



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Registro: 2023.0000684225

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Revisão Criminal nº 000716598.2023.8.26.0000, da Comarca de São Paulo, em que é petionário -----.

ACORDAM, em 1º Grupo de Direito Criminal do Tribunal de Justiça de São Paulo, proferir a seguinte decisão: "Julgaram procedente a revisão criminal para declarar extinta a punibilidade de -----, pela ocorrência da prescrição da pretensão punitiva, com fundamento no artigo 107, inciso IV, c. c. os artigos 109, inciso V, e 110, §§ 1º e 2º (este em sua redação anterior à Lei nº 12.234/10), todos do Código Penal, prejudicadas as demais questões.

Oficie-se, comunicando. V.U. Compareceu o advogado, Dr. Luca Cavalcante Bartolomei Parentoni.", de conformidade com o voto do Relator, que integra este acórdão.

O julgamento teve a participação dos Exmos. Desembargadores LAERTE MARRONE (Presidente), FIGUEIREDO GONÇALVES, MÁRIO DEVIENNE FERRAZ, FRANCISCO ORLANDO, ALEX ZILENOVSKI, IVO DE ALMEIDA, COSTABILE E SOLIMENE, ALBERTO ANDERSON FILHO, LUIZ FERNANDO VAGGIONE E ANA ZOMER.

São Paulo, 7 de agosto de 2023

LAERTE MARRONE
PRESIDENTE E RELATOR

Assinatura Eletrônica

Voto nº 21.506

Requerente: -----

Comarca: São Paulo

Revisão Criminal. Crimes contra a ordem tributária. Sonegação fiscal (artigo 1º, inciso IV, da Lei nº 8.137/90). Alegação de prescrição da pretensão punitiva na modalidade retroativa. Reconhecimento. Lapso de 4 anos transcorrido entre a consumação dos delitos e o recebimento da denúncia. Fatos anteriores à Lei n. 12.234/2010. Súmula vinculante 24 do STF: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo". O lançamento definitivo do tributo ocorre com o esgotamento da via administrativa, e não com a inscrição do crédito na dívida ativa. Neste sentido, é o primeiro e não o segundo o termo inicial do prazo



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

da prescrição. Precedentes. Pedido deferido, declarando-se extinta a punibilidade, em razão da prescrição da pretensão punitiva, prejudicadas as demais questões.

1. Trata-se de revisão criminal ajuizada por

-----, condenado definitivamente pelo Tribunal de Justiça à pena de 2 anos e 4 meses de reclusão, em regime inicial aberto, e pagamento de 13 dias-multa, no valor unitário correspondente ao mínimo legal, como incurso nos artigos 1º, inciso IV, e 11, “caput”, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do artigo 71, “caput”, do Código Penal. Substituída a pena privativa de liberdade por: (a) prestação de serviços à comunidade pelo período da pena corporal e (b) multa de 10 diárias, no unitário mínimo legal (fls. 537/543 dos autos originais).

Alega a defesa, em suma, que a decisão condenatória é contrária ao texto expresso da lei e à evidência dos autos.

VOTO Nº 21.506 2/23

Busca, preliminarmente, o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva na modalidade retroativa e a nulidade do v. acórdão por ausência de fundamentação. No mérito, postula a absolvição por insuficiência probatória e ausência de dolo (uso inadequado da teoria do domínio do fato e responsabilidade objetiva).

Por fim, opõe-se ao julgamento virtual do feito (fls. 02/31).

A d. Procuradoria de Justiça manifestou-se pelo não conhecimento do pedido revisional ou, então, pela sua improcedência (fls. 43/50).

É o relatório.

2. Considerando que, em tese, a revisão veio



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

calcada em hipóteses que legalmente a autorizam, o caso é de conhecimento (no sentido de que presentes as condições da ação, adotando-se a teoria da asserção).

3. A hipótese é de declaração da extinção da punibilidade em razão da prescrição da pretensão punitiva. Cuida-se da chamada prescrição retroativa, tal como prevista no antigo artigo 110, par. 2º, do Código Penal, norma vigente ao tempo dos fatos e, portanto, aplicável ao caso.

4. Narrou a denúncia (fls. 01/05 dos autos de origem):

“Segundo consta do incluso inquérito policial, especialmente do AIIM 3.032.165-7, lavrado em 22/03/2005 de fls. 06 e da CDA nº 1.001.113.252 expedida em 18/11/2008 a fls. 214, que, no período de junho a dezembro de 2000, -----, qualificado a fls. 287 e -----, qualificada a fls. 179, na qualidade de sócios gerentes da empresa ----- Inscrição Estadual: 113.144.595.116, com sede na Rua Laplace, 140, Bairro Brooklin

VOTO Nº 21.506 3/23

Novo, nesta Capital, agindo continuamente por meio de sua pessoa jurídica, deram causa a redução de R\$ 200.337,42 de ICMS, mediante fraude à fiscalização tributária consistente em utilização de notas fiscais que sabiam ou deveriam saber serem falsas, supostamente emitidas pela empresa inidônea denominada 'Biogen - Importação e Exportação Ltda.'.

