

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO

**A RESTRIÇÃO DE FORMULAÇÃO DO PEDIDO DE
PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO AO PERÍODO
ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA NA LEI 12.382/11**

ANDRÉ FERNANDES ROPPA CRUZ

Rio de Janeiro
2019/ 1º SEMESTRE

ANDRÉ FERNANDES ROPPA CRUZ

**A RESTRIÇÃO DE FORMULAÇÃO DO PEDIDO DE
PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO AO PERÍODO
ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA NA LEI 12.382/11**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Nilo César Martins Pompílio Da Hora**

Rio de Janeiro
2019/ 1º SEMESTRE

CIP - Catalogação na Publicação

F955r Fernandes Roppa Cruz, André
 A RESTRIÇÃO DE FORMULAÇÃO DO PEDIDO DE
 PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO AO PERÍODO
 ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA NA LEI
 12.382/11 / André

 Fernandes Roppa Cruz. -- Rio de Janeiro, 2019.

 69 f.

 Orientador: Nilo César Martins Pompílio Da Hora.
 Trabalho de conclusão de curso (graduação) -

 Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
 de Direito, Bacharel em Direito, 2019.

 1. DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO. 2. LEI N°
 12.382/2011. 3. SÚMULA VINCULANTE N° 24. 4.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

ANDRÉ FERNANDES ROPPA CRUZ

**A RESTRIÇÃO DE FORMULAÇÃO DO PEDIDO DE
PARCELAMENTO DE DÉBITO TRIBUTÁRIO AO PERÍODO
ANTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA NA LEI 12.382/11**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Nilo César Martins Pompílio Da Hora.**

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientador

Coorientador (Opcional)

Membro da Banca

Membro da Banca

AGRADECIMENTOS

Perceber os momentos de mudança nem sempre é fácil, em geral só nos damos conta de que algo grandioso aconteceu em nossa vida anos depois. Com a Faculdade Nacional de Direito a regra se repetiu.

Em primeiro lugar agradeço aos meus pais, Marcelo Ribeiro da Luz Cruz e Valeria Fernandes Roppa Cruz, o apoio de vocês foi fundamental para a conclusão bem-sucedida desta jornada. Da mesma forma agradeço à minha irmã Maria Carolina Fernandes Roppa Cruz e aos demais familiares, que ajudaram, cada qual à sua maneira.

Já no ano de 2013, quando cursei o pré-vestibular, percebi que um novo capítulo da minha história se iniciava. Conheci o Professor Hugo Roquete, mestre que, poeticamente, ensinou a não acreditar em limites, somente eu sou capaz de mudar meu futuro.

No mesmo ano conheci, também, Marcelle Filardi e Isabelle Rocha, amigas que vou levar para a vida inteira.

Quando ingressei na Faculdade Nacional de Direito, foi aberto um mar de possibilidades. Um ambiente hostil e, ao mesmo tempo, acolhedor, de choro e riso. Diante deste cenário, fui presenteado com a amizade de Stefany Menezes, Letícia Schubert, Maycom Dantas, João Pedro De Lamare, Vinícius Mariano e Mariana Machado.

Grande amigo Rodrigo Zanatta, a quem aprendi a chamar de irmão e quem merece parte nos agradecimentos. Nem sempre nossas ideias convergem, mas tenho a certeza que aprendi na mesma proporção em que ensinei. Amigo para uma vida inteira.

Agradecimento especial à Maria Eugênia é preciso, amiga, companheira, namorada, você resume o que há de melhor na Faculdade Nacional de Direito, sempre ao meu lado, nos momentos bons e ruins. Você é parte importante deste trabalho e da minha vida.

Fico feliz por ter conhecido e ter tido a chance de compartilhar um pedaço da minha história com Marianne Nascimento e Felipe Gonçalves, os quais posso chamar de amigos,

meu muito obrigado. Agradeço da mesma forma à Marcia Nascimento e Carlos Alberto Sena da Silva.

Um aluno não é nada sem seu mestre, por isso, agradeço, da forma mais reverente, à Professora Renata Barbosa, fundamental para minha aproximação com o Direito Penal e Processual Penal, ter sido seu aluno e monitorando na Faculdade Nacional de Direito abriu-me portas nunca vislumbradas.

O mesmo cortejo merece o Professor Doutor Nilo Pompilio da Hora, mestre que me ensinou muito mais do que a prática e processo penal, seus ensinamento são para a vida.

“O ótimo é inimigo do bom. Cobra que não se mexe não engole sapo. Sou burro, mas não sou cego”.

(Hugo Roquete)

RESUMO

A presente monografia tem como objetivo o estudo da evolução do Direito Penal Tributário, em especial a partir da edição da Lei nº 12.382/2011, em consonância com a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça que alterou a dinâmica processual penal do Ordenamento Jurídico pátrio. A questão demonstra peculiar razão de ser debatida, uma vez que o Supremo Tribunal Federal editou Súmula Vinculante com o intuito de uniformizar o entendimento jurisprudencial. Por abordar tanto a questão tributária como a penal - principalmente a retroatividade da lei -, faz-se necessária a compreensão de conceitos básicos, como o princípio da legalidade. Não obstante, importante é o estudo da evolução jurisprudencial que culminou com a edição da Súmula Vinculante e a aparente consolidação da jurisdição.

Palavras-chave: DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO; LEI Nº 12.382/2011; SÚMULA VINCULANTE Nº 24; PRINCÍPIO DA LEGALIDADE; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA; SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL; LEI PENAL NO TEMPO.

ABSTRACT

This monograph aims to study the evolution of Tributary Criminal Law, especially from the issue of Law No. 12.382/2011, in the line with recent decision of the Superior Court of Justice that alters the criminal procedural dynamics of the Legal Planning Partrial. The question shows a peculiar reason for being debated, since the Supreme Court edited the Precedent with the intent of standardize the jurisprudential understanding. By addressing both the tributary and penal issues - especially the retroactivity of the law - it is necessary to understand basic concepts, such as the principle of legality. Notwithstanding, it is important to study the jurisprudential evolution that culminated with the edition of the Precedent and the apparent consolidation of the jurisdiction.

Keywords: TAX CRIMINAL LAW; LAW No 12.382/2011; PRECEDENT No 24; PRINCIPLE OF LEGALITY; SUPERIOR COURT OF JUSTICE; FEDERAL SUPREME COURT; CRIMINAL LAW IN TIME.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	18
1.1. Evolução histórica do princípio da legalidade.	19
1.1.1. O princípio da legalidade nas constituições brasileiras.	22
1.2. Questões específicas do princípio da legalidade.	25
1.2.1. <i>Lex scripta</i>	25
1.2.2. <i>Lex stricta</i>	30
1.2.2.1. Norma penal em branco.	31
1.2.3. <i>Lex certa</i>	33
1.2.4. <i>Lex previa</i>	34
2. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MATERIAL E SUA TIPIFICAÇÃO EM CONCRETO.	37
2.1. Súmula vinculante nº 24.	42
2.1.1. A origem da súmula vinculante 24.	42
2.1.2. As decisões que fundamentaram a edição da súmula vinculante nº 24.	43
2.1.3. Críticas a sumula vinculante 24.	47
2.2. Posicionamento então vigente em relação ao parcelamento do crédito tributário, suas consequências e seus aspectos processuais.	51
2.3. Atual posicionamento do Supremo Tribunal de Justiça.	53
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS	65

INTRODUÇÃO

Mais do que preliminares, alguns conceitos são fundamentais para a perfeita compreensão do tema a ser abordado no presente estudo. Desse modo, o primeiro conceito a ser tratado é o de punibilidade, que pode ser compreendida, em linhas gerais, como a consequência do crime.

Igualmente, insta salientar que, tanto a doutrina como a jurisprudência adotou como teoria geral a Teoria Tripartite, conceito deveras importante para a compreensão da presente monografia. Assim, quando se pratica fato típico, antijurídico e culpável consolida-se o ato descrito como crime, permitindo que o Estado exerça a pretensão punitiva.

É importante dizer, que existe uma divisão quanto ao momento de exercício do poder do Estado. A pretensão punitiva, é momento em que o Estado busca a sentença condenatória, e a pretensão executória, por sua vez, é o exercício, da execução da respectiva sentença. Nesse diapasão, cumpre esclarecer, que a extinção da punibilidade ocorre também nesses dois momentos, mas o presente trabalho irá se concentrar de forma mais efetiva no primeiro - no que tange à pretensão punitiva.

Em tempo, cabe conceituar a pretensão punitiva do Estado de forma mais aprofundada. Nas palavras de Cezar Roberto Bitencourt "prescrição é a perda do direito de punir do Estado, pelo decurso do tempo, em razão do seu não exercício, dentro do prazo previamente fixado¹". *In contrario sensu*, a pretensão punitiva é o direito subjetivo genérico, de titularidade do Estado, para punir.

A ideia de crédito tributário apresenta amparo legal no artigo 139 da Lei nº 5.172/1966². Destaca-se: “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Em outras palavras, é a obrigação tributária lançada, titulada e individualizada”.

¹BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral 1** - 17 ed., rev., ampl. E atual. De acordo com a Lei nº 12.550, de 2011. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 867.

²BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019

A melhor definição acerca do lançamento tributário encontra-se disposta no artigo 142 da Lei nº 5.172/1966, *in verbis*³:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Acrescenta o professor Sacha Calmon Navarro Coêlho⁴:

Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.

Por seu turno, Fernanda Regina Vilares⁵ expõe:

O lançamento é o ‘procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador’ e é levado a cabo por meio de um processo administrativo fiscal, regulamentado pelo Decreto nº 70.235/72 no âmbito da União. Essas normas abarcam tanto o procedimento de fiscalização e autuação – ação fiscal – quanto o processamento da impugnação e recursos – fase litigiosa. De acordo com referido decreto, o auto de infração poderá ser impugnado e essa manifestação de inconformidade será julgada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamentos. Ainda, se o contribuinte seguir discordando da decisão, poderá apresentar recurso ao CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O processo de formação do crédito tributário dura cerca de 5 (cinco) anos e poderá ser rediscutido perante o Poder Judiciário, o que pode levar mais tantos outros anos. Nesse período, o patrimônio do futuro devedor pode ser esvaziado e as provas para uma eventual persecução penal enfraquecem tendo em vista os efeitos deletérios do tempo.

Os crimes contra a ordem tributária encontram-se previstos na Lei nº 8.137/90 e englobam, a título exemplificativo, a supressão ou redução de tributos por meio de omissão, a fraude, a falsificação e o não fornecimento de documentos obrigatórios, bem como a

³ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Op. Cit.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O LANÇAMENTO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO: MODALIDADES, PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA**. Disponível em:

<<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1238>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

⁵ VILARES, Fernanda Regina. **Precisamos falar sobre a Súmula Vinculante 24 do STF**. 2018., A necessária revisão de seu conteúdo diante da sua obsolescência prática. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sumula-vinculante-24-do-stf-08112018>>.. Acesso em: 10 de março. /06/2018.

apresentação de declarações falsas, e o não recolhimento de tributo ou contribuição social descontado.

Embora a legislação supramencionada seja a central do estudo, a presente monografia abordará, de forma subsidiária, outros dispositivos normativos tratam de crimes tributários.

Inicialmente, é preciso entender como se comportava o Sistema Penal Tributário antes do advento da Lei nº 12.382/2011⁶. Aquém a isso, em um segundo momento, observa-se a forma como o entendimento do Superior Tribunal de Justiça impactou a calmaria jurisprudencial que o sistema estava imerso.

Desse modo, para compreendermos o momento anterior à edição do dispositivo legal supracitado, deve-se aventar: 1) a Lei nº 10.684/2003⁷; 2) a Súmula Vinculante nº 24⁸ do Supremo Tribunal Federal – STF; e 3) a Lei nº 9.430/1996⁹ em sua gênese.

A Lei nº 10.684/2003¹⁰, especificamente em seu artigo 9º, dispunha sobre a possibilidade da suspensão punitiva do Estado em caso de crime tributários materiais, caso houvesse opção do contribuinte pelo parcelamento do crédito tributário. Vejamos:

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

§ 1º-A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

⁶BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁷BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁸BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>>. Acesso em: 27 de dezembro de 2018.

⁹BRASIL. **Lei nº 9.430, de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF., Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.>

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

§ 2º-Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

No mesmo sentido, a Súmula Vinculante nº 24 do STF prevê: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990¹¹, antes do lançamento definitivo do tributo”¹².

Não obstante, a íntegra do artigo 83 da Lei 9.430/1996¹³, que tratava do recebimento da denúncia dos referidos crimes tributários materiais¹⁴:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

Parágrafo único. As disposições contidas no *caput* do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz.

Podemos concluir que, de acordo com o regime antigo, os crimes contra a ordem tributária apenas se tipificariam com o lançamento definitivo do tributo. Por outro lado, adotado o parcelamento pelo contribuinte, haveria a suspensão da pretensão punitiva estatal.

Com a vigência da Lei nº 12.382/2011¹⁵, que alterou o artigo 83 da Lei nº 9.430¹⁶, de 27 de dezembro de 1996, através de seu artigo 6º, *in verbis*¹⁷:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento

¹¹BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

¹²BRASIL, Supremo Tribunal Federal. STF- Súmula Vinculante nº 24. Op. Cit.

¹³BRASIL. Lei nº 9.430, de 1996. Op. Cit.

¹⁴*Ibidem.*

¹⁵BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁶BRASIL. Lei nº 9.430, de 1996. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁷*Ibidem.*

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

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pela juiz.

Evidencia-se o novo posicionamento a partir da decisão da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, que decidiu no Recurso Especial -Resp. nº 1647917/AM, sob relatoria do Ministro Néfi Cordeiro¹⁸:

Penal. Recurso especial ministerial. Crime contra a ordem tributária. Alteração legislativa para fins de suspensão do processo. Constituição do crédito tributário após a nova regra. Parcelamento posterior ao recebimento da denúncia. Suspensão do processo. Impossibilidade. Recurso provido.

1. 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) 2. Constatado que a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração legislativa, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia, 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. 3. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal. (STJ – 6.ª T. – Resp. 1647917/AM – rel. Néfi Cordeiro – j. 14.04.2018 – public. 02.05.2018).

A despeito das colocações supramencionadas, alguns questionamentos passam a ser vislumbrados no Ordenamento Jurídico brasileiro. O principal e objeto central do presente estudo é a lei penal no tempo em crimes tributários ante a edição da Lei nº 12.382/2011¹⁹ e o atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça.

¹⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1647917**. Relator: Néfi Cordeiro. Brasília, DF, 14 de abril de 2018. Diário Oficial da União. Disponível em < <https://www.portaljustica.com.br/acordao/2109495>>. Acesso em 15 fev. 2019.

