

Crimes tributários e parcelamento: reflexões sobre a aplicação da lei penal
no tempo a partir do AgRg no HC nº. 716.746/df

Tax crimes and installment: reflections on the application of criminal law in
time since the appeal in the habeas corpus 716.746/df

Bruno Fernandes¹

Thomaz Pustilnik²



This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

Resumo: No julgamento do AgRg no HC nº. 716.746/DF, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça enfrentou relevante e recorrente problema jurídico-penal relacionado aos crimes tributários de dano (materiais), especificamente no que diz respeito ao parcelamento do débito tributário: nos casos que envolvem sucessão de leis no tempo entre a data da conduta e a data do lançamento definitivo, aplica-se (i) a lei vigente à época da conduta/fato ou (ii) a vigente à época da data do resultado/consumação? Nesse contexto, o presente artigo tem por objetivo analisar a controvérsia a partir do referido precedente e demonstrar que, recorrentemente, a Súmula Vinculante nº 24 tem sido utilizada pelo Superior Tribunal de Justiça para justificar a aplicação equivocada de uma lei penal mais gravosa.

Palavras-chave: Parcelamento – crime tributário materiais – sucessão de leis no tempo – sonegação fiscal – Súmula Vinculante nº 24.

Abstract: When judging the appeal in the habeas corpus 716.746/DF, the Sixth Chamber of the Superior Court of Justice faced a relevant and recurrent legal issue concerning tax crimes, specifically when it's related to tax debt's installment: in cases where a new criminal law is enacted in between the moment of an illegal conduct and the tax authority' final decision, which law must be applied? (i) the current law by the time of the conduct or (ii) the one in effect by

¹ Doutorando em Direito Penal na Universidade de São Paulo, mestre em Direito Penal pela Universidade de Coimbra, graduado em Direito pela PUC/Rio, membro colaborador do CPJM e Professor da Pós-Graduação da UERJ e do IBMEC.

² Mestrando em Direito Penal Econômico na FGV-SP, graduado em Direito pela PUC/Rio e coordenador adjunto do Instituto Brasileiro de Ciência Criminais – IBCCRIM/RJ.

the time when the crime's result becomes definitive? In this context, the present article aims to analyze the controversy originated from the precedent and to demonstrate that, recurrently, the binding precedent nº 24 has been used by the Superior Court of Justice to justify the wrongful application of a more onerous criminal law.

Key words: Installment – Tax crimes – Succession of criminal laws on time – Tax fraud – Binding Precedent nº 24.

1. Introdução

No julgamento do AgRg no HC nº. 716.746/DF¹, a Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça enfrentou relevante e recorrente problema jurídico-penal relacionado aos crimes tributários de *dano (materiais)*², especificamente no que diz respeito ao parcelamento do débito tributário: nos casos que envolvem sucessão de leis no tempo entre a data da conduta e a data do lançamento definitivo, aplica-se (i) a lei vigente à época da conduta/fato ou (ii) a vigente à época da data do resultado/consumação³?

Em particular, diante das constantes alterações da legislação penal tributária⁴, tem se revelado frequente a análise pelos Tribunais Superiores de casos que envolvem a aplicação da lei penal no tempo, notadamente no que se refere à suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento do débito tributário⁵. O presente estudo lança um olhar crítico sobre o

¹ STJ, Sexta Turma, AgRg no HC nº. 716.746/DF, Relatora Ministra Laurita Vaz, julgado em 14.6.2022, Dje 21.6.2022.

² Termo utilizado na redação da Súmula Vinculante nº 24.

³ Como será demonstrado a seguir, em reiterados julgados do Superior Tribunal de Justiça, considera-se o lançamento definitivo como o momento da consumação do crime previsto no art. 1º, da Lei 8.137/90.

⁴ PRATES, Felipe Machado. Lei penal no tempo e crimes tributários materiais: considerações sobre parcelamento e prescrição. Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 6, n. 01, 2021, p. 81/82.

