicação da suspensão da prescrição instituída no art. 116, I, do CP, porque, como visto, são taxativas as hipóteses de suspensão do prazo prescricional, e nelas não se inclui o processo administrativo, mas tão-somente a ação judicial proposta no juízo cível.

Ao contrário do que decidiu o Pleno do STF no julgamento do HC 81.611, não há como se aplicar aos crimes tributários, em que pendente o procedimento administrativo, a previsão constitucional acerca da suspensão da prescrição em processos que envolvam parlamentares, isto é, nos casos em que tenha havido a sustação da ação penal, movida contra Senador ou Deputado, por deliberação da respectiva Casa Legislativa (art. 53, § 3.º, da CF/88). Inviável é também o emprego da analogia nesse caso, porque se estaria agindo contra o acusado, com evidente ofensa à garantia constitucional da legalidade.

Aliás, como afirmado, enquanto pendente procedimento administrativo-fiscal, sequer há justa causa para a ação penal, e não se pode falar, por óbvio, na suspensão do processo penal e da prescrição, senão no seu trancamento por falta de justa causa. Isso porque, a suspensão de qualquer ação penal (e, por conseqüência, da prescrição) exige, inegavelmente, a constituição válida da relação jurídica processual, algo que inexiste enquanto não definitivamente constituído o crédito tributário.

Neste ponto, mostra-se contraditória a decisão da Suprema Corte, proferida ainda no julgamento do HC 81.611, uma vez que, ao mesmo tempo que reconhece a falta de justa causa para a ação penal (e a conseqüente nulidade do processo), por falta de crédito definitivamente constituído, decide por determinar a suspensão do prazo prescricional. Ora, a suspensão do processo e da prescrição (nos termos do art. 93 do CPP) exige, dentre outros requisitos, a válida existência do processo. Se não há processo validamente instaurado, não há de se falar no reconhecimento de questão prejudicial, tampouco na suspensão do prazo prescricional.

Inexiste, portanto, fundamento legal para que se suspenda o curso do prazo prescricional dos crimes tributários, enquanto o crédito tributário não for definitivamente constituído.

Cremos que a solução para o impasse está na aprovação de lei que preveja, de forma expressa e taxativa, a suspensão da prescrição, enquanto pendente o procedimento administrativo-fiscal ou ainda enquanto não constituído definitivamente o crédito tributário. Antes da aprovação de lei expressa nesse sentido, a suspensão do prazo prescricional carece de embasamento legal, constituindo, pois, medida ilegal sanável por *habeas corpus*.

6. *REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS*

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ÁVILA, René Bergmann. *IRPJ 1997 e outros tributos*. Porto Alegre: Síntese, 1997.

AZEVEDO, David Teixeira de. A representação penal e os crimes tributários: reflexão sobre o art. 83 da Lei n. 9.430/96. *RBCCr*, ano 5, n. 19, p. 111-123, jul-set 1997.

AZEVEDO, Vicente de Paulo Vicente de. *As questões prejudiciais no processo penal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Martins, 1940.

BRUNO, Aníbal. *Direito penal*: parte geral. Rio de Janeiro: Forense, 1967. t. 3.

CARVALHO, Américo A. Taipa de. *Sucessão de leis penais no tempo*. Porto: Ed. Coimbra, 1990.

CUSTÓDIO, Rosier B.; PASCHOAL, Janaína C. O término do processo administrativo como pressuposto da ação penal nos crimes tributários. *Boletim IBCCrim*, São Paulo, ed. especial 45, p. 10, ago 1996.

DELMANTO, Celso et al. *Código Penal comentado*. 6. ed. atual. e ampl. São Paulo: Renovar, 2002.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. Efeitos penais do parcelamento após o advento das Leis do Refis e do Paes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André; SANT´ANNA, Carlos Soares (Coord.). *Direito penal tributário*. São Paulo: MP Editora, 2005.

DELMANTO, Fabio Machado de Almeida. O término do processo administrativo-fiscal como condição da ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *RBCCrim*, São Paulo: RT, ano 6, v. 22, p. 63-80, abr-jun 1998.

FARIA, Bento de. *Código penal brasileiro comentado*: parte geral. Rio de Janeiro: Record, 1959. v. III.

FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. *Boletim IBCCrim* 50, p. 6.

MACHADO, Hugo de Brito. Prévio esgotamento da via administrativa e a ação penal nos crimes contra a ordem tributária. *Boletim IBCCrim* 15, p. 235, abr 1994.

MACEDO, Raimundo. Da extinção da punibilidade. *Revista Forense*. Rio de Janeiro, p. 153, 1946.

MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

MIRABETE, Júlio Fabbrini. *Código de processo penal interpretado*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NORONHA, Magalhães. *Direito penal*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1963. v. 1.

PEREIRA, Eliomar da Silva. Crime previdenciário: a constituição prévia e definitiva do crédito é elementar do tipo e justa causa para ação penal. *Boletim IBCCrim*. São Paulo, ano 13, n. 158, p. 12-13, jan 2006.

PRADO, Luiz Regis. *Curso de direito penal brasileiro*. 2. ed. São Paulo: RT, 2001. v. 1.

ROSA, Inocêncio Borges da. *Processo penal brasileiro*. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1942. v. 1.

SOARES DE MELO, José Eduardo. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: RT, 1995.

SOUZA, Nelson Bernardes de. Crimes contra a ordem tributária e processo administrativo. *RBCCrim*, São Paulo, ano 5, v. 18, abr-jun 1997.