¹⁹BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

Do questionamento inicial surgem diversos outros questionamento, como a própria validade da decisão do STJ - não em relação sua competência, mas quanto à materialidade e efeitos -, bem como a extensão da lei penal no tempo e sua suposta relativização frente à época do lançamento tributário.

A natureza jurídica do lançamento tributário e da denúncia, assim como o momento de sua aceitação também serão abordadas em momento oportuno, sendo certo que há clara diferença quanto ao momento processual e o momento pré-processual deste instrumento.

Cabe ressaltar, ainda, a abrangência do tema e a impossibilidade de apresentar um rol exaustivo e vinculante para os possíveis questionamentos. Além disso, a contemporaneidade do tema escolhido e a abrupta mutação no cenário Penal Tributário devem ser amplamente debatidas em todos os níveis de formação, a fim da manutenção de um Estado de Direito democrático, legalista e que preserve os direitos individuais.

A presente monografia foi pensada para ser estuda em três grandes blocos. Em linhas gerais, o primeiro capítulo vai se dedicar ao estudo principiológico e doutrinário da lei penal no tempo, a partir do princípio da legalidade, seu norteador. A segunda etapa abordará os aspectos técnicos dos crimes tributários e o comportamento jurisprudencial moderno, principalmente a Súmula Vinculante n° 24²⁰ e a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça a respeito do tema. A conclusão será fundamental para condensar as ideias expostas nos blocos anteriores.

A pesquisa se dará de duas formas. A primeira realizará uma análise bibliográfica – abordagem teórica e legal - observando técnicas da redação legislativa, e a segunda utilizará as técnicas de pesquisa empírica, coletando dados e fazendo inferências descritivas ou causais, com olhar especial para as decisões dos tribunais superiores.

Realizar-se-á uma análise doutrinária e legal acerca das alterações normativas trazidas pela Lei n°12.382/2011²¹, incluindo o estudo jurisprudencial, principalmente o do Superior Tribunal de Justiça. Como fontes de pesquisa, será utilizada a legislação vigente, em

²⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante n° 24**. Op. Cit.

²¹BRASIL. **Lei n° 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

comparação com a original, e a produção doutrinária e acadêmica sobre o tema. Embora a discussão sobre o tema seja recente, existem obras dedicadas à sua análise, que permitem a elaboração de uma monografia. Estudaremos as diversas opiniões sobre o tema, principalmente em artigos científicos.

Serão abordadas as consequências diretas e indiretas das alterações legislativas no plano fático. Nesse momento, serão analisados os impactos da modificação legislativa introduzida pela Lei n° 12.382/2011²² com o mais recente posicionamento da jurisprudência e seu aparente retrocesso perante a evolução legal vivida até o momento.

A conclusão se mostra especialmente desafiadora, na medida em que a busca pela condensação dos diversos posicionamentos doutrinários e jurisprudências aliado às mudanças legislativas e a aparente relativização da Súmula Vinculante 24 é complexa e, independentemente do posicionamento adotado, haverá respaldo pela parte suprimida.

²²BRASIL. Lei n° 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

1. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O ponto central deste capítulo é o a retroatividade da lei penal para determinar o momento da conduta típica. Para tanto, faz-se necessária à compreensão integral do princípio da legalidade, principalmente em suas implicações na compreensão espaço-tempo da lei penal.

Primeiramente, é impetuoso entender a relação entre o princípio da legalidade e o estudo da lei penal no tempo, uma vez que os princípios são basilares para a compreensão e a construção do direito em si. Desse modo, o princípio da legalidade cumpre um papel primordial para o Direito Penal Tributário, como será demonstrado a seguir.

O princípio da legalidade, além de ser integrante do rol de princípios constitucionais fundamentais, é garantidor da dignidade da pessoa humana e da ordem jurídica estatal. Sua função é, precipuamente, limitar a atuação do Estado, como bem pontua Cezar Roberto Bitencourt²³:

O princípio da legalidade constitui uma efetiva limitação ao poder punitivo estatal. Embora seja hoje um princípio fundamental do Direito Penal, seu reconhecimento percorreu um longo processo, com avanços e recuos, não passando, muitas vezes, de simples “fachada formal” de determinados Estados. Feuerbach, no início do século XIX, consagrou o princípio da legalidade através da fórmula latina *nullum crimen, nulla poena sine lege*. O princípio da legalidade é um imperativo que não admite desvios nem exceções e representa uma conquista da consciência jurídica que obedece a exigências de justiça, que somente os regimes totalitários o têm negado.

Acerca do princípio da legalidade, preceitua Rogério Greco, citando o doutrinador Paulo Bonavides²⁴:

O princípio da legalidade nasceu do anseio de estabelecer na sociedade humana regras permanentes e válidas, que fossem obra da razão, e pudessem abrigar os indivíduos de uma conduta arbitrária e imprevisível da parte dos governantes. Tinha-se em vista alcançar um estado geral de confiança e certeza na ação dos titulares do poder, evitando-se assim a dúvida, a intranquilidade, a desconfiança e a suspeição, tão usuais onde o poder é absoluto, onde o governo se acha dotado de uma vontade pessoal soberana ou se reputa *legibus solutus* e onde, enfim, as regras de convivência não foram previamente elaboradas nem reconhecidas.

²³BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral**. 2012. Op. Cit. p. 867

²⁴GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017. 983 p

Em tempo, entende-se por princípio da legalidade, nas palavras de Guilherme de Souza Nucci²⁵:

Princípio da legalidade ou da reserva legal: trata-se do fixador do conteúdo das normas penais incriminadoras, ou seja, os tipos penais, mormente os incriminadores, somente podem ser criados através de lei em sentido estrito, emanada do Poder Legislativo, respeitado o processo previsto na Constituição (...). Encontra-se previsto no art. 5º, XXXIX, da CF, bem como no art. 1º do Código Penal.

Dessa forma, entende-se o princípio da legalidade como um grande facilitador para a construção de um sistema penal racional e justo, como expõe o professor Nilo Batista: “Além de assegurar a possibilidade do prévio conhecimento dos crimes e das penas, o princípio garante que o cidadão não será submetido a coerção penal distinta daquela predisposta em lei.”.

1.1. Evolução histórica do princípio da legalidade.

Invariavelmente, nos mais diversos textos e doutrinas, autores atribuem a origem do princípio da legalidade à Magna Charta Libertatum²⁶, mais precisamente no ano de 1215, sob o reinado de João da Inglaterra - popularmente conhecido como João Sem Terra -, a qual consagrou em seu artigo 39: “Nenhum homem pode ser preso ou privado de sua propriedade a não ser pelo julgamento de seus pares ou pela lei da terra”²⁷.

²⁵NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 11-12.

²⁶CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, pp. 382/383: “A proto-história dos direitos fundamentais costuma salientar a importância das cartas de franquias medievais dadas pelos reis aos vassallos, mais célebre das quais foi a Magna Charta Libertatum de 1215. Não se tratava, porém, e uma manifestação da ideia de direitos fundamentais inatos, mas da afirmação de direitos corporativos da aristocracia feudal em face do seu soberano. A finalidade da Charta Magna era, pois, o estabelecimento de um *modus vivendi* entre o rei e os barões, que consistia fundamentalmente no reconhecimento de certos direitos de supremacia ao rei em troca de certos direitos de liberdade estamentais consagrados nas cartas de franquia.” “A Magna Carta procurou também alicerçar os interesses locais em face das prerrogativas reais. Neste sentido, era um documento de garantia e franquia dos cidadãos, semelhante aos que foram concedidos em Espanha, Portugal, Hungria, Polónia, Suécia, na altura da transição do estado feudal pessoal da alta Idade Média para o estado territorial da baixa Idade Média.” “Mas a Magna Charta, embora contivesse fundamentalmente direitos estamentais, fornecia já «aberturas» para a transformação dos direitos corporativos em direitos do homem. O seu vigor «irradiante» no sentido da individualização dos privilégios estamentais detecta-se na interpretação que passou a ser dada ao célebre art. 39º, onde se preceituava que «Nenhum homem livre será detido ou sujeito à prisão, ou privado dos seus bens, ou colocado fora da lei, ou exilado, ou de qualquer modo molestado, e nós não procederemos, nem mandaremos proceder contra ele, senão em julgamento regular pelo seus pares ou de harmonia com a lei do país». Embora este preceito começasse por aproveitar apenas a certos estratos sociais – os cidadãos *optimo jure* – acabou por ter uma dimensão mais geral quando o conceito de homem livre se tornou extensivo a todos os ingleses (só eram livres os barões e, depois, os proprietários dos condados e os burgueses representados na Câmara dos Comuns, mas já não a grande massa dos vilões). É este o significado histórico da leitura de Coke, quatro séculos mais tarde: a transformação dos direitos corporativos de algumas classes em direitos de todos os ingleses (*just rights and liberties* como «birthrights», como «inheritance»)."

²⁷INGLATERRA. **Constituição (1215)**. Londres.

Contudo, há divergência doutrinária quanto à sua abrangência. Para alguns autores não há que se contestar a importância do documento supramencionado, tendo em vista a sua abrangência total e as consequências relevantes ao progresso do sistema penal e processual penal²⁸.

Noutro giro, os críticos - que não desconsideram totalmente a sua importância histórica - defendem que o documento abordava muito mais o direito processual do que o direito material. Pontuam que os principais interessados e afetados pela edição do dispositivo era a nobreza e não a sociedade como um todo, como popularmente difundido, porquanto apenas os nobres eram titulares de direitos e capazes de invocá-los para si.

Destaco trecho do artigo *Evolução Histórica do Princípio da Legalidade*, redigido por Paulo Vidal²⁹:

Seu texto, todavia, sugere uma garantia mais de ordem processual do que de direito material. Ainda assim tratava-se de uma garantia em favor dos nobres, e apenas da aristocracia, estabelecida em texto legal, visando conter o poder-dever de punir do Estado em frente ao indivíduo. Na verdade não se excluía o costume como fundamento de agravação da pena, entretanto, é a primeira notícia de uma norma que, de uma forma ou de outra, limita o então poder ilimitado do rei no exercício do jus puniendi.

Assim, as disposições da Magna Charta não tinham o caráter geral que lhes foi atribuído, as interpretações sucessivas deste célebre documento é que foram acentuando o seu conteúdo liberal e alargando-lhe o alcance, do círculo estreito das pessoas de qualidade ao homem comum, o que, aliás, está em conformidade com o processo de formação e evolução do direito inglês. Mas, a atitude dos nobres ingleses, face a João Sem Terra, foi um movimento individualista, que definia e delimitava, na mais grave das matérias, os poderes do Estado, embora os homens livres a que se referia o texto fossem os nobres, porque somente estes, na época, poderiam ser considerados capazes de reclamar direitos.

Valendo-me de considerável salto histórico, no ano de 1532, a Constituição Carolina, do Imperador Carlos V³⁰, ganha *status* de precursora do princípio da legalidade no Direito

²⁸ Um dos autores que não se posiciona de forma contrária à Carta Magna de 1215 é Dorival de Freitas Júnior em seu artigo intitulado "Princípio da Legalidade como garantia da dignidade humana", como cita: "A própria história dos direitos fundamentais ressalta a importância das cartas de franquias medievais que eram dadas pelos reis aos vassallos, dentre as quais a Magna Charta é considerada a mais célebre delas, pois não se tratava de uma simples manifestação da ideia de direitos fundamentais inatos à pessoa humana, mas sim da afirmação de direitos corporativos da aristocracia feudal em face do seu soberano". FREITAS JUNIOR, Dorival de. **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (TAXATIVIDADE DA LEI) COMO GARANTIA DA DIGNIDADE HUMANA**. 2016. Disponível em: <<http://unisal.br/hotsite/mostraderesponsabilidadesocial/wp-content/uploads/sites/11/2016/08/Artigo-Dorival-de-Freitas-Junior-Titulo-Princípio-da-Legalidade-como-garantia-da-dignidade-humana.pdf>>. Acesso em: 26 jan. 2019.

²⁹ VIDAL, Paulo. **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**. Disponível em: <<http://www.vidal-advogados.com/artigos/0bc1c3d9d8.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2019.

Alemão. Ressalta-se, contudo, que por se tratar de originária de parte do direito costumeiro, a classificação e as medidas das penas passavam por critérios subjetivos, como os bons costumes, permitindo a aplicação do direito penal em analogia, tanto *in bonam partem* como *in malam partem*.

Ambos os dispositivos - a Carta Magna de 1215³¹ e a Constituição Carolina de 1532³² - podem ser considerados documentos históricos que abordaram pela primeira vez o tema da legalidade de forma principiológica e escrita, embora os diplomas antecedentes ao iluminismo não possuam a moderna implicação do princípio da legalidade, como pontualmente criticado.

No ano de 1762, em que se fez presente a obra “O Contrato Social de Jean-Jacques Rousseau”, a ideia iluminista de contrato social ganha força, e dela surge a leitura moderna do princípio da legalidade, com divisão dos poderes e competência exclusiva dos cidadãos - através de seus representante - para a edição de leis.

Sob a ótica iluminista, Cesare Bonesana Beccaria escreve sua obra “Dos Delitos e das Penas”, em 1764, onde aborda de forma ímpar o iluminismo no Direito Penal³³:

(...) só as leis podem fixar as penas de cada delito e que o direito de fazer leis penais não pode residir senão na pessoa do legislador, que representa toda a sociedade unida por um contrato social. Ora, o magistrado, que também faz parte da sociedade, não pode com justiça infligir a outro membro dessa sociedade uma pena que não seja estatuída pela lei; e, do momento em que o juiz é mais severo do que a lei, ele é injusto, pois acrescenta um castigo novo ao que já está determinado. Segue-se que nenhum magistrado pode, mesmo sob o pretexto do bem público, aumentar a pena pronunciada contra o crime de um cidadão.

Bebendo da fonte iluminista, e inflamada pela Revolução Francesa, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, pode ser considerada o primeiro documento normativo que aborda a leitura moderna do princípio da legalidade, que deixa ser uma “mera”

³⁰ O Imperador Carlos V apenas adquiriu este título em 1519, após adquirir territórios austríacos da Casa de Habsburgo. Importante figura histórica era herdeiro das principais dinastias europeias à época, a saber, da já mencionada Casa de Habsburgo, da Casa de Valois-Borgonha e a Casa de Trastâmara. Fatos que o fizeram adquirir vastos territórios na Europa central, oriental e do sul, além das colônias que integravam os territórios sob seu domínio. SALAZAR, Luis de **Advertencias historicas sobre las obras de algunos doctos escritores modernos**. Madrid. Matheo de Llanos y Guzman. p. 320.

³¹ INGLATERRA. **Constituição (1215)**. Londres. Op. Cit.

³² ALEMANHA. **Constituição (1532)**.

³³ BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos Delitos e das Penas**. Tradução Néelson Jahr Garcia. São Paulo: Ridendo Castigat Mores, 2001, p. 10-11.

segurança jurídica e passa a ser uma garantia política do cidadão de inaplicabilidade de penas por parte do Estado.

