

LEI PENAL NO TEMPO E CRIMES TRIBUTÁRIOS MATERIAIS: CONSIDERAÇÕES SOBRE PARCELAMENTO E PRESCRIÇÃO

CRIMINAL LAW AND IT'S RETROSPECTIVE APPLICATION ON TAX CRIMES: AN ANALYSIS CONCEARNING INSTALLMENT AND STATUTE OF LIMITATIONS

Felipe Machado Prates*

Data de recebimento: 18/04/2021

Data de aceite: 16/05/2021

Última versão do autor em: 31/05/2021

Resumo: O artigo analisa criticamente posicionamentos adotados ao longo da última década no Supremo Tribunal Federal, no Superior Tribunal de Justiça e no Tribunal Regional Federal da 1ª Região sobre a questão da lei penal no tempo, especificamente, casos envolvendo a prescrição e o parcelamento em processos de crimes tributários materiais. As reflexões e as críticas levantadas partem da ideia da existência de uma obrigatória vinculação entre o princípio da legalidade, o tempo do crime e a teoria da atividade, propondo-se, também com base nesses fundamentos, uma restrição das interpretações cabíveis acerca do que dispõe a Súmula Vinculante nº 24.

Palavras-chave: crimes tributários materiais; teoria da atividade; Súmula Vinculante nº 24; tempo do crime; lei penal no tempo.

* Doutorando e mestre em Direito Penal pela Universidade Federal de Minas Gerais. Advogado.

Abstract: This paper critically analyzes stands taken throughout the last decade on the Brazilian Supreme Court and Federal Court concerning criminal law in time, specially in cases related to statute of limitations and installment in material tax crimes law suits. The thoughts and criticism addressed came from the idea that there is a mandatory link between the rule of law and the time that the criminal actions occur, suggesting, also based on these elements, a restriction of the suitable interpretations of the Súmula Vinculante nº 24, an institute of decision binding in Brazilian law.

Keywords: tax crimes; tax fraud; principle of legality; installment; statute of limitations.

Sumário: 1. Introdução; 2. Breve contextualização sobre parcelamento e prescrição em crimes tributários materiais; 3. Parcelamento e prescrição: a definição da lei aplicável pelos tribunais; 4. A correlação entre princípio da legalidade, tempo do crime e teoria da atividade; 5. O papel da Súmula Vinculante nº 24 no debate; 6. Conclusão.

1. Introdução

O princípio da legalidade penal tem passado por problematizações que demonstram, cada vez mais, que os seus contornos envolvem pontos complexos e de poucas obviedades. Nessa linha, tem-se discutido temas como a retroatividade de alterações jurisprudenciais, a retroatividade de alterações sobre o complemento da norma penal em branco ou de elementos normativos jurídicos, os impactos do giro linguístico sobre os dogmas ligados ao princípio da legalidade¹ etc.

Analisar a questão da lei penal no tempo no âmbito de crimes tributários materiais significa trazer o *nullum crimen sine lege* para uma área já complicada. Além dos debates de cunho mais abstrato (tais como os que envolvem a independência das esferas tributária e penal ou a natureza unitária do injusto no ordenamento), a própria legislação dificulta

¹ Cf. MENDONÇA, Tarcísio Maciel Chaves de. *Lei penal em branco: um confronto com o princípio da legalidade e análise dos crimes ambientais e econômicos*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2020; LEITE, Alaor. Proibição de Retroatividade e Alteração Jurisprudencial. In: *Actas do Colóquio O Direito Penal e o Tempo*. Renzikowski et al. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2016; CUNHA, Rosa Maria Cardoso da. *O Caráter retórico do princípio da legalidade*. Porto Alegre: Síntese, 1979.

a compreensão do tema, uma vez que as normas no entorno de crimes tributários são alteradas com grande frequência, por estarem difusas no ordenamento e porque seu conteúdo costuma ser pouco claro.

Todavia, tem-se identificado que, na prática judicial, com frequência, por trás do manto de peculiaridades e de complexidades atribuídos aos crimes tributários materiais, a definição da lei penal aplicável tem violado o princípio da legalidade penal de forma direta e clara, notadamente no que diz respeito à extinção da punibilidade desses crimes por prescrição e a suspensão da pretensão punitiva em razão do parcelamento de débito feito após o oferecimento da denúncia.

O critério do resultado, que vem sendo utilizado na seara dos crimes tributários materiais para definição da lei aplicável, contraria o princípio da irretroatividade da lei penal gravosa e, como será analisado adiante, a aplicação da lei vigente ao tempo do resultado não encontra apoio em interpretações possíveis da Súmula Vinculante nº 24.

2. Breve contextualização sobre parcelamento e prescrição em crimes tributários materiais

Os crimes tributários são classificados como materiais quando um dos requisitos para a sua consumação é a existência de um resultado consistente na supressão ou na redução de tributo devido. Esse resultado, que possui natureza jurídica (e não naturalista)², ocorre com o lançamento definitivo do tributo, isto é, quando a existência de um crédito pertencente ao Fisco torna-se consolidada na seara administrativa, na linha do que dispõem o art. 142 do Código Tributário Nacional e a Súmula Vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal.