Segundo apurado pela autoridade fiscal, os denunciados, no período supramencionado, com a inequívoca intenção de sonegar o imposto estadual, reduziram ICMS mediante a utilização de notas fiscais que sabiam ou deveriam saber serem falsas, supostamente emitidas pela empresa Biogen, considerada inidônea pelo fisco, conforme Relatório de fls. 13/43.

As provas contidas nos autos revelam que os denunciados, no comando da -----, com a inequívoca intenção de suprimir R\$ 200.337,42 de ICMS, simularam compras de mercadoria e registraram ou fizeram com que terceira pessoa registrasse no livro registro de entrada de fls. 70/87 as notas fiscais de fls. 46/69 supostamente emitidas pela Biogen.

Segundo informações do Relatório de Inidoneidade, houve



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

simulação de existência de estabelecimento na medida em que a Biogen teria obtido a Inscrição Estadual mediante prestação de informações falsas.

Como sabido, o ICMS é imposto não cumulativo, ou seja, o contribuinte credita-se do tributo destacado nas notas fiscais de compras realizadas de terceiros e debita-se ao revendedor a mercadoria. Assim, o valor do tributo é o correspondente à diferença havida entre os créditos e os débitos apurados mês a mês. Ao utilizar notas fiscais inidôneas o contribuinte gerou crédito de ICMS indevido reduzindo o valor real a recolher.

No caso em tela, as notas fiscais acoimadas de falsas foram utilizadas unicamente para propiciar o crédito indevido de ICMS e não correspondem a operações efetivamente realizadas. Portanto, nasceram eivadas de vício substancial e insanável que lhes deixaram desprovidas de toda a eficácia e validade conforme arts. abaixo:

***Artigo 59** - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação ou prestação com o anteriormente cobrado por este outro Estado, relativamente*

VOTO Nº 21.506 4/23

à mercadoria entrada ou à prestação de serviço recebida, acompanhada de documento fiscal hábil, emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco (Lei 6.374/89, art. 36, com alteração da Lei 9.359/96). (grifo nosso)

§ 1º - Para efeitos deste artigo, considera-se:

3 - documento fiscal hábil, o que atenda a todas as exigências da legislação pertinente, seja emitido por contribuinte em situação regular perante o fisco e esteja acompanhado, quando exigido, de comprovante do recolhimento do imposto; (grifo nosso)

4 - situação regular perante o fisco, a do contribuinte que, à data da operação ou prestação, esteja inscrito na repartição fiscal competente, se encontre em atividade no local indicado e possibilite a comprovação da autenticidade dos demais dados cadastrais apontados ao fisco. (grifo nosso)



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Artigo 61 – Para a compensação, será assegurado ao contribuinte, salvo disposição em contrário, o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado, nos termos do item 2 do § 1º do artigo 59, relativamente a mercadoria entrada, real ou simbolicamente, em seu estabelecimento, ou a serviço a ele prestado, em razão de operações ou prestações regulares e tributadas (Lei 6.374/89, art. 38, alterado pela Lei 10.619/00, art. 1º, XIX; Lei Complementar federal 87/96, art. 20, § 5º, na redação da Lei Complementar 102/00, art. 1º; Convênio ICMS-54/00).

§ 1º O direito ao crédito do imposto condicionar-se-á à escrituração do respectivo documento fiscal e ao cumprimento dos demais requisitos previstos na legislação.

(grifo nosso)

Artigo 184 – Considerar-se-á desacompanhada de documento fiscal a operação ou prestação acobertadas por

VOTO Nº 21.506 5/23

documento inábil, assim entendido, para esse efeito, aquele que (Lei 6.374/89, art. 68, Convênio de 15-12-70 – SINIEF, art. 7º, § 1º, e Convênio SINIEF 6/89, art. 89, 'caput'):

I – for emitido por contribuinte que não esteja em situação regular perante o fisco nos termos do item 4 do § 1º do artigo 59;

III – contiver declaração falsa, ou estiver adulterado ou preenchido de forma que não permita identificar os elementos da operação ou prestação;

IV for emitido em hipótese não prevista na legislação;

X – de qualquer modo, ainda que formalmente regular, tiver sido emitido ou utilizado com dolo, fraude, simulação ou erro, que possibilite, mesmo que a terceiro, o não-pagamento do imposto ou qualquer outra vantagem indevida.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Parágrafo único – O documento inábil fará prova apenas em favor do fisco.