Nesse sentido, o artigo 8º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão dispunha que "A Lei apenas deve estabelecer penas estrita e evidentemente necessárias, e ninguém pode ser punido senão em virtude de uma lei estabelecida e promulgada antes do delito e legalmente aplicada"³⁴.

Os dispositivos anteriormente citados foram os mais importantes para a construção histórica do princípio da legalidade, mas é evidente que não foram os únicos. Em razão disso, podemos citar o *Bill of Rights*, firmado na Filadélfia em 1774, a Declaração de Direitos da Virgínia e a Constituição dos Estados Unidos da América, ambas de 1776; o primeiro Código Penal, que foi austríaco, de 1787; além de vários instrumentos de proteção dos direitos humanos como a Declaração Universal dos Direitos Humanos, 1948; a Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 1950; o Pacto Internacional sobre Direitos Cívicos e Políticos, 1966; e o Pacto de São José da Costa Rica, sem descartar diplomas de países democráticos³⁵.

1.1.1. O princípio da legalidade nas constituições brasileiras.

Por se tratar de um país relativamente novo³⁶ e signatário das tradições do *civil law*, o Brasil foi diretamente influenciado pelos ideais franceses, fato que contribuiu para que todas as constituições abordassem de forma expressa o princípio da legalidade.

É bem verdade que o país passou por momentos de maior e de menor autonomia interna, principalmente durante os governos ditatoriais. Assim, quando digo que todas as constituições abordaram o princípio da legalidade, não excluo as fases em que o mesmo foi deixado de lado frente a interesses privados. O fato que se busca expor é a relevância do princípio, disposto em todos os dispositivos maiores que já compuseram e compõe o Estado.

³⁴BRASIL. Tratado Internacional de 1789. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. Brasília, DF.

³⁵BRASIL. Tratado Internacional de 1966. **Pacto de São José da Costa Rica**. Brasília, DF.

³⁶Ao me referir ao Brasil como um país novo, a comparação vale em relação a sua independência, autonomia política, econômica e, conseqüentemente, legislativa, frente aos demais países que constituem o Globo, porquanto adquiriu sua independência apenas no ano de 1822, quando deixou de ser colônia portuguesa, para se tornar o Império do Brasil, situação fática que perdurou até a proclamação da República no ano de 1889.

Nesse diapasão, a Constituição de 1824, constava no artigo 179, § XI³⁷:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

(...)

XI. Ninguém será sentenciado, senão pela Autoridade competente, por virtude de Lei anterior, e na forma por ella prescripta.

Na Constituição Republicana de 24 de fevereiro de 1891, o princípio da legalidade esteve presente no artigo 72, § 15³⁸:

Art. 72 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no paiz a inviolabilidade dos direitos concernentes a liberdade, á segurança individual e á propriedade, nos termos seguintes: (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926)

(...)

§ 15. Ninguém sera sentenciado, senão pela autoridade competente, em virtude de lei anterior e na fórmula por ella regulada. (Redação dada pela Emenda Constitucional de 3 de setembro de 1926).

Por sua vez, a Constituição de 16 de julho de 1934, o enunciou no artigo 113, § 26³⁹:

Art. 113 - A Constituição assegura a brasileiros e a estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à liberdade, à subsistência, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 26 - Ninguém será processado, nem sentenciado senão pela autoridade competente, em virtude de lei anterior ao fato, e na forma por ela prescrita.

A Constituição de 1937, trouxe no artigo 122, § 13 a previsão acerca do referido princípio, *in verbis*⁴⁰:

³⁷BRASIL. **Constituição (1824). Constituição de 25 de março de 1824.**: Manda observar a Constituição Política do Imperio, offerecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

³⁸BRASIL. **Constituição (1891). Constituição, de 24 de fevereiro de 1891.** Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

³⁹BRASIL. **Constituição (1934). Constituição, de 16 de julho de 1934.** Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁴⁰BRASIL. **Constituição (1937). Constituição, de 1937.** Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

Art. 122 - A Constituição assegura aos brasileiros e estrangeiros residentes no País o direito à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§13 - Não haverá penas corpóreas perpétuas. (Redação da pela Lei Constitucional nº 1, de 1938).

As penas estabelecidas ou agravadas na lei nova não se aplicam aos fatos anteriores. Além dos casos previstos na legislação militar para o tempo de guerra, a pena de morte será aplicada nos seguintes crimes: (Redação da pela Lei Constitucional nº 1, de 1938)

Destaca-se a Constituição de 1946, no seu artigo 141, § 27⁴¹:

Art. 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 27 - Ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente e na forma de lei anterior.

Por seu turno, a Constituição de 1967 no artigo 150, § 16, dispôs⁴²:

Art. 150 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 16 - A instrução criminal será contraditória, observada a lei anterior quanto ao crime e à pena, salvo quando agravar a situação do réu.

A Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, no artigo 153, § 16⁴³ enunciou:

Art. 153. A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

§ 16. A instrução criminal será contraditória, observada a lei anterior, no relativo ao crime e à pena, salvo quando agravar a situação do réu.

⁴¹BRASIL. **Constituição (1946). Constituição, 1946**. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁴²BRASIL. **Constituição (1967). Constituição, de 1967**. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

⁴³*Ibidem*.

Por fim, na Constituição da República de 1988, em vigência até o momento, o princípio da legalidade encontra escopo no artigo 5º, inciso XXXIX⁴⁴:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

Com isso, é possível concluir o subtópico que aborda a historiologia do Princípio da Legalidade e os principais diplomas no mundo e no Brasil que abordaram de forma expressa o tema.

Conforme dito anteriormente, é impossível findar as hipóteses normativas da abrangência do princípio estudado. Dessa forma, busca-se apenas evidenciar as legislações que serviram de ponto central para o debate do tema.

A seguir, será feito um estudo minucioso do Princípio da Legalidade e seu funcionamento no Ordenamento Jurídico Brasileiro, a fim de entender como este pode influenciar a Lei Penal no tempo e, conseqüentemente sua retroatividade.

1.2. Questões específicas do princípio da legalidade.

Após breve relato histórico, o estudo do princípio da legalidade deve ser dividido em quatro corolários distintos, quais sejam: *lex scripta* (1); *lex stricta* (2); *lex previa* (3) e *lex certa* (4). Observa-se que nem todos se vinculam diretamente com a lei penal no tempo, mas são de extrema necessidade para a compreensão absoluta do tema a ser debatido.

1.2.1. *Lex scripta*.

A *lex scripta* (ou lei escrita) busca responder à questão da possibilidade de regulamentação da lei penal por costumes ou analogias. *A priori*, conclui-se que não há

⁴⁴: BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019

possibilidade de regulamentação da lei penal por costumes ou analogias, uma vez que a lei penal exige a forma de lei escrita para ser regulamentado. Contudo, a doutrina e a jurisprudência entendem de forma pacífica que a analogia é permitida apenas *in bonam partem*. Com isso, extrai-se que a analogia só pode ser usada de forma a beneficiar o réu.

Ainda, faz-se necessária a diferenciação entre interpretação analógica e a analogia propriamente dita. A interpretação analógica é apenas uma forma de interpretação da lei, já analogia é uma forma de integração da lei. No direito penal é plenamente possível a interpretação analógica se o legislador permitir a sua utilização. Para exemplificar a questão, levanta-se o artigo 121, § 2º, III do Código Penal⁴⁵:

Art. 121. Matar alguém:

(...)

Homicídio qualificado

§ 2º Se o homicídio é cometido:

(...)

III - com emprego de veneno, fogo, explosivo, asfixia, tortura ou outro meio insidioso ou cruel, ou de que possa resultar perigo comum;

O legislador elencou hipóteses que caracterizam diretamente o ato típico - que pode ser imputado ao agente o tipo penal de homicídio qualificado -, embora não tenha sido exaustivo, permitindo que o intérprete da norma se valha de situações semelhantes para a imputação do mesmo tipo penal. Resta evidente, portanto, a possibilidade de interpretação analógica pela generalização do tipo e abertura para que novas situações incorram na mesma matéria.

Noutro giro, a analogia como uma forma de integração da norma serve para suprir as lacunas legislativas e integrar com normas cabíveis o caso concreto, uma vez que o responsável não pode se eximir de julgar. Nesse sentido, conforme dispõe o artigo 4º da Lei nº 4.657/1942 – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro⁴⁶, *in verbis*: “Art. 4º- Quando

⁴⁵BRASIL. Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 07 mar. 2019.

⁴⁶A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) é uma norma jurídica que temo objetivo de regulamentar outras normas, como a sua aplicação e interpretação. Em momento anterior a Lei era conhecida como Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), porém em 2010 sofreu alteração em sua nomenclatura, para atingir os mais diversos ramos do direito e

a lei for omissa, o juiz decidirá o caso de acordo com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito”⁴⁷.

Tal entendimento extrai-se de trecho do julgamento do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial nº 121.428/RJ⁴⁸:

(...) não se pode confundir analogia com interpretação analógica ou extensiva. A analogia é técnica de integração, vale dizer, recurso de que se vale o operador do direito diante de uma lacuna no ordenamento jurídico. Já a interpretação, seja ela extensiva ou analógica, objetiva desvendar o sentido e o alcance da norma, para então definir-lhe, com certeza, a sua extensão. A norma existe, sendo o método interpretativo necessário, apenas, para precisar-lhe os contornos.

O Direito Penal possui regramento próprio. Desse modo, quando não há lei que puna o ato praticado pelo agente, não deve ser aplicado o instituto da analogia para chegar a uma tipificação, mas sim o instituto da absolvição. Observa-se que o magistrado não deixa de julgar o caso concreto; resolvendo o mérito a partir da aplicação da absolvição. Tal entendimento encontra fundamento no artigo 5º, XXXIX da Constituição da República de 1988, *in verbis*: “não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal”⁴⁹; bem como no artigo 1º do Código Penal: “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal”⁵⁰, sendo este um exemplo de analogia *in malam partem*. Outro exemplo de analogia *in malam partem* é o artigo 121, parágrafo segundo, inciso sétimo do Código Penal Brasileiro, que aborda especificamente a consanguinidade até terceiro grau, sendo, portanto, a sua extensão proibida⁵¹:

Art. 121. Matar alguém:

Pena - reclusão, de seis a vinte anos.

(...)

§ 2º Se o homicídio é cometido:

não apenas o civil, contudo há limitações em alguns ramos, quanto à sua aplicabilidade integral, no sentido em que ocorre com o Direito Penal e a aplicação da analogia.

⁴⁷BRASIL. **Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. . Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 25 nov. 2018.

⁴⁸BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 121.428. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. Brasília, 01 de junho de 2004. **Diário Oficial da União**. Brasília. Disponível em <<https://www.portaljustica.com.br/acordao/2109495>>. Acesso em 15 fev. 2019.

⁴⁹BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, DF. Op. Cit.

⁵⁰BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Op. Cit.

⁵¹*Ibidem*.

(...)

VII – contra autoridade ou agente descrito nos arts. 142 e 144 da Constituição Federal, integrantes do sistema prisional e da Força Nacional de Segurança Pública, no exercício da função ou em decorrência dela, ou contra seu cônjuge, companheiro ou parente consanguíneo até terceiro grau, em razão dessa condição:

Pena - reclusão, de doze a trinta anos.

Quanto aos filhos adotivos, aponta Cezar Bitencourt⁵²:

Pareceria desnecessário destacar que, quando o texto legal refere-se a cônjuge ou companheiro, está incluindo tanto relacionamentos heteroafetivos como homoafetivos. Contudo, por via das dúvidas, convém que se realce esse aspecto. Assim, matar um companheiro homoafetivo de um desses agentes, em retaliação por sua atuação funcional, é homicídio qualificado, nos termos do art. 121, § 2º, VII, do CP. A locução ‘parentes consanguíneos até 3º grau’ abrange: ascendentes (pais, avós, bisavós); descendentes (filhos, netos, bisnetos); colaterais até o 3º grau (irmãos, tios e sobrinhos). Não estão abrangidos os parentes por afinidade, ou seja, aqueles que a pessoa adquire em decorrência do casamento ou união estável, como cunhados, sogros, genros, noras etc. Assim, se o delinquente assassinar sogro, cunhado, genro, nora etc. de um policial que o investigou não cometerá o homicídio qualificado do art. 121, § 2º, VII, do CP. Nada impede que possa se configurar outra qualificadora, mas não está.

Da mesma forma, entende Rogério Greco, Procurador de Justiça do Estado de Minas Gerais⁵³:

Não há consanguinidade, ou seja, relação de sangue, que permita o reconhecimento de um tronco comum com relação ao filho adotivo. Dessa forma, infelizmente, se o homicídio for praticado contra o filho adotivo de um policial, em razão dessa condição, não poderemos aplicar a qualificadora do inc. VII do § 2.º do art. 121 do CP, tendo em vista que, caso assim fizéssemos, estaríamos utilizando a chamada analogia *in malam partem*.

A analogia *in bonam partem*, por sua vez, pode ocorrer até mesmo no âmbito do Direito Penal, uma vez que a situação do réu é melhorada. Assim, em razão do Brasil ser constituído em um Estado Democrático de Direito, a liberdade do cidadão deve ser priorizada, justificando tal possibilidade. Como exemplo do instituto da analogia *in bonam partem*, cita-se o artigo 181 do Código Penal Brasileiro⁵⁴:

Art. 181 - É isento de pena quem comete qualquer dos crimes previstos neste título, em prejuízo:

I - do cônjuge, na constância da sociedade conjugal;

⁵²BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral 1**. 2012. Op. Cit. p. 867.

⁵³GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 3. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

⁵⁴BRASIL. **Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Op. Cit.

II - de ascendente ou descendente, seja o parentesco legítimo ou ilegítimo, seja civil ou natural.

A partir da leitura do artigo, extrai-se que há escusa absolutória apenas de ascendente, descendente, cônjuge e irmão, deixando de fora a figura do companheiro, sem excluir a possibilidade de analogia para aquela, por ser *in bonam partem*. Apesar de entender que esta seja a melhor forma de interpretar o artigo supramencionado, a jurisprudência não apresenta um consenso em suas decisões.