Como lecionam Hugo de Brito e Raquel Machado, o tributo é uma realidade institucional totalmente vinculada às regras que disciplinam a sua existência. Nessa linha, a análise feita por estes autores permite uma boa compreensão sobre em que consiste a supressão de tributo enquanto elemento típica:

Ainda que nos relógios dos torcedores já se tenham passado noventa minutos, é o apito final do juiz que encerra a partida, à luz das regras do jogo. O mesmo se dá com o tributo, sendo

² A classificação de crimes tributários como materiais, assim, não deve ser confundida com uma noção de crime material atrelada a exigência de um resultado naturalístico (Cf. LUNA, Everardo da Cunha. *O resultado no Direito Penal*. São Paulo: Bushatsky, 1976).

nesse contexto que se diz que, sem o lançamento, não se pode afirmar a existência de tributo devido e fraudulentamente não pago pelo contribuinte³.

A exigência de lançamento definitivo do débito para que se fale em consumação ocorre em todos os delitos que possuem o não recolhimento de tributo como elementar⁴. Assim, podem ser classificados como crimes tributários materiais, por exemplo, aqueles previstos no art. 1º da Lei 8.137/90, bem como os dos artigos 168-A, 334 e 337-A, do Código Penal.

A fim de privilegiar a arrecadação fiscal, o ordenamento brasileiro concebe o pagamento do tributo e das obrigações acessórias como causa de extinção da punibilidade de crimes tributários materiais. Essa opção político-criminal foi reafirmada com algumas nuances por diversas leis nas últimas décadas, *v.g.*, Lei 8.137/90 (art. 14), Lei 9.249/95 (art. 34), Lei 9.964/00 (art. 15, § 3º), Lei 10.684/03 (art. 9º, § 2º), Lei 11.941/09 (art. 69) e Lei 12.382/11 (que inseriu o atual art. 83, § 4º, da Lei nº 9.430/96)⁵.

Cabe chamar atenção para o fato de que, desde a Lei 10.684/03, a quitação integral do tributo e dos acessórios implica na imediata extinção da punibilidade ainda que tal pagamento seja feito no curso da ação penal ou após o seu trânsito em julgado.

Questões envolvendo parcelamento e prescrição no âmbito de crimes tributários também passaram por alterações. As leis 9.964/00 e 10.684/03 trouxeram previsão de suspensão da pretensão punitiva (e da contagem prescricional) durante o período de parcelamento, ao passo que a Lei 12.382/11 restringiu essa suspensão aos parcelamentos formalizados antes do recebimento da denúncia.

Especificamente sobre prescrição, a consolidação do entendimento de que o lançamento definitivo do tributo é condição para a consumação dos crimes tributários materiais implicou também no consenso de

³ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Abertura de Inquérito Policial na Pendência de Processo Administrativo Tributário Estadual ou Municipal: Aplicação da Súmula Vinculante 24. In: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo (org.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 154-155.

⁴ Por meio de termos como “suprimir ou reduzir tributo” (art. 1º, Lei 8.137/90), “deixar de recolher” (art. 168-A, § 1º, I, CP), “iludir, no todo ou em parte, o pagamento” (art. 334, CP) etc.

⁵ No mesmo sentido, antes da entrada em vigor da Lei 8.137/90, vide: Lei 4.357/64, art. 11, § 1º; Lei 4.729/65, art. 3º; Dec.-lei 157/67, art. 18, §§ 1º a 3º.

que o termo inicial da contagem prescricional em tais casos equivale à data do lançamento definitivo, conforme o art. 111, I, do Código Penal⁶.

Embora não se trate de alteração restrita aos crimes tributários, cabe mencionar também a entrada em vigor da Lei n° 12.232/10, que, mudando o regramento geral de prescrição no Código Penal, extinguiu a chamada prescrição retroativa da pretensão punitiva entre a data da consumação do crime e a data do recebimento da denúncia, bem como ampliou o lapso prescricional previsto no art. 109, VI, do Código Penal.

3. Parcelamento e prescrição: a definição da lei aplicável pelos tribunais

Diversas decisões judiciais têm declarado o momento do resultado, nos crimes tributários materiais (a data de constituição definitiva do crédito), como o marco para a definição da lei aplicável ao crime. A relevância prática desse entendimento jurisprudencial tem se projetado, principalmente, sobre aspectos envolvendo a prescrição e o parcelamento, que, como demonstrado no tópico anterior, passaram por uma série de alterações legislativas relativamente recentes.

Em matéria de prescrição penal, ao invés de se considerar como lei aplicável a lei vigente no momento da conduta, muitos julgados têm aplicado a lei vigente ao tempo da consumação. O efeito prático dessa compreensão tem sido a aplicação retroativa da gravosa Lei n° 12.232/10, impedindo-se, assim, o reconhecimento da prescrição da pretensão punitiva pela pena *in concreto* entre a data da consumação e a data do recebimento da denúncia.

