

A PRESCRIÇÃO NOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA E A SÚMULA VINCULANTE N. 24: UMA ANÁLISE A PARTIR DOS PRINCÍPIOS PENAIIS DE GARANTIA

STATUTE OF LIMITATION IN TAX CRIMES AND PRECEDENT N. 24: AN ANALYSIS BASED ON THE PRINCIPLES OF GUARANTEE

Ana Claudia da Silva Abreu¹

Guilherme Schoreder Abreu²

RESUMO: A edição da Súmula Vinculante n. 24 tornou exigível o exaurimento da via administrativa para a propositura da persecução penal, especificamente aos delitos previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, impondo uma causa objetiva de procedibilidade. Ocorre que, a partir dessa consolidação, fixou-se o entendimento de que o termo inicial do prazo prescricional nos crimes tributários começaria a correr apenas quando findo o procedimento fiscal. A partir de uma análise fundada nos princípios penais de garantia – sobretudo os princípios da legalidade estrita e da intervenção mínima – indaga-se se essa interpretação está correta. O presente artigo pretende, portanto, através uma orientação voltada a um direito penal mínimo e garantista, apresentar os argumentos contrários a esse entendimento.

PALAVRAS-CHAVE: Prescrição Penal; Crimes Tributários; Princípios Penais de Garantia.

ABSTRACT: The edition of the Precedent n. 24 was required the exhaustion of the administrative process to start the criminal action, specifically regarding tax crimes provided in article 1 of Law 8.137/90, imposing an specific condition for the proposal of the criminal law. It happens that, from this consolidation, understanding was fixed that the initial term of the statute of limitations on tax crimes begin to run only when ending the administrative process. From an analysis founded on the principles of criminal warranty - particularly the principle of strict legality and principle of minimal intervention – wonders if this interpretation is correct. This article aims, from a minimum criminal law perspective and a guarantee orientation, presenting the arguments against this understanding.

KEY-WORDS: Statute of Limitation; Tax crimes; Principles of guarantees.

1. Introdução

A partir da edição da Súmula Vinculante n. 24, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial predominante (sobretudo no STF) que advogava a exigência de exaurimento

¹ A autora é mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. É Advogada e Professora de Direito Penal da Faculdade Campo Real – Guarapuava – Pr. Email: anaclaudia.silva@gmail.com.

² O autor é mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. É Advogado e Professor de Direito Processual Penal da Faculdade Campo Real – Guarapuava – Pr. Email: prof.guilhermeabreu@gmail.com.

da via administrativa nos crimes contra a ordem tributária (art. 1.º, I a IV, da Lei 8.137/90) tornou-se obrigatório. Ocorre que, com a consolidação da questão, firmou-se, como consequente, o entendimento de que o início do prazo prescricional também estaria vinculado ao esgotamento do processo fiscal, começando o lapso temporal da prescrição penal a fluir somente quando findo o procedimento administrativo.

Surge, portanto, uma divergência salutar: qual é o marco inicial da fluência do prazo prescricional a ser aplicado aos delitos de supressão ou redução de tributo (art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90)? Questiona-se, dessa feita, se a contagem deve ser efetuada a partir da consumação do delito (conforme regra geral prevista no art. 111 do Código Penal) ou se o termo *a quo* do lapso temporal da prescrição penal estaria condicionado ao término do processo administrativo fiscal. Esta última interpretação tem sido dada pelo Supremo Tribunal Federal a partir da edição da Súmula Vinculante n. 24.

O escopo do presente trabalho é apresentar, a partir dos princípios penais de garantia, os fundamentos que desautorizam referida interpretação. É salutar o estudo da prescrição da pretensão punitiva nos crimes contra a ordem tributária, uma vez que o entendimento de que o prazo prescricional apenas começa a fluir a partir do exaurimento da via administrativa precisa ser combatido, não somente porque configura evidente prejuízo ao réu, mas, sobretudo, porque, como será visto no decorrer desse trabalho, viola princípios penais de garantia, além de ser um exemplo claro de uso de um Direito Penal máximo.

Para realizar esse estudo, o trabalho foi dividido em cinco pontos.

Foi necessário apurar, inicialmente, o papel que a Constituição exerce no Direito Penal e, sobretudo, como os princípios penais de garantia, previstos constitucionalmente, atuam como linde ao legislador e ao aplicador da norma penal.

Em tempos de Direito Penal Máximo e de expansão legislativa, salutar, em um segundo ponto, avaliar a relação entre o Direito Penal e o Direito Tributário e, a partir do princípio da intervenção mínima, ponderar se a intervenção penal na esfera tributária é (des)necessária.

O terceiro ponto dedica-se a abordar a Súmula Vinculante n. 24, seus precedentes, fundamentos e posições divergentes no Supremo Tribunal Federal.

No quarto ponto, por sua vez, será tratada da prescrição da pretensão punitiva, conforme disposições do Código Penal.

Por fim, o quinto e último ponto apresenta os argumentos contrários ao entendimento do Supremo Tribunal Federal acerca do início do prazo prescricional nos crimes contra a ordem tributária.

2. A Constituição e o Princípio da Legalidade Penal

A Constituição “dispõe sobre os princípios, limites e fins do Estado e, portanto, sobre os princípios, fins e limites do próprio direito penal. E os limites e os fins do direito penal são, em última análise, os limites e os fins do próprio Estado Constitucional de Direito” (QUEIROZ, 2013, p. 75). Nesse ponto, os princípios penais de garantia – explícitos e implícitos – exercem um importante papel como meio de contenção do poder punitivo estatal.

Nesse sentido Luisi (2003, p. 17):

A Constituição de 1988 incluiu em seu texto uma série de princípios especificamente penais. Alguns estão inequivocamente explicitados. Outros se deduzem no contexto das normas constitucionais por nele implícitos. Dentre estes princípios merecem especial destaque, o da legalidade, o da intervenção mínima, o da humanidade, o da pessoalidade da pena e o da individualização da pena.

Dentre uma variedade de princípios penais constitucionais, o princípio da legalidade (art. 5º, inciso XXXIX) exerce um papel de extrema relevância, seja porque dele decorrem outros princípios penais constitucionais (irretroatividade, anterioridade e taxatividade), seja porque é a partir da legalidade que se pode pensar quando a atuação penal é necessária.

