

**O MOMENTO DA CONDUTA NOS CRIMES TIPIFICADOS NOS INCISOS I A IV DO
ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90 E O RECONHECIMENTO (OU NÃO) DA REINCIDÊNCIA
PENAL**

**THE MOMENT OF CONDUCT IN THE CRIMES TYPIFIED IN ITEMS I TO IV OF THE ARTICLE I OF
LAW 8.137/90 AND THE RECOGNITION (OR NOT) OF CRIMINAL RECIDIVISM**

Anamaria Prates Barroso¹

RESUMO: O presente trabalho traz para o debate a necessidade da definição do momento da conduta nos crimes tipificados nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90. Apesar de o STF já ter definido que, para efeitos de prescrição desses crimes, deve-se ter como marco inicial a constituição definitiva do crédito, não ficou claro que momento que deve ser considerado como o da conduta nesses tipos de delitos. A necessidade de adoção, na jurisprudência, da teoria do tempo do crime, consagrada no Código Penal Brasileiro, é essencial para resguardar direitos do acusado, não apenas no que se refere à reincidência, mas, também, quanto a conflitos de lei no tempo e aplicação de agravantes e atenuantes.

PALAVRAS-CHAVE: Crime tributário. Conduta. Consumação. Súmula Vinculante 24. Reincidência

ABSTRACT: The present work brings to the debate the need to define the moment of conduct in the crimes typified in items I to IV of the Article I of Law 8.137 / 90. In spite of the fact that the STF has defined that, for the purposes of statute-barring of such crimes, the starting point should be the initial constitution of the credit, it remains unclear which moment should be considered as the moment of conduct of these types of crimes. The need to adopt, in jurisprudence, the theory of the time of offense enshrined in the Brazilian Penal Code is essential to safeguard the rights of the accused, not only in what concerns recidivism, but also regarding conflicts of law over time and the application of aggravating and mitigating factors.

KEYWORDS: Tax crime. Conduct. Consummation. Binding Precedent 24. Recidivism.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O tipo penal dos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90. 3. O debate acerca do enunciado da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal. 4. Natureza jurídica da constituição definitiva do crédito. 5. O momento da conduta dos crimes previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90. 6. O Superior Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Federal e a teoria do tempo do crime. 7. Conclusões. Referências.

1. Introdução

As divergências doutrinárias e jurisprudenciais quanto aos crimes previstos na Lei 8.137/90 são muitas. Mesmo com o advento da Súmula Vinculante 24 em 2009, não houve um

¹ Mestre em Direito pela UFPE. Advogada criminalista. Procuradora do Distrito Federal.

aquietamento por parte dos doutrinadores. Pelo contrário, novas dúvidas surgiram. A ausência de precisão terminológica na jurisprudência e os embates entre criminalistas e tributaristas colaboram, e muito, para o aumento das dúvidas quanto aos parâmetros aplicáveis aos crimes tributários.

O presente artigo busca, de forma sucinta, examinar o momento da conduta nos crimes tipificados nos incisos I a IV da Lei 8.137/90, tendo como parâmetro o momento da consumação definido na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, que entende ser o da constituição definitiva do crédito.

Para efeitos de reconhecimento da reincidência, tal definição é imprescindível. Se houve a autuação, ou mesmo a sonegação em um período, e a constituição definitiva do crédito somente ocorre anos depois, é preciso definir qual será considerada a data da ação ou omissão para efeitos de reincidência: se a do momento da sonegação ou autuação, ou se a do momento da reincidência.

Busca o presente artigo debater o momento da conduta nos delitos tributários, em conformidade com o artigo 4º do Código Penal. Assim, em um primeiro momento, são trazidas as figuras delitivas contempladas no artigo 1º da Lei 8.137/90, sendo que, logo em seguida, é feita uma análise da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal.

A Súmula Vinculante 24 veio em uma tentativa de uniformizar o posicionamento jurisprudencial quanto ao tempo consumativo dos crimes materiais elencados na Lei 8.137/90. Entretanto, o debate ficou aberto em diversos pontos; um deles, quanto ao momento da conduta de tais delitos. Em julgamentos recentes, tem o Supremo Tribunal Federal mitigado a aplicação da Súmula Vinculante 24, o que tem instigado para mais embates doutrinários, igualmente abordado no presente trabalho.

Debate-se, também, contemplando decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, qual seria o momento da conduta de tais crimes, que pode ser distinto do momento da sua consumação.

A importância da definição do momento da conduta é inquestionável não só para efeitos do reconhecimento da reincidência, mas, também, para solucionar eventuais conflitos de leis penais no tempo ou aplicar agravantes ou atenuantes.

2. O tipo penal dos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90

O tipo penal de evasão tributária mediante fraude, conhecido como sonegação fiscal, é descrito no artigo 1º da Lei 8.137/90 nos seguintes termos:

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;
II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;
V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.
Pena – reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

A redação do *caput* e incisos do artigo 1º da Lei 8.137/90 deixa claro que a consubstanciação dos crimes contra a ordem tributária ocorre mediante o uso de meios fraudulentos, insidiosos, visando à redução, ou mesmo supressão, do montante a ser pago relativamente à obrigação tributária.

A lei limita a hipótese típica à realização das condutas instrumentais previstas nos incisos do dispositivo (incisos I a V). Assim, caso a evasão seja implementada mediante a prática de outra conduta não descrita nos dispositivos legais referidos, o fato será atípico.

O núcleo objetivo do referido tipo penal traz a descrição da conduta praticada pelo sujeito ativo do crime, qual seja, suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, conforme previsto na norma, e que corresponde à prática da evasão tributária.

Para que o referido delito se aperfeiçoe, não basta, apenas, a ocorrência efetiva da supressão ou da redução (evasão). É necessário que as condutas do infrator tenham sido desenvolvidas para a obtenção da supressão ou da redução, o que se dá, normalmente, pelo emprego de meio fraudulento.² Os crimes contra a ordem tributária, em essência, resultam da prática de evasão fiscal, porque após a concretização da hipótese de incidência, há práticas fraudulentas dirigidas à redução ou eliminação do recolhimento de tributo.³

Assim, o resultado punível não é a simples existência de débito não pago; o que a lei criminal visa reprimir é a fraude, sonegação ou conluio, que pressupõem dolo ou propósito deliberado de causar prejuízo ao erário.⁴

A distinção entre os incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 e as demais condutas previstas no inciso V e parágrafo único do artigo 1º e todas as elencadas no artigo 2º da mesma lei é feita com base nos critérios adotados pelo Supremo Tribunal Federal quando da edição da

² EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 143.

³ DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. rev. atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997, p. 27.

⁴ ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 156.

Súmula Vinculante 24. Os primeiros (incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90) seriam crimes materiais, e os demais (inciso V e parágrafo único do artigo 1º e artigo 2º da Lei 8.137/90) seriam crimes formais.⁵

3. O debate acerca do enunciado da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal

A Lei 4.729/65 contemplou o crime de sonegação fiscal,⁶ constituindo, na realidade, em fraude ao pagamento de tributos devidos, como de natureza formal, bastando a vontade de não recolher o tributo para caracterização do crime.

O artigo 1º da Lei 8.137/90⁷ traz como figura típica a supressão ou a redução do tributo, ou seja, o não recolhimento do valor referente ao tributo total ou parcialmente. Suprimir

⁵ “Podemos conceituar delitos de resultado como aqueles nos quais se pode separar nitidamente, no plano natural de espaço e tempo, a ação e seu efeito. O efeito dessa ação, caracterizado material e naturalisticamente como resultado, tanto pode ser apresentado por uma lesão sobre o objeto da ação, quanto por situação de perigo, como ocorre, por exemplo, na epidemia, na qual a ação consiste em propagar germes patogênicos, e o resultado será o perigo para a vida, a integridade física ou a saúde de um número indeterminado de pessoas, que podem concretamente sofrer a contaminação”. TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 191.

⁶ Art 1º da Lei 4729/65 Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.

Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo.

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de 10 (dez) vezes o valor do tributo.

§ 2º Se o agente cometer o crime prevalecendo-se do cargo público que exerce, a pena será aumentada da sexta parte.

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

⁷ 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;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

envolve a ideia de se eximir totalmente do pagamento do tributo devido, de nada pagar. A seu turno, reduzir o tributo implica diminuir o tributo a ser pago, recolhendo-o a menor.⁸

A Lei 8.137/90 mudou a natureza do crime que era previsto na Lei 4.729/65. Nesta, a mera conduta – prestar declaração falsa, omitir informação, entre outros – caracterizaria o crime. Já o artigo 1º da 8.137/90, prevê que a conduta deve gerar o resultado, que é a supressão ou redução do tributo.⁹

A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, publicada em 11/12/2009, que tem como base o *Habeas Corpus* 81.611, de 13/05/2005, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence,¹⁰ vem em uma tentativa de dirimir as controvérsias quanto ao momento da consumação dos delitos previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90.¹¹

Anteriormente à expedição do referido precedente, houve a promulgação da Lei 9.430/96, cuja regra prevista no seu artigo 83 foi objeto da Ação Declaratória de Inconstitucionalidade n. 1.571,¹² tendo o Supremo Tribunal Federal assim se pronunciado:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei no 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I da Constituição. Notitia criminis condicionada "à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário". 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da notitia criminis ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita "representação tributária", se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação.

Duas eram as propostas de enunciado na Proposta de Súmula Vinculante 29:¹³

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, antes do lançamento definitivo do tributo. (Processo Administrativo 327.127).

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incs. I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. (Min. Cezar Peluso).

Foi consagrado o enunciado de que “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

⁸ SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem Tributária*. Curitiba: Juruá Editora, 2010, p. 143.

⁹ OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Reflexões sobre os crimes econômicos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: RT. 1995, ano 3, n. 11, jun.-set, p. 99.

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 10.12.2003, DJ 13.05.2005.

¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta da Súmula Vinculante 29. Disponível em: http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf.

¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1571, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 10.12.2003, DJ 30.04.2004.

¹³ A Proposta da Súmula Vinculante 29 deu origem à Sumula Vinculante 24.

definitivo do tributo”. O debate referiu-se à necessidade ou não do lançamento definitivo do tributo, nos crimes previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90, bem como à natureza jurídica do lançamento definitivo do tributo e sua prescrição. A relatoria foi da Ministra Ellen Gracie sob a presidência do Ministro Gilmar Mendes. A Ministra Ellen Gracie pontuou a necessidade de se incluir na Súmula a questão da prescrição, e foi apoiada pelo Ministro Joaquim Barbosa.

O Ministro Cezar Peluso enfatizou que a postura da Corte já não admitia processo-crime sem predefinição do crédito, entendendo este como elemento normativo do tipo penal, conforme previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90, pois, se há dúvida sobre a existência do crédito, evidentemente há dúvida sobre a existência de elemento normativo do tipo, ou seja, sem a apuração definitiva da existência do crédito, não pode haver nenhum desses crimes materiais previstos no artigo 1º da Lei 8.137/90. Recorda que o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional é expresso: "as reclamações e os recursos" administrativos "suspendem a exigibilidade do crédito", sendo que não há como considerar criminosa atividade de uma suposta imputação de sonegação, quando o próprio Código Tributário Nacional preceitua que esse crédito é ainda inexigível.

Reforçando o posicionamento do Ministro Cezar Peluso, o Ministro Dias Toffoli entendeu que o lançamento fiscal para a finalidade da tipificação do delito previsto na legislação tributária é consentâneo com uma política tributária, sem abrir mão do tipo penal - o tipo penal incidirá no momento em que o cidadão contribuinte olvidar seu pagamento - e que o Estado, ao perseguir cidadãos que não têm lançamento tributário firmado pela Fazenda Pública, está vendo crime onde não o há.

A Ministra Carmen Lúcia, sem tecer considerações, concordou com a 2ª proposta de enunciado. O Ministro Ricardo Lewandowski, também concordando com o Ministro Cesar Peluso, lembrou que a Lei 11.417/2006 permite a revogação ou a modificação da Súmula, sugerindo que a redação, ao invés de dizer: "não se aplica crime material", deveria dizer: "não constitui ou não se configura, não se tipifica".

Acrescentou a essa posição o entendimento do Ministro Celso de Mello de que, quando se “estabelece que não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90, antes da constituição definitiva do crédito tributário, está a evidenciar, com o conteúdo ora proposto, a natureza eminentemente constitucional do tema e dos precedentes a ele pertinentes, porque, como aqui salientado, o que está em debate é, exatamente, o postulado constitucional da tipicidade penal”, sendo “evidente que, não se tipificando qualquer delito material, não há que se cogitar da instauração – por prematura, abusiva e destituída de justa causa – de qualquer persecução penal”.

