**Curso de Especialização em**

**Direito Tributário**

**(IBET)**

|  |
| --- |
| **SEMINÁRIO VII**SANÇÕES, CRIMES EPRESUNÇÕES TRIBUTÁRIAS. |

**REINALDO PEREIRA DA SILVA**

**NOVEMBRO/2016**

Questões:

**1. Conceituar e apresentar as principais diferenças (se existentes) entre: (i) tributo, (ii) ilícito tributário, (iii) infração tributária, (iv) multa tributária, (v) crime contra a ordem tributária e (vi) sanção penal tributária.**

**R.**

**Tributo,** tem o escopo de arrecadar numerário para o estado, constituindo uma prestação pecuniária compulsória, instituído em norma jurídica cujo antecedente não consubstancie um ato ilícito, cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Procedimento ilícito é o que viola o ordenamento jurídico, que vindica a ordem jurídica.

**Ilícito tributário,** é a violação de um dever consubstanciado em uma relação de cunho tributário, trata-se do descumprimento de obrigação instituída em norma jurídica tributária. Ou seja, uma norma jurídica tributária prescreve um comportamento, e o não implemento desse comportamento pelo sujeito passivo da relação obrigacional constitui ato ilícito.

O ilícito tributário, pode envolver três espécies: Infração tributária, infração tributária e penal, e infração penal, como exemplo temos, o descumprimento da obrigação principal ou acessória.

**Infração tributária,** é uma espécie de ilícito tributário de caráter não-criminal, que se sujeita aos princípios do direito administrativo punitivo no que toca à sanção prescrita para o caso de sua ocorrência, como exemplo temos o pagamento incorreto do tributo.

**Multa tributária,** corresponde ao objeto de uma obrigação nascida de uma norma jurídica sancionatória de ilícito tributário visando, ao mesmo tempo, punir o violador da norma tributária e agir psicologicamente, intimidando o devedor à realização do ilícito. Ela possui caráter pessoal, e trata-se apenas do objeto da obrigação que surge com a realização do ato ilícito, e não a relação em si.

**Crime contra a ordem tributária,** consiste em outra espécie de ilícito tributário, entretanto, ao contrário da infração, possui caráter criminal, submetendo-se aos princípios, institutos e formas do direito penal, e por isso mesmo consiste em exceção, só se constituindo em poucos casos em que há a tipificação do crime tributário, como no caso da ‘apropriação indébita’, ‘sonegação’ e ‘contrabando’. Mas também compõem os crimes tributários as condutas do agente público contra a Fazenda pública, visando prejudicar a arrecadação tributária (lei. 8.137/90).

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica com o escopo de desestimular o comportamento ilícito.

**A sanção penal tributária,** corresponde ao consequente de uma norma jurídica sancionatória que estabelece uma determinada conduta como crime e lhe imputa uma obrigação de cunho penal. Trata-se da prescrição de cunho punitivo, especificamente, podendo ser geralmente a restrição da liberdade, multa, perdimento de bens, etc.

Haverá infração penal quando o fato praticado implicar apenas violação a lei penal, como no caso de um fiscal exigir tributo que sabe indevido (§ 1º do art. 316 do Código Penal).

A **infração tributária e penal** irá ocorrer quando o contribuinte vem a burlar a legislação com o objetivo de não pagar o tributo. O fisco irá apurar o tributo e aplicar a penalidade cabível, mas o contribuinte incorrerá também em crime, como por exemplo, de sonegação fiscal.

**2. Há limites constitucionais para a eleição de hipóteses sancionadoras? As sanções tributárias sujeitam-se aos princípios constitucionais tributários? Analisar especificamente a aplicabilidade dos princípios da legalidade, irretroatividade, não confisco, capacidade contributiva, tipicidade, segurança jurídica, proporcionalidade, razoabilidade e anterioridade.**

**R.**

Sim, há limites constitucionais às hipóteses sancionadoras. Eles se aplicam apenas aos princípios da legalidade, irretroatividade, tipicidade e segurança jurídica.

Os princípios do não confisco, capacidade contributiva e anterioridade não se aplicam às sanções, mas tão somente aos tributos, ou seja, são princípios constitucionais tributários e não penais tributários.

Os princípios tributários nem sempre se aplicam ao Direito Penal Tributário:

Quanto à aplicabilidade dos princípios temos:

**Legalidade**: aplica-se ao Direito Penal Tributário, já que o artigo 5º, XXXIX, da CF determina que não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

Já o CTN, em seu artigo 97, V, estabelece que somente a lei pode estabelecer a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas.

**Irretroatividade:** segundo o artigo 106, II, do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Sendo assim, apenas poderá retroagir lei que determine sanções tributárias pode ter seus efeitos retroagidos caso sejam mais benéficas aos contribuintes.

**Não-confisco tributário:** segundo determina o artigo 150, IV, da CF não é possível instituir tributos com efeito confiscatório, pelo que este princípio não se aplica ao Direito Penal Tributário, pois a penalidade não é tributo.

Contudo, existe uma corrente que entende que a partir do direito de propriedade (artigo 5º, XXII, da CF) é possível sustentar que a penalidade também não pode ter efeitos confiscatórios.

**Capacidade Contributiva:** princípio estritamente tributário, que não se aplica ao Direito Penal Tributário.

**Tipicidade e Segurança Jurídica**: aplicam-se ao Direito Penal Tributário;

**Razoabilidade e Proporcionalidade:** não há uniformidade na doutrina quanto à denominação a ser adotada, as expressões mais utilizadas são: “Princípio da Proporcionalidade”, “Princípio da Razoabilidade” e “Princípio da proibição do excesso”.

A distinção entre razoabilidade e proporcionalidade reside no fato de que esta se apresenta como um instrumento dosador e quantificador das medidas a serem aplicadas, o que ocorre, em momento posterior a ponderação de interesses - que é o momento de aplicação da razoabilidade.