Artigo 203 – O destinatário da mercadoria ou do serviço é obrigado a exigir documento fiscal hábil, com todos os requisitos legais, de quem o deva emitir, sempre que obrigatória a emissão (Lei 6.374/89, art. 67, § 1º, Convênio de 15-12-70 – SINIEF, art. 14, e Convênio SINIEF – 6/89, art. 89, 'caput'). (grifo nosso)

Parágrafo único – Aplica-se, no que couber, o disposto no artigo 184.

Ademais, os denunciados poderiam, em sede de discussão administrativa ou inquisitória, ter facilmente comprovado a existência das operações e o pagamento das mercadorias mediante apresentação de cópia de cheque, boleto bancário pago, transferências por TED ou DOC bancário para conta do fornecedor emitente das notas fiscais, duplicatas bancária quitadas ou documentos equivalentes, valendo lembrar que no mundo comercial moderno os pagamentos de mercadorias por parte das empresas dificilmente se realizam por meio de pagamento em dinheiro a vista, mas sim são elas a prazo, pagas através de cheque, duplicata ou outro meio de fácil comprovação.

VOTO Nº 21.506 6/23

A prática ilícita em tela decorre necessariamente de dolo, posto que se vislumbra uma manobra insidiosa para vantagem indevida em detrimento dos cofres públicos e dos demais comerciantes do ramo.

Como proprietários e administradores da ----, os denunciados detinham o domínio do fato e eram responsáveis pela regularidade das transações comerciais, bem como das informações a serem prestadas à autoridade, além de serem beneficiários do produto da sonegação.

Esgotada a via administrativa, o débito tributário foi definitivamente constituído na esfera penal segundo a Súmula 24 do STF, ocorrendo a consumação do crime contra a ordem tributária, o que comprova irrefutavelmente a CDA supramencionada.

As infrações são de mesma espécie e em razão da similitude



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

temporal, espacial e modal, as subsequentes devem ser havidas como continuação da primeira.

(...)"

5. A r. sentença julgou improcedente o pedido e absolveu ----- e ----- da acusação de prática da infração aos artigos 1º, inciso IV e 11, “caput”, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do artigo 71, “caput”, do Código Penal, com fundamento no artigo 386, inciso III, do Código de Processo Penal (fls. 491/494 dos autos originais).

6. Houve recurso ministerial e o Tribunal de Justiça condenou -----, como incurso nos artigos 1º, inciso IV, e 11, “caput”, ambos da Lei nº 8.137/90, na forma do artigo 71, “caput”, do Código Penal, à pena de 2 anos e 4 meses de reclusão, em regime inicial aberto, e pagamento de 13 dias-multa, no valor unitário correspondente ao mínimo legal, com substituição da pena privativa de liberdade por restritivas de direitos, consistentes na prestação de serviços comunitários pelo tempo da condenação e multa de dez diárias (fls. 537/543 dos autos originais).

VOTO Nº 21.506 7/23

O v. acórdão considerou ocorrido o lançamento definitivo em 18/11/2008, data da inscrição do crédito tributário na dívida ativa (fls. 214 dos autos originais).

7. A Súmula Vinculante 24 do STF estabelece que:

“Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Segundo leciona **RICARDO ANTONIO ANDREUCCI**, “(...) somente após o lançamento definitivo do tributo ou contribuição social é que estará o Ministério Público habilitado ao exercício da ação penal. O prazo prescricional do crime contra a ordem



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

tributária, por seu turno, não correrá durante o processo administrativo fiscal, iniciando seu curso somente após o lançamento do crédito tributário” (*Legislação Penal Especial*, 14ª edição, São Paulo: Saraiva, 2019, p. 566).

No mesmo sentido: **“O prévio esgotamento da via administrativa é imprescindível para a representação fiscal ao Ministério Público para fins penais (art. 83 da Lei n. 9.430/96), bem como para instauração de inquérito policial e para o recebimento de denúncia por crime contra a ordem tributária. É a posição que sempre defendemos, e abraçada atualmente pelo STF. Aliás, os crimes materiais contra a Ordem Tributária deste art. 1º, I a V, nem sequer se tipificam antes do lançamento definitivo do tributo, nos termos da Súmula Vinculante 24, faltando justa causa para a ação penal antes de esgotadas a via administrativa”** (ROBERTO DELMANTO e outros, *Leis Penais Especiais Comentadas*, 3ª edição, São Paulo: Saraiva, 2018, p. 257).

Esclarece EDUARDO SABBAG, “(...) se o

VOTO Nº 21.506 8/23

contribuinte impugnar o débito na via administrativa, inaugurando a fase contenciosa do lançamento, a *constituição definitiva do crédito tributário* ocorrerá com a *última decisão administrativa, da qual não caiba mais recurso”* (*Manual de Direito Tributário*, 5ª edição, São Paulo: Saraiva, 2013, p. 820).