O Ministro Joaquim Barbosa posicionou-se contrário à aprovação da Súmula por

entender que matéria penal não pode ser objeto de súmula vinculante e pelo fato de suprimir o termo inicial da prescrição. Nesse ponto, o Ministro Dias Toffoli lembrou que, realmente, matéria penal não pode ser objeto de súmula vinculante, salvo se favorável ao cidadão, o que era o caso em análise. O Ministro Eros Grau entendeu que o Supremo Tribunal Federal decidira conforme posicionamento do Ministro Joaquim Barbosa.

A Ministra Ellen Gracie entendeu que o tema não estava maduro para ser sumulado e que a súmula carecia de fundamentação ética, em razão das inúmeras sonegações fiscais no país, motivo pelo qual votou pela não aprovação da Súmula, compartilhando, ainda, do posicionamento do Ministro Joaquim Barbosa, no sentido de que na Súmula deveria constar o marco inicial do prazo prescricional. Nesse mesmo sentido seguiu o Ministro Marco Aurélio, ressaltando, contudo, seu entendimento de ser o lançamento definitivo do crédito condição de procedibilidade e não elemento normativo do crime.

O Ministro Carlos Britto chegou a entender que era desnecessário o lançamento definitivo do crédito, mas convenceu-se em sentido contrário: de que “não há interdependência, aliás, há independência, há autonomia do processo administrativo e do processo jurisdicional em matéria tributária, não só em matéria tributária, como em outras matérias. Mas, no caso da matéria tributária, me parece que não há interdependência. É preciso deixar que o processo administrativo tributário chegue ao seu término que é um direito do contribuinte levar os meios e recursos de que fala o inciso LX do artigo 5º da Constituição às últimas consequências, pena de se transformar uma ampla defesa numa curta defesa”.

Quando do debate da necessidade de ser incluída na Súmula referência ao termo inicial da prescrição, argumentou o Ministro Gilmar Mendes quanto à prescindibilidade, citando o artigo 111, inciso III do Código Penal, que dispõe que a prescrição, antes do trânsito em julgado da sentença final, começa a correr do dia em que o crime se consuma. Entendeu o Ministro Ricardo Lewandowski pela impossibilidade de se fazer constar na Súmula o início do prazo prescricional, por ser matéria infraconstitucional. Nesse ponto, concordaram os Ministros Cezar Peluso e Dias Toffoli.

Na mesma linha, o Ministro Eros Grau salientou que “não há débito tributário, nem penal, sem crédito tributário. E o crédito tributário só se dá quando o lançamento estiver completado”.

Tendo como votos vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Marco Aurélio, a Súmula foi aprovada por maioria, com o teor que vige até hoje: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei n. 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".

Na realidade, a Súmula Vinculante 24 não foi fiel ao *leading case*.

No *Leading Case* apresentado pelo ministro proponente da Súmula, a conclusão do procedimento administrativo de lançamento do crédito tributário foi indicada como um requisito para a configuração de “justa causa” para a propositura da ação penal, tendo ainda sido ressaltado expressamente que tal relação ocorreria independentemente de sua classificação como “uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo”.¹⁴

A Súmula não trouxe expressamente o termo inicial do prazo prescricional, entendendo a maioria dos ministros que é uma decorrência lógica do texto sumulado que o prazo prescricional somente inicia após o lançamento definitivo. E é nesse sentido que vem decidindo a jurisprudência da Corte. O teor da Súmula foi no sentido de que o lançamento definitivo do tributo é elemento normativo do tipo penal previsto no artigo 1º, incisos I a IV da Lei n. 8.137/90, não podendo nem haver persecução penal antes de tal fato.

4. Natureza jurídica da constituição definitiva do crédito

Quando da edição da Súmula 24 do STF, um dos pontos levantados foi o de que o lançamento definitivo seria condição objetiva de punibilidade (como dizia o Ministro Sepúlveda Pertence), ou parte da própria tipicidade (Ministro Joaquim Barbosa).

Apesar de grande parte dos julgados do STF quanto ao tema entender que o lançamento definitivo é condição objetiva de punibilidade, a doutrina ainda sustenta o debate sobre a natureza jurídica do lançamento definitivo, se é condição objetiva de punibilidade ou condição de procedibilidade.

A própria definição de condição objetiva de punibilidade é um tormento, havendo, inclusive, doutrinadores que, sob diversos argumentos, negam sua existência.¹⁵ Entretanto, majoritariamente, ela é aceita, apesar da divergência doutrinária quanto à sua natureza jurídica, se é parte da punibilidade, ou se é integrante dos elementos do tipo penal. Se a punibilidade for entendida como parte integrante do delito, a condição objetiva de punibilidade será elemento

¹⁴ EISELE, Andreas. A Súmula Vinculante n. 24 do STF. *Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense*, MPSC, Florianópolis, v. 8, n. 18, p. 9 – 36, jan/jun 2011, p. 12. Nesse sentido também entende FISCHER, Douglas. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que foi decidido no HC nº 90.795-PE. *Revista Direito e Democracia*. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008, p. 184.

¹⁵ Zaffaroni e Pierangeli entendem que as condições objetivas de punibilidade afrontam o princípio da culpabilidade. ZAFFARONI; PIERANGELI. *Manual de direito penal brasileiro*. São Paulo: RT, 1997, p. 773. Assis Toledo, também no sentido de não reconhecer as condições objetivas de punibilidade, entende que aqueles casos que indicam a necessidade das condições objetivas da punibilidade, ora são elementos do tipo, ora são condições de procedibilidade. ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Princípios básicos de direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1994, p. 156.

constitutivo do crime;¹⁶ já em sentido oposto, há os que entendem ser a condição objetiva de punibilidade condição exterior à ação, inserindo-a na punibilidade, estando punibilidade subordinada à condição objetiva de punibilidade.¹⁷ Mesmo com o grande embate teórico, a doutrina concorda que a condição objetiva de punibilidade não está abrangida no dolo do agente.¹⁸

A condição de procedibilidade é um obstáculo para o início ou prosseguimento da ação penal, situando-se no campo processual e não material, como a condição objetiva de punibilidade. Ela não se confunde com a condição objetiva de punibilidade por não interferir na punibilidade ou na tipicidade.