O princípio da Proporcionalidade tem apresentado grande valia em nosso sistema normativo, influenciando na resolução de conflitos entre os próprios princípios, razão pela qual vem sendo considerado o **"princípio dos princípios";** tal afirmação justifica-se porque em **qualquer área jurídica, torna-se impossível à aplicação justa da lei ao caso concreto, sem que os operadores do direito conheçam e saibam trabalhar adequadamente o princípio da proporcionalidade.**

O **STF** não estabelece distinção precisa entre esses princípios. É o que se infere da ADIMC-1407 / DF, de Relatoria do Min. Celso de Mello):

**“AÇÃO DIREITA DE INCONSTITUCIONALIDADE – ELEIÇÕES MUNICIPAIS DE 1996 – COLIGAÇÕES PARTIDÁRIAS APENAS PARA ELEIÇÕES PROPORCIONAIS – VEDAÇÃO ESTABELECIDA PELA LEI N.º 9.100/95 (ART. 6º) – ALEGAÇÃO DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA AUTONOMIA PARTIDÁRIA (CF, ART. 17, § 1°) E DE VIOLAÇÃO AOS POSTULADOS DO PLURIPARTIDARISMO E DO REGIME DEMOCRÁTICO – AUSÊNCIA DE PLAUSIBILIDADE JURÍDICA – MEDIDA CAUTELAR INDEFERIDA. PARTIDO POLÍTICO – AÇÃO DIRETA – LEGITIMIDADE ATIVA – INEXIGIBILIDADE DO VÍNCULO DE PERTINÊNCIA TEMÁTICA (...) VEDAÇÃO DE COLIGAÇÕES PARTIDÁRIAS APENAS NAS ELEIÇÕES PROPORCIONAIS - PROIBIÇÃO LEGAL QUE NÃO SE REVELA ARBITRÁRIA OU IRRAZOÁVEL - RESPEITO À CLÁUSULA DO SUBSTANTIVE DUE PROCESS OF LAW.** - O Estado não pode legislar abusivamente.

A atividade legislativa está necessariamente sujeita à rígida observância de diretriz fundamental, que, encontrando suporte teórico no princípio da proporcionalidade, veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

O princípio da proporcionalidade - que extrai a sua justificação dogmática de diversas cláusulas constitucionais, notadamente daquela que veicula a garantia do substantive due process of law - acha-se vocacionado a inibir e a neutralizar os abusos do Poder Público no exercício de suas funções, qualificando-se como parâmetro de aferição da própria constitucionalidade material dos atos estatais.

A norma estatal, **que não veicula qualquer conteúdo de irrazoabilidade,** presta obséquio ao postulado da proporcionalidade, ajustando-se à cláusula que consagra, em sua dimensão material, o princípio do substantive due process of law (CF, art. 5º, LIV).

Essa cláusula tutelar, ao inibir os efeitos prejudiciais decorrentes do abuso de poder legislativo, enfatiza a noção de que a prerrogativa de legislar outorgada ao Estado constitui atribuição jurídica essencialmente limitada, ainda que o momento de abstrata instauração normativa possa repousar em juízo meramente político ou discricionário do legislador". (grifamos). Votação: por maioria, vencido o Min. Ilmar Galvão. Resultado : indeferida. DJ DATA-24-11-00 PP-00086; EMENTA VOL-02013-10 PP-01974. Julgamento: 07/03/1996 - Tribunal Pleno.

**Anterioridade:** no sentido do artigo 150, III, b e c, da CF não se aplica, já que tais dispositivos se referem à instituição ou majoração de tributos. Entretanto tratando-se de lei anterior que defina o crime tributário, o princípio seria aplicável.

**3. Diferençar infrações objetivas e infrações subjetivas:**

**R.**

As infrações tributárias são vistas como infrações subjetivas e objetivas, quanto à participação do agente:

O Professor Paulo de Barros Carvalho, destaca que na infração subjetiva, a lei exige que o autor do ilícito tenha agido com dolo ou culpa. Por outro lado, na infração objetiva, regra geral do CTN, art. 136 caput, não é necessária a apuração da vontade do infrator. Ocorrendo o previsto na hipótese normativa, qualquer que seja a intenção do agente, estará por configurado o ilícito.

**Qual a natureza jurídica da multa tributária aplicada em razão do não pagamento do tributo e/ou não cumprimento de dever instrumental?**

**R.**

Multa tributária aplicada em razão do não pagamento do tributo tem caráter indenizatório, já a multa por não cumprimento de dever instrumental tem natureza punitiva.

**O descumprimento de norma tributária em decorrência de circunstâncias de força maior ou de caso fortuito excluem a antijuridicidade da conduta?**

**R.**

A Antijuridicidade é caracterizada pela conduta contrária à prescrição de um enunciado normativo, decorrente de uma ação ou omissão que viola norma jurídica ou impede ou perturba o uso de um direito subjetivo tutelado pelo ordenamento jurídico.

Sendo admitidas causas excludentes, que são circunstâncias que, verificadas, retiram o manto ilícito da conduta praticada pelo sujeito passivo.

De acordo com o art. 393, parágrafo único do Código Civil, o caso fortuito ou força maior “verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não eram possível evitar ou impedir”. Possui dois elementos: a) subjetivo, representado pela ausência de culpa; objetivo, constituído pela inevitabilidade do evento.

Um caso factível seria a ocorrência de uma inundação decorrente de fortes chuvas, provocando a destruição de toda documentação contábil e fiscal do obrigado tributário. Nesta situação não poderia o sujeito passivo ser punido por extravio ou destruição de documentos.

**Qual o tipo de responsabilidade por infrações estatuída no art. 136 do CTN? É possível afastá-la com base nos arts. 108, IV, e 112 do CTN? (Vide anexos I e II).**

**R.**

Segundo o Professor Paulo de Barros Carvalho, a opção do legislador foi no sentido da caracterização da objetividade da infração no art. 136 do CTN:

“Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (CTN, art. 136).”

Já para o Professor Sacha Calmon Navarro Coelho o art. 136 do CTN consagra a tese da objetividade da infração fiscal, entretanto pontua que a mesma deve ser considerada com temperamentos, dado que lei federal, estadual e municipal podem incluir no tipo infracional o elemento subjetivo. E ainda porque o CTN, quando do julgamento da infração, manda que sejam observados os preceitos dos artigos 108, § 2º (equidade), e 112 (in dubio pro contribuinte), podendo os art. 108 e 112, afastar a responsabilidade.