Considera-se, assim, que o crime material contra a ordem tributária se consuma com o exaurimento da via administrativa, ou seja, com o trânsito em julgado do procedimento administrativo em que reconhecida a exigibilidade do tributo, sendo esse, portanto, o termo inicial para a contagem da prescrição, conforme dispõe o artigo 111, inciso I, do Código Penal, e não com a confecção de Certidão de Dívida Ativa (CDA).



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Nesse sentido, “a certidão de dívida ativa é dispensável para fins de processamento e condenação por crime contra a ordem tributária. O que se mostra indispensável para persecução penal é o procedimento administrativo e o lançamento definitivo do crédito tributário, nos termos da Súmula Vinculante 24/STF. A certidão de dívida ativa tem importância para fins de execução fiscal e diz respeito a procedimento posterior ao lançamento definitivo” (STJ, AgRg nos EDcl no HC 528.473/PB, relator Ministro Sebastião Reis Junior, DJe 11/10/2019).

E, ainda: “Conquanto a inscrição na dívida ativa pressuponha a finalização do procedimento administrativo fiscal, é o lançamento definitivo do crédito tributário que torna típica a conduta positivada no art. 1º, incisos I e II da Lei n. 8.137/90, oportunidade, então, em que se inicia a fluência do prazo prescricional” (STJ, REsp n. 1.378.555/DF, relator Ministro Rogerio Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 25/3/2014, DJe de 15/4/2014).

VOTO Nº 21.506 9/23

Assim já decidiu esta Corte:

**“EMBARGOS INFRINGENTES _ CRIMES CONTRA
 A ORDEM TRIBUTÁRIA _ PRETENDIDA A PREVALÊNCIA DO VOTO
 VENCIDO, QUE PROPUNHA A ABSOLVIÇÃO DO EMBARGANTE EM
 —
 RELAÇÃO A TODAS AS ACUSAÇÕES QUE LHE FORAM IMPUTADAS _
 PRELIMINAR DE RECONHECIMENTO DA PRESCRIÇÃO RETROATIVA
 ACOLHIMENTO _ LAPSO DE 08 ANOS TRANSCORRIDO ENTRE A
 CONSUMAÇÃO DOS DELITOS E O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA - FATOS
 ANTERIORES À LEI Nº 12.234/2010 _ O LANÇAMENTO DEFINITIVO DO
 TRIBUTO OCORRE COM O EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA E
 NÃO COM A INSCRIÇÃO DO CRÉDITO NA DÍVIDA ATIVA, INSTITUTOS
 DIVERSOS _ INTELIGÊNCIA DA DOUTRINA E DA SÚMULA VINCULANTE
 Nº 24 _ DECRETADA A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE PELA OCORRÊNCIA**



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

DA PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA RETROATIVA – PREJUDICADO O EXAME DO MÉRITO – EMBARGOS ACOLHIDOS” (TJSP; Embargos Infringentes e de Nulidade 0057818-42.2009.8.26.0050; Relator (a): Amaro Thomé; Órgão Julgador: 2ª Câmara de Direito Criminal; Foro Central Criminal Barra Funda - 25ª Vara Criminal; Data do Julgamento: 31/05/2021; Data de Registro: 31/05/2021).

Colhe-se do voto do d. relator:

“Entendo, contudo, na esteira das alegações da combativa defesa, que a inscrição do crédito na dívida ativa é irrelevante para o cômputo do prazo prescricional.

Nos crimes materiais contra a ordem tributária a prescrição começa a correr a partir da constituição definitiva do débito, uma vez que, nos termos da Súmula Vinculante nº 24: 'Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo'.

Mas, ao contrário do sustentado na sentença, não é a inscrição do crédito na dívida ativa que configura o lançamento definitivo do tributo, e sim o exaurimento de via administrativa, sendo a inscrição na dívida ativa providência administrativa diversa, com finalidade diversa, para efeito de execução do crédito

VOTO Nº 21.506 10/23

efetivamente constituído em decorrência do esgotamento das vias recursais ordinárias.

Como leciona HUGO DE BRITO MACHADO, Curso de Direito Tributário, 30ª ed., rev., at. e ampl., São Paulo, Malheiros, 2009, p. 259, 'o crédito é levado à inscrição como dívida depois de definitivamente constituído. A inscrição não é ato de constituição do crédito tributário. Pressupõe, isto sim, que este se encontre regular e definitivamente constituído (...).'

Assim também entende CLÉLIO CHIESA, para quem: 'O ato de inscrição em Dívida Ativa é inconfundível com o ato de constituição do crédito a ser inscrito. O ato de inscrição tem a natureza de ato administrativo de controle de legalidade do lançamento já realizado. Ele não se constitui no próprio lançamento. Não se pode pretender constituir o crédito por meio da inscrição em Dívida Ativa. Em outros termos, não se pode pular a etapa de expedição da norma



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

individual e concreta, seja ela expedida pela Administração ou por ato de formalização do próprio particular.