A segunda Turma Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul, no dia 13 de julho de 2005, ao julgar o *habeas corpus* nº 8939 de Mato Grosso do Sul - MS, que tinha por objeto o trancamento de uma ação por ausência de justa causa, alegando, para tanto, a imunidade absoluta do paciente, entendeu pelo não cabimento da aplicação da escusa absolutória no caso de companheiro, conforme a ementa⁵⁵:

HABEAS CORPUS - ESTELIONATO - PRELIMINAR -ALEGADA IMUNIDADE PREVISTA NO ARTIGO 181, I, DO CÓDIGO PENAL - NORMA QUE NÃO SE APLICA À COMPANHEIRA- AÇÃO PENAL - PRETENDIDO TRANCAMENTO POR FALTA DE JUSTA CAUSA - INDÍCIOS DA AUTORIA E PROVA DA MATERIALIDADE - FATO TÍPICO - NEGATIVA DE AUTORIA - NECESSIDADE DE EXAME APROFUNDADO DE PROVA - VIA INADEQUADA - PERÍCIA REALIZADA NA FASE POLICIAL - NÃO-OPORTUNIZAÇÃO DE APRESENTAÇÃO DE QUESITOS PELO PACIENTE - ALEGADA OFENSA AO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA - PRINCÍPIOS APLICÁVEIS SOMENTE NA FASE JUDICIAL - CONSTRANGIMENTO ILEGAL NÃO CARACTERIZADO - ORDEM DENEGADA.

Nesse sentido, a Terceira Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do estado do Paraná, no dia 25 de março de 2004, em sede de recurso em sentido estrito contra decisão proferida pelo juízo singular que entendeu pelo não recebimento da denúncia, com fundamento na escusa absolutória prevista no art. 181, I do Código Penal, equiparou a união estável ao casamento para este fim⁵⁶:

RECURSO EM SENTIDO ESTRITO. DENÚNCIA. NÃO RECEBIMENTO. DELITO PATRIMONIAL. DENUNCIADA QUE CONVIVIA EM UNIÃO ESTÁVEL COM A VÍTIMA A ÉPOCA DOS FATOS. JUÍZO SINGULAR QUE NÃO RECEBEU A DENÚNCIA AO ENTENDIMENTO DA EQUIPARAÇÃO CONSTITUCIONAL DO CASAMENTO COM A UNIÃO ESTÁVEL. ESCUSA ABSOLUTÓRIA QUE SOMENTE

⁵⁵BRASIL. Segunda Turma Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul. **Habeas Corpus nº 8939**. Mato Grosso do Sul, MS, 13 de julho de 2015. Disponível em <<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=979110&ext=.pdf>>. Acesso em 15 fev. 2019.

⁵⁶BRASIL. Terceira Câmara Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná. **Apelação**. Paraná, PR, 25 de março de 2004.

PODE SER INVOCADA NOS ESTRITOS TERMOS DO ART. 181, INCISO I DO CÓDIGO PENAL. DECISÃO REFORMADA. DENÚNCIA QUE DEVE SER RECEBIDA PARA A INSTAURAÇÃO DA AÇÃO PENAL.

Por outro lado, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, no dia 28 de outubro de 2009, negou provimento à apelação criminal que visava reformar a decisão que considerou abrangido pelo benefício da escusa absolutória o autor de crime de furto, cometido em desfavor do companheiro de sua mãe⁵⁷:

FURTO. UNIÃO ESTÁVEL A VÍTIMA E MÃE DO ACUSADO. Art. 181, CÓDIGO PENAL, IMUNIDADE. **A imunidade tratada no artigo 181, I, do código penal deve, por força constitucional (art. 226, § 3º, CF), ser estendida as uniões estáveis e aplicadas aos agentes, em tais hipóteses a escusa absolutória.** Reconhecida estar mantida a relação more uxório entre vítima e mãe do réu, está este ao abrigo da imunidade, que é de caráter absoluto e, por isto mesmo, sequer denúncia deveria ter sido oferecida. Recurso ministerial improvido. (RIO GRANDE DO SUL, 2012, grifo nosso).

1.2.2. *Lex stricta*.

Superado o ponto da *lex scripta*, passo para a análise da *lex stricta*, a lei em sentido estrito que irá regular a matéria penal. Diante de tal conceito, concluiu-se que a Medida Provisória não poderá regular matéria penal, conforme sistemática regulada na Constituição da República de 1988, no artigo 62⁵⁸:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I - relativa a

(...)

b) direito penal, processual penal e processual civil;

Diante desta impossibilidade, surge o questionamento quanto a matéria abordada na medida provisória, ao passo em que pode haver normatização benéfica ao réu. A doutrina majoritária entende que por vedação constitucional, a medida provisória está impossibilitada de regular direito penal, independente da matéria que trate. Por outro lado, seus defensores

⁵⁷ BRASIL. o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. **Apelação**. Rio Grande do Sul, RS 28 de outubro de 2009.

⁵⁸BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, DF. Op. Cit.

afirmam que nem sempre essa vedação existiu⁵⁹ e, por isso, caso haja algum benefício para o réu, essa medida pode ser aplicada.

1.2.2.1. Norma penal em branco.

Abre-se espaço para a discussão a respeito da norma penal em branco, em especial à sua constitucionalidade. A norma penal em branco é a espécie normativa que necessita de complementação, ou seja, essa norma não está completa e seu complemento pode se dar através de uma lei ou de outra fonte normativa.

⁵⁹A vedação passou a existir em 2001 com a edição da Emenda Constitucional nº 32, que em relação ao artigo 62, mencionado em momento oportuno do trabalho, levanto as seguintes modificações:

“Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria:

I – relativa a:

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral;
 b) direito penal, processual penal e processual civil;
 c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;
 d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º;

II – que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro;

III – reservada a lei complementar;

IV – já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República.

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando.

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional.

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados.

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional.

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo.

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas.

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto." BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, DF. Op. Cit.

A norma penal em branco - a depender de sua fonte de complementação -, divide sua natureza em heterogênea ou em homogênea – quanto ao complemento - com subdivisão entre homo vitelina, quando o complemento estará na mesma lei da norma a ser complementada ou heterovitelina, quando o complemento está em lei diversa da norma a ser complementada.

Como exemplo da norma penal em branco homogênea homo vitelina ter-se-á o crime de peculato, que traz o conceito de funcionário público na mesma lei⁶⁰:

Art. 312 - Apropriar-se o funcionário público de dinheiro, valor ou qualquer outro bem móvel, público ou particular, de que tem a posse em razão do cargo, ou desviá-lo, em proveito próprio ou alheio:

Pena - reclusão, de dois a doze anos, e multa.

Art. 327 - Considera-se funcionário público, para os efeitos penais, quem, embora transitoriamente ou sem remuneração, exerce cargo, emprego ou função pública.

§ 1º - Equipara-se a funcionário público quem exerce cargo, emprego ou função em entidade paraestatal, e quem trabalha para empresa prestadora de serviço contratada ou conveniada para a execução de atividade típica da Administração Pública.

§ 2º - A pena será aumentada da terça parte quando os autores dos crimes previstos neste Capítulo forem ocupantes de cargos em comissão ou de função de direção ou assessoramento de órgão da administração direta, sociedade de economia mista, empresa pública ou fundação instituída pelo poder público.

Por sua vez, como exemplo da norma penal em branco homogênea heterovitelina ter-se-á o crime de bigamia⁶¹, com o conceito de casamento em lei diversa, qual seja o Código Civil de 2002⁶²:

Art. 1.511. O casamento estabelece comunhão plena de vida, com base na igualdade de direitos e deveres dos cônjuges.

Art. 1.512. O casamento é civil e gratuita a sua celebração.

Parágrafo único. A habilitação para o casamento, o registro e a primeira certidão serão isentos de selos, emolumentos e custas, para as pessoas cuja pobreza for declarada, sob as penas da lei.

Art. 1.513. É defeso a qualquer pessoa, de direito público ou privado, interferir na comunhão de vida instituída pela família.

⁶⁰BRASIL. **Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Op. Cit.

⁶¹ “Art. 235 - Contrair alguém, sendo casado, novo casamento:

Pena - reclusão, de dois a seis anos.

§ 1º - Aquele que, não sendo casado, contrai casamento com pessoa casada, conhecendo essa circunstância, é punido com reclusão ou detenção, de um a três anos.

§ 2º - Anulado por qualquer motivo o primeiro casamento, ou o outro por motivo que não a bigamia, considera-se inexistente o crime”. BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Op. Cit.

⁶²BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF.

Art. 1.514. O casamento se realiza no momento em que o homem e a mulher manifestam, perante o juiz, a sua vontade de estabelecer vínculo conjugal, e o juiz os declara casados.

Art. 1.515. O casamento religioso, que atender às exigências da lei para a validade do casamento civil, equipara-se a este, desde que registrado no registro próprio, produzindo efeitos a partir da data de sua celebração.

Art. 1.516. O registro do casamento religioso submete-se aos mesmos requisitos exigidos para o casamento civil.

§ 1º O registro civil do casamento religioso deverá ser promovido dentro de noventa dias de sua realização, mediante comunicação do celebrante ao ofício competente, ou por iniciativa de qualquer interessado, desde que haja sido homologada previamente a habilitação regulada neste Código. Após o referido prazo, o registro dependerá de nova habilitação.

§ 2º O casamento religioso, celebrado sem as formalidades exigidas neste Código, terá efeitos civis se, a requerimento do casal, for registrado, a qualquer tempo, no registro civil, mediante prévia habilitação perante a autoridade competente e observado o prazo do art. 1.532.

§ 3º Será nulo o registro civil do casamento religioso se, antes dele, qualquer dos consorciados houver contraído com outrem casamento civil.

Por fim, a fonte de complementação da norma penal em branco de natureza heterogênea é de produção diversa da norma a ser complementada. Como exemplo interessante tem-se a Lei de Drogas, em que seu conceito principal – droga – está regularizado em portaria específica da Agência Nacional de Vigilância Sanitária.

Assim, em consonância com o posicionamento majoritário, não há inconstitucionalidade por ofensa ao princípio da legalidade nos casos de norma penal em branco, porquanto tal princípio foi respeitado no momento da norma penal incriminadora - que é aquela definidora do crime e da sanção - e faz contraponto à norma penal não incriminadora - que tem seu aspecto permissivo e complementar.

1.2.3. *Lex certa*.

A *lex certa* é preta a necessidade de se pormenorizar a conduta do agente. Logo, pode se dizer que, de acordo com a *lex certa*, é preciso ter uma descrição da melhor forma possível da conduta do agente.

A problemática mais recente em nosso ordenamento jurídico ocorre em face do artigo 5º da Lei n 13.260/2016⁶³, mas por não se tratar do tema desta monografia, somente sua menção já se faz satisfatória.

1.2.4. *Lex previa*.

Apesar de ser o último dos subtópicos a ser abordado, a *lex previa* é a mais relevante entre os institutos anteriormente mencionados. De acordo com o corolário da *lex previa* “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal” – conforme normatiza o artigo 1º do Código Penal⁶⁴ – o que implica na impossibilidade de se definir uma pena antes da cominação da conduta.

Para iniciar o estudo acerca da lei penal no tempo, deve-se diferenciar, como um primeiro passo, a lei excepcional das leis temporárias, ambas previstas no artigo 3º do Código Penal: “A lei excepcional ou temporária, embora decorrido o período de sua duração ou cessadas as circunstâncias que a determinaram, aplica-se ao fato praticado durante sua vigência”⁶⁵. A leitura do dispositivo supracitado permite observar que a diferença conceitual entre os institutos está centrada no momento de publicação e tempo de vigência. Enquanto a lei temporária apresenta uma data de início e uma data de término, a lei excepcional apresenta circunstâncias extraordinárias que autorizam sua publicação.

As regras gerais que dizem respeito à lei penal no tempo encontram-se elencadas no artigo 4º do Código Penal: “Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”⁶⁶ – que adota a teoria da atividade. Como se pode observar pelo julgado⁶⁷:

⁶³BRASIL. **Lei nº 13.260, de 16 de março de 2016**. Regulamenta o disposto no inciso XLIII do art. 5º da Constituição Federal, disciplinando o terrorismo, tratando de disposições investigatórias e processuais e reformulando o conceito de organização terrorista; e altera as Leis nº 7.960, de 21 de dezembro de 1989, e 12.850, de 2 de agosto de 2013. Brasília, DF.

⁶⁴BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Op. Cit.

⁶⁵*Ibidem*.

⁶⁶*Ibidem*.

⁶⁷BRASIL. Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. **Apelação nº 0008608-23.2013.8.12.0001**. Relator: Desembargador Geraldo de Almeida Santiago. Mato Grosso, MS, 03 de junho de 2019. Diário Oficial do Estado. Mato Grosso. Disponível em: < <https://tj-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/685727932/apelacao-apl-8060016220178120001-ms-0806001-6220178120001/inteiro-teor-685728051>>. Acesso em: 15 fev. 2019

E M E N T A – APELAÇÃO CRIMINAL – FALSIDADE IDEOLÓGICA - PRESCRIÇÃO CONSUMADA SEGUNDO A LEI VIGENTE À ÉPOCA DO COMETIMENTO DO DELITO – EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE- PREJUDICIAL ACOLHIDA - RECURSO PROVIDO **Se o fato imputado ao apelante ocorreu no ano de 2009, deve incidir a lei então vigente, no que tange à prescrição. Até porque, em virtude da teoria da atividade, encampada pelo art. 4º do CP, aplica-se a lei em vigor ao tempo da conduta, se a lei posterior não favorecer o agente.** Segundo a lei vigente na data dos fatos, havia a possibilidade de contagem do prazo de prescrição, com base na pena aplicada na sentença, por exemplo, do dia em que o crime se consumou (art. 111, I, CP), à data do recebimento da denúncia ou queixa (causa interruptiva da prescrição art. 117, I, CP), que era conhecida como a primeira hipótese de ocorrência da prescrição da pretensão punitiva na modalidade retroativa. Diante deste panorama, entre a data do fato – 10/12/2009, e a data do recebimento da denúncia (marco interruptivo da prescrição) – 10/9/2019, transcorreram mais de 04 (quatro) anos e 10 (dez) meses, consumando-se a prescrição da pretensão punitiva, na modalidade retroativa. Declaração de extinção da punibilidade que se impõe.

(TJ-MS - APL: 00086082320138120001 MS 0008608-23.2013.8.12.0001, Relator: Des. Geraldo de Almeida Santiago, Data de Julgamento: 03/06/2019, 1ª Câmara Criminal, Data de Publicação: 05/06/2019) (Grifo nosso)

Destaco ainda o posicionamento de Rogério Greco em seu manual de Direito Penal, bem com a exemplificação que levanta⁶⁸:

O momento da conduta, comissiva ou omissiva, será, portanto, o nosso marco inicial para todo tipo de raciocínio que se queira fazer em sede de extra-atividade da lei penal, bem como nas situações em que não houver sucessão de leis no tempo. A escolha de tal teoria determina, por exemplo, a aplicação, ou não, da lei penal em certas situações, ou a opção pela lei mais benígna dentre aquelas que se sucederam no tempo.

Suponhamos que uma pessoa tenha dirigido finalisticamente sua conduta a causar a morte de alguém, atirando em direção à vítima, vindo a atingi-la numa região letal. No momento da conduta, o agente contava com apenas 17 anos e 11 meses de idade, sendo que a morte da vítima ocorreria três meses depois, quando aquele já havia atingido a maioridade penal. No caso em tela, ficará afastada a aplicação da lei penal, uma vez que ao tempo do crime o agente era tido como inimputável.