A Constituição exerce, dessa forma, uma dupla função. Realiza, em um primeiro momento, função legitimadora, pois permite a intervenção penal, traçando seus limites e objetivos. Tem-se, dessa feita, os mandados de criminalização, instrumentos segundos os quais a Constituição Federal autoriza o legislador infraconstitucional a criminalizar determinadas condutas (com se deu em relação à Lei dos Crimes Ambientais – Lei n. 9.605/90, que veio atender à disposição do parágrafo 3º do art. 225 da CF³); bem como permite a criação de leis mais severas (a Lei dos Crimes Hediondos – Lei n. 8.072/90 que definiu os crimes hediondos, segundo disposição do art. 5º, inciso XLIII da CF⁴).

Além desse papel legitimador, a Constituição também realiza uma função de garantia do indivíduo contra o exercício do *ius puniendi* pelo Estado Penal. O Direito Penal passa a cumprir, da mesma forma, um duplo papel, inicialmente, através da tutela dos bens jurídicos

³ **Art. 225** - Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações. **§ 3º** - As condutas e atividades consideradas lesivas ao meio ambiente sujeitarão os infratores, pessoas físicas ou jurídicas, a sanções penais e administrativas, independentemente da obrigação de reparar os danos causados.

⁴ **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: **XLIII** - a lei considerará crimes inafiançáveis e insuscetíveis de graça ou anistia a prática da tortura, o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins, o terrorismo e os definidos como crimes hediondos, por eles respondendo os mandantes, os executores e os que, podendo evitá-los, se omitirem

protege os indivíduos, garante segurança e, por intermédio dos princípios penais de garantia resguarda os sujeitos do próprio Direito Penal, garantindo, dessa forma, a liberdade.

Queiroz (2013, p. 76) sintetiza essas funções dos princípios, uma vez que, se, por um lado “esses princípios constituem limites à intervenção do Estado (função de garantia), por outro, funcionam como critério de justificação da intervenção penal (função legitimadora), razão pela qual tanto servem à legitimação quanto à deslegitimação do sistema penal”.

Essas funções, portanto, são exercidas, igualmente, pelo princípio da legalidade. Como assenta Giacomolli (2010): “O princípio da legalidade, (...), é típica expressão da ideia de Estado de Direito e determina que este há de proteger o indivíduo não só por meio do Direito Penal, como também em face do Direito Penal”.

Com o reconhecimento de sua normatividade, os princípios passam a exercer um papel fundamental, conforme esclarece Schmidt (2001, p. 169):

A constitucionalização dos princípios impregnou o sistema de um valor, mas não de um valor qualquer. Tal mudança paradigmática acarreta uma visão axiológica de todo o ordenamento jurídico, segundo os valores oriundos dos direitos fundamentais, quer estejam eles previstos expressamente na Constituição (...) quer não.

Dos princípios constitucionais estruturantes – princípio do Estado Democrático de Direito, da dignidade da pessoa humana e o princípio federativo – decorrem outros princípios, como os primados da legalidade e da igualdade e o princípio da tripartição dos poderes. (SCHMIDT, 2001, p. 169). Denota-se, então, a relevância do princípio da legalidade penal.

No tocante à legalidade formal, quando o legislador infraconstitucional estabelece que não há crime nem pena sem lei anterior, demanda que a criminalização das condutas e que qualquer norma que venha, de alguma forma a agravar a situação do indivíduo, respeite a reserva absoluta de lei (em sentido estrito), escrita (impede o costume incriminador), estrita (impossibilidade da analogia incriminadora ou em prejuízo do réu), certa (princípio da taxatividade) e prévia (princípio da anterioridade). Sobre o desdobramento do princípio da legalidade em três postulados fundamentais, destaca Luisi (2003, p. 17-18) que:

Um quanto as fontes das normas incriminadoras. Outro concernente à enunciação dessas normas. E um terceiro relativo à validade das disposições penais no tempo. O primeiro postulado é o da reserva legal. O segundo é o da determinação taxativa. E o último é o da irretroatividade.

Para além da legalidade formal, exige-se uma legalidade material ou estrita. Não basta, dessa forma, lei válida apenas formalmente (vigente), requer-se lei válida também

materialmente – legalidade estrita. “O princípio da legalidade precisa, então, ser relido, não bastando mais a simples previsão legal do tipo penal, dado que essa legalidade formal é fonte, em alguns casos, de um direito penal substancialista”. (MORAIS DA ROSA, 2013, p. 42)

Nesse sentido, pode-se apontar que o texto constitucional exerceria um papel de limite positivo ao Direito Penal. Conforme esclarece PASCHOAL (2003, p. 59) a legalidade material “trata-se justamente daquela segunda acepção do princípio da legalidade, pautada não só na lei, mas na própria Constituição, a qual reflete os valores sociais e alberga o bem jurídico liberdade, potencialmente ferido pelo Direito Penal”.

“No paradigma garantista, no entanto, o magistrado como os demais atores jurídicos, assume posição diversa, passando a tutelar não somente a formalidade, mas também (e principalmente) o conteúdo constitucional, fazendo a devida oxigenação constitucional”. (MORAIS DA ROSA, 2005, p. 90)

A legalidade, portanto, não é apenas “uma garantia vinculadora da atividade legiferante, por outro, também vincula a atividade judicante”. (SCHMIDT, 2001, p. 160).

Por essa razão, é fundamental o estudo do princípio da legalidade haja vista que o tratamento dado à prescrição dos crimes tributários pelo Supremo Tribunal Federal nada mais é que um mecanismo utilizado para consolidar uma maior facilidade ao exercício do poder punitivo estatal. Ora, para evitar os efeitos da ineficiência do Estado – demora do processo administrativo fiscal – torna-se muito mais fácil flexibilizar alguns direitos e, por intermédio de um entendimento jurisprudencial vinculante determinar o termo inicial do prazo prescricional. Para ser eficiente, o Estado prescinde da lei e mais uma vez garantias são burladas. Não se deve esquecer que a eficiência não superou e nem pode superar a legalidade.

O Direito Penal foi colocado por Ferrajoli (2002, p. 349) dentro de um Sistema de Garantias, sendo que a legalidade estrita ocupa um lugar central nesse sistema e compõe-se dos seguintes princípios: 1) princípio da necessidade – A3; 2) princípio da lesividade – A4; 3) princípio da materialidade ou exterioridade da ação – A5 e 4) princípio da culpabilidade – A6.

Sobre a cadeia principiológica elaborada por Ferrajoli, aduz Carvalho (2003, p. 85): “Tais princípios correspondem ‘às regras do jogo’ do direito penal nos Estados democráticos de direito e, em decorrência de sua gradual incorporação nos textos constitucionais, conformariam vínculos formais e materiais de validade das normas e das decisões”.