A consideração do tempo do crime como sendo a data do lançamento definitivo do crédito tributário foi adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em julgados recentes para negar o reconhecimento de prescrição penal, como ilustra o trecho de ementa seguinte:

Uma vez constituído administrativamente o crédito na vigência da Lei n.º 12.234/2010, aplicam-se as suas disposições quanto ao cálculo prescricional do crime tributário, sendo incabível o reconhecimento da prescrição retroativa tendo por termo inicial data anterior à da denúncia. (AgRg no AREsp 1362368/SC, Rel. Min. Laurita Vaz, 6ª Turma, DJe. 25/04/2019)⁷

⁶ Cf. RE 230020, Rel.: Sepúlveda Pertence, Primeira Turma, julgado em 06/04/2004; HC 94096, Rel.: Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 03/02/2009.

⁷ No mesmo sentido: EDcl no AgInt no REsp 1.569.916/PE, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 19/06/2018, DJe 29/06/2018; EDcl no AgRg no AREsp 1277044/ES, Rel. Ministro Jorge Mussi, 5ª Turma, DJe 17/10/2018.

O Tribunal Regional Federal da 1ª Região também possui precedentes nesse sentido:

A consumação do delito pela constituição definitiva do crédito sonegado ocorreu posteriormente à reforma promovida pela Lei n. 12.234/2010, que revogou o § 2º e deu nova redação ao § 1º do art. 110 do Código Penal. [...]. 5. Prescrição retroativa não configurada. (TRF1, CT 0043478-12.2018.4.01.3800, Rel. Desembargador Federal Hilton Queiroz, 3ª Turma, e-D-JF1 26/04/2019)⁸

Em relação ao parcelamento do crédito tributário, como visto, a Lei nº 12.382/11, inserindo o atual art. 83, § 2º, da Lei nº 9.430/96, passou a restringir a suspensão da pretensão punitiva aos casos de parcelamento de crédito pelo contribuinte somente quando formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. A questão da lei aplicável sobre esse assunto foi enfrentada no Supremo Tribunal Federal da seguinte maneira:

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 [...]. 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. (Recurso Extraordinário com Agravo 1.121.176, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/04/2018)

O Superior Tribunal de Justiça vem seguindo no mesmo diapasão:

Esta Corte já se manifestou que “o art. 83, § 2º, da Lei 9.430/96, com redação determinada pela Lei 12.392/2011, ao estabelecer o recebimento da denúncia como limite temporal para o pedido de parcelamento para fins de suspensão da pretensão punitiva estatal, não se aplica aos crimes nos quais a constituição definitiva do crédito tributário se deu até 28/02/2011, data de vigência da lei posterior mais gravosa (RHC 94.845/

⁸ No mesmo sentido: TRF1, *AP 0026920-43.2010.4.01.3800*, Rel. Des. Federal Monica Sifuentes, 3ª Turma, DJe: 08/09/2015.

PR, Rel. Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, julgado em 26/6/2018, DJe 1/8/2018)” (AgRg no RHC 94.476/PE, Rel. Ministra Laurita Vaz, Sexta Turma, julgado em 25/9/2018, DJe 18/10/2018). 4. Considerando que o crédito tributário objeto da ação penal em questão foi constituído em março de 2012, não há ilegalidade no acórdão que rechaça a pretensão de suspensão da ação penal, tendo em vista que o pedido de parcelamento do débito foi realizado após o recebimento da denúncia. (HC 413.693/SP, Rel. Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, Quinta Turma, julgado em 5/10/2017, DJe 16/10/2017). 6. Habeas corpus não conhecido. (STJ, HC 443245, Rel. Ministro Ribeiro Dantas, 5ª Turma, DJE 19/12/2019)⁹

Como se extrai dos julgados, as decisões envolvendo prescrição e parcelamento dos crimes tributários reconhecem que as leis sobre esses dois temas possuem conteúdo de direito penal material e estão sujeitas ao princípio da irretroatividade, afirmações feitas ao mesmo tempo em que o critério do resultado é adotado para definir o tempo do crime e a lei aplicável.

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, todavia, a correlação entre o princípio da irretroatividade e a lei vigente ao momento da conduta chegou a ser apontada em aresto de relatoria do Min. 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 pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro Sebastião Reis Júnior, Sexta Turma, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017)

No Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a despeito de posicionamentos na linha prevalente no Superior Tribunal de Justiça, algumas

⁹ No mesmo sentido: HC 432783, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 02/02/2018; REsp 1524525/MG, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª Turma, j. 28/11/2017; RHC 94.845/PR, Rel. Ministro Felix Fischer, 5ª Turma, DJ: 26/06/2018; AgRg no AREsp 1377172/RS, Rel. Ministro Nefi Cordeiro, 6ª Turma, DJe 24/10/2019; AgRg no HC 485.562/PE, Rel. Ministro Jorge Mussi, 5ª Turma, DJe 08/04/2019; REsp 1524525/MG, Rel. Ministro Felix Fischer, 5ª Turma, DJe 06/12/2017; REsp 1647917, Rel. Min. Nefi Cordeiro, 6ª Turma, j. 17/04/2018.