No mesmo sentido, comenta o Professor Salim⁶⁹:

(...) Aplica-se, regra geral, a lei penal que está vigendo ao tempo do fato (*tempus regit actum*). A exceção está na lei penal posterior mais benéfica, conforme dispõe o art. 5º, XL, CF: a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu. Aplica-se à lei mais benéfica ao réu a regra da extra atividade, que se constitui dos princípios: (i) retroatividade: aplicação da lei a fatos ocorridos antes da sua vigência; e (ii) ultratividade: extensão dos efeitos da lei penal para além da sua revogação.

(...)

⁶⁸GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 2009. Op. Cit.

⁶⁹SALIM, Alexandre. **Direito Penal**. In: LENZA, Pedro (Org.). **OAB Primeira Fase Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 320.

Considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado. O art. 4º do CP adota a teoria da atividade.

Dentro desta análise se discute a aplicabilidade da *novatio legis in melius e novatio legis in pejus*, ao passo que pode haver mudança legislativa na norma vigente na data da consumação do fato. Porquanto, deve ser abordado a extra atividade da lei penal no tempo, ou seja, o seu caminhar frente a situações fáticas. Cabe destacar que este agir da lei penal será realizado sempre em benefício do agente, nunca em seu prejuízo.

Como exposto e exemplificado por Rogério Greco⁷⁰:

Chamamos de extra-atividade a capacidade que tem a lei penal de se movimentar no tempo regulando fatos ocorridos durante sua vigência, mesmo depois de ter sido revogada, ou de retroagir no tempo, a fim de regular situações ocorridas anteriormente à sua vigência, desde que benéficas ao agente. Temos, portanto, a extra-atividade como gênero, do qual seriam espécies a ultra-atividade e a retroatividade.

Fala-se em ultra-atividade quando a lei, mesmo depois de revogada, continua a regular os fatos ocorridos durante sua vigência; retroatividade seria a possibilidade conferida à lei penal de retroagir no tempo, a fim de regular os fatos ocorridos anteriormente à sua entrada em vigor.

Suponhamos que alguém, dirigindo seu automóvel, tenha praticado, no trânsito, um crime de homicídio culposo no dia 1º de setembro de 1997. O § 3º do art. 121 do Código Penal prevê uma pena de detenção de um a três anos para essa modalidade de infração penal. O processo, depois de concluídas as investigações, teve início em 5 de novembro daquele mesmo ano, estando os autos conclusos para julgamento em março de 1998, ocasião em que já estava em vigor o novo Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9.503, de 23/9/97). O novo Código de Trânsito, almejando punir com mais rigor os motoristas causadores de homicídios culposos, criou uma nova figura típica por intermédio de seu art. 302, assim redigido:

Art. 302. Praticar homicídio culposo na direção de veículo automotor: Penas – detenção, de 2 (dois) a 4 (quatro) anos e suspensão ou proibição de se obter a permissão ou a habilitação para dirigir veículo automotor.

Indagamos: as novas disposições criminais do Código de Trânsito poderiam retroagir a fim de alcançar a conduta praticada pelo agente, que a elas se amolda, ocorrida anteriormente à sua vigência, ou o Código Penal, por ser mais benéfico, será ultra-ativo? A regra que deverá prevalecer, no exemplo fornecido, em obediência às determinações constitucionais, será a da ultra-atividade do Código Penal.

Para concluir de forma satisfatória este ponto deve ser abordado o *abolitio criminis* - momento em que a lei nova descriminaliza conduta até então típica -, retroagindo seus efeitos.

⁷⁰ GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 2009. Op. Cit.. p 234.

2. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MATERIAL E SUA TIPIFICAÇÃO EM CONCRETO.

Neste capítulo busca-se compreender como a Lei nº 12.382/2011⁷¹ - em alteração ao artigo 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁷²- juntamente com a decisão da 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ no Recurso Especial nº 1.647.917/AM⁷³ alterou a dinâmica procedimental dos crimes tributários.

A Lei nº 12.382/2011⁷⁴ introduziu efetiva alteração no entendimento normativo vigente na seara do Direito Penal Tributário, que consolidava raciocínio permissivo da suspensão da pretensão punitiva estatal relativa aos crimes tributários materiais, bastando para tanto que se procedesse a inserção do contribuinte em regime de parcelamento do débito tributário, até mesmo quando superado o Juízo liminar positivo de admissibilidade da acusação.

Nesse contexto, após o surgimento do citado texto legal, delimitou-se a suspensão da ação penal referente aos crimes tributários materiais, independente da data de ocorrência do fato. Ou seja, ainda que o agente tivesse optado por participar do regime de parcelamento antes do trânsito em julgado de sentença penal condenatória, há suspensão da ação penal.

Na verdade, a partir da vigência da Lei nº 12.382/11⁷⁵, se fez presente - por força da introdução do §2º do artigo 83 da Lei 9.430/96⁷⁶ -, a restrição da suspensão da ação penal, direcionada exclusivamente para a hipótese do contribuinte que tiver requerido parcelamento do débito tributário em momento anterior ao primeiro Juízo de admissibilidade da denúncia.

Por conta dessa inovação, somente será possível a suspensão da pretensão punitiva do Estado referente aos crimes tributários materiais e outras infrações - previstas no caput do remodelado artigo 83 da Lei 9.430/96⁷⁷ - se o pedido de parcelamento se concretizar antes da primeira decisão liminar positiva de admissibilidade da denúncia.

⁷¹BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

⁷²BRASIL. Lei nº 9.430, de 1996. Brasília, DF. Op. Cit.

⁷³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.647.917. **Diário Oficial da União**. Brasília

⁷⁴BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

⁷⁵*Ibidem*.

⁷⁶BRASIL. Lei nº 9.430, de 1996. Brasília, DF. Op. Cit.

⁷⁷*Ibidem*.

Assim, é preciso compreender a fundo a evolução da jurisprudência quanto ao momento da tipificação do delito tributário material, uma vez que a alteração promovida pela Lei supramencionada e a decisão da referida Corte tratam, também, da natureza delituosa, a qual se busca compreender com o presente trabalho.

Destaco o artigo 83 da Lei nº 9.430/1996 com redação dada pela Lei nº 12.382/2011⁷⁸:

Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e aos crimes contra a Previdência Social, previstos nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal), será encaminhada ao Ministério Público depois de proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

§ 1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento;

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

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva;

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento;

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento;

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

Ainda, cabe mencionar os artigos 1º e 2º da Lei 8.137/1990⁷⁹:

Art. 1 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;

⁷⁸BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

⁷⁹BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

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.

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.

Art. 2 Constitui crime da mesma natureza.

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

É necessário conceituar o crime tributário material e entender se todos os crimes tributários possuem natureza material. Tal diferenciação é fundamental para a delimitação do momento da tipificação, tendo em vista o posicionamento sumulado do Supremo Tribunal Federal - STF.

Nesse diapasão, Rogério Greco⁸⁰ ensina que crime material “é aquele cuja consumação depende da produção naturalístico de um resultado” e crime formal “é aquele em que o legislador antecipa a consumação ao momento da prática da conduta prevista pelo núcleo do tipo, não se exigindo a produção naturalística do resultado”.

⁸⁰GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 2009. Op. Cit.. p 320.

Noutro giro Mirabete⁸¹ afirma:

No crime material há a necessidade de um resultado externo à ação, descrito na lei, e que se destaca lógica e cronologicamente da conduta.

(...)

No crime formal não há necessidade de realização daquilo que é pretendido pelo agente, e o resultado jurídico previsto no tipo ocorre ao mesmo tempo e, que se desenrola a conduta, havendo separação lógica e não cronológica entre conduta e resultado.

Necessário destaque à decisão relatada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, cuja ementa se transcreve⁸²:

Crime contra a ordem tributária (Lei n. 8.137/90, art. 1º, I): infração material ao contrário do que sucedia no tipo similar da Lei n. 4.729/65, à consumação da qual é essencial que, da omissão da informação devida ou da prestação da informação falsa, haja resultado efetiva supressão ou redução do tributo: circunstância elementar, entretanto, em cuja verificação, duvidosa no caso, não se detiveram as decisões condenatórias: nulidade. (HC 75.945-2/DF, j. Em 02.12.97, DJU de 13.2.98, p. 4).

Em forma de conclusão afirma Andrei Zenkner Schmidt⁸³:

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

Assim, é possível concluir que os crimes formais se consumam com a simples prática da conduta prevista em lei; e os crimes materiais, por sua vez, só se consumam com a efetiva produção do resultado previsto no tipo e efetiva lesão ao bem jurídico protegido, exigindo, portanto, a ocorrência de resultado naturalístico, consistente em dano ao fisco.

As condutas tipificadas no artigo 1º, caput e incisos da Lei nº 8.137/90⁸⁴ são crimes materiais ou de resultado, pois se consumam apenas quando as condutas neles descritas produzem como resultado a efetiva supressão ou redução do tributo.

⁸¹ MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de Direito Penal: Parte Geral, Arts. 1º a 120 do CP**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 75.945-2**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 1997. Diário Oficial da União. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

⁸³ SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. P. 63.

De forma clara o Ministro Edson Vidigal⁸⁵, resume:

É importante não perder de vista essa distinção entre crimes de mera conduta e crimes de dano por causa de suas repercussões intensas no sistema jurídico-penal. Ou seja, a supressão ou redução de tributos, por exemplo, de que trata a Lei 8.137/90, somente se realiza com o proveito do agente, com a obtenção do resultado. Ora, isso depende de aferição do setor fazendário, na via administrativa. Só na conclusão do processo administrativo, assegurada a ampla defesa ao acusado, é que se poderá falar, em regra, em lesão à ordem tributária, mediante a supressão ou redução de tributos.

Neste diapasão, decidiu o Supremo Tribunal Federal no julgamento do *Habeas Corpus* nº 81.611-DF⁸⁶, que a consumação dos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/90⁸⁷ ocorre somente com a constituição definitiva do lançamento.

Por outro lado, o artigo 2º do mesmo dispositivo legal⁸⁸ elenca os crimes designados formais ou de mera conduta, que independem da obtenção de vantagem ilícita em desfavor do Fisco. Nesses crimes não há necessidade da constituição definitiva do crédito tributário, vez que o resultado lesivo ao erário é apenas indiretamente mencionado, não sendo, portanto, essencial à sua consumação.

Feitas as devidas considerações acerca do crime de natureza material e do crime de natureza formal, devemos nos ater aos crimes materiais - objeto central do presente estudo - e resgatar o entendimento fixado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento que fundou a Súmula Vincula nº 24, *in verbis*⁸⁹:

Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo. (Sessão Plenária de 02/12/2009; DJe nº 232 de 11/12/2009, p. 1; DOU de 11/12/2009, p. 1).

O estudo do dispositivo supramencionado deve ser mais profundo do que sua mera menção e sua aplicabilidade nos casos concretos. Deve ser mais do que uma ginástica doutrinária eivada de justificativas rasas e pouco exploradas, motivo pelo qual no ponto a

⁸⁴BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

⁸⁵VIDIGAL, Edson. *Revista da FESMPDFT*, Brasília, v. 7, n. 14, jul.-dez. 1999.

⁸⁶BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

⁸⁷*Ibidem.*

⁸⁸*Ibidem.*

⁸⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal. STF- Súmula Vinculante nº 24. Op. Cit.

seguir haverá um estudo rigoroso do momento de sua gênese e a razão da fixação de um entendimento vinculante pela Corte Suprema de nosso país.

2.1. Súmula vinculante n° 24.

2.1.1. A origem da súmula vinculante 24.

Como bem reporta Leandro G. M. Govinda, Promotor de Justiça do Ministério Público de Santa Catarina, em seu artigo sobre o tema⁹⁰:

No apagar das luzes do ano de 2009, o Supremo Tribunal Federal (STF) aprovou a Súmula Vinculante (SV) n. 24 com o seguinte verbete: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini⁹¹ abordam de forma objetiva a discussão ideológica que permeava a jurisprudência à época:

A discussão técnica versava sobre o seguinte: o lançamento é condição objetiva de punibilidade (como dizia Sepúlveda Pertence) ou faz parte da própria tipicidade (Joaquim Barbosa). Está decifrado o enigma: o lançamento faz parte da tipicidade. Sem ele não existe o tipo penal referido (art. 1º), que não se confunde com o art. 2º da mesma Lei (Lei 8.137/1990), visto que este último é crime formal. Já tínhamos texto escrito sobre esse ponto e tantos outros coligados com os crimes tributários. Vamos abaixo reproduzi-lo, fazendo-se as devidas adequações (e atualizações). De qualquer modo, considerando-se o efeito vinculante da súmula acima citada, é certo que nenhum juiz do país pode (mais) questionar a sua força coercitiva. Caso isso ocorra, com uma simples reclamação (direta para o STF) resolve-se o incidente.

Na prática, a Súmula nº24⁹² considerou elemento do tipo penal o ato administrativo do lançamento tributário, fato que vinculou a ação do Ministério Público à atividade da administração tributária. Seus críticos afirmam que houve um "engessamento" da atividade do Órgão acusatório, uma vez que dependeria da atuação da administração pública para poder agir.

⁹⁰GOVINDA, Leandro G. M.. **Revisitando a Súmula Vinculante n. 24**.2017. Disponível em: <<https://s3.meusitejuridico.com.br/2017/08/ac222f72-revisitando-a-sumula-vinculante-n-24-leandro-gm-govinda.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

⁹¹GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa**. Disponível em: < <http://www.lfg.com.br> 09 dezembro 2009>. Acesso em: 03 jun. 2019.

⁹²BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante n° 24**. Op. Cit.

É bem verdade que o momento de aprovação da Súmula não foi o mais pacífico dentro do STF, uma vez que o entendimento da corte flutuava em diversas ocasiões, contando com Ministros contrários - ao menos em um primeiro momento -, à sua aprovação.

Não obstante à sua aprovação, a Súmula sofre diversas críticas, fundamentalmente quanto à suposta vinculação do Ministério Público à Administração e a falta de flexibilização, que vem ocorrendo no âmbito das Cortes Supremas, mesmo que de forma tímida. Preceitua Leandro G. M. Govinda⁹³:

A propósito, registre que o Superior Tribunal de Justiça, em reiterados julgados, tem estendido o alcance da SV n. 24 para outros delitos contra a ordem tributária de natureza também material, a exemplo do art. 168-A e 337-A do Código Penal.[8] Aliás, o art. 337-A foi redigido nos mesmos moldes do art. 1º da Lei n. 8.137. Ora, se a súmula alcança delitos descritos em outros tipos penais, por muito mais razão há de incidir também sobre o desprezado inciso V, por se tratar do mesmíssimo tipo penal.