⁵ Sexta Turma, REsp 1493306/ES, Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 15.8.2017, Dje 24.8.2017; STJ, Quinta Turma, REsp 1524525/MG, Relator Ministro Felix Fischer, Julgado em 28.11.2017, Dje 6.12.2017; STJ, HC 432783/SC, Decisão monocrática, Relator Ministro Felix Fischer, j. 27.3.2018, Dje 3.4.2018; STJ, Sexta Turma, REsp 1647917/AM, Relator Ministro Nefi Cordeiro, Julgado em 17.4.2018, Dje 2.5.2018; STJ, Quinta Turma, RHC 94.845/PR, Relator Ministro Felix Fischer, Julgado em 26.6.2018, Dje 1.8.2018; STJ, Quinta Turma, AgRg no HC 485.562/PE, Relator Ministro Jorge Mussi, Julgado em 26.3.2019, Dje 8.4.2019; STJ, Sexta Turma, AgRg no AREsp 1377172/ RS, Relator Ministro Nefi Cordeiro, Julgado em 17.10.2019, Dje 24.10.2019; STJ, Quinta Turma, AgRg no HC 583.302/SP, Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Julgado em 23.6.2020, Dje 30.6.2020; STJ, Sexta Turma, EDcl no AgRg nos EDcl no RHC 153.934/PR, Relator Ministro Rogério Schietti, Julgado em 23.11.2021, Dje 30.11.2021; STJ, Quinta Turma, AgRg no RHC 150.432/PR, Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca,

entendimento do STJ, no sentido de considerar a data do resultado/consumação para a definição da lei aplicável nos casos envolvendo o parcelamento em crimes tributários de dano, com fundamento na Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

Adianta-se, em linha gerais, a conclusão: não nos parece correto valer-se do momento do resultado para fins de definição da lei aplicável, como tem entendido o Superior Tribunal de Justiça, já que contraria os princípios da legalidade e da irretroatividade da lei penal gravosa, bem como os arts. 4º do Código Penal, e 5º, incisos XXXV e LV, e 150, II, todos da Constituição federal.

2. Breve contextualização do caso em análise

Na ação penal de origem, foi imputado ao ali recorrente o crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º, inciso I⁶⁷ c/c art. 12, I⁸, ambos da Lei nº. 8.137/90, na forma do art. 71 do Código Penal (quatro vezes).

Consta na denúncia, em síntese, que, na qualidade de responsável “*pela administração e gerência*” de determinada sociedade limitada, o recorrente teria, entre o período de dezembro de 2009 a março de 2010, suprimido “*o ICMS devido aos cofres do Distrito Federal, fraudando a fiscalização tributária ao omitir operações tributárias em livros fiscais exigidos pela lei*”.

Em 14 de dezembro de 2019, a denúncia foi aditada para inclusão dos crimes previstos no art. 2º, II c/c 12, I, ambos da Lei 8.137/90, c/c art. 70 do CP (por vezes) e no art. 1º, §2º, I, c/c art. 1º, §4º, ambos da Lei nº. 9.613/98, sendo a nova acusação recebida em 8 de janeiro de 2019.

Em sede de apelação, o TJDFT deu parcial provimento à apelação defensiva para reformar a sentença e absolver o recorrente quanto à prática dos crimes previstos no art. 2º, inciso II, c/c artigo 12, inciso I, ambos da Lei nº 8.137/1990, c/c artigo 71 do Código Penal, por

Julgado em 15.2.2022, DJe 21.2.2022 e STJ, Sexta Turma, AgRg no HC nº. 716.746/DF, Relatora Ministra Laurita Vaz, julgado em 14.6.2022, Dje 21.6.2022.

⁶ “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; [...] Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa”.

⁷ Sobre a conduta tipificada no art. 1º da Lei 8.137/90, confira-se: MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo Costenaro. Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação. Revista do Advogado nº 154, junho de 2022, AASP Editora; SALOMÃO, Heloisa Estellita. A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 203-212.