Na proficiente lição de Paulo de Barros Carvalho, 'esgotados os trâmites administrativos, pela inexistência de recursos procedimentais que possam atender a novas iniciativas do sujeito passivo, e não havendo medida judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, chegou a hora de a Fazenda Pública praticar quem sabe o mais importante ato de controle da legalidade sobre a constituição do crédito: o ato de apuração e de inscrição do débito no livro de registro da dívida pública'.

*A inexistência de ato de constituição do crédito, seja ele da Administração ou do próprio contribuinte, conduz à impossibilidade de se inscrever em Dívida Ativa. Não se pode pretender inscrever o que não existe. **A inscrição é um ato de registro de débito pré-existente. Ele não surge com a inscrição, mas registra-se o crédito pré-existente na repartição competente.**' (grifos nossos).*

Esta, aliás, parece ser a correta interpretação do próprio art. 2º, §3º, da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), segundo o qual 'a inscrição, que se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito', restando claro que a inscrição pressupõe um crédito já constituído.

Assim, aliás, já entendeu o Eg. Tribunal Regional Federal da

VOTO Nº 21.506 11/23

3ª Região:

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS ANTERIORES À EMENDA
CONSTITUCIONAL 8/77. NATUREZA TRIBUTÁRIA.
PRAZOS DECADENCIAL E PRESCRICIONAL
QUINQUENAL. DIFERENÇA ENTRE LANÇAMENTO E
INSCRIÇÃO. DECADÊNCIA AFASTADA. PRESCRIÇÃO
RECONHECIDA. ART. 515, §2º, DO CPC. CONFISSÃO DE
DÉBITO INOPERANTE QUANDO JÁ OCORRIDA A
PRESCRIÇÃO. APELO E REMESSA
OFICIAL IMPROVIDOS.*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

1. *Em se tratando de contribuições previdenciárias com fatos geradores anteriores à Emenda Constitucional nº 8/77, a qual declarou não terem caráter tributário, aplica-se-lhes os prazos prescricionais e decadenciais dispostos no Código Tributário Nacional, sendo que o prazo trintenário de prescrição disposto na LOPS somente tem aplicação sobre créditos gerados após dita Emenda Constitucional, até a vigência da Constituição Federal de 1988.*
2. *A r. sentença declarou a decadência do direito de lançar o crédito previdenciário, nisso adotando a data de sua inscrição em dívida ativa para concluir haver passado mais de cinco anos desde o fato gerador.*
3. *O ato de inscrição do crédito em dívida ativa não se confunde com o lançamento, já se havendo decidido que 'A inscrição na dívida ativa é providência burocrática que tem por escopo criar para a Fazenda um título executivo.'*
(TRF
da 1ª Região, AMS n.º 1996.0103774-8/MG, 4ª Turma, Relatora Juíza Eliana Calmon, v.u., publicado no DJ de 11 de setembro de 1997, p. 73.044), nada dizendo, como se vê, com a constituição do crédito, que bem pode haver ocorrido dentro quinquênio subsequente ao fato gerador.

VOTO Nº 21.506 12/23

4. *À míngua de elementos documentais que permitissem saber a data de constituição definitiva do crédito em cobrança, conquanto elemento de prova cujo ônus toca à Embargante, dada a presunção juris tantum de certeza e liquidez do título executivo, resta acolher como certa a informação trazida pelo INSS em sua impugnação, repetida em razões recursais, indicando que os lançamentos foram efetivados entre 31 de maio de 1973 e 26 de julho de 1976, dentro, por isso, do prazo.*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

5. *Não obstante, considerado que a prescrição foi alegada na inicial dos embargos e contrastada em impugnação, e aplicando-se o art. 515, §2º, do Código de Processo Civil, indicativo de que a apelação devolve ao Tribunal todas as matérias debatidas, ainda que não apreciadas na sentença, cabe manter a sentença de procedência de embargos, porém por fundamento diverso.*
6. *Se os lançamentos ocorreram entre 1973 e 1976, como taxativamente admitido pelo INSS evidentemente já se encontravam os créditos há muito fulminados pela prescrição, vez que a execução fiscal foi ajuizada apenas em novembro de 1987, superando em muito o prazo quinquenal disposto no art. 174 do Código Tributário Nacional.*
7. *A contribuição previdenciária, por sua natureza tributária, constitui obrigação ex lege, não se podendo revigorar o direito de cobrança apenas porque ocorrida confissão de débito quando já vencido o prazo prescricional.*
8. *Apelo e remessa oficial improvidos. (TRF 3ª Região, TURMA SUPLEMENTAR DA PRIMEIRA SEÇÃO, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 133149 - 0084500-97.1993.4.03.9999, Rel. JUIZ CONVOCADO CARLOS LOVERRA, julgado em 21/06/2007, DJU DATA:30/08/2007 PÁGINA: 814 - grifo nosso)*

VOTO Nº 21.506 13/23

A irrelevância da inscrição na dívida ativa para a constituição do crédito e, portanto, para a consumação de crime tributário de natureza material, nos termos da Súmula Vinculante nº 24, parece-me ser a conclusão adequada não apenas a partir das lições doutrinárias e jurisprudencial referidas, mas também a partir do exame de um dos precedentes representativos que levou à proposta de edição do enunciado sumular.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

Trata-se do HC 81.611, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, assim ementado:

Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo.