A par desse lapso, a súmula possui uma segunda impropriedade, consistente em considerar o lançamento definitivo do tributo um elemento do tipo penal. Diante dessa autêntica aberração jurídica, é forçoso concluir que o Ministro Marco Aurélio tinha razão quando afirmou que a aprovação da súmula refletia “açodamento” dos seus pares.

Antes exposto, o próximo ponto será expositivo, trazendo ao contexto as decisões que fundamentaram a aprovação da Súmula Vinculante nº24⁹⁴.

2.1.2. As decisões que fundamentaram a edição da súmula vinculante nº 24.

Habeas Corpus 81.611-8 Distrito Federal, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence (DJ de 13/05/2005)⁹⁵:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1o): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1o da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação

⁹³GOVINDA, Leandro G. M.. **Revisitando a Súmula Vinculante n. 24**.2017. Op. Cit.

⁹⁴BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

⁹⁵BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 81.611-8**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 2005. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo.

A despeito deste julgado, algumas considerações devem ser feitas, uma vez que foi o responsável direito por culminar na reprodução da Súmula pelo Tribunal Supremo.

Do voto condutor do Ministro Sepúlveda Pertence, extraem-se três postulados. O primeiro aponta para a incondicionalidade da ação penal, que continua permitindo ao Ministério Público a propositura da ação penal independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária. Em um segundo momento, observa-se que a natureza do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90⁹⁶, é material, de resultado, enquanto aqueles previstos nos incisos do artigo 2º da mesma lei são considerados formais. Por fim, em face da competência privativa da Administração para constituir o crédito tributário, não se pode afirmar, sequer para instauração da ação penal, a ocorrência desse pressuposto enquanto não se opere a conclusão da decisão final na via administrativa.

Posiciona-se Douglas Fischer⁹⁷, com exatidão:

Com efeito, a primeira questão a ser destacada é que o Poder Judiciário, no sistema vigente, não pode ficar vinculado e jungido às conclusões advindas da seara administrativa. O monopólio da jurisdição é seu, não da administração. Do contrário, como percucientemente intuiu o Ministro Moreira Alves nos debates do leading case, ‘a administração é soberana para dar até imunidade penal.

Tal como já defendido em outra oportunidade, por intermédio dessa interpretação se está conferindo, na prática, efeito vinculante a uma decisão administrativa, quando, salvo exceções, sequer decisões emanadas do próprio Supremo Tribunal Federal ostentam tal característica. Na prática, o Supremo Tribunal Federal fez do Conselho de Contribuintes verdadeira suprema corte fiscal e criminal nos delitos desse jaez.

Além disso, reconhecer-se-ia o efeito de ‘coisa julgada material’ a uma decisão administrativa (extrajudicial), que não poderia, a partir de sua prolação, ser enfrentada na esfera judicial, mesmo por aqueles que não tenham participado do procedimento administrativo, como, exemplificativamente, o Ministério Público ou a autoridade policial, em procedimento investigatório.

⁹⁶BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

⁹⁷ FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 177-178.

Mais grave, a subjugação do Poder Judiciário à decisão da esfera administrativa implica supressão de jurisdição, não obstante a sociedade tenha justamente no Poder Judiciário a possibilidade, constitucionalmente consagrada, de ver apreciada qualquer lesão a direito, ou mesmo ameaça de sua ocorrência (art. 5º, XXXV, da CF/88). Excluir a sindicabilidade de um ato administrativo do Poder Judiciário não só fere a regra em comento, como também implica que, por parametricidade, sendo a decisão administrativa contrária os interesses do contribuinte-criminoso, no âmbito criminal não mais se discuta acerca da materialidade do crime, o que, por igual, não se mostra razoável.

Conclui-se que o crime de sonegação fiscal se consuma com a ação de suprimir ou reduzir tributo mediante conduta, sendo que a ocorrência ou não da infração não pode ser condicionada a ato administrativo de lançamento de tributo.

A Súmula Vinculante nº 24⁹⁸ foi editada a fim de pacificar o entendimento dos tribunais acerca do exaurimento da via administrativa na tipificação da sonegação fiscal. Nesse sentido, cumpre transcrever alguns julgamentos acerca do tema, que evidenciam a ausência de pacificação nos tribunais.

Habeas Corpus 85.428-1 Maranhão, sob relatoria do Ministro Gilmar Ferreira Mendes (DJ de 10/06/2005)⁹⁹:

EMENTA: CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO (ART. 1º, II E III DA LEI Nº 8.137/1990). NÃO ESGOTAMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECURSOS PENDENTES DE APRECIÇÃO. AUSÊNCIA DE JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. ANULAÇÃO DO PROCESSO PENAL DESDE A DENÚNCIA. ORDEM CONCEDIDA. 1. A jurisprudência desta Corte já se firmou no sentido de que, quando se trata de crime contra a ordem tributária, não há causa que justifique a ação penal antes do exaurimento da esfera administrativa (HC nº 81.611-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 13.05.2005). 2. Também é entendimento pacífico deste Tribunal que, enquanto durar o processo administrativo, não há cogitar do início do curso do lapso prescricional, visto que ainda não se consumou o delito (HC nº 83.414-RS, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ de 23.04.2004; AI nº 419.578-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJ de 27.08.2004; e HC nº 84.092-CE, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 03.12.2004).

Habeas Corpus 86.120-2 São Paulo, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence (DJ de 26/08/2005)¹⁰⁰:

⁹⁸BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit..

⁹⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 85.428-1**. Relator: Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Brasília, DF de 2005. Disponível em <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

¹⁰⁰BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 86.120-2**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 2005.

EMENTA: I. Habeas corpus: admissibilidade: trancamento de inquérito policial. Se se trata de processo penal ou mesmo de inquérito policial, a jurisprudência do STF admite o Habeas corpus, dado que de um ou outro possa advir condenação à pena privativa de liberdade, ainda que não iminente, cuja aplicação poderia ser viciada pela ilegalidade contra a qual se volta a impetração da ordem. II. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, 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: precedente (HC 81.611, Pleno, 10.12.2003, Pertence, Inf.STF 333).

Habeas Corpus 83.353-5 Rio De Janeiro, sob relatoria do Ministro Marco Aurélio (DJ de 16/12/2005)¹⁰¹:

CRIME TRIBUTÁRIO - PENDÊNCIA DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. Pendente processo administrativo, descabe adentrar o campo penal quer considerada a ação propriamente dita, quer inquérito policial - inteligência do artigo 34 da Lei nº 9.249/95. Precedente: Habeas Corpus nº 81.611-8/DF, relator ministro Sepúlveda Pertence, julgado no Plenário, com acórdão publicado no Diário da Justiça de 13 de maio de 2005.

Habeas Corpus 85.463-0 Rio De Janeiro, sob relatoria do Ministro Carlos Britto (DJ de 10/02/2006)¹⁰²:

EMENTA: HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DE QUE NÃO HÁ JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL ENQUANTO O LANÇAMENTO DO TRIBUTO ESTIVER PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do HC 86611, fixou o entendimento de que para o oferecimento da denúncia por crime contra a ordem tributária é imprescindível o esgotamento da via administrativa. Habeas corpus concedido para trancar a ação penal, sem prejuízo do oferecimento de nova denúncia após esgotada a esfera administrativa. Razão pela qual fica suspenso o curso do prazo prescricional.

Habeas Corpus 85.185-1 São Paulo, sob relatoria do Ministro Cezar Peluso (DJ de 01/09/2006)¹⁰³:

EMENTAS: 1. COMPETÊNCIA CRIMINAL. Habeas corpus. Impetração contra decisão de ministro relator do Superior Tribunal de Justiça. Indeferimento de liminar em habeas corpus. Rejeição de proposta de cancelamento da súmula 691 do Supremo. Conhecimento admitido no caso, com atenuação do alcance do enunciado da súmula. O enunciado da súmula 691 do Supremo não o impede de, tal seja a hipótese, conhecer de habeas corpus contra decisão do relator que, em habeas corpus requerido ao Superior Tribunal de Justiça, indefere liminar. 2. AÇÃO PENAL. Tributo. Crime contra a ordem tributária, ou crime tributário. Procedimento administrativo não encerrado. Pendência de recurso

¹⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 83.353-5**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF de 2005. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

¹⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 85.463-0**. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF de 2005.

¹⁰³ *Ibidem*.

administrativo. Lançamento não definitivo. Delito ainda não tipificado. Jurisprudência assentada do Supremo. Constrangimento ilegal caracterizado. Extinção do processo. HC concedido de ofício para esse fim. Pedido prejudicado. Crime contra a ordem tributária não se tipifica antes do lançamento definitivo de tributo devido.

Para concluir, destaco a decisão do colegiado que deu origem à Súmula Vinculante 24¹⁰⁴:

Decisão: O Tribunal, por maioria, acolheu e aprovou a proposta de edição da Súmula Vinculante nº 24, nos seguintes termos: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” Vencidos os Senhores Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie e Marco Aurélio. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Falou pelo Ministério Público Federal a dra. Deborah Macedo Duprat de Brito Pereira, Vice-Procuradora-Geral da República. Plenário, 02.12.2009.

2.1.3. Críticas a sumula vinculante 24.

Como dito anteriormente, o conceito de lançamento tributário se encontra no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*¹⁰⁵:

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

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O presente estudo se limitou à análise do lançamento por homologação, ato por meio do qual os tributos devem ser calculados e recolhidos antecipadamente pelo contribuinte, independentemente da prévia manifestação do sujeito ativo, segundo a regra do artigo 150 do CTN¹⁰⁶:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

¹⁰⁴BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

¹⁰⁵BRASIL. **Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

¹⁰⁶*Ibidem*.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Crítico ao tema, Gustavo Badaró¹⁰⁷ comenta:

(...) a referida homologação do lançamento, na prática nunca acontece! Efetivamente não há um "ato da autoridade administrativa", por meio do qual, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, de calcular e pagar antecipadamente o tributo, expressamente o homologa, nos termos do caput do art. 150 do CTN. O que sempre ocorre é o transcurso do prazo estabelecido em lei, de 5 anos, sem que sobre a atividade de cálculo e pagamento do contribuinte haja qualquer manifestação da autoridade administrativa, ocorrendo o que, nos termos do § 4.º do art. 150 do mesmo código, é considerado "homologação tácita".

Essa sistemática real é relevantíssima do ponto de vista penal e da caracterização do crime tributário, na medida em que a apuração do valor devido, pelo menos no seu momento inicial e em caráter provisório, dar-se-á por ato exclusivo do contribuinte, o mesmo ocorrendo com a antecipação do pagamento. É exatamente nesse momento, nas situações de lançamento por homologação, que o contribuinte, mediante um agir comissivo ou uma prática omissiva tipificada em um dos incisos do art. 1.º da Lei 8.137/1990, reduzirá ou suprimirá o tributo devido. Por outro lado, até então, não terá havido qualquer atuação, accertamento ou mesmo mera fiscalização das autoridades tributárias.

Em suma, antes e independentemente de qualquer atividade da autoridade fiscal e do lançamento, já haverá o pagamento do tributo em valor reduzido, ou mesmo a supressão do tributo, mediante omissão de informação ou prestação de informação falsa; ou inserção de dados inexatos em livros contábeis; ou ainda adulteração de nota fiscal, fatura, duplicata etc. Ou seja, a conduta ou a omissão, por meio da qual se suprime ou reduz o tributo, já terá ocorrido antes mesmo do lançamento. A lesão ao bem jurídico penalmente tutelado já terá sido integralmente produzida, sendo possível aferir, independentemente de qualquer fato posterior, o desvalor da ação ou omissão criminosa.

Com os olhos voltados para a realidade das condutas praticadas aptas a lesar o erário, e não fundados em sofismas ou ficções do Código Tributário Nacional, não é possível concordar com a posição de que, se ainda não houve lançamento por homologação, não há crédito tributário devido e, portanto, eventual crime de sonegação fiscal ainda não se consumou, estando sujeito a uma condição de punibilidade que será o lançamento definitivo. Isso porque tal modalidade de "lançamento", em realidade, não passa de uma "homologação do pagamento". Não é, pois, o lançamento que confere exigibilidade necessária ao crédito

¹⁰⁷ BADARÓ, Gustavo. Revista Brasileira da Advocacia 2016 - **Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Revista Brasileira da Advocacia, São Paulo, p.1-11, ago. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produto/s/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.0.13.PDF>. Acesso em: 20 jun. 2019. - p. 4-9

tributário, mas a própria lei que torna obrigatório o recolhimento do tributo e, como observa Sacha Calmon, "o contribuinte paga sem que haja a mínima interferência do Estado-administração".

Badaró ainda comenta a expressão "lançamento definitivo", muitas vezes utilizado pelas Cortes Maiores¹⁰⁸:

Primeiro, do ponto de vista puramente semântico, tal expressão parece indicar se tratar de característica de lançamento que, por rigor lógico, implicaria a existência de característica contrária, ou ao menos diversa, que seria algo como um "lançamento provisório" do tributo.

Sempre restrito ao caso do "lançamento por homologação", haveria um gênero "lançamento", do qual seriam espécies: de um lado, o "lançamento" tout court [ou provisório] e, de outro lado, o "lançamento definitivo".

A expressão "lançamento definitivo do tributo", no caso de impostos sujeitos ao "lançamento por homologação", pode ser utilizada para caracterizar duas situações distintas. A primeira, uma vez calculado o tributo, prestadas as informações e antecipado o pagamento pelo contribuinte, há posterior fiscalização da administração que, ao final, efetua lançamento ex officio. A segunda ocorre no chamado lançamento tácito, em razão do decurso do prazo seja do transcurso do prazo legal para manifestação da autoridade, caracterizando o denominado lançamento por "homologação tácita".

Nesse segundo caso, de homologação tácita, no momento em que expira o prazo legal, o "lançamento por homologação" será sempre "definitivo", na medida em que não há que se cogitar de revisão de ofício de lançamento tácito, porque uma vez consumada a decadência do direito de lançar, o lançamento não mais será revisível, posto que a revisão do lançamento somente pode ser iniciada enquanto não extinto o direito de Fazenda Pública de lançar (CTN, art. 149, parágrafo único). Em suma, o lançamento por homologação, na modalidade tácita, sempre será "definitivo".

Somente no primeiro caso é que, após a apuração e a antecipação do pagamento do contribuinte, poderá haver - normalmente em decorrência de atos de fiscalização, dentro do prazo legal de decadência - efetiva atividade de acertamento e lançamento pela autoridade administrativa. Esse "lançamento", depois de comunicado ao contribuinte, estará sujeito à impugnação. Por isso, pode ser considerado "provisório" ou "não definitivo".