A doutrina que entende o lançamento definitivo como condição de procedibilidade defende que ele é apenas prova da materialidade, sem a qual não poderá ser instaurada a ação penal por ausência de justa causa.¹⁹ Entender o momento da consumação como o momento da constituição definitiva do crédito seria como se, em um crime de homicídio, o momento morte somente fosse caracterizado após a realização da perícia. Sendo assim, a decisão definitiva no âmbito fiscal apenas constata que o crime tributário já ocorreu, sendo mais uma prova de materialidade do delito.²⁰

Entretanto, o Supremo Tribunal Federal, salvo alguns acórdãos em sentido contrário,²¹ tem reiterado o posicionamento de ser o lançamento definitivo condição objetiva da punibilidade, sendo essencial à consumação do delito, reconhecendo, inclusive, em alguns julgados, ser ele parte integrante da tipicidade.

A adoção de uma ou outra corrente altera sem dúvida o momento da consumação do delito tributário, mas não o da sua conduta, que, conforme se verá adiante, será sempre no momento em que o contribuinte deve pagar o tributo. Assim, em sendo o lançamento definitivo condição de procedibilidade, conduta e consumação coincidem no momento em que deveria o contribuinte arcar com o tributo.²² Já em sendo o lançamento definitivo condição objetiva de

¹⁶ Heleno Cláudio Fragoso (*Lições de Direito Penal: Parte Geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. I, p. 222) e David Teixeira de Azevedo (A representação penal e os crimes tributários: reflexão sobre o art. 83 da Lei 9.430/96. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 19, v. 5, 1997. p. 111-123 / RBCCRIM Instituto Brasileiro de Ciências Criminais) adotam tal posicionamento.

¹⁷ PRADO, Luís Regis. *Curso de direito penal*. v. 1. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 549.

¹⁸ 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, v. 1, n. 0, p. 263-291, jan./mar. 2016.

¹⁹ *Idem, ibidem*.

²⁰ PASCHOAL, Janaína Conceição; PASCHOAL, Jorge Coutinho. A Constituição do crédito tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, n. 194, p. 2-3.

²¹ No HC 125001 de Relatoria do Min. Marco Aurélio, a 1ª turma entendeu que “a prescrição da pretensão punitiva há de levar em conta a data da constituição definitiva do crédito tributário, sem a qual não se tem condição de procedibilidade”. STF, HC 125001, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma, j. 12.06.2018, DJe Divulg. 25.06.2018, Publ. 26.06.2018.

²² Badaró entende que “as condutas tipificadas nos incisos I a V do *caput* do art. 1º da Lei n 8.137/1990 ocorrem

punibilidade, entendimento este do STF, a consumação ocorre quando da constituição definitiva do crédito – o que não modifica que a conduta tenha sido no momento do não pagamento do tributo.

5. O momento da conduta dos crimes previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90

O núcleo dos tipos previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 é a supressão ou a redução do tributo. O Código Tributário Nacional – CTN, em seu artigo 3º, fornece o conceito de tributo nos seguintes termos: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Se formos entender a expressão tributo, no sentido do Direito Tributário, ele somente existirá, em termos técnicos, quando da constituição definitiva, de modo que o ato de suprimir ou omitir tributo estaria condicionado à sua existência. Assim, teríamos que conduta e consumação ocorreriam em um mesmo momento, ou seja, quando da constituição definitiva.

Paulo de Barros Carvalho assevera que a expressão tributo pode ter seis acepções: (1) quantia em dinheiro; (2) prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; (3) direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; (4) relação jurídica tributária; (5) norma jurídica tributária; e, ainda, (6) norma, fato e relação jurídica.²³

Paulino entende que

O objeto do tipo previsto no caput do art. 1º, da Lei nº 8.137/90, ou os atos ou fins do agente ativo, é “suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório”. No entanto, o que está previsto na ordem tributária, no sistema tributário nacional – art. 150, § 6º da Constituição – é que somente lei específica pode “suprimir” ou “reduzir” tributo, daí essa supressão ou redução ser um ato impossível de ser praticado pelo contribuinte.²⁴

Entretanto, a interpretação que deve ser dada aqui é de que a supressão ou a omissão refere-se ao valor, à quantia para pagamento do tributo. Para Heloísa Estellita Salomão, o termo

no momento prévio, em que cabe ao contribuinte calcular e pagar o tributo. A relevância penal do desvalor da conduta situa-se em tal momento, e não posteriormente, seja no eventual processo de fiscalização realizado no período passível de revisão do “lançamento”, seja quando do término de tal prazo em que o “lançamento” é tacitamente homologado”. BADARÓ, Gustavo. *Do chamado “Lançamento definitivo do crédito tributário”...*, cit. ²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 133.

²⁴ PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90*, Brasília: Brasília Jurídica, 1999, p. 17.

tributo, consagrado no artigo 1º, da Lei 8.137/90, não pode ser entendido no sentido técnico do artigo 3º do Código Tributário Nacional, “devendo ser empregado em forma elíptica no sentido de quantia exigida a título de tributo, sendo que é a quantia que pode ser suprimida ou reduzida pelo inadimplemento das obrigações”.²⁵

Entendeu o Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula Vinculante 24, que os crimes tributários previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 são crimes materiais, de resultado naturalístico, sendo que a mera prática da conduta não é suficiente para caracterizar a consumação do crime, devendo obrigatoriamente haver a supressão ou redução do tributo. Eles só se consumam diante da recusa do contribuinte de pagar imposto definitivamente constituído, e essa recusa é caracterizada quando estiver definitivamente constituído o lançamento, quando esse não mais for passível de alteração na fase contenciosa do procedimento (artigo 14 do Decreto 70.235 de 1972).

Partindo do enunciado da Súmula Vinculante 24 de que os delitos previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 são delitos materiais e de que a consumação ocorre com o lançamento definitivo do tributo necessário, se faz necessário determinar o momento da conduta. Isso é relevante porque é no momento da conduta que se consagra o tempo do crime.²⁶

Conforme posicionamento do STF, a consumação depende da constituição definitiva do crédito, que consagra a existência do tributo. Dessa forma, a conduta ocorre bem antes, até porque, para se chegar à consumação houve um fato que gerou a obrigação tributária (ou “houve um fato gerador da obrigação tributária”).