Considerando-se o objetivo do presente trabalho, será realizada uma análise, a seguir, apenas do princípio da necessidade – *nullum crimen nulla poena sine necessariae* – mais especificamente como o princípio da intervenção mínima tem o condão de limitar os excessos quantitativos do Estado Penal Máximo.

3. Direito Penal Tributário e o Princípio da Intervenção Mínima

A intervenção mínima é a exigência de que a atuação penal seja a *ultima ratio*, ou seja, segundo esse primado, o Direito Penal é subsidiário – somente criminaliza as condutas quando os outros ramos do Direito não forem eficientes na proteção do bem jurídico – e fragmentário – só há aplicação de sanção penal se houver uma lesão grave ou perigo concreto de lesão a bem jurídico relevante e de terceiro.

Sobre o caráter subsidiário do Direito Penal aduz Queiroz (2013, p. 68): “Consequentemente, somente quando não forem suficientes outros modos de intervenção, é legítimo recorrer ao direito penal para a proteção de bens jurídicos”. Como decorrência da subsidiariedade decorre o caráter fragmentário, ou seja, “o direito penal seleciona e tipifica condutas atendendo à relevância do bem jurídico, e segundo a intensidade da lesão de que se trate, outorgando-lhes proteção relativa” (QUEIROZ, 2013, p. 69).

O princípio da intervenção mínima deve ser analisado sob dois enfoques diferentes:

- a) *ab initio*, devendo ser entendido como um princípio de análise abstrata que serve de orientação ao legislador quando da criação ou da revogação de figuras típicas;
- b) evidencia a chamada natureza subsidiária do Direito Penal, devem ser encarado como a *ultima ratio* de intervenção do Estado. (GRECO, 2009, p. 62)

A atuação moderna do Estado é balizada em um ideal de ação eficiente (COUTINHO, 2001, p. 25). O pensamento neoliberal, fundado nessa noção de Estado competente e célere, acaba por abarcar conseqüências nefastas ao Direito, que atua ora (in)contestável, protegido pelo positivismo (pois a lei é expressão máxima do poder Estatal); e ora flexibilizado, legitimando a sua desregulamentação a pretexto dos interesses estatais.

Esse maquinismo de dominação, essa atrocidade globalizada, é marcada por uma intervenção político-penal de *prima ratio*, realizada com a legislação de emergência em matéria penal, que se destaca pelo proliferamento de normas penais em branco e tipos penais de perigo, bem como a incriminação das práticas elisivas fiscais, de danos ambientais, dentre outras, tudo em prol da segurança coletiva.

Sobre a precisão de que sejam rejeitadas as falsas teorias que partem da antinomia indivíduo-sociedade, Zaffaroni (2014, p. 339-340) esclarece que “o interesse do grupo não pode ser diferente daquele perseguido pelos homens do grupo”, dessa forma, conclui que o embate entre o indivíduo e a sociedade é facilmente manipulável por Estados autoritários que “costumam proclamar-se defensores da ‘sociedade’; e quem fica indefeso é o homem”.

Vive-se, portanto, um choque constante entre direito social e individual, marcado pela tensão entre a tutela penal expansiva (pois o Estado não previne socialmente) e a tutela penal mínima (em observância aos direitos fundamentais).

O mínimo que se pode exigir é que o Direito Penal seja útil para a consecução de seu fim: facilitar racionalmente a coexistência. “Em síntese, o direito penal é um mal, mas um mal necessário, inevitável, que se impõe racionalizar e minimizar”. (QUEIROZ, 1998, p. 60).

A moderna criminalidade, marcada pela banalização do Direito Penal e pelo irremediável desrespeito às garantias constitucionais, é claramente percebida pela penalização dos crimes tributários. A dificuldade em se precisar o interesse jurídico protegido pela tutela penal tributária, bem como a presença de instrumentos alheios ao Direito Penal que se mostram hábeis contra a sonegação, corroboram a argumentação de que, nos delitos tributários, o Direito Penal serve como um instrumento de arrecadação fiscal.

Deve-se conter a tendência expansiva do Direito Penal, aplicando-se um Direito Penal mínimo, subsidiário, afastando-se do seu campo todas as condutas, ainda que com relevância social, que puderem ser eficazmente prevenidas ou retribuídas por outras esferas do direito. Esse Direito Penal máximo deve ser questionado e combatido, pois se contrapõe à subsidiária e fragmentária tutela penal de bens jurídicos relevantes e está em descompasso com as garantias constitucionais. Segundo Figueiredo Dias (1999, p. 78):

Uma vez que o direito penal utiliza, como arsenal de suas sanções específicas, os meios mais onerosos para os direitos e para as liberdades das pessoas, ele só pode intervir nos casos em que os outros meios de política social, em particular da política jurídica, se revelarem insuficientes e inadequados.

Necessário delinear a tutela penal tributária e determinar o fim da pena nos ilícitos tributários, tendo como objeto principal a análise do bem jurídico tutelado (ordem tributária), vez que o “conceito material de crime é essencialmente constituído pela noção de bem jurídico dotado de dignidade penal, (...) a essa noção tem de acrescer ainda um qualquer outro critério que torne a criminalização legítima”. (FIGUEIREDO DIAS, 1999, p. 78)

O Estado, para suprir as necessidades da população (e evitar a intervenção direta na economia), vê-se compelido a promover o recolhimento de tributos, taxando a renda. É clara a impossibilidade do Estado-Fisco conviver com a sonegação fiscal, sob pena de comprometimento da realização de suas atividades primordiais.

Para evitar a sonegação, e, de certa forma, coagir os cidadãos ao pagamento dos tributos, o Estado realiza o seu poder constrangedor, através de sanções, sejam elas

administrativas, civis ou penais. O Direito Penal Tributário funciona com um desses mecanismos de coação e punição e é a eleição do bem jurídico que irá delimitar as zonas entre o lícito e o ilícito e transpor as barreiras do Direito Penal.

Arrecadar recursos financeiros para o Estado, apesar de importante e imprescindível para a vida em sociedade não é, de longe, objeto jurídico digno da tutela penal, por representar um abuso das garantias de um Direito Penal de *ultima ratio* e do princípio da necessidade ou economia das proibições penais,⁵ pautado pela preservação da dignidade da pessoa humana e dimensionado pelo bem jurídico objeto de tutela.

Isto posto, deve-se buscar na Constituição Federal, “considerada na sua globalidade e nos particulares princípios, direito e valores que a compõem a legitimação/limitação do poder criminalizador, ou, noutros termos, a mediatização de um conceito de bem jurídico com sentido crítico/limitador do poder punitivo estatal”. (CUNHA, 1995, p. 128).