Essa provisoriedade do lançamento é decorrência do direito de petição assegurado constitucionalmente (CR, art. 5.º, caput, XXXIV). Isso porque o contribuinte, uma vez comunicado do lançamento, pode impugná-lo administrativamente, cabendo às leis que regulam o processo administrativo disciplinar as hipóteses, meio e efeitos de tais impugnações. É por meio da impugnação que o contribuinte se defenderá da constituição do crédito tributário - nesse caso, ainda provisória - contra si, em razão da autuação fiscal.

Nesse caso, somente ao final do processo administrativo de impugnação, com a decisão final no âmbito fiscal, haverá a "constituição definitiva" do crédito tributário, se favorável total ou parcialmente ao Fisco. Este, pois, seria o "lançamento definitivo" do crédito tributário, em caso de prévia impugnação ao lançamento.

Em suma, há um descompasso insuperável entre o Código Tributário Nacional e a realidade tributária brasileira, no caso dos lançamentos por homologação. Para o direito posto, o lançamento é ato de autoridade administrativa que constitui o crédito tributário, "após uma série de atos, que vão da tomada do conhecimento da ocorrência do fato jurídico tributário ao cálculo do tributo e/ou penalidade e notificação do subjetivo passivo". A autoridade documenta a ocorrência do fato jurídico tributário, definindo a existência e o quantum do

¹⁰⁸ *Ibidem*.

crédito tributário. Mas, na realidade, como retrata Shoueri: "a exigibilidade surge no momento anterior àquilo que o referido Código denominou 'lançamento por homologação'. Isto porque o legislador prevê uma obrigação de o devedor 'antecipar' o recolhimento, decorrido certo prazo desde o fato jurídico tributário, independentemente de qualquer notificação. Se o contribuinte não 'antecipar' o tributo, estará, inclusive, sujeito à multa e acréscimos moratórios. No momento da 'homologação' (se houver), o Fisco espera encontrar o tributo integralmente recolhido na forma e prazo da 'homologação'. Mais ainda; o que homologa tacitamente não é um lançamento, mas, quando muito, um pagamento. Assim, verdade seja dita, a parcela mais relevante dos tributos no Brasil tem sua exigibilidade surgida com o fato jurídico tributário, independentemente da 'constituição' do crédito pelo lançamento".

Havendo esse incontestado descompasso entre a letra da lei e a prática tributária, é possível considerar, para fins penais, que "o lançamento definitivo do tributo", como previsto na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, é condição objetiva de punibilidade, no caso de tributos em que o lançamento se dá na modalidade de "lançamento por homologação"?

Para responder a tal indagação é preciso voltar à caracterização das condições objetivas de punibilidade, nos crimes tributários, agora com vistas específicas para a sistemática do chamado lançamento por homologação.

Como já visto supra, no item 1, há forte posicionamento - embora não unânime - no sentido de que as condições objetivas de punibilidade, embora se situem fora do conhecimento e vontade do agente, situam-se no âmbito do desdobramento causal de sua conduta. Partindo de tal premissa, não há como considerar que o lançamento definitivo do crédito tributário possa ter tal característica, principalmente no caso de lançamento por homologação.

Nesse sentido, "o lançamento definitivo do tributo, ou mesmo de um 'crédito tributário', não é uma condição objetiva de punibilidade, nem intrínseca nem extrínseca"¹⁰⁹, como afirma o Badaró.

Para os críticos, não obstante à intervenção do Direito Penal como última *ratio*, os delitos desta natureza não detém caráter extravagante para lograr sucesso. Nos crimes contra a ordem tributária, a preocupação não pode prevalecer apenas na necessidade arrecadatória do Estado, mas também no estado da coletividade, com o fim de manter uma ordem econômica justa.

Adriano Farias Puerari¹¹⁰ entende:

¹⁰⁹BADARÓ, Gustavo. **Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Op. Cit.

¹¹⁰ PUERARI, Adriano Farias. DO ESTÍMULO A SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. In: PUERARI, Adriano Farias. Monografia de graduação - **SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE FISCAL: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria Centro de Ciências Sociais e Humanas Curso de Direito, 2012. p. 20-50. Disponível em: <<https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/2878/Adriano%20Farias%20Puerari%20-%20Monografia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 jun. 2019.- p. 50

(...) ao se estabelecer verbete tal qual o exposto pela Súmula Vinculante nº 24, o STF amplia consideravelmente os riscos de impunidade, pois reflete o exercício de controle político na tentativa de arrecadar mais tributos em prejuízo ao jus puniendi estatal.

Ocorre que, em última análise, o dogma acaba excluindo do Poder Judiciário a verificação da ocorrência de crime, colocando-a sob responsabilidade da Administração Pública.

Conseqüentemente, a definição de que há ou não tributo – crédito tributário – acaba sendo atribuição exclusiva do Fisco, e o Poder Judiciário fica vinculado àquela decisão. Isto é, 'definir se há ou não um elemento (objetivo) do crime é atribuição de um órgão de fora do Poder Judiciário'. Admitir essa possibilidade é conferir à Administração Fiscal o poder de conceder imunidade penal.

Portanto, condicionar a tipicidade do crime do artigo 1º da Lei 8.137/1990 ao lançamento definitivo do tributo é, pois, desastroso, na medida em que evidentemente se está submetendo a tutela penal aos interesses arrecadatários do Fisco, e, via de consequência, conferindo manto sagrado de impunidade aos sonegadores de impostos.

Gustavo Badaró resume seu pensamento¹¹¹:

Simplesmente se conclui, por uma análise sistemática do ordenamento jurídico, e em especial por haver instância administrativa específica para a análise do erro ou correção do acerto tributário, ante eventual impugnação do contribuinte, que sem o lançamento definitivo do tributo, no caso de lançamento por homologação, não haverá prova da materialidade delitiva, no que diz respeito à existência e ao valor do crédito tributário, que constitui elemento do crime do art. 1.º da Lei 8.137/1990.

2.2. Posicionamento então vigente em relação ao parcelamento do crédito tributário, suas consequências e seus aspectos processuais.

A regra vigente era a da extinção da punibilidade dos crimes tributários, na medida do pagamento. Esse entendimento encontrava consonância normativa no artigo 34 da Lei 9.249/95, o qual prevê que¹¹²:

Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n.º 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n.º 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

A respeito do tema Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini comentam¹¹³:

Mesmo durante os períodos que, legalmente, nenhuma consequência penal era dada ao pagamento do tributo, tal assunto não deixou de freqüentar os tribunais, visto que em

¹¹¹BADARÓ, Gustavo. **Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Op. Cit.

¹¹²BRASIL. **Lei nº 9.249, de 1995**. Brasília, DF. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 03 de março de 2019.

¹¹³GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa**. Op. Cit.

inúmeros julgados entendeu-se que nos casos em que o pagamento havia sido efetuado quando da vigência de lei que determinava a extinção da punibilidade, esta deveria ser reconhecida, ainda que, ao tempo do reconhecimento, não mais existisse lei dando ao pagamento tal efeito.

Tal situação fática se alterou apenas no ano de 2000, com a entrada em vigência da Lei nº 9.964/2000¹¹⁴, que passou a extinguir a punibilidade não mais com o pagamento, mas no momento de seu parcelamento. Era claro a inovação normativa para à época, que veio a se consolidar com a promulgação da Lei nº 10.648/2003¹¹⁵, com o mesmo viés normativo.

Nesse sentido, Luiz Flávio Gomes e Alice Bianchini¹¹⁶:

A matéria referente às conseqüências penais do parcelamento de débitos fiscais ou previdenciários foi, como já dito, trazida pela primeira vez por meio da Lei 9.964/00, de 10.04.00, a qual instituiu o Refis (Programa de Recuperação Fiscal). Seu artigo 15 dispunha que: Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no REFIS, desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.

(...)

Como se pode perceber, diferentemente do que ocorria em relação à Lei anterior, na nova, a suspensão da pretensão punitiva alcança processos criminais já iniciados, ou seja, mesmo após a denúncia, suprimindo, assim, o requisito temporal.

Há que se destacar, ainda, que a Lei fez referência expressa aos delitos sob os quais incidem os efeitos penais e processuais. Além disso, restringiu tais efeitos: (a) aos tributos pertencentes à União (Secretaria da Receita Federal, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e Instituto Nacional do Seguro Social), diferentemente do que ocorria em relação ao Refis, o qual também albergava os tributos distritais, estaduais e municipais (art. 15, 2º, I, da Lei 9.964/00); (b) às pessoas jurídicas.

Por fim, importante destacar que o Estado busca a quitação da dívida tributária e por isso se vale dos meios legais para que o contribuinte pague integralmente sua dívida, mesmo que, para tanto, tenha que se valer de seu escopo punitivista. Nesse sentido José Alves Paulino¹¹⁷:

(...) a opção mais recente foi a da extinção da punibilidade, pondo em evidência que o interesse público está na satisfação da dívida. Apenas tipificou o crime para intimidar o contribuinte, impondo-lhe uma pena caso sonegasse. A sanção penal é invocada pela

¹¹⁴BRASIL. Lei nº 9.964, de 2000. Brasília, DF.

¹¹⁵BRASIL. Lei nº 10.648, de 2003. Brasília, DF.

¹¹⁶GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa**. Op. Cit.

¹¹⁷PAULINO, José Alves. **Crimes contra a ordem tributária**. Brasília: Brasília Jurídica, 1999. p. 123.

norma tributária para fortalecer a idéia de cumprir a obrigação fiscal, tão-somente. A par disso, conclui-se que o interesse do Estado está em que se efetue o pagamento do débito. A intenção do agente de sonegar imposto pouco importa. Satisfazendo ele o interesse do Estado, que é a quitação do tributo, a sua conduta perde o valor.

Após este breve esclarecimento, é essencial a abordagem a mais fina jurisprudência moderna, com a finalidade de compreender a evolução de seu posicionamento. A análise ocorrerá principalmente no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, uma vez que é a corte responsável por uniformizar a jurisprudência infraconstitucional. É relevante, também, explanar que a discussão não atingiu seu ápice no Supremo Tribunal Federal até o momento da elaboração do presente trabalho.

2.3. Atual posicionamento do Supremo Tribunal de Justiça.

Como já destacado anteriormente, não obstante ao posicionamento do STF em elaborar uma Súmula Vinculante, que deve ser observada e cumprida por todos os entes do poder judiciário e da administração direta e indireta, conforme dispõe a Lei nº 11.417/2006¹¹⁸ em seu artigo 2º¹¹⁹, o Superior Tribunal de Justiça apresenta posicionamento diverso, por vezes relativizando o entendimento firmado.

Vale destacar a decisão da 6ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.647.917/AM¹²⁰:

RECURSO ESPECIAL Nº 1.647.917 - AM (2017/0009318-6)
 RELATOR: MINISTRO NEFI CORDEIRO
 RECORRENTE: MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL
 RECORRIDO: D DE S C B
 ADVOGADOS: HAROLDO JATAHY DE CASTRO - AM002340 LARISSA ALBANO JATAHY - AM006694 EMENTA PENAL. RECURSO ESPECIAL MINISTERIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA FINS DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A NOVA REGRA. PARCELAMENTO POSTERIOR AO

¹¹⁸BRASIL. **Lei nº 11.417, de 2006**. Brasília, DF. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111417.htm>. Acesso em 04 de março de 2019.

¹¹⁹“Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, depois de reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei”. BRASIL. **Lei nº 11.417, de 2006**. Brasília, DF.

¹²⁰BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.647.917**. Relator: MINISTRO NEFI CORDEIRO. Brasília, DF de 2018. Diário Oficial da União. Brasília.

RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. 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)

2. Constatado que a inscrição do débito em dívida ativa se deu em data posterior à alteração legislativa, do mesmo modo que o parcelamento do débito ocorreu depois do recebimento da denúncia, 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.

3. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Antonio Saldanha Palheiro, Maria Thereza de Assis Moura, Sebastião Reis Júnior e Rogerio Schietti Cruz votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília, 17 de abril de 2018 (Data do Julgamento)

Em bem lançado texto, Claudio Bidino faz prudente leitura acerca do recente entendimento firmado pela Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça, por ocasião do julgamento do RESP Nº 1.647.917/AM¹²¹, quando os Ministros integrantes daquele Colegiado reformaram, por unanimidade, acórdão de 2º grau que concluiu que a nova orientação legislativa - alvo da Lei 12.382/11¹²² -, por ser mais gravosa ao réu, não poderia retroagir para incidir sobre atos de supressão de imposto de renda que teriam ocorrido nos anos de 1999, 2000 e 2003 - embora a constituição definitiva do crédito tributário e a sua inscrição em dívida ativa tenham se dado durante a vigência do novo diploma legal.

Embora tenha concordado com o entendimento do Tribunal *a quo*, no que tange a irretroatividade da Lei 12.382/11¹²³, a 6ª Turma do STJ considerou que não haveria como evitar a sua aplicação na hipótese em apreço, porque a inscrição do débito em dívida ativa se efetivou após a entrada em vigor da novel lei.

No acórdão do STJ restou adotada a compreensão de que, para fins de aplicação da Lei 12.382/11¹²⁴ no tempo, o marco a ser considerado seria a data em que tivesse sido constituído definitivamente o crédito tributário, e não a data em que tivessem sido praticadas as condutas

¹²¹BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1.647.917**.

¹²²BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

¹²³*Ibidem*.

¹²⁴*Ibidem*.

descritas no tipo penal pelo contribuinte, em consonância a Súmula Vinculante nº 24 do STF¹²⁵.

Desse modo, com o advento do lançamento definitivo do crédito tributário já vigente a Lei nº 12.382/11¹²⁶, a única suspensão da ação penal pertinente será aquela na qual o contribuinte tiver manejado requerimento para o parcelamento fiscal antes do primeiro recebimento da denúncia.

Destacou, igualmente, que a 5ª Turma do STJ se utiliza do mesmo entendimento em casos similares: RHC 94.845/PR – Relator Ministro Felix Fischer, j. 26/06/2018, DJe de 01/08/2018 e RHC 86.857/SP – Relator Ministro Reynaldo Soares da Fonseca, j. 12/06/2018, DJe de 20/06/2018.

Compreendeu a referida Turma Julgadora, desconsiderado o momento do cometimento do delito imputado, que a justa causa autorizadora da ação penal ocorre por conta da constituição definitiva do crédito tributário, consoante a leitura da Súmula Vinculante nº 24 do STF¹²⁷. Assim, vigente a Lei 12.382/11¹²⁸, o contribuinte só terá direito a suspensão do processo criminal se o parcelamento fiscal se der antes da decisão liminar positiva da denúncia. Na visão de Claudio Bidino o posicionamento adotado pelas 5ª e 6ª Turmas do STJ padece de manifesto equívoco.

Asseverou que no ordenamento jurídico brasileiro o princípio da irretroatividade deve ser interpretado à luz do disposto no artigo 4º do Código Penal, segundo o qual “considera-se praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado”¹²⁹.