Quando ocorre o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que traz um sujeito passivo, um sujeito ativo e um objeto. Este objeto é uma prestação pecuniária, que no caso é o crédito tributário. Tem-se, assim, que o crédito tributário surge com a obrigação tributária, que, por sua vez, surge com o fato gerador. O lançamento não faz nascer o tributo. O lançamento gera liquidez, certeza e exigibilidade do crédito tributário. O lançamento formaliza o crédito tributário.

Tomemos a seguinte situação: diante de um fato gerador, suprime-se ou reduz-se o pagamento do tributo correspondente, e, quatro anos depois, dentro do prazo de decadência, a Fazenda Pública identifica essa ocorrência, e constitui o crédito tributário. Diante disso, o contribuinte recorre na via administrativa, e, quinze anos depois, o recurso é julgado, e o valor suprimido, reconhecido. Nesse momento se dá a consumação, e, a lei penal a ser aplicada será

²⁵ SALOMÃO, Heloísa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 208.

²⁶ Código Penal: Tempo do crime

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

a lei do fato gerador tributário.

A lei do fato gerador tributário determina, não apenas a lei tributária, mas também a lei penal. O artigo 105 do CTN dispõe, de forma clara, que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos, aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa. Ocorrendo o fato gerador e, anos depois, constituído o crédito tributário, ainda assim, a lei aplicável será a lei do fato gerador. A regra que vale para o Direito Tributário deve valer para o Direito Penal. Isso é um dogma.

O contribuinte será julgado e punido, tendo a incidência tributária conforme a lei do fato gerador. Não se pode ter uma lei do fato gerador para o Direito Tributário e outra lei, posterior ao fato gerador, para outro ramo do Direito. O Direito Tributário não pode mudar as repercussões e consequências de outro ramo do Direito. Se o Direito Penal preconiza que a lei aplicável é a lei do momento da conduta, o Direito Tributário não pode mudar isso. Tampouco pode o Direito Tributário usar a analogia para retirar ou para fazer incidir pena.

O artigo 106, inciso I do CTN²⁷ é cristalino ao dispor que a lei tributária não se aplica a ato ou fato pretérito quanto à aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados. A interpretação da expressão penalidade deve ocorrer de maneira ampla. Não há como ser aplicada uma pena mais maléfica ao acusado se o próprio Direito Tributário dispõe que devem ser aplicadas às penalidades a lei mais benéfica. É nesse sentido o artigo 116 do CTN.²⁸

Então, obrigatoriamente, teremos um momento da conduta e outro momento da consumação. Se entender, como o faz Andreas Eisele,²⁹ que a “conduta nuclear típica no crime material contra a ordem tributária implementa o próprio resultado, que é a supressão ou redução do tributo devido”, haverá, assim, simultaneidade entre a conduta típica e o resultado delitivo, não tendo como justificar o início da persecução penal antes do exaurimento do processo administrativo fiscal, como o tem feito o Supremo Tribunal Federal nas hipóteses de mitigação da Súmula Vinculante 24.

Entretanto, a mitigação da Súmula 24, em situações específicas, permitindo o início da ação penal antes da constituição definitiva do crédito, reforça o tema. A relativização da

²⁷ CTN, Art. 106 A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

²⁸ CTN Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

²⁹ EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*, cit., p. 144.

Súmula Vinculante 24, com possibilidade de persecução penal antes do exaurimento do processo administrativo fiscal, tem sido recorrente nos julgamentos no Supremo Tribunal Federal, quando: i) há embaraço à fiscalização tendo crimes conexos ou não³⁰; e ii) há crimes conexos sendo investigados simultaneamente.³¹

O Supremo Tribunal Federal, ao entender ser possível a persecução penal em algumas situações antes do exaurimento do processo administrativo fiscal, sinaliza por um entendimento de que a conduta não se dá no mesmo momento da consumação. Ora, se conduta e consumação ocorressem simultaneamente quando do exaurimento da via administrativa tributária, sempre antes disso teremos conduta atípica. Impossível, assim, qualquer possibilidade de persecução penal. Para que possa coexistir a Súmula 24 com as exceções entendidas pela Corte, somente com uma interpretação de que a conduta iniciou em momento anterior ao da constituição definitiva do crédito. Evidentemente que tal momento deve ser proveniente do fato gerador.

O Direito Penal não pode desconsiderar que a base de incidência da normatividade criminal é a normatividade tributária. Disso surge uma consequência básica do elemento fundamental da obrigação tributária, que é a ocorrência do fato gerador. Com o fato gerador advém a obrigação de pagar o tributo. Logo, a normatividade penal deverá ter como fundamento o fato gerador do Direito Tributário. Ocorrido o fato gerador e descumprida a obrigação tributária, quer seja ela principal ou acessória, ou seja, reduzido ou suprimido o valor a ser pago, nesse momento ocorre o crime, pois que esse é o momento da conduta. Por sua vez, o valor

³⁰ Em 2010, quando do julgamento do HC 95.443, a 2ª turma, sob a relatoria da Ministra Ellen Gracie, o STF entendeu que, mesmo sem exaurimento do processo administrativo disciplinar, seria possível a instauração de inquérito policial, com quebra de sigilo bancário, ante à recusa dos investigados em fornecimento de dados, o que dificultava o trabalho de investigação. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 95443, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 02.02.2010, DJe Divulg. 18.02.2010, Publ. 19.02.2010. O posicionamento da possibilidade de persecução penal, mesmo sem exaurimento do processo administrativo disciplinar nos crimes tributários previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90, quando houver embaraço à fiscalização tributária, foi repetido no ARE 997919, AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 27.10.2017, DJe Divulg. 07.11.2017, Publ. 08.11.2017 e no ARE 936653 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 24.05.2016, DJe Divulg. 13.06.2016, Publ. 14.06.2016.