A sanção penal tributária não tem se mostrado como instrumento intimidador de novas condutas, não atingindo o desígnio da prevenção, já que, além de ineficaz (adequação), padece de necessidade, não representando o meio menos prejudicial às partes e menos hostil aos direitos fundamentais.

Sobre as dificuldades em definir o bem jurídico, a tarefa mais fácil acaba sendo, na verdade, estabelecer os critérios negativos, a partir dos princípios penais de garantia, “por meio dos quais se poderia refutar, ou não, a existência de um bem, ou a qualidade de jurídico-penal de determinado bem” (BIANCHINI, 2002, p. 42). E conclui a autora:

Estes critérios negativos de deslegitimação – a expressão é de Luigi Ferrajoli – vão desde a irrelevância do bem tutelado, passando pela ausência de lesão efetiva do comportamento interdito e pela necessidade da tutela penal, desembocando na análise acerca da efetividade do sistema punitivo.

Pode-se afirmar, assim, que a busca por uma tutela penal eficaz, através da eleição de bens jurídico-penal modernos (ordem tributária), tem se mostrado ineficiente. Até porque se deve-se distinguir o Direito Penal efetivo, do Direito Penal não efetivo e, sobretudo, do puro exercício do poder (ZAFFARONI). Outrossim, pela aplicação do princípio da proporcionalidade, pode-se concluir que a tutela penal tributária não é *adequada*, pois não é o meio mais apto a efetivar a finalidade da arrecadação e o combate à sonegação, tampouco é *necessária*, havendo outros instrumentos menos gravosos.

⁵ FERRAJOLI (2002, p. 372). Esclarece que: Justamente porque a intervenção punitiva é a técnica de controle social mais gravosamente lesiva da liberdade e da dignidade dos cidadãos, o princípio da necessidade exige que se recorra a ela somente como remédio extremo. O princípio da necessidade ou economia das proibições penais preza pela máxima economia quando da criminalização, guiando-se pela penalização mínima necessária.

4. Súmula Vinculante n. 24 e o Exaurimento da Via Administrativa

No dia 02 de dezembro de 2009, o Supremo Tribunal Federal aprovou a Súmula Vinculante n. 24, com a seguinte disposição: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”. A partir da Súmula, a discussão acerca da necessidade (ou não) do esgotamento da via administrativa restou consolidada.

Inicialmente, predominava o entendimento de que os crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei n. 8.137/90) eram delitos formais, não se exigindo a ocorrência de um resultado para a consumação do delito. No entanto, com o advento da Lei n. 9.430/90 e a previsão do art. 83⁶, passou-se a questionar se o dispositivo teria estipulado uma condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário.

A primeira vez que a corte suprema foi levada a se manifestar sobre o tema foi através da ADI 1.571, de cujo julgamento podem ser extraídas as seguintes conclusões:

a) o art. 83 da Lei n. 9.430/1996 não criou condição de procedibilidade da ação penal por delito tributário; b) o art. 83 da Lei n. 9.430/1996 rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes da área da Administração Federal devem encaminhar ao Ministério Público expedientes contendo *notitia criminis* acerca de delitos contra a ordem tributária descritos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137/1990; c) o Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia, independentemente da comunicação, dita “representação tributária”, se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo, já que se trata de crime e ação penal pública incondicionada. (BRASILEIRO DE LIMA, 2012, p. 261)

O Supremo Tribunal Federal voltou a manifestar-se sobre o tema em 2011, através do *Habeas Corpus* 77.002-8. As razões que fundamentaram o voto do então Ministro Nelson Jobim promoveram uma mudança de entendimento. Isso se deveu ao seu posicionamento pela necessidade de demonstração, através de decisão administrativa definitiva, de dano ao erário público, haja vista a necessidade do lançamento para a constituição do crédito tributário.

Depois desse julgamento, no HC 81.611, o relator ministro Sepúlveda Pertence, analisando a estrutura típica do delito, entendeu que o tipo penal apenas se configura com a supressão ou redução do tributo (resultado material). Dessa forma, concluiu que somente com o fim do procedimento administrativo fiscal é que se configuraria o crime. Esse entendimento, de que a decisão definitiva na esfera administrativa consubstancia uma condição objetiva de

⁶ Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

punibilidade foi mantido nos HC 81.321-6-SP (rel. Min. Cezar Peluso), HC 81.611-DF (rel. Min. Sepúlveda Pertence / 2003) e RHC 82.390-SP (rel. Min. Sepúlveda Pertence / 2004).

No HC 83.414-1-RS (rel. Min. Joaquim Barbosa / 2004), contudo, a ação penal foi suspensa não pela ausência de condição objetiva de punibilidade e sim porque sem o exaurimento do procedimento administrativo a conduta seria atípica, uma vez que a supressão ou redução do tributo seria um elemento normativo do tipo penal.

A partir desses entendimentos, firmaram-se três correntes sobre a natureza jurídica da decisão final do procedimento administrativo. A minoritária entendia que o Ministério Público não está condicionado a aguardar o prévio exaurimento da via administrativa para oferecer a denúncia. Uma segunda corrente advogava que, haja vista serem os delitos materiais, a decisão final do procedimento administrativo de lançamento funciona como elementar do tipo penal, estando ligada à própria tipicidade da conduta criminosa. Por fim, o entendimento majoritário, sustentava que o exaurimento do processo fiscal funcionaria como uma condição objetiva de punibilidade (BRASILEIRO DE LIMA, 2012, p. 261).

Após esses importantes precedentes e para dar fim à controvérsia, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante n. 24 pacificou o entendimento de que a ação penal deveria estar condicionada ao exaurimento da via administrativa, exigindo, dessa feita, a expedição da certidão como uma condição objetiva de procedibilidade da persecução penal.

Haja vista iniciar com a expressão “não se tipifica” a Súmula “deixa a impressão de que a decisão final do procedimento administrativo de lançamento funcionaria como elementar do referido delito. Não se trata-, todavia, da posição prevalente no Supremo” (BRASILEIRO DE LIMA, 2012, p. 262).

Ainda que tenha pacificado a questão no tocante à exigência de condição objetiva de procedibilidade da ação penal, resta passível de discussão, ainda, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional.

5. Da Prescrição

A prescrição penal é uma causa de extinção da punibilidade que consiste na perda do direito de punir do Estado em razão da decorrência do prazo legal, seja para o exercício da ação penal – prescrição da pretensão punitiva – seja para a promoção da execução da sentença penal condenatória – prescrição da pretensão executória.