- 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - 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 de tipo.*
- 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.*
- 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte,*

VOTO Nº 21.506 14/23

*o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (HC 81611, Relator(a): **SEPÚLVEDA PERTENCE, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003, DJ 13-05-2005 PP-00006 EMENT***



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOL-02191-1 PP-00084 - grifo nosso)

Pela leitura do voto do relator e dos demais Ministros, assim como nas discussões ocorridas no julgamento de referido habeas corpus, constata-se que a inscrição do crédito na dívida ativa jamais é invocada como o momento de lançamento definitivo do tributo, havendo constante referência, isto sim, ao exaurimento da instância administrativa, à decisão final que encerra o procedimento de lançamento, que, como já explicitado, não se confunde com a inscrição do crédito.

A título de exemplo, cumpre mencionar os seguintes excertos do voto proferido pelo Min. Sepúlveda Pertence:

*“O que verdadeiramente ilide o juízo positivo de tipicidade - quando se cogita de crime de dano -, é a **eficácia preclusiva da decisão administrativa favorável ao contribuinte**: irreversível essa, corolário iniludível da harmonia do ordenamento jurídico, impede que a alguém - de quem definitivamente se declarou, na esfera competente para a constituição do crédito tributário, não haver suprimido ou reduzido tributo devido - se possa imputar ou condenar por crime que tem, na supressão ou redução do mesmo tributo, elemento essencial do tipo.*

(...)

O Cód. Tributário Nacional, posto que editado em 1966, tem-se consensualmente como recebido, no tópico, pelos subsequentes textos constitucionais, incluído o vigente.

*Nele, como visto - malgrado surja a obrigação tributária do fato gerador (art. 113, § 1o) - **o crédito tributário só é constituído pelo lançamento** - susceptível de revisão, porém, mediante 'impugnação do sujeito passivo' (art. 145, III), manifestada a qual só **ao termo do procedimento ou processo administrativo se terá por definida a existência e o conteúdo da relação tributária**, pondo fim à 'incerteza objetiva, resultante da simples potencialidade de uma contestação', como elucida o mestre Alberto Xavier.*

VOTO Nº 21.506 15/23

De tudo resulta que, enquanto pendente o processo administrativo, essa incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação remanescerá.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

Ora - dadas, de um lado, a competência privativa da Administração fiscal para 'constituir o crédito tributário' e, de outro, que o crime definido no art. 1º da L. 8.137 pressupõe a existência de tributo - reclusus, do crédito tributário - que, mediante uma das condutas prescritas, o agente antes houvesse logrado 'suprimir ou reduzir' -, não se pode afirmar, sequer para a denúncia, a ocorrência desse pressuposto, enquanto, a respeito, não opere, pelo menos, o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo.

(...)

A sua punibilidade - pelas razões sistemáticas antes apontadas - estará subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento, instaurado de ofício ou em virtude da impugnação do contribuinte ou responsável: só então o fato - embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade - se tornará punível.

(...)

Só a decisão definitiva do procedimento administrativo do lançamento - reclusus, de sua revisão provocada pelo contribuinte - faz líquido o crédito tributário e, em consequência, permite ao devedor liberar-se dele pelo pagamento.' (grifos nossos).

O mesmo raciocínio foi seguido pelo Min. Cezar Peluso, ainda que considerando o lançamento definitivo como elemento normativo do tipo:

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

(...)

Ora - e aqui me parece o cerne da argumentação do eminente Relator não tenho nenhuma dúvida de que só se caracteriza a existência de obrigação jurídico-tributária exigível, quando se dê, conforme diz Sua Excelência, a

VOTO Nº 21.506 16/23

*chamada **preclusão administrativa**, ou, nos termos no Código Tributário, quando sobrevenha cunho definitivo ao lançamento.*



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

(...)

O lançamento tem natureza predominantemente constitutiva da obrigação exigível: sem o lançamento, não se tem obrigação tributária exigível.' (grifos nossos).