**4. Defina os conceitos de:**

**(i) multa de mora:**

**R.**

Em função do caráter impositivo da norma tributária, o legislador dispôs determinadas sanções em caso de desrespeito, por parte do contribuinte, das prestações contidas na lei fiscal. As cominações visam à satisfação da obrigação a ser realizada em favor do Fisco e ao desestímulo do comportamento negligente e moroso, por parte do contribuinte de má-fé.

A respeito do tema corrobora o douto Ives Gandra da Silva Martins, citando preleção de Javier Saint Moreno na clássica obra *Elementos de Derecho Financiero*:

“O ordenamento jurídico financeiro estabelece um dever-ser que exige ser respeitado, já bem seja através do cumprimento ativo ou passivo. A lei jurídica, diferentemente da lei física, pode ser infringida, e então o ordenamento jurídico cria um segundo dever-ser, da reação ao não-cumprimento, para proteger as leis. Temos, pois, um primeiro ‘dever-ser respeitado’ e um segundo ‘dever-ser protegido’”.

Conclui-se, portanto, que a aplicação da sanção tributária fica caracterizada a partir do momento em que o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações fiscais, após, vem o direito do sujeito ativo de imputar as penalidades descritas em lei, de modo a garantir a execução da norma fiscal.

**(ii) multa de ofício:**

**R.**

Em relação às multas a conceituação realizada pelo Ministro Roberto Barroso, do STF, em julgamento do Agravo Regimental em Agravo de Instrumento 727.872/RS, se deu no sentido seguinte:

(...) “No direito tributário, existem basicamente três tipos de multas: as moratórias, as punitivas isoladas e as punitivas acompanhadas do lançamento de ofício. As multas moratórias são devidas em decorrência da impontualidade injustificada no adimplemento da obrigação tributária. As multas punitivas visam coibir o descumprimento às previsões da legislação tributária. Se o ilícito é relativo a um dever instrumental, sem que ocorra repercussão no montante do tributo devido, diz-se isolada a multa. No caso dos tributos sujeitos a homologação, a constatação de uma violação geralmente vem acompanhada da supressão de pelo menos uma parcela do tributo devido. Nesse caso, aplica-se a multa e promove-se o lançamento do valor devido de ofício. Esta é a multa mais comum, aplicada nos casos de sonegação.” (...)

Com a aprovação da Súmula nº 105, em 08/12/2014, o CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais -, pacificou entendimento no sentido da impossibilidade de aplicação cumulativa de multa pela falta ou insuficiência dos recolhimentos do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) a título de estimativas mensais – multa isolada – e da multa de ofício sobre o IRPJ e a CSLL anuais calculados no encerramento do período de apuração:

“**Súmula CARF nº 105**: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44 § 1º, inciso IV da Lei nº 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.”

Os tribunais do país adotam o mesmo entendimento, veja-se:

**TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. PARCELAMENTO Nº 11.491/2009. CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS DECORRENTES DE MULTA ISOLADA. BENEFÍCIOS CONCEDDIOS À MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. SANÇÕES DE ESPÉCIE DIVERSA. 1. In casu, cinge-se a controvérsia acerca do enquadramento da multa regulamentar como multa de ofício, para fins de sua consolidação no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941/09 com os benefícios concedidos a esta. 2. A denominada multa isolada é aquela aplicada por si só, autonomamente, em razão de descumprimento de obrigação acessória ou de atos ilícitos tributários, independentemente de obrigação tributária principal. Já a multa de ofício está, necessariamente, vinculada a uma obrigação principal, cujo percentual recairá sobre o próprio tributo ou diferença a pagar. 3. No presente caso, a impetrante foi autuada, ocasião na qual houve lançamento de IPI, em razão de ter-se creditado indevidamente, sendo-lhe aplicada multa, à época denominada regulamentar, por ter recebido e registrado notas fiscais inidôneas. 4. Trata-se, por óbvio, de multa isolada, pois decorre de ato fraudulento praticado pela impetrante, não havendo que se falar, portanto, em multa de ofício. Mostra-se irrelevante, outrossim, o fato de ter havido também o lançamento de imposto na autuação, já que a multa seria aplicada de qualquer forma, ainda que não houvesse IPI a pagar. 5. Apelação improvida.**

**(TRF-3 - AMS: 8246 SP 0008246-95.2011.4.03.6105, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 12/09/2013, SEXTA TURMA, )**

**(iii) multa agravada:**

**R.**

Incidem quando há um maior potencial lesivo para os cofres públicos ou há uma maior gravidade das condutas sancionadas. É o caso do agravamento que toma como causa a reiteração da conduta pelo mesmo sujeito passivo, elevando, ou melhor, agravando a sanção para patamares superiores ao da multa isolada ou de ofício.

**(iv) multa qualificada:**

**R.**

É utilizadapara diferençar as condutas que, mesmo punidas na esfera tributária, são qualificadas, isto é, consideradas e sancionadas pelo direito penal, quando identificadas práticas que tragam consigo o elemento subjetivo dolo – direto e, em muitos casos, também o eventual – agindo o sujeito com dolo, fraude ou simulação.

No direito penal-tributário somente é criminalizado as condutas dolosas contra o Erário. Não há crime tributário culposo, apenas dolo, direto (o sujeito quer praticar a conduta) ou eventual (o sujeito não quer praticar a conduta, mas tem ciência de suas consequências e assume o risco de prosseguir em seus atos e produzir os efeitos sancionáveis).

**(v) multa isolada:**

**R.**

São as multas punitivas aplicáveis diretamente pelo Fisco de ofício em face do descumprimento do contribuinte de suas obrigações.

O artigo 149 do CTN, traz exemplos de multa isolada, quando o sujeito passivo infringe os deveres instrumentais, e de multa de ofício, quando desrespeita a obrigação principal.