⁸ “Art. 12. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º: I - ocasionar grave dano à coletividade;”.

sete vezes, e no artigo 1º, § 2º, inciso I, c/c artigo 1º, § 4º, ambos da Lei nº 9.613/1998, mantendo a condenação pelo crime tipificado no artigo 1º, inciso II, da Lei nº 8.137/1990. A pena final foi fixada em 2 (dois) anos e 6 (seis) meses de reclusão, a qual foi substituída por duas penas restritivas de direitos.

Na sequência, a defesa do recorrente impetrou *Habeas Corpus* perante o STJ, a fim de que fosse aplicado ao caso a redação do art. 9º da Lei nº 10.684/03, a qual estabelecia o parcelamento à época dos fatos a ele imputados. Conforme será visto no próximo tópico, o aludido dispositivo não impõe nenhum condicionamento temporal para que a inclusão em regime de parcelamento acarretasse a suspensão da pretensão punitiva estatal.

A defesa do recorrente, dessa forma, sustentou que apesar de ter sido parcelado todo o valor supostamente devido (o parcelamento ocorreu em 23.10.2020), o magistrado de primeiro grau negou o pedido de imediato sobrestamento do feito, sob o argumento de que o parcelamento se deu após o recebimento da denúncia (que se deu em 25.11.2019)⁹.

Além disso, alegou que, no julgamento do recurso de apelação, o Tribunal de Justiça do Distrito Federal rejeitou a questão de ordem suscitada, com base no mesmo argumento da extemporaneidade do parcelamento¹⁰.

Em sede de Agravo Regimental, entenderam os ministros da Sexta Turma do STJ por afastar a referida tese defensiva, uma vez que o parcelamento da dívida ocorreu após o recebimento da denúncia e, por isso, se aplicaria ao caso a redação da Lei 12.383/11, o qual exige que a formalização do pedido de parcelamento se dê antes do recebimento da denúncia para que haja a suspensão da pretensão punitiva do Estado.

Chama-se atenção, desde já, para o fato de que, no caso em análise, a questão temporal assume especial relevância, já que entre a data dos fatos (dezembro de 2009 a março de 2010) e a data do lançamento definitivo do crédito tributário (28.3.2016) – considerada no acórdão como o momento da consumação, quando a materialidade se perfaz, nos termos da Súmula

⁹ Trecho da decisão proferida pelo magistrado de primeira instância: “[...] Quanto à suspensão do feito decorrente do parcelamento do débito, assiste razão ao órgão ministerial, eis que o débito foi constituído em 21/03/2016 e a denúncia recebida em 25/11/2019, ou seja, após o advento da Lei nº 12.382/2011, que alterou a Lei nº 9.430/1996, e na qual restou definido que a suspensão da pretensão punitiva estatal ocorre somente quando o pedido de parcelamento for formalizado antes do recebimento da denúncia. O que, no caso, não ocorre, eis que o pagamento do parcelamento ocorreu em 10/09/2020 [...]”.

¹⁰ Trecho do Acórdão do TJDF: “[...] Ainda que se admitisse que os documentos acostados com a segunda manifestação da Defesa pela suspensão do feito digam respeito aos débitos apurados nesta ação penal, o fato é que o parcelamento ocorreu em 23/10/2020, diga-se, após o recebimento da denúncia [...]”.

Vinculante nº. 24 do Supremo Tribunal Federal – adveio significativa alteração legislativa, a seguir demonstrada.

3. Sucessão de leis envolvendo o parcelamento do débito tributário

A Lei nº 10.684/03, em seu art. 9º, *caput*, disciplina que “*é suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento*”.

Note-se, nesse ponto, que o dispositivo mencionado não estabelece nenhum condicionamento temporal para que a inclusão em regime de parcelamento acarrete a suspensão da pretensão punitiva estatal, bastando que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes esteja incluída em regular regime de parcelamento¹¹.

Distinto regramento, entretanto, foi introduzido pela Lei nº. 12.382/11. Isso porque, ao alterar a redação do art. 83, §2º, da Lei 9.430/96, passou a exigir, para a suspensão da pretensão punitiva do Estado, que a formalização do pedido de parcelamento se desse antes do recebimento da denúncia¹².