decisões sobre parcelamento também reconhecem a vinculação entre o tempo do crime e o critério da atividade:

I. A Lei nº 12.382/2011 alterou a redação do art. 83 da Lei n. 9.430/1996 para incluir norma restritiva da suspensão da pretensão punitiva, e assim, autorizar a suspensão apenas nos casos em que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. II. Norma de natureza penal que agrava a situação do acusado. Novatio legis in pejus. III. Os crimes tributários materiais somem a aperfeiçoam o tipo penal e se consomem (CP, art. 14, I) com a constituição definitiva do crédito tributário (Súmula Vinculante n. 24); entretanto, a data do crime continua sendo a data da ação ou omissão do agente (CP, art. 2º) e não a do resultado materializado com a constituição definitiva do crédito tributário. [...] (HC 1012967-65.2018.4.01.0000, Rel. Juíza Federal Conv. Lilian Oliveira da Costa Tourinho, 4ª Turma, e-DJF1 27/06/2018)¹⁰

Em síntese, mesmo reconhecendo que leis sobre prescrição e parcelamento do crédito são leis de natureza penal material e sujeitas ao princípio da irretroatividade, a posição majoritária nos tribunais superiores e no TRF-1 tem considerado como tempo do crime o momento do resultado (resultado que, nos crimes tributários materiais, equivale à data do lançamento definitivo do crédito e de consumação do crime), o que – com o devido respeito aos que pensam em sentido contrário –, representa aplicação de leis penais gravosas a condutas anteriores ao início de sua vigência.

4. A correlação entre princípio da legalidade, tempo do crime e teoria da atividade

O princípio da legalidade é há muito apresentado como um dos principais – senão o principal – alicerces do direito penal. Seja sob a prescrição de que “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”, ou pelos subprincípios relativos à exigência de *lex praevia, scripta, stricta e certa*, por aforismos como o *nullum crimen sine lege* e por fórmulas semelhantes, o postulado da legalidade

¹⁰ No mesmo sentido: *RSE 0007599-93.2013.4.01.3807*, Rel. Desembargador Federal Olindo Menezes, 4ª Turma, e-DJF1:20/07/2018; *RSE 0012028-83.2015.4.01.3500*, Rel. Desembargadora Federal Monica Sifuentes, 3ª Turma, e-DJF1 19/10/2018.

foi identificado ao longo dos últimos séculos como base do próprio Estado de Direito, caracterizado pelo império da lei.

A importância do princípio *nullum crimen sine lege* ultrapassa as fronteiras do direito penal, sendo impossível descrever em poucas folhas o seu significado histórico, político e filosófico. Os brocardos que sintetizam o princípio da legalidade, nesse sentido, não revelam ao jurista todas as imposições desse princípio, que é fundado nas ideias de segurança jurídica e de oposição ao arbítrio.

O princípio da legalidade limita o uso da força, especialmente por parte do Estado. Subvertendo as relações de poder existentes entre o soberano e os súditos, a exigência da legalidade encontrou no Iluminismo terreno de fértil desenvolvimento, principalmente a partir das teorias contratualistas, pelas quais o exercício do *jus puniendi* passou a ser estritamente vinculado ao âmbito e à forma autorizados pela lei, fruto da soberania popular¹¹.

Dentre as elaborações de matiz liberal que conferiram destaque ao princípio da legalidade durante o período iluminista, são costumeiramente destacadas as contribuições de Feuerbach, que demonstrou a relação entre os fins e os fundamentos da pena e o princípio da legalidade¹².

O conhecimento prévio da conduta proibida e da pena correspondente pelo destinatário da norma, dessa forma, se apresenta como condição necessária para que a ameaça de pena exerça algum efeito preventivo. Nas palavras de Nelson Hungria¹³,

Com a eliminação do *nullum crimen, nulla poena sine lege*, estará truncado um dos próprios fins políticos da pena, qual o da prevenção geral (ou da coação psicológica, segunda a fórmula de Feuerbach), pois seria absurdo cogitar-se do caráter preventivo de penas sem o memento de expressos textos legais, isto é, penas que não se conhecem, a serem editadas para fatos ainda não definidos como crimes para ciência e governo dos cidadãos. Se a norma penal é uma norma de conduta, rematado despropósito será exigir-se que os indivíduos se ajustem a uma norma penal... inexistente.

¹¹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007, p. 121.

¹² Cf. GRECO, Luís. *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach: una contribución al debate actual sobre los fundamentos del Derecho penal*. Madrid: Marcial Pons, 2015.

¹³ HUNGRIA, Nelson. "O direito penal autoritário". *Revista Forense*, Rio de Janeiro, Vol. 71, julho/agosto/setembro de 1937.