Nesse sentido, é o entendimento jurisprudencial:

“TRIBUTÁRIO. ADMINISTRATIVO. PARCELAMENTO Nº 11.491/2009. CONSOLIDAÇÃO DOS DÉBITOS DECORRENTES DE MULTA ISOLADA. BENEFÍCIOS CONCEDDIOS À MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. SANÇÕES DE ESPÉCIE DIVERSA. 1. In casu, cinge-se a controvérsia acerca do enquadramento da multa regulamentar como multa de ofício, para fins de sua consolidação no parcelamento de que trata a Lei nº 11.941 /09 com os benefícios concedidos a esta. 2. **A denominada multa isolada é aquela aplicada por si só, autonomamente, em razão de descumprimento de obrigação acessória ou de atos ilícitos tributários, independentemente de obrigação tributária principal.** **Já a multa de ofício está, necessariamente, vinculada a uma obrigação principal, cujo percentual recairá sobre o próprio tributo ou diferença a pagar.** 3. No presente caso, a impetrante foi autuada, ocasião na qual houve lançamento de IPI, em razão de ter-se creditado indevidamente, sendo-lhe aplicada multa, à época denominada regulamentar, por ter recebido e registrado notas fiscais inidôneas. 4. Trata-se, por óbvio, de multa isolada, pois decorre de ato fraudulento praticado pela impetrante, não havendo que se falar, portanto, em multa de ofício. Mostra-se irrelevante, outrossim, o fato de ter havido também o lançamento de imposto na autuação, já que a multa seria aplicada de qualquer forma, ainda que não houvesse IPI a pagar. 5. Apelação improvida.”

**As multas tributárias assumem caráter indenizatório (reparador) ou punitivo (repressivo)?**

**R.**

Multa tributária aplicada em razão do não pagamento do tributo tem caráter indenizatório, enquanto que a multa por não cumprimento de dever instrumental tem natureza punitiva.

**5. A teor do art. 138 do CTN, pergunta-se: (i) em que se constitui a denúncia espontânea? (ii) qual responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea (multa pelo não pagamento, multa de mora, juros, condenação criminal)? (iii) a denúncia espontânea seguida do parcelamento do tributo devido tem o condão de excluir a multa? (Analisar o §1º do art. 155-A do CTN).**

**R.**

O artigo 138 do CTN, dispõe sobre a denúncia espontânea da forma seguinte:

“Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.”

O instituto da denúncia espontânea se revela como pagamento espontâneo, pelo contribuinte, do seu débito tributário.

Sendo indispensável que a conduta do contribuinte se antecipe a qualquer ato fiscalizatório ou administrativo por parte da autoridade competente.

A vantagem para o contribuinte é que ele se beneficia com o pagamento do montante devido, acrescido apenas de juros de mora, restando excluída a multa.

Contudo os tributos lançados por homologação não são abrangidos pela denúncia espontânea:

**SÚMULA N. 360 - STJ**

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Assim, o **STF** adota que o contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN para se livrar da multa relativa ao atraso (RESP 180.918 /HUMBERTO)" (RESP 402.706/SP, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 18.11.2003).

A aplicação da denúncia espontânea aos tributos declarados pelo contribuinte, mas não pagos de imediato e sim parcelados não é pacificado.

O **STJ** recentemente consolidou sua posição no sentido de que o parcelamento não pode ser equiparado ao pagamento para efeitos de gozo dos benefícios da denúncia espontânea.

O §1º de artigo 155-A do CTN, também dispõe que:

“salvo disposição em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”.

De forma que o parcelamento, por si só, não exclui a incidência de juros e multas.

**6. Com relação aos crimes contra a ordem tributária, pergunta-se:**

 **a) Qual o momento consumativo dos crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei 8.137/90? Há necessidade de esgotamento da esfera administrativa para a propositura da ação penal? (Vide Súmula Vinculante n. 24 do STF e anexo III).**

 **b) A decadência e prescrição tributária são causas de extinção da punibilidade penal dos crimes contra a ordem tributária? Fundamentar. (Vide anexo IV).**

 **c) O parcelamento do tributo devido é causa de extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária?**

Sobre o tema do momento consumativo dos crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei 8.137/90 o **STF** adotou súmula vinculante:

**Súmula Vinculante 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.

Adotando ainda o seguinte entendimento após a edição do enunciado vinculante:

**- Inviabilidade de instaurar persecução penal antes da constituição definitiva do crédito tributário**

"(...) 1. É pacífica a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal quanto à necessidade do exaurimento da via administrativa para a validade da ação penal, instaurada para apurar infração aos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/1990. Precedentes: HC 81.611, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence (Plenário); HC 84.423, da minha relatoria (Primeira Turma). Jurisprudência que, de tão pacífica, deu origem à Súmula Vinculante 24 (...). 2. A denúncia ministerial pública foi ajuizada antes do encerramento do procedimento administrativo fiscal. A configurar ausência de justa causa para a ação penal. Vício processual que não é passível de convalidação. 3. Ordem concedida para trancar a ação penal." ([HC 100333](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=628773), Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 21.6.2011, DJe de 19.10.2011)

"Em princípio, atesto que a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia condição objetiva de punibilidade. Em outras palavras, não se pode afirmar a existência, nem tampouco fixar o montante da obrigação tributária até que haja o efeito preclusivo da decisão final administrativa. Vale ressaltar que, a partir do precedente firmado no HC 81.611/DF, firmou-se nesta Corte jurisprudência no sentido de que o crime contra a ordem tributária (art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/1990) somente se consuma com o lançamento definitivo. É que, em razão da pendência de recurso administrativo perante as autoridades fazendárias, não se pode falar de crime.  Uma vez que essa atividade persecutória funda-se tão somente na existência de suposto débito tributário, não é legítimo ao Estado instaurar processo penal cujo objeto coincida com o de apuração tributária que ainda não foi finalizada na esfera administrativa." ([HC 102477](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?id=625526), Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 28.6.2011, DJe de 10.8.2011)

"Com efeito, revela-se juridicamente inviável a instauração de persecução penal, mesmo na fase investigatória, enquanto não se concluir, perante órgão competente da administração tributária, o procedimento fiscal tendente a constituir, de modo definitivo, o crédito tributário. Enquanto tal não ocorrer, como sucedeu neste caso, estar-se-á diante de comportamento desvestido de tipicidade penal (RTJ 195/114), a evidenciar, portanto, a impossibilidade jurídica de se adotar, validamente, contra o (suposto) devedor, qualquer ato de persecução penal, seja na fase pré-processual (inquérito policial), seja na fase processual ("persecutio criminis in judicio"), pois - como se sabe - comportamentos atípicos (como na espécie) não justificam, por razões óbvias, a utilização, pelo Estado, de medidas de repressão criminal." ([Rcl 10644 MC](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=2923665&tipoApp=RTF" \t "_blank), Relator Ministro Celso de Mello, Decisão Monocrática, julgamento em 14.4.2011, DJe de 19.4.2011)