Com essa restrição temporal (“*antes do recebimento da denúncia criminal*”), verifica-se que a Lei nº. 12.382 introduziu regime mais gravoso, aplicável somente aos fatos praticados a partir de sua entrada em vigor – a saber, 1º de março de 2011 (art. 7º, da Lei nº. 12.382/11¹³)¹⁴.

Qual seria, afinal, a lei aplicável ao caso em análise? Incidiria a Lei nº. 10.684/03 ou a Lei nº. 12.382/2011? É exatamente essa a controvérsia que o presente artigo pretende solucionar.

¹¹ “*Denominado de Paes (Plano de Parcelamento Especial) e, por alguns, de Refis II, seu art. 9º estabeleceu a suspensão da pretensão punitiva quanto aos crimes tributários enquanto a pessoa jurídica estivesse incluída no parcelamento, sem condicionamento temporal, ou seja, independentemente de já haver persecução penal*”. PAULSEN, Leandro. Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro. – São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 339.

¹² Art. 83, § 2º: “*É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal*”.

¹³ “*Art. 7º Esta Lei entra em vigor no primeiro dia do mês subsequente à data de sua publicação*”.

¹⁴ Nesse mesmo sentido: FELDENS, Luciano. Crime Tributário e Lei Penal no Tempo. Conjur, publicado em 11.08.2018 – disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-11/luciano-feldens-crime-tributario-lei-penal-tempo> (acesso em 30.6.22).

4. O parcelamento do crédito tributário e a (equivocada) utilização da Súmula Vinculante nº. 24 no que diz respeito à aplicação da lei penal no tempo

Como é cediço, o princípio da legalidade decorre de uma imposição da Constituição Federal (art. 5º, II e XXXIX), sendo certo que a norma constitucional tem redação idêntica àquela prevista no art. 1.º do Código Penal: “*Não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena, sem prévia cominação legal*”. A definição de uma conduta criminosa na lei constitui um dos principais alicerces do direito penal e compõe a base do próprio Estado de Direito, já que fundado nas ideias de segurança jurídica e de oposição ao arbítrio.

Trata-se, evidentemente, de regra que não pode ser flexibilizada. Nesse sentido, se uma conduta não estiver prevista na lei penal como crime, absolutamente nada poderá transformá-la em criminosa, nem as decisões judiciais, nem mesmo a imposição dos governantes¹⁵. Do princípio da legalidade, decorrem os postulados da taxatividade, a proibição do uso de analogia, a proibição de retroatividade de lei incriminadora mais grave¹⁶ e a exigência de uma norma penal precisa¹⁷. Dele se extrai, aliás, a fundamentação material do direito de punir, visto que a lei impede que o castigo (pena) seja um mero ato de força, mas, sim, uma consequência previsível das ações humanas¹⁸.

O princípio da legalidade, além de se opor às inseguranças e arbitrariedades numa perspectiva macro, estabelece consequências bem específicas no que diz respeito à aplicação da lei penal, sendo uma delas a correlação obrigatória entre o tempo do crime e a teoria da atividade¹⁹.

¹⁵ TAVARES, Juarez. Fundamentos de teoria do delito. 1ª. ed. – Florianópolis: Empório do Direito, 2018, p. 60.

¹⁶ Nas lições de Zaffaroni e Batista: “*O princípio da irretroatividade da lei penal tem caráter constitucional, de modo que a lei deve ser sempre entendida como aplicável somente a fatos que ocorram depois de sua vigência. Como consequência necessária do princípio da legalidade, ficam eliminadas as chamadas leis ex-post facto. A garantia de legalidade (art. 5º, incs. XXXIX e XL CR) tem o claro sentido de: a) impedir que alguém seja apenado por um fato que na época de seu cometimento não era delito nem era punível ou perseguível; b) proibir que seja aplicada a quem cometer um delito uma pena mais pesada que a legalmente prevista na época de seu cometimento*”. E. Raúl Zaffaroni, Nilo Batista, Alejandro Slokar. Teoria Geral do Direito Penal. – Rio de Janeiro: Revan, 2003, 4ª edição, maio de 2011, 3ª reimpressão, maio de 2017, p. 212-213.