³¹ No HC 84.965, da 2ª turma, de Relatoria do Ministro Gilmar Mendes, o entendimento foi unânime no sentido da prescindibilidade da finalização do processo administrativo fiscal, por entender que, no caso, não houve simples sonegação de tributos, mas, sim, crimes supostamente praticados por servidores públicos em detrimento da administração tributária. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 84965, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 13.12.2011, DJe Divulg. 10.04.2012, Publ. 11.04.2012. Apesar de o Ministro Dias Toffoli ter se pronunciado favorável ao exaurimento do processo administrativo fiscal para a continuidade da persecução no julgamento do HC 96.324, quando do julgamento do RHC 120.111 em 31.03.2014, em que figurava como relator, considerou válida interceptação telefônica deferida para apuração de crimes tributários, simultaneamente a outros crimes, mesmo sem o encerramento do processo administrativo fiscal. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 120111, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 11.03.2014, DJe Divulg. 28.03.2014, Publ. 31.03.2014. Posição esta repetida na Rcl 17641 AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 28.10.2014, DJe Divulg. 19.11.2014, Publ. 20-11-2014, no HC 107362, Rel. Min. Teori Zavascki, Segunda Turma, j. 10.02.2015, DJe Divulg. 27.02.2015, Publ. 02.03.2015, no HC 118.985-AgR, Rel. Min. Edson Fachin, Primeira Turma, DJe de 21.06.2016; na Rcl 28147 AgR, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 28.11.2017, DJe Divulg. 24.04.2018, Publ. 25.04.2018.

relativamente ao crime, à consumação, esse se dará na constituição definitiva.

6. O Superior Tribunal de Justiça, o Supremo Tribunal Federal e a teoria do tempo do crime nos delitos tributários

Adotando a Súmula Vinculante 24, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm entendido, em violação clara à lei penal, que o tempo do crime dos delitos previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 é o da constituição definitiva do crédito, ou seja, o da consumação.

No julgamento do AgRg nos EDcl no Recurso Especial nº 1.275.760 – RS,³² em que se discutia a idade da acusada, para fins de aplicação da prescrição penal, entendeu a 5ª turma do Superior Tribunal de Justiça que o crime tributário somente se consuma com a constituição definitiva do crédito em favor da Fazenda Pública. É nesse momento que deve ser aferida a idade do Acusado para o fim de aplicação do disposto no art. 115 do Código Penal.³³

Novamente, ao se pronunciar sobre o assunto nos autos do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 1.268.981 – SP,³⁴ a 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, fazendo referência ao julgamento anterior, entendeu que

os crimes previstos no art. 1.º da Lei n. 8.137/1990 somente se tipificam com a constituição definitiva do crédito tributário. Já tive oportunidade de esclarecer que "Não se deve, assim, confundir o momento consumativo da sonegação fiscal com aquele em que a fraude é praticada, máxime quando se tem em conta que não há tipicidade do delito antes do lançamento definitivo do crédito tributário (CC 144.872/RJ, de minha relatoria, Quinta Turma, DJE 2/3/2016). Com efeito, não há falar em cometimento de crime antes da constituição definitiva do crédito tributário. Assim, este deve ser o marco para fins de reconhecimento da agravante do art. 63 do Código Penal.

Realmente, conforme o julgamento do Conflito de competência 144.972/RJ,³⁵ o

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1275760/RS, Rel. Ministra Laurita Vaz, Quinta Turma, j. 26.11.2013, DJe 09.12.2013.

³³ O Tribunal de Justiça de São Paulo, no julgamento do HC 2032236-78.2017.8.26.0000, já se pronunciou claramente quanto à distinção de momentos de conduta e da consumação para fins de artigo 4º do Código Penal, entendeu conduta e consumação em momentos distintos para efeitos de reconhecimento da menoridade do infrator, posicionando-se no sentido de que o que importa para se verificar a legislação aplicável, é o momento do cometimento das ações ou omissões, o tempo do crime previsto no art. 4º, do CP, sendo irrelevante o momento do resultado (a constituição definitiva do crédito tributário). BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo, Habeas Corpus 2032236-78.2017.8.26.0000, Rel. Alberto Anderson Filho, 7ª Câmara de Direito Criminal, Foro Central Criminal Barra Funda - 15ª Vara Criminal, j. 19.04.2017, Data de Registro: 24.04.2017.

³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 1268981/SP, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. 17.05.2018, DJe 30.05.2018.

³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. CC 144.872/RJ, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Terceira Seção, j. 25.02.2016, DJe 02.03.2016.

momento consumativo da sonegação fiscal não pode ser confundido com o momento em que a fraude é praticada. O referido julgamento deixa claro, assim, que conduta e resultado ocorrem em momento distintos. Quando do julgamento do Resp 1.647.917,³⁶ o Superior Tribunal de Justiça chegou a destacar, novamente, que conduta e resultado têm momentos diversos, entretanto, aplicou a lei da época da consumação, mesmo sendo ela mais gravosa:

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 pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017)

Ao que consta do acórdão, a supressão de imposto de renda ocorreu nos anos de 1999, 2000 e 2003, com inscrição do débito em dívida ativa em 4/9/2012, recebimento da denúncia em 23/5/2013 e parcelamento em 30/12/2013 (fls. 585 e 668).

No caso dos autos, a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração trazida pela Lei nº 12.382/11, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia.

Nestes termos, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 12.382/11. Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal.

O Supremo Tribunal Federal, ao tratar da aplicação da nova redação do artigo 83, §2º, da Lei 9.430/1996, atribuída pela Lei 12.382/2011, no ARE 1.121.176,³⁷ em decisão monocrática, também se pronunciou no mesmo sentido do Superior Tribunal de Justiça:

Em relação ao mérito, consoante se observa dos autos, realmente os fatos que ensejaram a oferta da ação penal ocorreram no ano de 2008, quando estava em vigor a Lei 10.684/2003.

Ocorre que o tributo foi constituído definitivamente apenas em 2011, na vigência da Lei 12.382/2011, conforme se extrai do acórdão atacado:

“Outrossim, no tocante à aplicabilidade da Lei 10.684/2003, o digno juiz da causa expôs tivesse sido essa questão resolvida por este Tribunal, o qual, por sinal, decidiu que, em decorrência do crime ter se consumado em 2011, de rigor a aplicação da Lei 12.382/2011”. (eDOC 7, p. 119)

Dito isso, uma vez que a consumação se dá com a constituição definitiva do crédito, é incontroverso que o crime foi consumado na vigência da Lei 12.382/2011, quando já era exigido, para a suspensão da pretensão punitiva, que o parcelamento ocorresse antes do recebimento da denúncia.

Mais a mais, não prospera a tese do recorrente de que a observância do enunciado da Súmula Vinculante 24, no caso concreto, importaria interpretação judicial mais gravosa da Lei 10.684/2003, porquanto a Súmula Vinculante é mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que a consumação do crime tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1647917/AM, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, j. 17.04.2018, DJe 02.05.2018.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1121176, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.04.2018, Divulg. 17.04.2018, Publ. 18.04.2018.