Existem duas espécies de prescrição, uma que incide sobre a ação e outra que incide sobre a sentença condenatória. A prescrição analisada no presente artigo é a prescrição da pretensão punitiva, a qual ocorre antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória.

Salutar analisar a prescrição como um importante instrumento de realização da segurança jurídica em um Estado Democrático de Direito. A partir da prescrição se impõe que o direito de punir do Estado seja exercido nos prazos prévia e legalmente estabelecidos, vigorando a regra da prescritibilidade dos delitos⁷.

Como o Direito penal, de última *ratio* tem sido utilizado como um instrumento de *prima ratio*, a exacerbada quantidade de leis penais aliada à lentidão do sistema punitivo faz com que a prescrição seja muito mais comum e frequente do que se pensa.

Ainda, não deve a prescrição ser avaliada de forma dissociada aos fins do Direito penal, ou seja, esta causa de extinção da punibilidade deve ser entendida a partir de seu caráter político criminal. Ora, passados os prazos prescricionais sem o exercício da ação penal e sem a execução da pena, a pena em si se mostra desnecessária, por não ser mais apta à realização da prevenção (geral e individual) de novos delitos. “A passagem do tempo apaga a lembrança dos fatos fazendo com que o crime caia no esquecimento de maneira a cessar o alarma e o desequilíbrio social por ele causado” (DOTTI, 2013, p. 828).

A indignação pública e o sentimento de insegurança que o crime que o crime gerou amortecem com o decorrer dos anos, do mesmo modo que se atenua a revolta e exigência de justiça dos ofendidos (Aníbal Bruno) e nem mesmo as exigência da prevenção especial podem perdurar durar para sempre (ZAFFARONI, 2014, p. 671).

O princípio da necessidade é “um critério de economia que procura obstaculizar a elephantíase penal, legitimando proibições somente quando absolutamente necessárias”. (CARVALHO, 2003, p. 91) Deve-se pensar a legitimidade da intervenção penal a partir do critério da necessidade, ou seja, quando a sanção não se mostrar mais necessária o poder punitivo não mais se justifica.

5.1 Do termo inicial da contagem do prazo prescricional

A prescrição da pretensão punitiva ocorre antes do trânsito em julgado da sentença penal condenatória, sendo regulada pelo máximo da pena cominada ao crime, conforme

⁷ Art. 5º. XLII - a prática do racismo constitui crime inafiançável e imprescritível, sujeito à pena de reclusão, nos termos da lei; XLIV - constitui crime inafiançável e imprescritível a ação de grupos armados, civis ou militares, contra a ordem constitucional e o Estado Democrático. Segundo Zaffaroni (2014, p. 670): “Todos os tipos penais deveriam estar sujeitos à prescrição, sem qualquer consideração pela sua natureza ou pela sua gravidade”.

parâmetro estabelecido pelo art. 109 do Código Penal, variando os prazos prescricionais conforme a pena de prisão cominada ao delito:

Art. 109. A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, salvo o disposto no § 1º do art. 110 deste Código, regula-se pelo máximo da pena privativa de liberdade cominada ao crime, verificando-se:

I- em 20 (vinte) anos, se o máximo da pena é superior a 12 (doze) anos;

II- em 16 (dezesesseis) anos, se o máximo da pena é superior a 8 (oito) anos e não excede a 12 (doze);

III- em 12 (doze) anos, se o máximo da pena é superior a 4 (quatro) anos e não excede a 8 (oito);

IV- em 8 (oito) anos, se o máximo da pena é superior a 2 (dois) anos e não excede a 4 (quatro);

V- em 4 (quatro) anos, se o máximo da pena é igual a 1 (um) ano ou, sendo superior, não excede a 2 (dois);

VI- em 3 (três) anos, se o máximo da pena é inferior a 1 (um) ano.

Após verificar os prazos prescricionais a partir das penas cominadas em abstrato, para a determinação da prescrição deve-se avaliar o termo inicial, o qual varia conforme se trate de prescrição da pretensão punitiva ou de prescrição da pretensão executória.

Como o objeto do presente artigo é a análise da prescrição da pretensão punitiva, o termo *a quo* é regulado pelo “Art. 111: A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I – do **dia em que o crime de consumou**;”. (sem grifo no original)

Não obstante em relação ao lugar do crime – art. 4º do Código Penal⁸ – ter o legislador adotado a teoria da atividade, em relação ao termo inicial do prazo prescricional, foi adotada a teoria do resultado, considerando-se a data da consumação do delito.

Cumprir destacar, ainda, que nas hipóteses de tentativa, o termo inicial da prescrição se dá a partir da última atividade criminosa. O art. 111 do Código Penal⁹ estabelece, ainda, termos iniciais distintos, a depender da espécie do delito.

5.2 Da classificação do art.1º da lei 8.137/90 quanto ao resultado: crime material

Tendo-se em conta que o termo *a quo* da prescrição da pretensão punitiva é, em regra, a data da consumação, é importante destacar que, no tocante à consumação, os delitos são classificados em crimes materiais, formais e de mera conduta.

⁸Art. 4º. Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado.

⁹Art.111 (...) III - nos crimes permanentes, do dia em que cessou a permanência; IV- nos de bigamia e nos de falsificação ou alteração de assentamento do registro civil, da data em que o fato se tornou conhecido.V- nos crimes contra a dignidade sexual de crianças e adolescentes, previstos neste Código ou em legislação especial, da data em que a vítima completar 18 (dezoito) anos, salvo se a esse tempo já houver sido proposta a ação penal.

Nos crimes materiais ou de resultado naturalístico, a consumação se dá com a produção do resultado previsto no tipo penal. Os crimes formais, por sua vez, apesar de haver a previsão de um resultado naturalístico, prescindem da ocorrência desse resultado para a consumação, consumando-se com a ação ou omissão. São considerados crimes de consumação antecipada, pois não dependem da produção do resultado naturalístico para a consumação. Por fim, nos crimes de mera conduta o legislador sequer prevê um resultado naturalístico, consumando-se com a realização da conduta criminosa prevista no tipo.