**- Possibilidade de mitigar a súmula vinculante 24 ante peculiaridades do caso:**

"2. De início, cumpre registrar que em regra a Corte, no que tange às infrações contra a ordem tributária, exige que seja realizado o lançamento definitivo do tributo antes de iniciada a persecução penal. Com efeito, os crimes contra a ordem tributária pressupõem a prévia constituição definitiva do crédito na via dministrativa para fins de tipificação da conduta. A jurisprudência pacífica desta Corte deu origem à Súmula Vinculante 24, a qual dispõe: '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'. 3. O Supremo Tribunal Federal, entretanto, tem decidido que a regra contida na referida súmula pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embaraço à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal." ([ARE 936653 AgR](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=309711467&tipoApp=.pdf), Relator Ministro Roberto Barroso, Primeira Turma, julgamento em 24.5.2016, DJe de 14.6.2016)

"Crime tributário - Processo administrativo -Persecução Criminal - Necessidade. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização. Crime tributário - Justa causa. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativa à sonegação de informações tributárias a desaguarem em débito do contribuinte." ([HC 108037](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=1676190), Relator Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, julgamento em 29.11.2011, DJe de 1.2.2012)

"(...) 1. A questão posta no presente writ diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal. 2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, da Lei n.º 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte, sendo o precedente mais conhecido o HC n.º 81.611 (Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003). 3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (...). 4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados. 5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário. 6. Deste modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização. (...)" ([HC 95443](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=95443&classe=HC), Relatora Ministra Ellen Gracie, Segunda Turma, julgamento em 2.2.2010, DJe de 19.2.2010)

- **Aplicação da súmula vinculante 24 a fatos anteriores a sua edição:**

"1. Não prospera a tese do recorrente de que a observância do enunciado da Súmula Vinculante nº 24, no caso concreto, importaria interpretação judicial mais gravosa da lei de regência. A Súmula Vinculante em questão é mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que 'a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição' (HC nº 85.051/MG, Segunda Turma, Relator o Ministro Carlos Velloso, DJ de 1º/7/05). 2. Pretensão de afastar o consolidado entendimento jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal para fazer prevalecer a consumação da prescrição, que, à luz do entendimento suso mencionado, não se efetivou, pois, entre os marcos interruptivos (CP, art. 117) verificados, não transcorreu prazo superior a oito (8) anos, lapso temporal necessário a sua consumação (CP, art. 109, inciso IV), considerando-se a pena concretamente aplicada. 3. Recurso ao qual se nega provimento.)." ([RHC 122774](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8660272), Relator Ministro Dias Toffoli, Primeira Turma, julgamento em 19.5.2015, DJe de 11.6.2015)

- **Instauração de inquérito policial para apurar outros crimes além do previsto no art. 1º da Lei 8.137/1990:**

"Da mesma forma, não merece prosperar a alegação de ilegitimidade da persecução penal por ausência de constituição definitiva do crédito tributário. De fato, a orientação jurisprudencial desta Corte é no sentido de que a persecução criminal nas infrações contra a ordem tributária exige a prévia constituição do crédito definitivo. (...) No caso, entretanto, a medida de busca e apreensão decretada não se restringia à investigação de crimes tributários, abarcando também infrações contra as relações de consumo e contra a ordem econômica. (...) Portanto, não se podendo afastar de plano a hipótese de prática de outros delitos não dependentes de processo administrativo - já que demandaria o revolvimento de fatos e provas - não há falar em nulidade da medida restritiva. É que, ainda que abstraídos os fatos objeto do administrativo fiscal, o inquérito e a medida seriam juridicamente possíveis." ([HC 107362](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=7894113), Relator Ministro Teori Zavascki, Segunda Turma, julgamento em 10.2.2015, DJe de 2.3.2015)

"(...) Não se podendo afastar de plano a hipótese de ocorrência de outros crimes não dependentes de processo administrativo - em outras palavras, se a abertura do inquérito não está fundada apenas na existência de indícios de delitos tributários materiais - não há falar em falta de justa causa para a sua instauração. (...)". ([HC 95443](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?numero=95443&classe=HC), Voto do Ministro Cezar Peluso, Segunda Turma, julgamento em 2.2.2010, DJe de 19.2.2010)

- **Prescrição e lançamento definitivo do crédito tributário:**

 "Segundo a Súmula Vinculante 24, o termo inicial para a contagem do prazo prescricional, nos delitos do art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/1990, é a data do lançamento definitivo do crédito tributário. No presente caso, não há que se falar em prescrição retroativa, uma vez que não transcorreu o decurso de 04 (quatro) anos entre a constituição definitiva do crédito e o recebimento da denúncia, ou entre os demais marcos interruptivos. É antiga a jurisprudência desta Corte no sentido de que os crimes definidos no art. 1º da Lei 8.137/1990 são materiais e somente se consumam com o lançamento definitivo do crédito. Por consequência, não há que falar-se em prescrição, que somente se iniciará com a consumação do delito, nos termos do art. 111, I, do Código Penal. (...)" ([ARE 649120](http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoTexto.asp?id=3128684&tipoApp=RTF), Relator Ministro Joaquim Barbosa, Decisão Monocrática, julgamento em 28.5.2012, DJe de 1.6.2012)

"Com efeito, considerado o lançamento definitivo do tributo como elemento típico do delito, verifico que o posicionamento adotado pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região converge para o entendimento assentado por esta Suprema Corte, no sentido de que, "até o momento da consumação delitiva, sequer é de se cogitar da contagem do prazo prescricional" (...)". ([Rcl 13220](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28%2813220%2ENUME%2E+OU+13220%2EDMS%2E%29%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/d8ehb8g), Relatora Ministra Rosa Weber, Decisão Monocrática, julgamento em 27.2.2012, DJe de 5.3.2012)