Quanto à aplicação da nova redação do artigo 83, §2º, da Lei 9.430/1996, atribuída pela Lei 12.382/2011, o Superior Tribunal de Justiça tem considerado a lei do momento da consumação, sendo ou não mais gravosa. No REsp 1524525/MG³⁸ e no HC 432783³⁹ entendeu o Superior Tribunal de Justiça que, nos crimes em que a constituição definitiva do crédito tributário se deu até 28/02/2011, data de vigência da lei posterior mais gravosa, terá o acusado direito à suspensão do andamento do feito, caso concedido o parcelamento, independentemente de ter havido ou não o recebimento da denúncia na ação penal.

Percebe-se que o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal, mesmo que em esparsas decisões, têm entendido o tempo do crime como o momento da consumação. A violação dos arestos ao artigo 4º do Código Penal é evidente. Se o receio é em razão da prescrição, há que salientar que o respeito ao artigo 4º do Código Penal não afeta a prescrição, pois a lei penal, quanto à prescrição, vincula a fluência do prazo prescricional à data da consumação do crime, sendo que essa ocorre, conforme o STF, quando do lançamento definitivo.⁴⁰

Evidencia-se o risco que se tem, assim, para caracterização da reincidência. O Código Penal Brasileiro adota a teoria da atividade para o tempo do crime, se o delito for executado antes do trânsito em julgado, mas se consumado após o infrator não será reincidente. A lei fala em crime cometido, e crime cometido não é o mesmo que crime consumado.

(...) a lei fala de crime cometido. E ‘cometido’ não quer dizer ‘consumado’. O crime consumado depois, mas ‘inteiramente’ executado antes não tem a mesma significação, para o efeito de reincidência, do crime executado e consumado antes da condenação definitiva. É, porém, suficiente que uma só parte da atividade executiva do novo crime tenha ocorrido depois da sentença irrevogável de condenação (...).⁴¹

Nesse sentido, insta assinalar o ensinamento de André Estafam:⁴²

A fixação do momento do crime mostra-se fundamental, ainda, para efeito de redução dos prazos prescricionais no caso de ser o agente, ao tempo do crime, menor de 21 anos (CP, art. 115). Neste caso, valerá sua idade no momento da conduta (ação ou omissão), ainda que o resultado ocorra depois do 21º aniversário do autor do fato.

Tal característica é uma decorrência lógica do artigo 4º do Código Penal, que entende que o crime deve ser considerado praticado no momento da ação ou da omissão, ainda que outro seja o momento do resultado. O tempo do crime não se confunde com o da

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1524525/MG, Rel. Min. Felix Fischer, Quints Turma, j. 28.11.2017.

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 432783, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 02.02.2018.

⁴⁰ Termo inicial da prescrição antes de transitar em julgado a sentença final. Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: I - do dia em que o crime se consumou;

⁴¹ LYRA, Roberto et al. *Comentários ao Código Penal*: Decreto-lei 2.848, de 07.12.1940. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1958, p. 328-329.

⁴² ESTEFAM, André. *Direito Penal: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 152.

consumação. Se o resultado é importante, em alguns casos, para se fixar o marco inicial da prescrição, não o é para aferição da legislação a ser aplicada.

Condenação por crime anterior, cujo trânsito em julgado tenha ocorrido após a nova prática delitiva, não caracteriza a reincidência, nos termos expressos do art. 63 do Código Penal.⁴³

Por força do princípio constitucional da presunção de inocência – presente no Art. 5º, inciso LVII da Constituição Federal – ninguém será culpado até o trânsito em julgado de sentença penal condenatória. Portanto, só pode ser considerado reincidente quem comete novo crime após o trânsito em julgado da sentença penal condenatória que o tenha condenado por crime anterior.

Os delitos previstos nos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90 não são delitos permanentes, em que o momento consumativo se protraí no tempo. Há um momento consumativo determinado, inclusive já definido pelo Supremo Tribunal Federal, qual seja, o da constituição definitiva do crédito.

O que importa para efeitos de reconhecimento da reincidência é o momento do cometimento das ações ou omissões, o tempo do crime, previsto no art. 4º, do CP, sendo irrelevante o momento do resultado (a constituição definitiva do crédito tributário, em conformidade com o STF). Interessante enfatizar com o voto do Desembargador Relator Alberto Anderson Filho do TJSP quando do julgamento do HC 2032236-78.2017.8.26.0000:⁴⁴

Suponha-se uma situação na qual um indivíduo A, efetivamente pratica uma sonegação fiscal. Na época, seu filho B, tinha 15 anos de idade, portanto inimputável. Quatro anos depois, quando B já contava com 19 anos de idade, A falece. B, por força da sucessão hereditária torna-se sócio da empresa. Então acontece o lançamento do crédito tributário e a inscrição na dívida ativa. Pode B ser denunciado pela prática do crime que teria se consumado pouco depois de tornar-se imputável e ingressar na sociedade?

É regra básica do Direito Penal: para efeitos de reincidência, deve ser considerado o momento da ação ou da omissão, ou seja, o momento da conduta e não do resultado.

7. Conclusões

⁴³ Nesse sentido, vários são os julgamentos do Superior Tribunal de Justiça: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça HC 132247/SP 2009/0055746-5, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 13.12.2011, Quinta Turma, DJe 02.02.2012.

⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Habeas Corpus 2032236-78.2017.8.26.0000, Rel. Alberto Anderson Filho, 7ª Câmara de Direito Criminal, Foro Central Criminal Barra Funda - 15ª Vara Criminal, j. 19.04.2017, Data de Registro: 24.04.2017.

Referente ao momento da conduta dos crimes tributários tipificados nos incisos I a IV da Lei 8.137/90, algumas premissas devem ser consideradas:

1. A Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal deixa claro que são crimes materiais e que somente estão tipificados com o lançamento definitivo do crédito;

2. Em crimes materiais, quando a ação se inicia em um momento e a consumação ocorre em outro, aplica-se a teoria da atividade (tempo da ação), pouco importando para essa teoria, consagrada em nosso ordenamento jurídico, o momento em que ocorreu o resultado da prática ilícita.