Era este, aliás, o entendimento contido em precedentes anteriores à criação da Súmula Vinculante:

E M E N T A: 'HABEAS CORPUS' _ DELITO CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - SONEGAÇÃO FISCAL _ PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO AINDA EM CURSO - AJUIZAMENTO PREMATURO, PELO MINISTÉRIO PÚBLICO, DA AÇÃO PENAL - IMPOSSIBILIDADE - AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A VÁLIDA INSTAURAÇÃO DA 'PERSECUTIO CRIMINIS' - INVALIDAÇÃO DO PROCESSO PENAL DE CONHECIMENTO, DESDE O OFERECIMENTO DA DENÚNCIA, INCLUSIVE - CRIME DE QUADRILHA - PRESCRIÇÃO PENAL DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO RECONHECIDA PELA PROCURADORIA GERAL DA REPÚBLICA - CONFIGURAÇÃO - DECLARAÇÃO DE EXTINÇÃO, QUANTO A TAL CRIME, DA PUNIBILIDADE DOS PACIENTES - PEDIDO DEFERIDO.

*- Tratando-se dos delitos contra a ordem tributária, tipificados no art. 1º da Lei nº 8.137/90, a instauração da concernente persecução penal **depende da existência de decisão definitiva, proferida em sede de procedimento administrativo, na qual se haja reconhecido a exigibilidade do crédito tributário ('an debeatúr'), além de definido o respectivo valor ('quantum debeatúr'), sob pena de, em incorrendo essa condição objetiva de punibilidade, não se***

VOTO Nº 21.506 17/23



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

legitimar; por ausência de tipicidade penal, a válida formulação de denúncia pelo Ministério Público. Precedentes.

- Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, não se terá por caracterizado, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90. Em consequência, e por ainda não se achar configurada a própria criminalidade da conduta do agente, sequer é lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I). Precedentes. (HC 86032, Relator(a): CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 04/09/2007, DJe-107 - DIVULG 12-06-2008 - PUBLIC 13-06-2008 EMENT VOL-02323-02 - PP-00360 RTJ VOL-00205-01 PP-00231)

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º, I, LEI Nº 8.137/90. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO EM CURSO.

AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL. PRECEDENTES. RESSALVA DO ENTENDIMENTO PESSOAL DA RELATORA.

1. A decisão definitiva do processo administrativo em que se impugna o lançamento do crédito tributário é condição objetiva de punibilidade dos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90. Precedente: HC 81.611 (Pleno).

2. Não há fluência do prazo prescricional enquanto não exaurido o procedimento administrativo fiscal. 3. Ordem concedida para trancar a ação penal. (HC 84457, Relator(a): ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 08/03/2005, DJ 29-04-2005 PP-00045 - EMENT VOL-02189-02 PP-00336 - LEXSTF v. 27, n. 319, 2005, p.

VOTO Nº 21.506 18/23



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

398-403 RTJ - VOL-00193-03 - PP-01046 grifo nosso)

O foco no exaurimento da instância administrativa e não na inscrição do crédito na dívida ativa revela-se, ainda, em julgados do Col. Supremo Tribunal Federal posteriores à edição da Súmula Vinculante nº 24:

*Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo. Matéria criminal. Crime contra a ordem tributária. Ausência de constituição definitiva do crédito tributário. Trancamento da ação penal por inexistência de justa causa. Súmula Vinculante nº 24. Pretendida absolvição sumária. Impossibilidade. Agravo regimental não provido. 1. A ausência de constituição definitiva do crédito tributário inviabiliza o desenvolvimento válido da persecução criminal, acarretando o trancamento da ação penal por ausência de justa causa, o que não impede o oferecimento de nova denúncia (ou aditamento da já existente) **após o exaurimento da via administrativa**, a teor do disposto na Súmula Vinculante nº 24. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (ARE 1047419 AgR, Relator(a): DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 27/03/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-077 - DIVULG 20-04-2018 _ PUBLIC 23-04-2018 - grifo nosso)*

Ementa: Agravo interno em reclamação. Alegada ofensa à Súmula Vinculante nº 24. Superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa por vícios formais do procedimento. Nulidade do recebimento da denúncia. Não ocorrência. 1. A Súmula Vinculante nº 24 tem por objetivo garantir que o processo penal no qual foram imputados os crimes materiais tributários somente se inicie após a constituição definitiva do crédito. 2. Se, ao tempo do recebimento da denúncia, o crédito havia sido definitivamente constituído na esfera administrativa, o recebimento da denúncia ocorreu de modo válido. 3. A



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

VOTO Nº 21.506 19/23

superveniência de cancelamento da inscrição em dívida ativa, por vícios formais relacionados à intimação no procedimento administrativo fiscal, não enseja a nulidade do recebimento da denúncia, nem o trancamento da ação penal, pois não foram anuladas as premissas fáticas e jurídicas que embasaram o lançamento tributário. A materialidade do crime tributário ficou, assim, preservada. 4. A manutenção da ação penal, nessas condições, é medida que se impõe, por motivos de celeridade e eficiência processual. A prudência recomenda, no entanto, a suspensão da ação penal (CPP, art. 93) e da prescrição da pretensão punitiva (CP, art. 116, I), até o julgamento final do processo administrativo. 5. Agravo interno a que se nega provimento.