Conforme esclarece Zaffaroni (2014, p. 423): “o resultado é um iniludível fenômeno físico, que acompanha toda conduta: não há conduta sem resultado”. Dessa forma:

Em resumo, o que ocorre é que todos os tipos requerem um resultado, só que os individualizam de maneiras distintas: alguns os mencionam expressamente, outros vinculam-nos inseparavelmente à conduta, outros preferem limitar-se ao puro resultado da conduta, desinteressando-se de qualquer outro que possa causar. (ZAFFARONI, 2014, p. 424)

Os crimes contra a ordem tributária estão definidos na Lei n. 8.137/90. Porém, o elenco dos crimes contra a ordem tributária não se esgota no rol da Lei nº 8.137/90, existem alguns tipos penais tributários também no Código Penal. O que identifica um delito como crime contra a ordem tributária não é a previsão na lei específica e sim a proteção do mesmo bem jurídico – ordem tributária. Haja vista o conteúdo da Súmula n. 24, a seguir, será feita a análise apenas do art. 1º, incisos I a IV da Lei n. 8.137/90.

Uma questão controversa acerca das condutas criminosas previstas no art. 1º da Lei n. 8.137/90, é justamente a sua classificação quanto ao resultado. Segundo o *caput* do art.1º da Lei8.137/90: “Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)”.

Os crimes previstos no artigo 1º, incisos I a IV, segundo entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante são crimes materiais ou de resultado, ou seja, exigem, portanto, a supressão ou redução do tributo para a sua consumação. Por sua vez, os delitos prescritos no artigo 2º, são crimes formais, os quais se consumam com a prática da conduta prevista no tipo penal, prescindindo da ocorrência de dano, sendo que o tipo se perfaz unicamente com a prática da ação ou omissão de natureza criminosa. Destaca Schmidt (2003, p. 63):

Com efeito, é sabido que os crimes de sonegação fiscal, principalmente os materiais (art.1º da Lei 8.137/90 e art. 337-A do CP), encontram seu momento consumativo no instante em que se verifica a supressão ou redução do tributo, ou seja, no instante em que a exação era exigível e não fora devidamente recolhida, desde que satisfeitas as exigências da conduta vinculada no tipo penal.

Como os delitos previstos no artigo 1º, incisos I a IV, são crimes materiais, exigem que tenha havido supressão do tributo ou a sua redução, a serem apuradas em processo administrativo fiscal, conforme prevê o art. 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor aplicação da penalidade cabível.

Ou seja, a consumação das condutas criminosas tipificadas no artigo 1º, incisos I a IV, ocorre com a supressão ou redução do tributo, a qual será comprovada através do processo administrativo fiscal. A consumação do delito é tema de dogmática penal e não pode confundir-se com a constituição do crédito tributário, assunto de direito tributário.

Inicialmente, o entendimento predominante era da total independência entre as esferas penal e tributária, ou seja, a persecução penal não dependia do exaurimento da via administrativa. A decisão final no processo administrativo fiscal (necessária à constituição do crédito tributário), no entanto, com o passar do tempo, passou a ser vista como uma condição objetiva de procedibilidade, ou, ainda, até mesmo como elementar do tipo penal, segundo entendimento de que os delitos contra a ordem tributária apenas se consumam quando o crédito tributário é efetivamente constituído, através do procedimento administrativo fiscal.

Por essa razão, a partir edição da Súmula n. 24, começaram a ocorrer interpretações extensivas do texto sumulado, segundo as quais a consumação do delito dependeria do esgotamento da via administrativa e o termo inicial da prescrição da pretensão punitiva começaria a correr com o término do procedimento administrativo fiscal.

O objetivo do presente trabalho é deixar claro que a Súmula impõe apenas e tão somente uma condição objetiva de procedibilidade da ação penal, a qual não se confunde com o termo inicial da contagem do prazo prescricional.

6. Combatendo o Entendimento Acerca do Início do Prazo Prescricional nos Crimes Contra a Ordem Tributária

Não obstante o entendimento consolidado, fundamental uma análise do problema a partir dos princípios penais de garantia. Da intervenção mínima infere-se a necessária distinção entre as esferas penal (subsidiária e fragmentária) e tributária e da legalidade

impõem os limites não só ao legislador, como também ao seu intérprete, neste caso, o STF. Salutar, portanto, que essa questão seja avaliada de forma crítica e ponderada:

Naturalmente que a interpretação predominante (majoritária) não é necessariamente a melhor, porque tal encerra uma decisão de poder, motivo pelo qual prevalecerá a de quem (pessoa, órgão ou instituição) tiver atribuição legal (poder) para impor ou institucionalizar, podendo inclusive ser a mais arbitrária dentre as possíveis, afinal só é direito o que o poder reconhece como tal. Dito sem rodeios: **quem tem poder cria o direito; quem não o tem o sofre!** (QUEIROZ, 2013, p. 117) (sem grifo)

Inicialmente, cumpre-se que se deixe claro que o prazo prescricional penal é independente e não se confunde com o prazo prescricional tributário, seja pela distinção entre os ramos do Direito e suas disposições, seja em razão do princípio da intervenção mínima, o qual requer a garantia de independência e respeito às regras específicas de cada ramo do Direito. Ambos são institutos diversos e independentes e versam sobre objetos diversos.

Discutível considerar que a consumação do delito se dá apenas a constituição do crédito tributário. Não se estaria, dessa forma, confundindo as esferas penal e tributária?

Basilar avaliar que os prazos dos dois institutos também são independentes, no Direito Penal é fixado, em regra, como a data da consumação do crime, enquanto que no âmbito tributário é a data da constituição do crédito tributário (art. 111 do CP e art. 174 do CTN, respectivamente). Dessa forma, ressalta-se importante distinção, uma vez que a prescrição regula-se pela data da consumação do delito, ou seja, a data em que o tributo foi reduzido ou suprimido (cuja materialidade será averiguada em processo administrativo), já a prescrição do crédito tributário tem como seu termo inicial o lançamento tributário.

Não obstante a clareza dessa distinção, o entendimento consolidado do Supremo é o de que o prazo prescricional só começa a correr após o término do procedimento administrativo fiscal, vez que o crime tributário somente se configura com a constituição definitiva do débito (HC nº 90.957/RJ, HC nº 86.032/RS e HC nº 85.207/RS e Súmula n. 24).

Ocorre que, a decisão definitiva na esfera administrativa é uma condição de procedibilidade para a ação penal, tão somente, não se impondo, a partir dela, outros efeitos penais ou processuais penais. O processo administrativo fiscal apenas e tão somente comprova a supressão ou redução do delito, sendo que a consumação ocorreu anteriormente, quando o tributo foi reduzido ou suprimido. A consumação não está condicionada ao procedimento administrativo, esta tão somente atesta a sua ocorrência.