3. O Supremo Tribunal Federal tem mitigado a aplicação da Súmula Vinculante 24 quando há embaraço à fiscalização, tendo crimes conexos ou não, ou quando há crimes conexos sendo investigados simultaneamente, sendo que tal mitigação leva a crer que pode haver persecução penal antes do lançamento definitivo do crédito, o que gera uma interpretação de que a conduta já ocorreu.

4. O momento da ação deve corresponder ao do fato gerador e ao do descumprimento da obrigação tributária, ou seja, quando reduzido ou suprimido o valor a ser pago.

5. Reincidência, por definição legal, é quando o agente comete novo crime depois de transitar em julgado a sentença que, no País ou no estrangeiro, o tenha condenado por crime anterior.

6. Se o marco temporal da conduta supostamente ilícita praticada pelo infrator ocorreu antes do trânsito em julgado considerado para reconhecer a ocorrência da reincidência, não há que se falar em reincidência.

Realizando-se uma interpretação sistemática do Código Penal, especialmente dos artigos 4º, 14, I, 63, 111, I e 115, e dos incisos XLVI e LVII do artigo 5º da Constituição Federal tem-se que: a) para verificação da reincidência, adota-se o momento em que praticada a ação ou omissão; b) para início da contagem do prazo prescricional, observa-se o momento da consumação do crime, no caso, a constituição definitiva do crédito tributário. Em consequência, se a conduta for praticada antes de ter havido sentença penal transitada em julgado, não pode o infrator ser considerado reincidente, porque no Brasil adota-se para o tempo do crime a teoria da atividade.

As decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal que reconhecem como tempo do crime o da consumação, ou seja, o do lançamento definitivo do crédito, são contra *legem*, em prejuízo do acusado, e também inconstitucionais, se configuram a reincidência no momento da consumação.

No caso de crimes materiais, em que ação e resultado tenham momentos distintos,

a reincidência deve ser averiguada no momento da conduta e não, no momento do resultado. Reconhecer que o agente é reincidente quando sua conduta é anterior ao trânsito em julgado de sentença penal que o condene, fere os princípios constitucionais da presunção da inocência, da individualização da pena e da legalidade.

Referências

ANDRADE FILHO, Edmar. *Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e contra a Previdência Social*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ASSIS TOLEDO, Francisco de. *Princípios básicos de direito penal*. São Paulo: Saraiva, 1994.

AZEVEDO, David Teixeira de Azevedo. A representação penal e os crimes tributários: reflexão sobre o art. 83 da Lei 9.430/96. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. n. 19, v. 5, 1997. p. 111-123.

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, v. 1, n. 0, p. 263-291, jan./mar. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 132247/SP 2009/0055746-5, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 13.12.2011, Quinta Turma, DJe 02.02.2012.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 1268981/SP, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, j. 17.05.2018, DJe 30.05.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg nos EDcl no REsp 1275760/RS, Rel. Min. Laurita Vaz, Quinta Turma, j. 26.11.2013, DJe 09.12.2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. CC 144.872/RJ, Rel. Min. Reynaldo Soares da Fonseca, Terceira Seção, j. 25.02.2016, DJe 02.03.2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC 432783, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 02.02.2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1524525/MG, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª Turma, j. 28.11.2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1647917/AM, Rel. Min. Nefi Cordeiro, Sexta Turma, j.17.04.2018, DJe 02.05.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 1571, Rel. Min. Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, j. 10.12.2003, DJ 30.04.2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ARE 1121176, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12.04.2018, Divulg. 17.04.2018, Publ. 18.04.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 125001, Rel. Min. Marco Aurélio, Primeira Turma,

j. 12.06.2018, DJe Divulg. 25.06.2018, Publ. 26.06.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 81611, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, j. 10.12.2003, DJ 13.05.2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 84965, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, j. 13.12.2011, DJe Divulg. 10.04.2012, Publ. 11.04.2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. HC 95443, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, j. 02.02.2010, DJe Divulg. 18.02.2010, Publ. 19.02.2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Proposta da Súmula Vinculante 29. http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/SUV_24__PSV_29.pdf.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RHC 120111, Rel. Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, j. 11.03.2014, DJe Divulg. 28.03.2014 Publ. 31.03.2014.

BRASIL. Tribunal de Justiça de São Paulo. Habeas Corpus 2032236-78.2017.8.26.0000, Rel. Alberto Anderson Filho, Órgão Julgador, 7ª Câmara de Direito Criminal, Foro Central Criminal Barra Funda - 15ª Vara Criminal, j. 19.04.2017, Data de Registro: 24.04.2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

DECOMAIN, Pedro Roberto. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. rev. atual. e ampl. Florianópolis: Obra Jurídica, 1997.

EISELE, Andreas. A Súmula Vinculante n. 24 do STF. *Revista Jurídica do Ministério Público Catarinense*, MPSC, Florianópolis, v. 8, n. 18, p. 9 – 36, jan/jun 2011.

EISELE, Andreas. *Crimes contra a ordem tributária*. São Paulo: Dialética, 2002.

ESTEFAM, André. *Direito Penal: parte geral*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FISCHER, Douglas. A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que foi decidido no HC nº 90.795-PE. *Revista Direito e Democracia*. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008.

FRAGOSO, Heleno Cláudio. *Lições de Direito Penal: Parte Geral*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980, v. I.

LYRA, Roberto et al. *Comentários ao Código Penal: Decreto-lei 2.848, de 07.12.1940*. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1958.

OLIVEIRA, Antônio Cláudio Mariz de. Reflexões sobre os crimes econômicos. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*. São Paulo: RT. 1995, ano 3, n. 11, jun.-set.

PASCHOAL, Janaína Conceição; PASCHOAL, Jorge Coutinho. A Constituição do crédito tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição. *Boletim IBCCRIM*, São Paulo, n. 194.

PAULINO, José Alves. *Crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei nº 8.137/90*, Brasília: Brasília Jurídica, 1999.

PRADO, Luís Regis. *Curso de direito penal*. v. 1. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SALOMÃO, Heloísa Estellita. *A tutela penal e as obrigações tributárias na Constituição Federal*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

SCHOERPF, Patrícia. *Crimes contra a ordem Tributária*. Curitiba: Juruá Editora, 2010.

TAVARES, Juarez. *Teoria do injusto penal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

ZAFFARONI; PIERANGELI. *Manual de direito penal brasileiro*. São Paulo: RT, 1997.

Recebido em: 04.11.2018

1º Parecer em: 18.01.2019

2º Parecer em: 18.03.2019