"(...) 4. Mais: considerada a constituição definitiva do débito tributário como elemento típico do delito, não é possível aderir, automaticamente, à proposição defensiva da extinção da punibilidade pela prescrição. É que, até o momento da consumação delitiva, sequer é de se cogitar da contagem do prazo prescricional, nos termos do inciso I do art. 111 do Código Penal." ([HC 105115 AgR](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=960404), Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 23.11.2010, DJe de 11.2.2011)

- **Súmula Vinculante 24 e crime de descaminho:**

"(...) 2. Quanto aos delitos tributários materiais, esta nossa Corte dá pela necessidade do lançamento definitivo do tributo devido, como condição de caracterização do crime. Tal direção interpretativa está assentada na idéia-força de que, para a consumação dos crimes tributários descritos nos cinco incisos do art. 1º da Lei 8.137/1990, é imprescindível a ocorrência do resultado supressão ou redução de tributo. Resultado aferido, tão-somente, após a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante 24). 3. Por outra volta, a consumação do delito de descaminho e a posterior abertura de processo-crime não estão a depender da constituição administrativa do débito fiscal. Primeiro, porque o delito de descaminho é rigorosamente formal, de modo a prescindir da ocorrência do resultado naturalístico. Segundo, porque a conduta materializadora desse crime é 'iludir' o Estado quanto ao pagamento do imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria. E iludir não significa outra coisa senão fraudar, burlar, escamotear. Condutas, essas, minuciosamente narradas na inicial acusatória." ([HC 99740](http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618128), Relator Ministro Ayres Britto, Segunda Turma, julgamento em 23.11.2010, DJe de 1.2.2011)

- **Súmula Vinculante 24 e crime de sonegação de contribuição previdenciária:**

 "Passo, então, a analisar a segunda questão posta. Em síntese: a necessidade ou não da constituição do crédito tributário, como condição objetiva de punibilidade, na hipótese de ação penal que tem como objeto o crime de sonegação de contribuição previdenciária, previsto no art. 337-A do Código Penal: (...). E, de fato, não consigo encontrar justificativa razoável para sustentar tratamento distinto ao tipo previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90 e àquele previsto no art. 337-A do Código Penal. No que tange aos crimes tributários previstos nos incisos I a IV do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, a necessidade de lançamento de crédito tributário para configuração típica desses delitos já é matéria pacificada, de tal modo que este Supremo Tribunal Federal editou o Enunciado nº 24 de sua Súmula Vinculante, que assim dispõe: (...). O norte precípuo desse enunciado é o fato de que, enquanto não constituído o crédito tributário, sequer é possível afirmar que este é devido. (...) O único argumento delineado pelo Ministério Público a ir de encontro à aplicabilidade desse enunciado ao presente caso consiste no fato de a Justiça do Trabalho ter competência para reconhecer créditos de contribuições sociais, o que demonstraria a prescindibilidade do lançamento definitivo de crédito previdenciário por parte da Administração Pública para configuração típica do crime. Ora, ocorre que esse argumento parte de premissa equivocada. A questão reside em saber se o crédito é ou não devido, e não em averiguar quem deve ou pode averiguar sua exigibilidade. (...) De fato, o Enunciado nº 24 da Súmula Vinculante desta Suprema Corte não é de aplicabilidade obrigatória à hipótese em tela, uma vez que não versa expressamente sobre o art. 337-A do Código Penal. Contudo, desde o julgamento do Recurso Extraordinário 146.733/SP, de relatoria do Ministro Moreira Alves, esta Corte tem reiteradamente considerado, em seus julgados, que as contribuições devidas à Previdência Social possuem natureza tributária (...). Assim, a sistemática de imputação penal por crimes de sonegação contra a Previdência Social deve se sujeitar à mesma lógica aplicada àqueles contra a ordem tributária em sentido estrito." ([Inq 3102](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=4543869), Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgamento em 25.4.2013, DJe de 19.9.2013)

- **Crime contra a administração tributária e afastamento da Súmula Vinculante 24:**

 "Ocorre que, na hipótese dos autos, tenho para mim que não há que se falar na aplicação da jurisprudência firmada por esta Corte por ocasião do julgamento do HC 81.611/DF (...). É que o presente caso não versa, propriamente, sonegação de tributos, mas, sim, crimes supostamente praticados por servidores públicos em detrimento da administração tributária. Anoto que o procedimento investigatório foi instaurado pelo Parquet com o escopo de apurar o envolvimento de servidores públicos da Receita estadual na prática de atos criminosos, ora solicitando ou recebendo vantagem indevida para deixar de lançar tributo, ora alterando ou falsificando nota fiscal, de modo a simular crédito tributário. (...) No intuito de elucidar a excepcionalidade do caso, transcrevo trecho da manifestação do Ministério Público do Estado de Minas Gerais: 'A hipótese dos autos não foge à regra, mas exige análise própria. Não se está tratando daquelas hipóteses em que o tributo é lançado e simplesmente o contribuinte desconsidera a sua obrigação tributária, aferindo-se facilmente o valor do débito fiscal. Os agentes engendraram uma união que, numa de suas formas de agir, simplesmente permitia a passagem de caminhões sem a submissão do dever de fiscalizar. Ora, esse modo de agir não permite o cálculo preciso do valor que se deixou de arrecadar, simplesmente porque sequer lançado restou o tributo. O instrumento de fraude não possibilitou ao Fisco conhecer da existência do fato gerador, como era o costume dos agentes. Assim, nessas circunstâncias, salvo as situações concretas em que a Fiscalização interceptou caminhões sem a devida fiscalização, ficou prejudicada a identificação dos valores, mas comprovado que não foram recolhidos. (...)' Com efeito, nos termos do que destacado pelo Ministério Público do Estado de Minas Gerais, a presente controvérsia não trata daquelas hipóteses ordinárias em que o contribuinte, mediante as condutas-meios descritas no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, simplesmente suprime ou reduz tributo. Na espécie, há notícia de que os denunciados, dentre eles fiscais da Receita estadual, simplesmente ignorando o seu dever de agir, em conluio com policiais militares, advogados e um empresário, conceberam uma união que visava a possibilitar a passagem de caminhões sem que se procedesse à devida fiscalização, o que sequer permitia o lançamento do tributo. Nesse diapasão, sob todo o ângulo que se olhe, mormente diante do acervo documental acostado, plenamente razoável a instauração da persecução penal." ([HC 84965](http://www.stf.jus.br/portal/inteiroTeor/obterInteiroTeor.asp?idDocumento=1899767), Relator Ministro Gilmar Mendes, Segunda Turma, julgamento em 13.12.2011, DJe de 11.4.2012)

O momento consumativo dos crimes previstos no art. 1º da Lei n.º 8.137/90 corresponde ao auto de infração devidamente notificado ao contribuinte. Notificação esta que é realizada pela administração ao verificar irregularidades na formalização do crédito tributário ou a sua não constituição.