O objetivo da Súmula foi deixar bem claro que os delitos previstos no art. 1º da Lei n. 8.137/90 precisam da comprovação do dano, a exigir, portanto, a lesão aos cofres públicos,

consistente na diminuição efetiva da arrecadação do Estado. Logo, cabe ao procedimento administrativo comprovar esse dano, por essa razão, seu exaurimento é considerado uma condição específica da ação penal nos crimes contra a ordem tributária.

Para melhor compreender esse argumento, importante ilustrá-lo com o seguinte exemplo. A instauração do inquérito policial – procedimento administrativo que averigua indícios de autoria e materialidade – não é causa de suspensão do prazo prescricional, ou seja, a partir do momento consumativo do delito o prazo começa a correr, não sendo interrompido nem suspenso pela instauração do inquérito. Igualmente é a função do procedimento administrativo fiscal, neste caso, cujo fim é apurar a supressão ou redução do tributo.

“A decisão definitiva na esfera administrativa está sim relacionada à tipicidade, não sob o enfoque da consumação, mas sob o da materialidade” (CONCEIÇÃO PASCHOAL; COUTINHO PASCHOAL, 2009).

Os autores fazem um paralelo com o homicídio: ainda que o exame necroscópico que ateste a morte da vítima seja realizado posteriormente ao delito, o mesmo tem o fim único de comprovar a sua materialidade, considerando-se consumado o crime no dia em que a morte ocorreu e não na data em que o exame foi finalizado.

Concluem Conceição Paschoal e Coutinho Paschoal (2009): “Da mesma forma, o fato de o Fisco atestar a existência do tributo devido apenas quando da prolação da decisão administrativa definitiva não altera o momento da consumação do crime. A decisão definitiva funcionaria como um exame de corpo de delito”.

Aqui é importante utilizar-se um exemplo para deixar bem claro esse fundamento. Pense em um crime de tráfico ilícito de entorpecentes, em que o sujeito tenha sido preso em flagrante trazendo consigo 10 gramas de uma determinada substância, a qual tenha sido submetida a exame químico-toxicológico somente um mês após a data de sua apreensão. Ora, o fato de só ter sido comprovado que ele portava droga um mês após o fato em nada irá mudar a data da consumação do delito, ou seja, o dia em que ele trazia consigo a droga.

O dia da conclusão do exame, portanto, atesta tão somente a materialidade do delito, tal qual a data do término do procedimento administrativo que apenas confirma a existência do tributo e o seu *quantum*, e que de modo algum altera a data da sua consumação, bem como é absurdo que seja considerado como termo inicial para contagem do prazo prescricional.

A consumação dos delitos concretiza-se, portanto, quando da expiração do prazo para o recolhimento do tributo (não pago ou pago apenas parcialmente) e não no momento da inscrição do débito na dívida ativa, como faz crer a Súmula nº 24. Dessa forma, resta claro que o prazo prescricional começa a correr quando da prática do art. 1º e seus incisos, ou seja,

a partir do momento em que ocorre a supressão ou redução do tributo, estando a materialidade da conduta condicionada à prova pelo procedimento fiscal.

Note-se que a Súmula trata de matéria de direito processual penal – direito formal – por essa razão veio estabelecer o exaurimento da via administrativa, ou seja, a inscrição da dívida com a expedição da correspondente certidão é condição objetiva de procedibilidade para o início da persecução penal, portanto, questão eminentemente processual. Não obstante resolver importante questão processual, a Súmula passou a vincular o entendimento a questões claramente substanciais, relacionadas ao Direito Penal, sem, contudo, dirimir as divergências acerca da consumação dos delitos e do início do prazo prescricional.

6.1 Princípio da Legalidade e a Proibição da *Analogia In Malam Partem*

Por fim, em razão do respeito ao princípio da legalidade, não cabe ao Supremo Tribunal Federal estabelecer prazo prescricional diverso do previsto em lei (data da consumação do delito), aplicando a analogia *in malam partem*, por entender que o termo inicial de contagem da prescrição se dá apenas com o término do processo administrativo.

Nesse sentido, Miguel Reale Júnior (2013) preconiza:

A Jurisprudência tenta colmatar uma lacuna criando um início de prazo prescricional semelhante ao que sucede no crime de bigamia que tem também um pressuposto. A solução aventada de que o prazo prescricional começa a correr do término do processo administrativo condenatório deve ser obrigatoriamente matéria de lei. A decisão do STF, diante da nova orientação sobre a consumação do crime, tenta estabelecer que o momento consumativo ou de início do decurso do prazo prescricional é o da decisão definitiva no âmbito administrativo, o que é discutível, seja como momento consumativo, seja como inicial do prazo prescricional.

“Cremos que, como regra geral, sempre que se trata de integrar a lei, a analogia está proscria, independentemente do sentido que a ela for dado, ainda que, eventualmente possa admitir-se a analogia *in bonam partem* para salvar a racionalidade do direito (...)” (ZAFFARONI, 2014, p. 163)

Por todo o exposto, é de se concluir que o prazo prescricional deva ser a data da efetiva conduta de supressão ou redução.

O princípio da legalidade, princípio penal constitucional basilar, exige que a matéria penal apenas seja criada através de lei em sentido estrito (princípio da reserva legal), escrita (proibição do costume incriminador), estrita (proibição da analogia incriminadora e do uso da

analogia em prejuízo do réu), certa (princípio da taxatividade), prévia (primado da anterioridade da lei penal) e necessária (princípio da intervenção mínima).

Os prazos prescricionais bem como os marcos iniciais de sua contagem vêm expressamente previstos no Código Penal. Qualquer alteração desses marcos deve ser realizada previamente por lei, sob pena de violação da legalidade penal.

Não existe previsão específica acerca do início da contagem do prazo prescricional para os crimes contra a ordem tributária, como há, por exemplo, em relação aos crimes de bigamia, de falsificação e contra a liberdade sexual (a partir da edição da Lei n.12.234/2010). Dessa forma, referidos delitos devem ser enquadrados na regra geral, ou seja, conta-se a partir da data da consumação e, em caso de tentativa, a partir do último ato de execução.

Considerando a ausência de norma específica que venha regular o termo inicial do prazo da prescrição não cabe, portanto, ao STF, através do recurso da analogia preencher essa lacuna. Tampouco há que se falar em interpretação analógica, uma vez que o legislador não fez uso desse recurso, o qual deve estar claramente autorizado pela lei, como é possível notar nas circunstâncias qualificadoras do delito de homicídio.