Ademais, ainda na trilha das ideias difundidas por Feuerbach, do princípio da legalidade se extrai a fundamentação material do direito de punir, já que, como bem definido por Horta¹⁴: “a lei faz com que o castigo não seja um mero ato de força, que recai como uma desgraça sobre o súdito, mas uma consequência previsível das suas ações e, assim, o objeto de uma possível escolha ou do seu consentimento”.

Se, em uma visão ampla, o princípio da legalidade equivale a uma oposição às incertezas e às arbitrariedades, desse princípio também se extraem consequências bem específicas sobre questões de direito penal, sendo uma delas a obrigatória vinculação entre o tempo do crime e a teoria da atividade. Com efeito, apenar uma conduta com base em uma lei gravosa criada posteriormente (ainda que antes da ocorrência do resultado) significa contrariar o princípio da legalidade em seus alicerces jurídicos, históricos e filosóficos.

O exame do assunto a partir do direito positivado leva à mesma conclusão.

Diversos países possuem, em suas constituições, menção expressa ao tempo da conduta como critério para aferição da lei penal aplicável. É o caso, por exemplo, da Lei Fundamental alemã, segundo a qual “uma conduta somente pode ser punida quando a punibilidade estava prevista em lei antes da sua realização” (art. 103, 2)¹⁵. Essa fórmula é repetida no Código Penal alemão (§1º), que ainda agrega por meio de outro dispositivo a previsão de que “a pena e suas consequências acessórias são definidas pela lei em vigor ao tempo da conduta” (§2º, 1)¹⁶.

Os dispositivos que concretizam o princípio da irretroatividade na Constituição da República do Brasil, todavia, não foram tão explícitos quanto à obrigatoriedade de se considerar como lei aplicável aquela vigente no momento da conduta, como se extrai do seu art. 5º, incisos XXXIX e XL (“não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”; “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu”). Uma análise literal dessas normas poderia sugerir, assim,

¹⁴ 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, mai. 2019. Disponível em: <http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=151386>. Acesso em: 13 abr. 2021.

¹⁵ Tradução nossa. No original: “Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde”.

¹⁶ Tradução nossa. No original: “Die Strafe und ihre Nebenfolgen bestimmen sich nach dem Gesetz, das zur Zeit der Tat gilt”.

uma abertura no que tange a possibilidade de se aplicar a lei gravosa vigente ao tempo do resultado.

Francisco de Assis Toledo afirma, na linha do que sugerem os artigos 2º e 3º do Código Penal, que o marco para avaliação da lei aplicável é a data em que ocorreu o fato. Ao abordar a lei penal no tempo, Toledo¹⁷ leciona 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.

Contudo, a alusão à “data do fato” não resolve a discussão em torno da eleição do critério da atividade ou do critério do resultado, questão que afeta todos os crimes enquadrados na categoria dos crimes materiais, nos quais nada impede a existência de um intervalo de tempo entre a conduta e o seu resultado – tornando possível que a lei vigente ao tempo da ação ou da omissão seja diferente da lei vigente ao tempo do resultado.

Para expurgar a possibilidade de se tomar o momento do resultado, e não o da conduta, como critério para definição do tempo do crime, na reforma de 1984 da Parte Geral do Código Penal foi expressamente adotado o critério da atividade, inserido no atual art. 4º: “Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”.

Muito embora o critério da atividade não estivesse explícito no Código Penal em sua redação original, a doutrina nacional sempre reconheceu a sua aplicação. Como ilustra o magistério de Aníbal Bruno, “a ação, portanto, não o resultado, é que constitui o ponto de referência para dizer-se qual é a lei que corresponde ao momento do crime”¹⁸. O Código Penal de 1969 previa a adoção do princípio da atividade¹⁹, e em

¹⁷ TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 31-32.

¹⁸ BRUNO, Aníbal. *Direito Penal: Parte Geral*, Tomo Iº. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1959, p. 259. No mesmo sentido NORONHA, Magalhães. *Direito Penal*. V. I: introdução e parte geral. São Paulo: Saraiva, 1959, p. 93.

¹⁹ “Art. 6º - Salvo disposição em contrário, o crime se entende praticado no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”.

sua exposição de motivos, assim como feito pelo legislador de 1984, faz-se menção expressa à consagração histórica desse critério na doutrina²⁰.

Registra-se que a noção de que a aferição da lei penal aplicável é feita sempre com base na lei vigente ao tempo da conduta nunca trouxe, ao olhar da doutrina, nenhuma impossibilidade de a lei considerar o momento do resultado do crime como marco temporal para outras questões, tal como faz o Código Penal em seu art. 111, I, ao definir a data da consumação como termo inicial da contagem do prazo da prescrição da pretensão punitiva.

Se o critério do momento do resultado já era rechaçado pela doutrina em razão de sua incompatibilidade com a garantia da legalidade, a obrigatoriedade da observância do critério da atividade no que diz respeito ao tempo do crime se tornou ainda mais evidente a partir de sua adoção expressa no art. 4º do Código Penal. A doutrina posterior à reforma de 84, assim, manteve a visão remansosa que já existia sobre o tema.