(Rcl 31194 AgR, Relator(a): ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 29/11/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-277 - DIVULG 12-12-2019 - PUBLIC 13-12-2019. No mesmo sentido, HC nº 122.755, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 03.09.2014.)

A mesma orientação é seguida pelo Col. Superior Tribunal

de Justiça:

'1. Como é sabido, o Supremo Tribunal Federal, em 02 de dezembro de 2009, aprovou a Súmula Vinculante nº 24, assim redigida: 'Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art.1º, incisos I a IV, da Lei no 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo'.

2. Assim, segundo a orientação firmada pela Suprema Corte, a constituição definitiva do crédito tributário constitui elemento normativo do tipo penal, de modo que enquanto não sobrevier certeza absoluta acerca da exigibilidade da obrigação e liquidez do crédito, não há se falar em justa causa para a instauração do inquérito policial ou da ação penal.

VOTO Nº 21.506 20/23



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
 São Paulo

3. *Daí se conclui não ser possível a fluência do prazo prescricional, em face tão somente da ocorrência do fato gerador do tributo, pois, se não existe crime antes do exaurimento do procedimento administrativo fiscal, ilógico cogitar-se a ocorrência da prescrição penal que, a teor do disposto no art. 111, I, do Código Penal, tem-se por termo inicial a consumação do delito.'* (AgRg no REsp 1346625/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, QUINTA TURMA, julgado em 02/10/2014, DJe 09/10/2014)

'3. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça e do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que o crime de sonegação fiscal é crime material, exigindo para sua consumação a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano ao Erário. Sujeitam-se, pois, ao enunciado 24 da Súmula Vinculante do Pretório Excelso (Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo).

4. *Nesse sentido, mostra-se sem juridicidade a tese de que o curso da prescrição penal inicia-se a partir do fato gerador ou da ação/omissão capaz de resultar em redução ou supressão de tributo, uma vez que, não há se falar em consumação delitiva, exigida pelo art. 111, I, do CP, enquanto não exaurido o processo administrativo para constituição do crédito tributário. Precedentes."* (AgRg no AREsp 765.951/SP, Rel. Ministro REYNALDO SOARES DA FONSECA, QUINTA TURMA, julgado em 20/09/2016, DJe 26/09/2016 - grifos nossos)

Na hipótese dos autos, portanto, deve-se considerar o exaurimento da via administrativa como termo inicial da prescrição, sendo aquele o momento que em que se efetivou o 'lançamento definitivo do tributo', nos termos da Súmula Vinculante nº 24, ainda que não realizada a inscrição na dívida ativa".



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº 21.506 21/23

8. Por outro lado, cabe observar que, no ordenamento jurídico pátrio, a prescrição constitui instituto de direito material (**CEZAR ROBERTO BITENCOURT**, Tratado de Direito Penal, Parte Geral, vol. 1, Saraiva, 11ª edição, pág. 715; **FERNANDO CAPEZ**, Curso de Direito Penal, Parte Geral, vol. 1, Saraiva, 9ª edição, pág. 48), de sorte que ela acha-se adstrita ao princípio da anterioridade. Vale dizer, o prazo prescricional – em todos os seus aspectos –, tirante a hipótese de lei mais benéfica ao agente, é regulado pela lei vigente ao tempo dos fatos.

Sendo assim, como já visto, aplica-se ao caso em testilha o antigo par. 2º, do artigo 110, do Código Penal, revogado pela Lei nº 12.234/10, que previa que a prescrição retroativa podia “**ter por termo inicial data anterior à do recebimento da denúncia ou da queixa**”.

9. Neste passo, tendo em conta a ultimação do procedimento administrativo (fls. 214 dos autos originais – em **10.02.2008**, data do trânsito em julgado da decisão que impôs ou manteve a multa) e o recebimento da denúncia (fls. 303 dos autos originais – em **21.06.2012**), observa-se que se chegou ao lapso temporal de 4 anos, que corresponde ao prazo prescricional para os crimes reconhecidos no v. acórdão (artigo 109, V, do Código Penal), desconsiderando-se, na linha do que determina o artigo 119, do Código Penal, o incremento em razão da continuidade delitiva.

10. Ante o exposto, **julgo procedente a revisão criminal para declarar extinta a punibilidade de -----, pela ocorrência da prescrição da pretensão punitiva, com fundamento no artigo 107, inciso IV, c. c. os artigos 109, inciso V, e 110, §§ 1º e 2º (este em sua redação anterior à Lei nº 12.234/10), todos do Código Penal, prejudicadas as demais questões.**

Oficie-se, comunicando.



TRIBUNAL DE JUSTIÇA
PODER JUDICIÁRIO
São Paulo

VOTO Nº 21.506 22/23

LAERTE MARRONE

Relator

VOTO Nº 21.506 23/23