Essa interpretação de que a Súmula Vinculante teria pacificado entendimento de que o termo inicial para a contagem do prazo prescricional, atualmente, em crimes desta natureza, é a data do lançamento, ou seja, o final do procedimento administrativo é evidentemente prejudicial ao réu e flagrantemente vilipendia o princípio da legalidade, uma vez que uma orientação jurisprudencial deve apenas e tão somente determinar o sentido e o alcance da norma penal, não lhe cabendo, todavia, inovar na ordem legislativa, haja vista o princípio da legalidade e o respeito ao primado da tripartição dos poderes.

De fato, as condutas típicas previstas no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 são crimes materiais que se consumam, portanto, com a redução ou supressão do tributo. É a partir da prática consumação do delito (cujá materialidade será verificada em processo administrativo fiscal), portanto, que começa a fluir o prazo prescricional.

Concluindo, portanto, não é possível que se sustente o início do prazo prescricional como sendo o lançamento definitivo do crédito, por três razões: o prazo prescricional penal não se confunde com a prescrição tributária, o procedimento administrativo fiscal não é uma condição à consumação do delito e sim apenas comprova a sua materialidade e, finalmente, não cabe ao Supremo Tribunal Federal, em razão do princípio da legalidade, estabelecer prazo prescricional diverso da lei, tampouco fazer recurso à analogia *in malam partem*.

Não há outra interpretação possível, sob pena de desrespeito os princípios penais de garantia.

7. Conclusões

Um modelo de direito garantista deve respeitar, minimamente, os dez axiomas do garantismo penal (dentre os quais a legalidade e a intervenção mínima). Nesse modelo, dado que a Constituição é o começo e o fim do ordenamento jurídico, seus princípios e valores fundamentais revelam o ponto de partida e, sobretudo, o ponto de chegada de toda e qualquer interpretação (QUEIROZ, 2013, p. 118-119).

Deve-se respeito à máxima ética de que os fins não justificam os meios. A arrecadação de tributos e a penalização dos delitos são relevantes e salutares para a consecução dos fins do Estado e realização da segurança pública. No entanto, o fim social e o bem comum por si só não têm o condão de justificar que os meios utilizados desrespeitem a Constituição e os princípios penais de garantia.

Um dos instrumentos de realização da justiça é a segurança jurídica. O ordenamento jurídico deve, portanto, garantir segurança jurídica aos cidadãos. Para preservá-la e realizar a justiça, o Direito cria mecanismos tais como a prescrição, uma garantia ao réu de que, ante a ineficiência do Estado, um autor de um determinado delito não ficará por tempo indeterminado sob a ameaça constante de vir a sofrer um julgamento ou cumprir uma pena.

Uma arrecadação eficiente e uma punição eficaz dependem da eficiência e eficácia do Estado quando da aplicação de suas normas. Não se pode admitir que, em favor da eficiência, o Estado atue contra a legalidade. Não se pode justificar que no combate à sonegação de impostos o Estado rebata com a sonegação de direitos e garantias individuais.

Por fim, ao Poder Judiciário e, sobretudo ao STF não é permitido desconhecer referidos limites e importantes princípios limitadores vez que não se pode colocar em risco, dessa forma, uma de suas tarefas mais fundamentais, qual seja, a de garante da Constituição.

Frise-se, ainda, que o procedimento administrativo tem a finalidade de apurar se houve ou não a supressão ou a redução do tributo. Não influi, dessa forma, no momento consumativo do delito. Deve o fisco realizar essa verificação em prazo razoável, não sendo admitida, portanto, que a morosidade do procedimento seja paga pelo réu que, independente da demora do mesmo não terá a garantia (e segurança) de que o prazo prescricional está fluindo.

REFERÊNCIAS

BIANCHINI, Alice. **Pressupostos materiais mínimos da tutela penal**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

BRASILEIRO DE LIMA, Renato. **Manual de Processo Penal**. 2. ed. Niterói: Editora Impetus, 2012. v. I.

CARVALHO, Salo de: **Pena e garantias**: uma leitura do garantismo de Luigi Ferrajoli no Brasil. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2001.

CORACINI, Celso Eduardo Faria. Os movimentos de descriminalização: em busca de uma racionalidade para a intervenção jurídico-penal. **Revista Brasileira de Ciências Criminais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, v.12, n.50, set./out. 2004.

COUTINHO, Jacinto Nelson de Miranda. Atualizando o discurso sobre direito e neoliberalismo no Brasil. **Revista de Estudos Criminais**. Porto Alegre: Notadez, a. 1, n. 04, 2001.

CUNHA, Maria da Conceição Ferreira da. **Constituição e crime**: uma perspectiva da criminalização e descriminalização. Porto (Portugal): Universidade Católica Portuguesa Editor, 1995.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Questões fundamentais do direito penal revisadas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

DOTTI, René Ariel. **Curso de Direito Penal**. Parte Geral. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

FERRAJOLI, Luigi. **Direito e razão: teoria do garantismo penal**. Trad. Ana Paula Zomer et. al. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

GIACOMOLLI, Nereu José. **O princípio da legalidade no direito penal alemão: um exemplo a ser seguido (?)** Dr. Nereu José Giacomolli. Disponível em: <http://www.giacomolli.com/artigoDetalhe.asp?AID=6>. Acesso em 12 de ago. de 2012.

GRECO, Rogério. **Direito penal do equilíbrio**. Uma visão minimalista do Direito Penal. 4. ed. Niterói: Editora Impetus, 2009.

LUIZI, Luiz. **Os princípios constitucionais penais**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2003.

MORAIS DA ROSA, Alexandre. **Guia compacto de processo penal conforme a teoria dos jogos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

MORAIS DA ROSA, Alexandre. **Garantismo jurídico e controle de constitucionalidade material**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

PASCOAL, Janaína Conceição. **Constituição, Criminalização e Direito Penal Mínimo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

PASCHOAL; Janaina Conceição; PASCHOAL, Jorge Coutinho. A Constituição do crédito tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição. **Boletim IBCCrim**. n. 194. Janeiro, 2009.

QUEIROZ, Paulo. **Curso de Direito Penal**. Parte Geral. 9. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2013. v. I.

QUEIROZ, Paulo. **Do caráter subsidiário do Direito penal**: lineamentos para um direito penal mínimo. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Ação fiscal e extinção da punibilidade no crime tributário**. Disponível em: <http://www.realeadvogados.com.br/opinioes/miguel1>. Acesso em 20 de nov. de 2013.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **O princípio da legalidade penal no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ZAFFARONI, Eugenio Raúl; BATISTA, Nilo. **Direito penal brasileiro**. Rio de Janeiro: Revan, 2003.

ZAFFARONI, Eugenio Raul; PIERANGELI, José Henrique. **Manual de Direito penal brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.