Na lição de Fernando Galvão²¹,

Veja-se o exemplo do homicídio perpetrado com disparos de arma de fogo. É possível que a vítima seja conduzida ao hospital e somente venha a morrer dias após receber os disparos. Segundo a teoria da atividade adotada pelo Código, considera-se que o crime foi praticado no momento de realização dos disparos. A lei a ser aplicada será a que estiver em vigor no dia em que os disparos ocorreram.

No mesmo sentido, Bitencourt²² manifesta que:

Adota-se, assim, a teoria da atividade, pois é nesse momento que o indivíduo exterioriza a sua vontade violando o preceito proibitivo. Isso evita o absurdo de uma conduta, praticada licitamente sob o império de uma lei, poder ser considerada crime, em razão de o resultado vir a produzir-se sob o império de outra lei incriminadora.²³

²⁰ “A regra sobre o tempo do crime é nova e consubstancia o ensinamento de doutrina pacífica”.

²¹ GALVÃO, Fernando. *Direito penal*: parte geral. 12ª ed., Belo Horizonte: Ed. D’Plácido, 2019, p. 161-162.

²² BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal*: parte geral 1. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2010, p. 181.

²³ Francisco de Assis Toledo, igualmente, ensina que “o crime se considera praticado ‘no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado’.

Tem-se, em síntese, que a concepção de que a lei aplicável ao crime é a lei vigente ao tempo da conduta representa, em primeiro lugar, a única interpretação do princípio da legalidade que atende aos fundamentos por trás dessa garantia e se coaduna com o Estado Democrático de Direito. Ademais, ainda que o texto constitucional possibilitasse outro caminho, o acolhimento do critério da atividade foi feito de forma expressa no art. 4º do Código Penal, que concretizou compreensão ligada a uma tradição jurídica de longa data, tanto no Brasil quanto no direito comparado²⁴.

A definição da lei aplicável em casos de conduta e resultado separados no tempo, portanto, não representa discussão inédita ou controversa no direito brasileiro. Não se vislumbra, assim, motivos para que os crimes tributários materiais sejam tratados de forma diversa em relação aos crimes materiais em geral. Pode-se, na realidade, elencar argumentos adicionais para reforçar a aplicação da teoria da atividade.

A Constituição da República proíbe, em seu art. 150, II, “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, assegurando também o direito de acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e ao contraditório, bem como ampla defesa em processos administrativos (art. 5º, LV). Aplicar a lei penal vigente ao tempo do lançamento definitivo representa violação também desses postulados, uma vez que eventual *lex gravior* superveniente pode vir a ser aplicada

Esse dispositivo fundado na denominada ‘teoria da ação’, que já era acolhida pela doutrina para solucionar questões de direito intertemporal, tem inteira aplicação para a fixação do tempo do crime e da lei aplicável. Assim, se a ação era lícita, no momento de sua realização, mas já não o era, no momento do resultado (delitos à distância, nos quais um é o momento da ação, outro o do resultado), não haverá punição possível” (TOLEDO, Francisco de Assis. *Princípios básicos de direito penal*. 5. ed., São Paulo: Saraiva, 1994, p. 32).

²⁴ Cf. HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2005; JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho Penal: parte general*. 5. ed., Granada: Comares. Berlin: Dunker u Humblot, 2002, p. 147; ROXIN, Claus. *Derecho penal: parte general*, Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Trad. da 2. ed. alemã por Luzón Peña, García Conlledo e Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997, p. 162; MAURACH, Reinhart. *Tratado de Derecho Penal*. Barcelona: Ariel, v. II, 1962, p. 142; WELZEL, Hans. *Derecho Penal: Parte General*. Trad. Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956, p. 30; LISZT, Franz Von. *Tratado de Derecho Penal Alemão*. Tomo I. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1899, p. 145; ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Tratado de Derecho Penal: parte general I*. Buenos Aires: Ediar, 1998, p. 476; SOLER, Sebastian. *Derecho penal argentino*. Tomo I. Buenos Aires: Tipografica Argentina, 1992, p. 265.

somente contra o contribuinte que optou pela defesa no processo administrativo de lançamento do tributo, sendo esse agravamento no tratamento legal do contribuinte decorrente do simples fato de ele ter exercido o seu direito de defesa administrativa.

5. O papel da Súmula Vinculante nº 24 no debate

As celeumas que envolvem a natureza jurídica e os efeitos do lançamento definitivo do tributo ficaram bem evidenciadas por ocasião do julgamento do HC 81.611/DF pelo STF²⁵, conjuntura em que se discutiu, por exemplo, se o lançamento definitivo seria condição de justa causa para a ação penal, se seria condição objetiva de punibilidade ou se seria caracterizador do próprio resultado tido pelo tipo penal como elemento essencial, acarretando a consumação do crime tributário material.