¹⁷ TAVARES, Juarez. Fundamentos de teoria do delito. 1ª. ed. – Florianópolis: Empório do Direito, 2018, p. 60-61.

¹⁸ HORTA, Frederico. O direito penal como direito à liberdade: suas raízes liberais e desafios contemporâneos. Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 27, n. 155, p. 51-70, maio/2019.

¹⁹ PRATES, Felipe Machado. Lei penal no tempo e crimes tributários materiais: considerações sobre parcelamento e prescrição. Revista do Instituto de Ciências Penais, vol. 6, n. 1, jun/2021, p. 89.

O nosso Código Penal faz menção expressa, em seu art. 4º., ao tempo da conduta para fins de aferição da lei penal aplicável: “*Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*”. Nessa perspectiva, mesmo nos casos em que ocorre distanciamento entre a prática da conduta e a realização do resultado, o fato típico não poderá ser apenado com base em uma lei penal mais gravosa criada posteriormente ao momento da ação (ainda que tenha entrado em vigor antes da ocorrência do resultado)²⁰.

Não há dúvidas, assim, de que a aferição da lei penal aplicável é sempre feita com base na lei vigente ao tempo da realização da conduta. Com exceção dos crimes permanentes (enunciado da Súmula 711 do STF), não há a possibilidade de se utilizar o marco temporal da consumação/resultado para a definição da lei penal aplicável. Tanto é assim que o próprio art. 4º. faz essa ressalva – “*ainda que outro seja o momento do resultado*”.

Nessa linha de raciocínio, no nosso entender, não merece prosperar o entendimento contido no voto da relatora no sentido de afastar, no caso em análise, a aplicação do art. 9º da Lei nº. 10.684/03, ainda que o parcelamento da dívida tenha ocorrido “*após o recebimento da denúncia*”, pois a suposta fraude ocorreu no período de dezembro de 2009 a março de 2010, momento em que a referida lei ainda estava vigente.

Cabe destacar, nesse ponto, que as normas que regem a suspensão da ação penal em razão do parcelamento tributário são de caráter híbrido²¹. Como se extrai dos próprios julgados do STJ²², as leis que regulam esse tema possuem também conteúdo de direito penal material e, em razão disso, estão sujeitas ao princípio da irretroatividade.

²⁰ Sobre o ponto, leciona Toledo que: “*A norma de direito material mais severa só se aplica, enquanto vigente, aos fatos ocorridos durante sua vigência, vedada em caráter absoluto a sua retroatividade. Tal princípio aplica-se a todas as normas de direito material, pertençam elas à Parte Geral ou à Especial, sejam normas incriminadoras (tipos legais de crime), sejam normas reguladoras da imputabilidade, da dosimetria da pena, das causas de justificação ou de outros institutos de direito penal*”. TOLEDO, Francisco de Assis. Princípios básicos de direito penal. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 31-32.

²¹ Sobre a natureza da norma híbrida, Badaró aduz que: “*todas as normas que disciplinam e regulam, ampliando ou limitando, direitos e garantias pessoais constitucionalmente assegurados, mesmo sob a forma de leis processuais, não perdem o seu conteúdo material. (...) Assim, quanto ao direito processual intertemporal, o intérprete deve, antes de mais nada, verificar se a norma, ainda que de natureza processual, exprime garantia ou direito constitucionalmente assegurado ao suposto infrator da lei penal. Para tais institutos, a regra de direito intertemporal deverá ser a mesma aplicada a todas as normas penais de conteúdo material, qual seja a da anterioridade da lei, vedada a retroatividade da lex gravior*”. BADARÓ, Gustavo Henrique. Processo Penal - 5ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 105.