**Mas,** para a Suprema Corte, a consumação dos crimes penais tributários aperfeiçoa-se quando o crédito não puder mais ser discutido administrativamente. **Havendo** portanto, **necessidade de esgotamento da esfera administrativa para a propositura da ação penal.**

Quanto a extinção da punibilidade penal dos crimes contra a ordem tributária, temos que **na decadência,** o prazo para o direito de a Administração Pública lançar o seu crédito extingue-se em regra, nos termos do art. 150 do CTN em cinco anos contados da ocorrência do fato imponível e, nos termos do art. 173 do mesmo dispositivo, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter se efetuado, regra aplicada aos lançamentos por homologação, ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado lançamento anterior, por vício formal.

Em relação à **prescrição**, está representa o prazo pelo qual a obrigação tributária se extingue, por inércia do Fisco em executar a dívida já constituída pelo lançamento e se extingue, em regra, nos termos do art. 168 do mesmo código, também no prazo de cinco anos.

Devendo-se observar ainda as causas de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário previstas nos 151 a 182 do CTN e demais regras na legislação esparsa. Como o do art. 34 da lei nº 9.249/1995, que dispõe:

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

Quanto ao **parcelamento do tributo** e a extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária, temos que o parcelamento do pagamento, uma vez aceito pela fiscalização, deve extinguir a punibilidade. Neste sentido, a posição do **STJ**:

“O acordo de parcelamento do débito tributário, efetivado antes do recebimento da denúncia, enseja a extinção de punibilidade prevista na Lei nº 9.249/95, art. 34, porquanto a expressão promover o pagamento deve ser interpretada como qualquer manifestação concreta no sentido de pagar o tributo devido. - STJ. Ac. HC n. 10.565-SP, DJ de 21.02.2000, Rel. Min. Edson Vidigal”

**7. Que caracteriza as denominadas sanções políticas, cujos contornos semânticos foram constituídos pelo STF? São sanções políticas: (i) Apreensão de bens; (ii) Inscrição de créditos tributários no CADIN; (iii) Protesto de Certidão de Dívida Ativa; (iv) Regime especial de controle e fiscalização (vide RE 374.981, voto Min. Celso de Mello e AC 1657/RJ, voto do Min. Joaquim Barbosa)?**

**R.**

O Professor Hugo de Brito Machado, ensina que:

“corresponde a restrições ou proibições impostas ao contribuinte, como forma indireta de obrigá-lo ao pagamento do tributo, tais como a interdição do estabelecimento, a apreensão de mercadorias, o regime especial de fiscalização, entre outras”.

O **STF**, no julgamento do RE 374.981, apresentou na motivação do voto do Ministro Celso de Mello, importante lição:

“Sanções políticas no Direito Tributário. Inadmissibilidade da utilização pelo poder Público, de meios gravosos e indiretos de coerção estatal destinados a compelir o contribuinte inadimplente a pagar o tributo (Súmulas 70, 323 e 547 do STF). Restrições estatais, que, fundadas em exigências que transgridem os postulados da razoabilidade e da proporcionalidade em sentido estrito, culminam por inviabilizar, sem justo fundamento, o exercício pelo sujeito passivo da obrigação tributária, de atividade econômica ou profissional lícita. Limitações arbitrárias que não podem ser impostas pelo Estado ao contribuinte em débito, sob pena de ofensa ao “substantive due processo of law. Impossibilidade constitucional de o Estado legislar de modo abusivo ou imoderado. O poder de tributar – que encontra limitações essenciais no próprio texto constitucional, instituídas em favor do contribuinte – não pode chegar à desmedida do poder de destruir. A prerrogativa estatal de tributar traduz poder cujo exercício não pode comprometer a liberdade de trabalho, de comércio e de indústria do contribuinte”.

**Apreensão de mercadorias**: o **STF** veda e editou a **súmula nº 323,** segundo a qual:

“É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”

**Inscrição no Cadin – Cadastro de Inadimplentes**: também se configura como sanção política, o **STF**, se manifestou sobre o tema em sede de ação direta de inconstitucionalidade - Medida Cautelar número 1454-4.

**PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DO REGISTRO NO CADIN. SANÇÕES ADMINISTRATIVAS. AFASTAMENTO PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADIN 1454-4.**

1. Entendeu o STF, na Ação Direta de Inconstitucionalidade - Medida Cautelar - ADIMC 1454/DF ser relevante a argüição de inconstitucionalidade das sanções administrativas impostas a empresas inscritas no CADIN pela MP 1.490, de 07/06/1996. Correta, assim, a decisão agravada que autorizou providência de natureza cautelar (art. 273, § 7º, do CPC) para suspender inscrição da agravada nos registros do CADIN. 2. Agravo improvido.
2. (AG 2002.01.00.011526-1/GO, Rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, Quarta Turma,DJ p.224 de 08/10/2002)

**(TRF-1 - AG: 11526 GO 2002.01.00.011526-1, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL HILTON QUEIROZ, Data de Julgamento: 11/09/2002, QUARTA TURMA, Data de Publicação: 08/10/2002 DJ p.224)**

O **STF,** na AC. n. 1667 (2009) e RE n. 750.669 (2013), estipulou requisitos para a utilização do regime especial de fiscalização. Sendo que este somente seria admitido quando diante de inadimplência injustificada, assim entendida a inadimplência reiterada, que não esteja justificada por causa ordinária de não pagamento, onde esta sirva como diferencial de concorrência do contribuinte inadimplente. Além do que as medidas adotadas pelo Fisco devem ter relação direta com a cessação da inadimplência, bem como observar a razoabilidade e proporcionalidade.