No HC 81.611/DF, principal precedente na origem da Súmula Vinculante nº 24, prevaleceu concordância sobre a inviabilidade da persecução penal durante a pendência do lançamento definitivo do tributo. As bases teóricas desse entendimento, contudo, não foram objeto de enfrentamento e de clarificação mais profundos pela Corte, como revela a ementa da decisão:

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. (...) (HC 81611, Rel.: Min. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003)

A controvérsia sobre a natureza jurídica do lançamento definitivo foi também discutida durante os debates que cercaram a aprovação da Súmula Vinculante nº 24 (por meio da Proposta de Súmula Vinculante 29). Mantendo-se em uma linha bastante pragmática, o Min. Cezar Peluso manifestou que “o que há é divergência quanto aos fundamentos

²⁵ HC 81611, Rel. Sepúlveda Pertence, Tribunal Pleno, julgado em 10/12/2003.

(...), mas isso não é objeto da súmula. Objeto da súmula é a conclusão da Corte de que não há possibilidade de exercício de ação penal antes da apuração da existência certa do crédito tributário”.

Apesar das esquivas sobre os fundamentos da súmula proposta, a adoção da tese de que o lançamento definitivo é que confere existência ao resultado exigido pelo tipo penal (acarretando, assim, na consumação do crime) acabou ficando evidenciada quando abordada, nesses mesmos debates da Proposta de Súmula Vinculante 29, a questão do termo inicial da prescrição, concluindo-se pela desnecessidade de haver suspensão da contagem do prazo prescricional durante a pendência da constituição definitiva do crédito, tendo em vista o que determina o art. 111, I, do Código Penal. Em outras palavras, o crime somente se consuma com o lançamento definitivo, e é a partir dessa data que a prescrição tem seu termo inicial.

Em dezembro de 2009, assim, o Tribunal Pleno do STF aprovou a Súmula Vinculante nº 24, segundo a qual “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo”.

A análise das decisões que aplicam a lei penal do tempo do resultado aos crimes tributários materiais revela que essa postura tem sido adotada em razão de suposta determinação da Súmula Vinculante nº 24 nesse sentido. Ocorre, *data venia*, ao apontar que o crime material contra a ordem tributária só se consuma com o lançamento definitivo, e, assim, o enunciado não indica que a lei aplicável não seja a do tempo da conduta.

Embora a Súmula Vinculante nº 24 tenha uma redação pouco clara e não tenha eliminado por completo as discussões doutrinárias e jurisprudenciais sobre a matéria, não se vislumbra margem para a interpretação de que a lei penal aplicável seja outra que não a vigente ao tempo da conduta, levando em consideração que nenhuma tese alternativa sobre o enunciado conduz à conclusão de que se deva aplicar o critério do resultado.

É oportuno salientar que a contrariedade entre a Súmula Vinculante nº 24 e a teoria da atividade foi suscitada em algumas ocasiões. Nesse sentido, Douglas Fischer, por exemplo, afirma o seguinte:

Mantida a interpretação de que o crime somente existe com o lançamento tributário, as consequências podem ser nefastas inclusive para o réu. Mesmo que praticada a ação ou a omissão em data cuja pena seja “X”, mas exaurida a esfera administrativa

ulteriormente (momento da ocorrência do crime para o STF em face da Súmula Vinculante n. 24), em que a pena possa ser “X+1” (pena maior), deverá ser essa nova pena (mesmo que mais grave) a aplicável. É a incidência do postulado do *tempus regit actum* diante da interpretação que deu o STF a respeito de quando existe crime na situação analisada. Enfim, um desastre técnico já no “primeiro teste” dogmático²⁶.

Pelas considerações apresentadas nos tópicos anteriores, todavia, não parecem integralmente corretas as leituras de que a Súmula Vinculante n° 24 contraria a teoria da atividade. A incompatibilidade existente é entre o art. 4° do Código Penal e a interpretação que vem prevalecendo nos tribunais sobre o sentido e as consequências da súmula.

Em síntese, a aplicação da lei gravosa vigente ao tempo do lançamento definitivo do tributo, além de não encontrar guarida constitucional e legal, não é uma determinação decorrente da Súmula Vinculante n° 24 do STF.

6. Conclusão

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.

Apesar do amplo reconhecimento de que o critério da atividade é perfilhado pelo Código Penal no seu art. 4°, questão relevante e muito menos enfatizada é o indispensável entrelaçamento entre a teoria da atividade e o princípio da legalidade penal no seu corolário da irretroatividade. A consagração do *nullum crimen sine praevia lege*, máxima imprescindível para afastamento do arbítrio e da legitimação da pena, é incompatível com o critério do resultado quando o assunto é tempo do crime e definição da lei aplicável.

²⁶ FISCHER, Douglas. Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante n° 24 do STF. Disponível na internet em: <<http://genjuridico.com.br/2021/01/22/sumula-vinculante-24-do-stf/>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

O *jus puniendi* possui fundamento e limite na Constituição da República e não pode realizar-se fora da autorização que ela concede²⁷. Como visto, antes do art. 4º do Código Penal, a eleição da lei vigente ao tempo da conduta é uma imposição do princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX e XL), bem como das garantias do tratamento isonômico entre contribuintes (art. 150, II), do acesso à Justiça (art. 5º, XXXV) e do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV), já que ninguém pode ser punido por exercer um direito.