²² Como se pode observar na seguinte passagem do voto do Ministro Sebastião Reis Júnior: “*Portanto, a nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela*

Sendo assim, uma vez que a conduta foi praticada no período de dezembro de 2009 a março de 2010, foge à lógica cogitar, no caso em exame, a aplicação da lei mais gravosa (Lei nº. 12.382/11). Ao assim proceder, a Sexta Turma do STJ acabou por violar o princípio da legalidade e o art. 4º do Código Penal, porquanto relacionou o tempo do crime ao momento de sua consumação – entendido no acórdão como o momento do lançamento definitivo do crédito tributário (que ocorreu em 28.3.2016) –, critério distinto do estabelecido na lei.

Nesse ponto, merece registro o exemplo utilizado por Feldens, referente ao crime de homicídio: “o resultado morte pode-se verificar dias ou meses após a agressão física; se entre a ação e o resultado sobreveio lei que imponha pena mais grave ao crime, ela não terá aplicabilidade ao caso”²³.

Como se observa da fundamentação apresentada no precedente em análise, a justificativa para o afastamento da tese defensiva estaria contida, aparentemente, na Súmula Vinculante nº. 24²⁴: “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”. É necessário,

pretéritas” (STJ, Sexta Turma, REsp 1493306/ES, Relator Ministro Sebastião Reis Júnior, julgado em 15.8.2017, DJe 24.8.2017).

²³ FELDENS, Luciano. Crime Tributário e Lei Penal no Tempo. Conjur, publicado em 11.8.2018 – disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-11/luciano-feldens-crime-tributario-lei-penal-tempo> (acesso em 12.8.22). Nessa mesma linha, Prates: “Casos de homicídio são exemplos classicamente utilizados em salas de aula para se abordar o critério da atividade e o tempo do crime. Aquele que age de forma imprudente no trânsito ao dirigir em alta velocidade, atropelando um pedestre em razão disso, responderá nos termos da lei vigente na data da sua conduta, ainda que a vítima, após vários dias de internação hospitalar, venha a falecer durante a vigência de uma lei mais severa para o condutor algoz. Não existem motivos para não se proceder dessa mesma forma quando se trata de crimes tributários materiais.” PRATES, Felipe Machado. Lei penal no tempo e crimes tributários materiais: considerações sobre parcelamento e prescrição. Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 6, n. 01, 2021, p. 95.

²⁴ Sobre a Súmula Vinculante 24, confira-se: MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo Costenaro. Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação. Revista do Advogado nº 154, junho de 2022, AASP Editora; SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Ed.). Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas. Escola Superior do Ministério Público da União, 2011, p. 317–322; GOMES, Abel Fernandes. Criminalidade econômica e empresarial: escritos em homenagem ao professor Artur Gueiros [livro eletrônico] / Abel Fernandes Gomes... [et al.]; Cecilia Choeri, Guilherme Krueger, José Maria Panoeiro (org.). - 1, ed. - São Paulo: Tirant lo Blanch, 2022, p. 369; TAFFARELLO, Rogério Fernando. Improriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários. In: SILVA FRANCO, Alberto; LIRA, Rafael. Direito penal econômico: questões atuais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011; BOTTINO, Thiago. A súmula vinculante vincula? Um estudo da eficiência da Súmula Vinculante 24. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 143, ano 26, p. 177-219. São Paulo: Ed. RT, maio 2018; BADARÓ, Gustavo. Do chamado “lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal. Revista Brasileira da Advocacia, São Paulo, n. 1, jan./mar. 2016; VILARES, Fernanda Regina. A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da Súmula Vinculante nº 24 do STF. In: BOSSA, Gisele Barra; RUIVO, Marcelo Almeida (coord.). Crimes contra a ordem tributária. São Paulo: Almedina, 2019.

assim, voltar a um momento anterior à edição do enunciado, a fim de analisar o julgado paradigma, a saber, o HC nº. 81.611/DF²⁵.

No aludido precedente, foi consolidado o entendimento de que, ao se referir à supressão ou à redução de tributo, o tipo penal teria criado *crimes materiais*, dependendo, assim, do resultado naturalístico de supressão ou redução de tributo para se consumarem.