**Protesto de Certidão de Dívida Ativa:** o **STF,** declarou constitucional o protesto de certidões de dívida ativa, julgando improcedente a **ADIn** 5135, ajuizada pela CNI contra dispositivo da lei 9.492/97, que regulamentou os serviços referentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívidas, formulando a seguinte tese:

“O protesto das certidões de dívida ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e assim não constituir sanção política.”

**8. Qual a natureza jurídica dos juros de mora e da correção monetária? No caso de contestação judicial de tributo para fins de repetição do indébito, a partir de quando devem ser computados os juros de mora? O parágrafo único do art. 167 do CTN e a Súmula 188 do STJ – que dispõe: “Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença”. – estão em consonância com as normas constitucionais?**

**R.**

Os juros de mora tem natureza remuneratória, enquanto que a correção monetária tem natureza compensatória.

Na incidência de juros moratórios e da correção monetária nas ações de repetição de indébito, necessário observar o CTN, que dispõe sobre normas gerais em direito tributário e ainda o entendimento majoritário dos tribunais superiores, implicando em tratamento diferenciado dependendo se o tributo em questão é da esfera federal, estadual ou municipal.

Analisando o Código Tributário Nacional, temos:

O art. 161, do CTN, confere a Fazenda Pública um tratamento que lhe é mais benéfico, quando o assunto é repetição do indébito, dado que a restituição em favor do contribuinte vence juros não capitalizáveis somente a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.

Analisando-se as súmulas do STJ sobre o tema, temos:

**Súmula 188**. Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do transito em julgado da sentença.

**Súmula 162**. Na repetição de indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.

Assim, os juros moratórios na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do transito em julgado da sentença, ao passo que a correção monetária incide desde o pagamento indevido feito pelo contribuinte.

**Contudo, os tributos federais não acompanham esse entendimento, cotejando o STJ da seguinte forma:**

“cumpre reconhecer que, nas ações de restituição de tributos federais, ***antes do advento da*** [***Lei 9.250/95***](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm) incidia a correção monetária desde o pagamento indevido (no caso, no momento da indevida retenção do IR) até a restituição ou a compensação (Súmula 162/STJ), acrescida de juros moratórios a partir do trânsito em julgado (Súmula 188/STJ), na forma do art. 167, parágrafo único, do CTN.”

“***Após a edição da*** [***Lei 9.250/95***](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)***,*** no entanto, ***passou a incidir a taxa Selic desde o recolhimento indevido, ou a partir de 1º de janeiro de 1996 (caso o recolhimento tenha ocorrido antes dessa data)***. Insta acentuar que a taxa Selic não pode ser cumulada com qualquer outro índice, seja de atualização monetária, seja de juros, porque ela inclui, a um só tempo, o índice de inflação do período e a taxa real de juros.”

(EDcl no [*REsp 1.306.105-SP*](http://www.stj.jus.br/webstj/processo/justica/jurisprudencia.asp?tipo=num_pro&valor=REsp%201306105), Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, 2012)

Por consequência aos **tributos federais** são aplicados, a taxa Selic (instituída pela [Lei nº 9.250/95](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)), distanciando-se assim a aplicação do CTN, dado que o CTN, autoriza que cada ente da federação legisle de forma distinta quanto aos seus tributos.

Da [Lei nº 9.250/95](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm), extrai-se que:

**“art. 39. § 4º -** A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.”

Dessa forma, o termo inicial da fluência da correção monetária e dos juros de mora, nos tributos **federais**, após 01/01/1996, será a data do recolhimento indevido.

Devendo os demais tributos estaduais e municipais seguirem esta regra do CTN, salvo disposição em lei em sentido contrário dos respectivos entes da federação.

Em relação à consonância entre a Carta Magna, oparágrafo único do art. 167 do CTN e a Súmula 188 do STJ, o entendimento pacificado do **STJ**, consta do julgado seguinte, **indicando harmonia entre os normas citadas,** veja-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA. TERMO A QUO. OMISSÃO INEXISTENTE. INCONFORMISMO COM A TESE ADOTADA. INCIDÊNCIA A PARTIR DO TRÂNSITO EM JULGADO. SÚMULA 188/STJ. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA N. 1.086.935/SP. SÚMULA 83/STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. INOVAÇÃO RECURSAL. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. ANÁLISE DE DISPOSITIVOS E PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. MULTA. 1. Não há violação do art. 535 do CPC quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento expresso da questão relativa aos juros moratórios, determinando sua incidência a partir do trânsito em julgado. 2. **"Nos termos do art. 167, parágrafo único do CTN e da Súmula 188/STJ, 'Os juros moratórios, na repetição do indébito tributário, são devidos a partir do trânsito em julgado da sentença'. Tal regime é aplicável à repetição de indébito de contribuições previdenciárias, que também têm natureza tributária" (REsp 1.086.935/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 12.11.2008, DJe 24.11.2008 - submetido à sistemática dos recursos repetitivos: art. 543-C do CPC).** 3. Quanto à **correção monetária**, além de revestir-se de inovação recursal, não há interesse recursal. Isto porque a sentença não foi modificada, mantendo-se **incólume o entendimento de a correção incidir "a partir da citação".** Assim, se o provimento almejado já foi concedido, inexistente é o interesse recursal da parte, ensejando o não conhecimento da questão. 4. A pretendida análise de violação dos princípios constitucionais suscitados pelos embargantes não encontra guarida, uma vez que a apreciação de suposta ofensa a preceitos constitucionais não é possível no âmbito desta Corte, nem à guisa de prequestionamento, porquanto matéria reservada ao Supremo Tribunal Federal, nos termos dos arts. 102, III, e 105, III, da Carta Magna. 5. A interposição de agravo regimental para debater questão já apreciada em recurso submetido ao rito do art. 543-C do CPC atrai a aplicação da multa prevista no art. 557, § 2º, CPC. Agravo regimental improvido, com aplicação de multa. (AgRg no AREsp 326.746/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 26/08/2013)