Noutro giro, a Súmula Vinculante nº 24 não permite que se arranque a tese de aplicação da lei penal vigente ao tempo do resultado nos crimes tributários materiais, e, por mais que a súmula possa receber críticas e interpretações diversas, nenhuma delas fundamenta essa conclusão.

O contribuinte que se defende administrativamente perante o Fisco não pode ficar à mercê da “espada de Dâmocles”, receoso de que alguma lei que agrave sua pena entre em vigor a qualquer momento e lhe seja aplicada.

A impossibilidade de aplicação das leis 12.382/11 e 12.234/10 às ações e às omissões ocorridas durante a vigência da lei anterior, portanto, é a conclusão inexorável a que se chega.

Referências

BITENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de direito penal: parte geral*. 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

BRUNO, Aníbal. *Direito Penal: Parte Geral, Tomo Iº*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1959.

CUNHA, Rosa Maria Cardoso da. *O Caráter retórico do princípio da legalidade*. Porto Alegre: Síntese, 1979.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2ª ed., São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2007.

FISCHER, Douglas. Os equívocos técnico, dogmático, sistemático e lógico da Súmula Vinculante nº 24 do STF. Disponível na internet em: <<http://genjuridico.com.br/2021/01/22/sumula-vinculante-24-do-stf/>>. Acesso em: 15 abr. 2021.

GALVÃO, Fernando. *Direito penal: parte geral*. 12ª ed., Belo Horizonte: Ed. D'Plácido, 2019.

²⁷ GALVÃO, Fernando. *Direito Penal Tributário: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária*. Belo Horizonte: Ed. D'Plácido, 2015, p. 63-64.

_____. *Direito Penal Tributário*: imputação objetiva do crime contra a ordem tributária. Belo Horizonte: Ed. D'Plácido, 2015.

GRECO, Luís. *Lo vivo y lo muerto en la teoría de la pena de Feuerbach*: una contribución al debate actual sobre los fundamentos del Derecho penal. Madrid: Marcial Pons, 2015.

HASSEMER, Winfried. *Introdução aos fundamentos do direito penal*. Trad. Pablo Rodrigo Alflen da Silva. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2005.

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, mai. 2019. Disponível em: <http://200.205.38.50/biblioteca/index.asp?codigo_sophia=151386>. Acesso em: 13 abr. 2021.

HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*, V. I, Tomo I. 4ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1958.

_____. “O direito penal autoritário”. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, Vol. 71, julho/agosto/setembro de 1937.

JESCHECK, Hans-Heinrich; WEIGEND, Thomas. *Tratado de Derecho Penal*: parte general. 5. ed., Granada: Comares, 2002.

LEITE, Alaor. Proibição de Retroatividade e Alteração Jurisprudencial. In: *Actas do Colóquio O Direito Penal e o Tempo*. Renzikowski et al. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2016. Disponível na internet em: <https://www.uc.pt/fduc/ij/publicacoes/pdfs/coluquios/livro_direito_tempo_ebook.pdf>. Acesso em: 30 mai. 2021.

LISZT, Franz Von. *Tratado de Direito Penal Alemão*. Tomo I. Rio de Janeiro: F. Briguiet, 1899.

LUNA, Everardo da Cunha. *O resultado no Direito Penal*. São Paulo: Bushatsky, 1976.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Abertura de Inquérito Policial na Pendência de Processo Administrativo Tributário Estadual ou Municipal: Aplicação da Súmula Vinculante 24. In: BOSSA, Gisele; RUIVO, Marcelo (org.). *Crimes Contra a Ordem Tributária*. São Paulo: Almedina, 2019.

MAURACH, Reinhart. *Tratado de Derecho Penal*. Barcelona: Ariel, v. II, 1962, p. 142.

MENDONÇA, Tarcísio Maciel Chaves de. *Lei penal em branco*: um confronto com o princípio da legalidade e análise dos crimes ambientais e econômicos. 2ª ed., Rio de Janeiro: Ed. Lumen Juris, 2020.

NORONHA, Magalhães. *Direito Penal*. V. I: introdução e parte geral. São Paulo: Saraiva, 1959.

ROXIN, Claus. *Derecho penal*: parte general, Tomo I: Fundamentos. La estructura de la teoría del delito. Trad. da 2. ed. alemã por Luzón Peña, García Conlledo e Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 1997.

SOLER, Sebastian. *Derecho penal argentino*. Tomo I. Buenos Aires: Tipografica Argentina, 1992.

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

ZAFFARONI, Eugenio Raúl. *Tratado de Derecho Penal*: parte general I. Buenos Aires: Ediar, 1998.

WELZEL, Hans. *Derecho Penal*: Parte General. Trad. Fontán Balestra. Buenos Aires: Roque Depalma Editor, 1956.