Nas palavras do ministro relator do writ, “à data do fato gerador da obrigação tributária ou, pelo menos, àquela do lançamento originário, o crime material contra a ordem tributária, desde então, estaria consumado. Não obstante, a sua punibilidade [...] estará subordinada à superveniência da decisão definitiva do processo administrativo de revisão do lançamento, instaurado de ofício ou em virtude da impugnação do contribuinte ou responsável: só então o fato – embora, na hipótese considerada, já aperfeiçoada a sua tipicidade – se tornará punível”.

Por sua vez, embora também tenha condicionado o início da persecução penal ao fim do procedimento administrativo, o ministro Cezar Peluso adotou outro fundamento por “simplificação”, qual seja, o de identificar o lançamento definitivo do crédito tributário como própria elementar do tipo objetivo²⁶.

Fato é que, no julgamento do caso paradigma, o Supremo Tribunal Federal não decidiu acerca do marco temporal para a aplicação da lei penal no tempo, questão central do presente artigo. Naquela ocasião, no que diz respeito à questão temporal, a Suprema Corte apenas enfrentou a controvérsia relacionada à prescrição, oportunidade em que foi fixada a tese de que, enquanto perdurar o processo administrativo fiscal, o curso da prescrição da ação penal que envolver a prática de crime material contra a ordem tributária estará suspenso. De modo

²⁵ “EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1o): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1o da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo” (STF, Tribunal Pleno, HC nº. 81.611/DF, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10.12.2003, Dje 13.5.2005).

²⁶ MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo Costenaro. Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação. Revista do Advogado nº 154, junho de 2022, AASP Editora.

simples: concluiu-se que os crimes tributários materiais apenas se consumam com o lançamento definitivo, sendo certo que é a partir dessa data que a prescrição tem seu termo inicial.

A prescrição, contudo, possui tratamento distinto daquele estipulado no art. 4º do Código Penal. Com efeito, o art. 111 do Código Penal estabelece que o momento inicial da contagem do prazo prescricional se dá a partir da consumação do crime (“*A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - do dia em que o crime se consumou;*”), ainda que o fato típico tenha sido praticado anteriormente.

Disso resulta a conclusão de que, no caso analisado no presente artigo, o lançamento definitivo do crédito tributário (ocorrido em 28.3.2016) – considerado no acórdão como o momento da consumação – configuraria tão somente o início da contagem do prazo prescricional, mas nunca o marco temporal para a aplicação da lei penal no tempo, que deve ser sempre a data da prática da conduta punível, conforme disposto no art. 4º do Código Penal.

Em acréscimo, salienta-se que o art. 150, II, da Constituição Federal proíbe “*instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente*”, bem como assegura o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV), ao contraditório, e à ampla defesa em processos administrativos (art. 5º, LV). Nessa linha, conforme já destacado por Prates²⁷, aplicar a lei penal vigente ao tempo do lançamento definitivo (consumação) – como feito pela Sexta Turma no caso em análise – representa não só violação de tais postulados, como também violação indireta à garantia fundamental do devido processo legal.

Afinal, eventual *lex gravior* superveniente só seria aplicada em desfavor do contribuinte que teria regularmente optado pela impugnação no processo administrativo de lançamento do tributo, sendo este indevidamente prejudicado somente pelo fato de ter exercido seu constitucional direito de defesa.

5. Considerações finais

Partindo-se da interpretação do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 é de natureza material, cuja ação se distancia temporalmente do momento da consumação, a qual está vinculada ao lançamento definitivo do crédito tributário, destaca-se, a nosso ver, que:

²⁷ PRATES, Felipe Machado. Lei penal no tempo e crimes tributários materiais: considerações sobre parcelamento e prescrição. Revista do Instituto de Ciências Penais, vol. 6, n. 1, jun/2021, p. 87-88.

(i) a lei incidente será aquela vigente ao tempo da ação/conduita (art. 4º do CP). Dessa forma, deve-se considerar, para fins de aplicação da lei penal no tempo, o momento em que as condutas-meio descritas nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90 ocorreram.

(ii) nos casos em que a ação/conduita fraudulenta ocorreu antes do dia 1º de março de 2011 (data em que a Lei 12.382/11 entrou em vigência) – exatamente como ocorreu no caso analisado no presente artigo –, o parcelamento do crédito tributário implicará suspensão da pretensão punitiva a qualquer tempo, nos moldes do art. 9º, *caput*, da Lei nº 10.684/03 (lei mais benéfica), ainda que o resultado/consumação (lançamento definitivo) tenha se verificado já durante a vigência da Lei 12.382/11.

(iii) por outro lado, nos casos em que a ação/conduita tenha sido praticada a partir do dia 1º de março de 2011, o parcelamento do crédito tributário somente acarretará suspensão da pretensão punitiva quando for formalizado antes do recebimento da denúncia, com base no art. 83, §2º, da Lei 9.430/96 (incluído pela Lei 12.382/11).

6. Bibliografia

BADARÓ, Gustavo Henrique. **Processo Penal** - 5ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

BADARÓ, Gustavo. **Do chamado “lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Revista Brasileira da Advocacia, São Paulo, n. 1, jan./mar. 2016;

BOTTINO, Thiago. **A súmula vinculante vincula? Um estudo da eficiência da Súmula Vinculante 24**. Revista Brasileira de Ciências Criminais. vol. 143. ano 26. São Paulo: Ed. RT, maio 2018.

FELDENS, Luciano. **Crime Tributário e Lei Penal no Tempo**. Conjur, publicado em 11.08.2018 – disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-ago-11/luciano-feldens-crime-tributario-lei-penal-tempo> (acesso em 30.6.22).

GOMES, Abel Fernandes. **Criminalidade econômica e empresarial: escritos em homenagem ao professor Artur Gueiros** [livro eletrônico] / Abel Fernandes Gomes... [et al.];

Cecilia Choeri, Guilherme Krueger, José Maria Panoeiro (org.). - 1, ed. - São Paulo: Tirant lo Blanch, 2022.

HORTA, Frederico. **O direito penal como direito à liberdade: suas raízes liberais e desafios contemporâneos.** Revista Brasileira de Ciências Criminais, São Paulo, v. 27, n. 155, maio/2019.

MOURA, Maria Thereza Rocha de Assis; CAVALI, Marcelo Costenaro. **Ainda sobre a Súmula Vinculante nº 24: inconsistências, incoerências e indesejáveis consequências de sua aplicação.** Revista do Advogado nº 154, junho de 2022, AASP Editora.

PAULSEN, Leandro. **Tratado de Direito Penal Tributário Brasileiro.** – São Paulo: SaraivaJur, 2022.

PRATES, Felipe Machado. **Lei penal no tempo e crimes tributários materiais: considerações sobre parcelamento e prescrição.** Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 6, n. 01, 2021.

SALOMÃO, Heloisa Estellita. **A tutela penal e as obrigações tributárias na constituição federal.** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

SOUZA, Artur de Brito Gueiros (Ed.). **Inovações no direito penal econômico: contribuições criminológicas, político-criminais e dogmáticas.** Escola Superior do Ministério Público da União, 2011

TAFFARELLO, Rogério Fernando. **Impropriedades da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal e insegurança jurídica em matéria de crimes tributários.** In: SILVA FRANCO, Alberto, LIRA, Rafael. **Direito penal econômico: questões atuais.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TAVARES, Juarez. **Fundamentos de teoria do delito.** 1ª. ed. – Florianópolis: Empório do Direito, 2018.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios básicos de direito penal**. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1994.

VILARES, Fernanda Regina. **A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da Súmula Vinculante nº 24 do STF**. In: BOSSA, Gisele Barra, RUIVO, Marcelo Almeida (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Almedina, 2019.

ZAFFARONI, E. Raúl; BATISTA Nilo, SLOKAR Alejandro. **Teoria Geral do Direito Penal**. – Rio de Janeiro: Revan, 2003, 4ª edição, maio de 2011, 3ª reimpressão, maio de 2017.