Assinalou, a partir do referido enunciado, a data em que tiver sido praticada a conduta do agente como marco temporal, que deve ser levado em conta para fins de aplicação do princípio da irretroatividade – e não a data que tiver sido produzido eventualmente o seu resultado.

¹²⁵BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

¹²⁶BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

¹²⁷BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

¹²⁸BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit..

¹²⁹BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Op. Cit.

Para ele¹³⁰:

(...) se a lei penal aplicável a uma hipótese de crime tributário fosse mesmo aquela vigente no momento da constituição definitiva do crédito tributário, tal como sustentado pelo STJ no REsp 1.647.917, e não a lei penal que vigorava no momento da prática da ação fraudulenta voltada à supressão ou redução de tributos pelo contribuinte, tal como se infere do artigo 4º do CP, estar-se-ia seguramente diante de uma situação de absoluta falta de segurança jurídica e de violação constitucionalmente intolerável ao princípio da legalidade, que procura garantir a todos os cidadãos o direito de conhecimento ex ante das exatas consequências que poderão advir de potenciais condutas que infrinjam a lei penal.

Continua¹³¹:

Malgrado a súmula vinculante 24 do STF exija para fins de tipificação de crimes tributários materiais não apenas a verificação da prática de uma determinada conduta típica voltada à supressão de um tributo e a posterior ocorrência de um resultado danoso ao Fisco, mas também o exaurimento da instância administrativa, com a constituição definitiva do respectivo crédito tributário, parece-nos claro que, para fins de definição da lei penal que incidirá em cada caso, somente importará a data em que tiver sido cometida a ação típica pelo contribuinte, sendo, por isso, absolutamente irrelevantes a data em que foi efetivamente suprimido o tributo e, por igual razão, a data em que se procedeu ao lançamento definitivo do crédito tributário.

A rigor, contextualiza ser latente a violação ao princípio da irretroatividade da lei penal, que deve ser interpretado à luz do artigo 4º do Código Penal¹³², sendo fundamental que o Superior Tribunal de Justiça reveja o seu atual posicionamento, impossibilitando a incidência da Lei 12.382/11¹³³ sobre crimes tributários materiais em que as ações típicas foram praticadas antes da sua vigência, independentemente da data em que foi definitivamente lançado o crédito tributário.

Com o claro e incontestado objetivo de colaborar na oportuna e coerente proposta abraçada pelo autor observa-se na questão a seguinte dicção:

No conflito de normas penais no tempo, considerando o momento de infringência da norma incriminadora e notadamente a natureza jurídica constitucional de direito fundamental do dogma da irretroatividade – art. 5º, inciso XL da Constituição da República de 1988 o

¹³⁰BIDINO, Claudio. JURISPRUDÊNCIA ANOTADA Superior Tribunal de Justiça. **Boletim Informativo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**, São Paulo, v. 318, n. 26, p.2157-2158, nov. 2018

¹³¹BIDINO, Claudio. JURISPRUDÊNCIA ANOTADA Superior Tribunal de Justiça. **Boletim Informativo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais.2018**. Op. Cit.

¹³²BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Op. Cit.

¹³³BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Op. Cit.

impossibilita de ser objeto de emenda constitucional, art. 60, §4º, inciso IV¹³⁴ -, o contribuinte que incidiu na conduta incriminadora delineada pautada no artigo 1º, da lei 8.137/90¹³⁵, tem o direito fundamental de ter a sua persecução penal suspensa a partir da mera adesão ao regime de parcelamento fiscal, antes do trânsito da sentença penal condenatória.

Essa é a abordagem a ser apurada sobre o tema. Para tanto se torna essencial o manejo dos institutos jurídicos envolvidos através da observação do caso concreto.

Pondera Gilberto Velho¹³⁶:

(...) viver e conviver com os universos pesquisados, participando de suas dificuldades e dramas, por períodos de tempo mais extensos, representava, de saída, um esforço para não ficar preso ao senso comum, estereótipos e preconceitos, estudando situações em matizes, ambiguidades e contradições são características inescapáveis.

Finda a análise, a questão já está madura, alinhando todos os pontos até aqui analisados, na forma de conclusão. Conforme mencionado na introdução, a conclusão desta monografia se mostra desafiadora, porquanto deve haver uma condensação e compilação a fim de formar uma conclusão lógica para o posicionamento mais conservador do Supremo Tribunal Federal e da doutrina frente à nova visão do Superior Tribunal de Justiça.

¹³⁴BRASIL. Constituição da República, de 1988. Brasília, DF.

¹³⁵BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

¹³⁶WHYTE, William Foote. **Sociedade de esquina: a estrutura social de uma área urbana pobre e degradada**. Tradução Maria Lucia de Oliveira; revisão técnica Karina Kuschnir; apresentação de Gilberto Velho. Rio de Janeiro: Jorge Zahar ed., 2005, p. 11.

CONCLUSÃO

Dada à extensão do presente trabalho, uma retrospectiva nos pontos centrais se faz necessária.

Em primeiro lugar, foi definido o conceito de lançamento tributário, fazendo a distinção entre lançamento tributário por homologação e o lançamento definitivo. De forma breve concluiu Gustavo Bardaró¹³⁷:

(...) Sempre restrito ao caso do "lançamento por homologação", haveria um gênero "lançamento", do qual seriam espécies: de um lado, o "lançamento" tout court [ou provisório] e, de outro lado, o "lançamento definitivo".

A expressão "lançamento definitivo do tributo", no caso de impostos sujeitos ao "lançamento por homologação", pode ser utilizada para caracterizar duas situações distintas.

Torna-se evidente que tal conceituação apresenta fundamento normativo, quais sejam, o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN culminado com o artigo 150 do mesmo dispositivo legal¹³⁸.

Noutro giro, o princípio da legalidade foi amplamente discutido; primeiro como integrante do rol de princípios fundamentais, garantidor da dignidade humana e da ordem jurídica Estatal, e em segundo plano com sua evolução histórica.

Durante a explicação da evolução histórica, houve a análise de diversos documentos que relacionaram a origem moderna do princípio da legalidade com sua aplicabilidade atual. Desde a Magna Charta Libertatum do ano de 1215, a qual consagrou em seu artigo 39: "Nenhum homem pode ser preso ou privado de sua propriedade a não ser pelo julgamento de seus pares ou pela lei da terra"¹³⁹, até o Pacto de São José da Costa Rica de 1966¹⁴⁰.

É certo que para a análise do cenário nacional, mais importante é a compreensão dos dispositivos históricos brasileiros. Por tal fato houve estudo, simplificado, de todas as

¹³⁷BADARÓ, Gustavo. **Do chamado "Lançamento definitivo do crédito tributário" e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal**. Op. Cit.

¹³⁸BRASIL. **Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966**. Op. Cit.

¹³⁹INGLATERRA. **Constituição (1215)**. Londres. Op. Cit.

¹⁴⁰BRASIL. Tratado Internacional de 1966. **Pacto de São José da Costa Rica**. Brasília, DF.

Constituições brasileiras que abordavam o tema, culminando com a Constituição da República de 1988, que dita¹⁴¹:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXIX - não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal.

Ressalta-se, novamente, que o presente trabalho não teve como intuito findar as hipóteses, uma vez que diversos outros dispositivos normativos abordam o tema, como o próprio Código Penal.

Passando para um ponto mais específico dentro do tema de princípio da legalidade, foram discutida suas quatro vertentes de maior relevância, quais sejam, *lex scripta* (1); *lex stricta* (2); *lex previa* (3) e *lex certa* (4). Dentre os corolários apresentados, de fato o que mais importa para o presente trabalho é o último, uma vez que trata da lei penal no tempo.

Assim, no que se refere à lei penal no tempo, destaca-se que “Não há crime sem lei anterior que o defina. Não há pena sem prévia cominação legal” – conforme normatiza o artigo 1º do Código Penal¹⁴². Desse modo, a pena só pode ser imputada ao agente caso haja anterior cominação da conduta típica, ilícita e culpável.

Com estes conceitos em mente, buscou-se entender a evolução da tipificação tributária. Seria imprudente começar pela origem e evolução da Súmula Vinculante nº 24¹⁴³ - editada pelo Supremo Tribunal Federal - uma vez que condicionaria a conclusão ao entendimento da Corte Suprema sem a devida discussão do caso concreto.

Pois bem, com a edição da Lei nº 12.382/2011¹⁴⁴ houve efetiva alteração no entendimento normativo vigente na seara do Direito Penal Tributário, necessitando apenas

¹⁴¹BRASIL. Constituição (1988). Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁴²BRASIL. Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Op. Cit.

¹⁴³BRASIL, Supremo Tribunal Federal. STF- Súmula Vinculante nº 24. Op. Cit.

¹⁴⁴BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

que se procedesse à inserção do contribuinte em regime de parcelamento do débito tributário, até mesmo quando superado o Juízo liminar positivo de admissibilidade da acusação.

Delimita-se a suspensão da ação penal referente aos crimes tributários materiais, independente da data de ocorrência do fato, mesmo que o agente tivesse optado por participar do regime de parcelamento antes do trânsito em julgado de sentença penal condenatória.

Assim, a suspensão da pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes tributários materiais e outras infrações previstas no *caput* do remodelado do artigo 83 da Lei 9.430/96¹⁴⁵, se dá se o pedido de parcelamento se concretizar antes da primeira decisão liminar positiva de admissibilidade da denúncia, como foi dito em ponto próprio.

Passando para a análise da Súmula Vinculante 24¹⁴⁶, um primeiro ponto importante é compreender o momento de sua edição, principalmente o julgado do *Habeas Corpus* nº 81.611-8 Distrito Federal, sob relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence (DJ de 13/05/2005)¹⁴⁷.

Na referida decisão foram explorados três pontos específicos. O primeiro aponta para a incondicionalidade da ação penal, que continua permitindo ao Ministério Público a propositura da ação penal, independentemente de qualquer iniciativa condicionante da administração tributária. O segundo diz respeito à natureza do tipo penal previsto no artigo 1º da Lei 8.137/90¹⁴⁸. Por fim, o último reporta à competência privativa da Administração para constituir o crédito tributário.

Não obstante, demais julgados fundamentaram a edição da Súmula Vinculante 24 com o seguinte texto: “Não se tipifica crime material contra a Ordem Tributária, previsto no art. 1.º, incisos I a IV, da lei n.º 8.137/90, antes do lançamento definitivo do Tributo”¹⁴⁹.

¹⁴⁵BRASIL. **Lei nº 9.430, de 1996**. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁴⁶BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

¹⁴⁷BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 81.611-8**. Op. Cit.

¹⁴⁸BRASIL. **Lei nº 8.137**, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁴⁹BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Op. Cit.

Para fechar este ponto foram abordadas as críticas à Sumula Vinculante, que podem ser resumida em: (1) vinculação do Ministério Público ao Poder Legislativo, uma vez que depende do lançamento tributário para o início da ação penal; (2) utilização do direito penal para a tipificação de conduta que detém como objetivo central garantir a arrecadação para o Estado e; (3) abrangência da Súmula, que abrange apenas os delitos previstos no 1º da Lei 8.137/90¹⁵⁰.

No ponto seguinte, foi tratada de forma breve a evolução legislativa da tipificação tributária, principalmente, com a edição da Lei nº 12.382/2011¹⁵¹. O ponto central a ser debatido era como o entendimento do Superior Tribunal de Justiça alterou a então calmaria jurisprudencial adotada.

A Sexta Turma do Superior Tribunal de Justiça - STJ, por ocasião do julgamento do RESP Nº 1.647.917/AM¹⁵² reformou acórdão de 2º grau - que concluiu que a nova orientação legislativa alvo da Lei 12.382/11¹⁵³, por ser mais gravosa ao réu, não poderia retroagir para incidir sobre atos de supressão de imposto de renda que teriam ocorrido nos anos de 1999, 2000 e 2003.

A Turma do Superior Tribunal de Justiça considerou que não haveria como evitar a sua aplicação na hipótese em apreço, porque a inscrição do débito em dívida ativa se efetivou após a entrada em vigor da novel lei.

Pelo exposto, enquanto não se constituir definitivamente em sede administrativa, o crédito tributário – quando efetivamente constatada a supressão ou redução do tributo, pelo emprego de uma das condutas descritas nos incisos do referido art. 1º da Lei 8137/90¹⁵⁴ - não se terá caracterizado, e, no plano da tipicidade, o crime contra a ordem tributária objeto destas cogitações.

¹⁵⁰BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁵¹BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁵²BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.647.917. Op. Cit.

¹⁵³BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁵⁴BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

No caso em análise, conclui-se que o crime imputado, tipificado no art. 1º, da Lei 8.137/90¹⁵⁵, somente se consuma quando do lançamento definitivo do crédito tributário, ano em que foi encaminhada a representação fiscal para fins penais ao Ministério Público, após decisão, em esferas recursais de improcedência da impugnação administrativa manejada. Ou seja, somente se consumou o crime na vigência da inovação legislativa promovida pela Lei 12.382/2011¹⁵⁶ ao art.83, §2º, da Lei nº 9.430/1996¹⁵⁷, pois a constituição do crédito foi posterior à alteração legal.

Nessa narrativa, determinadas questões sugerem efetiva apreciação quanto à aplicabilidade da Lei 12.382/11¹⁵⁸ em razão de fatos anteriores à sua vigência, notadamente quando a garantia constitucional da irretroatividade da lei penal (art. 5º, XL, da Constituição Federal) sequer poderá ser alvo de Emenda Constitucional – art. 60, §4º, inciso IV, da Constituição Federal¹⁵⁹.

Assumindo uma posição notoriamente inovadora, em razão da nossa postura clássica constitucional, a Carta Federal de 1988¹⁶⁰ valorizou a incidência de princípios essenciais à imutabilidade das garantias constitucionais de existência do cidadão, de forma a assegurar plenitude no efetivo exercício da sua missão crucial de consolidadora da ordem política, social, econômica e jurídica, do regime democrático hoje existente.

Nesse contexto, a consonância constitucional responde a uma necessidade de correção no exercício do poder, na exata medida de aderência às exigências da comunidade política, seja como proporcionalidade no temperamento entre o interesse de todos e de cada um, seja na consideração de todos os valores envolvidos.

Em suma, não deve o legislador infraconstitucional lançar mão de comportamento isolado, desprovido de legitimidade e legalidade, em total desarmonia com o texto constitucional vigente, considerando interpretação que passou a adotar ao impossibilitar que o

¹⁵⁵BRASIL. Lei nº 8.137, de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁵⁶BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁵⁷BRASIL. Lei nº 9.430, de 1996. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁵⁸BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁵⁹BRASIL. Constituição da República, de 1988. Brasília, DF.

¹⁶⁰*Ibidem.*

parcelamento administrativo do débito fiscal possa acarretar a suspensão da ação penal, superado o Juízo de admissibilidade da acusação.

De fato, é de notório conhecimento que a Lei nº 12.382/11¹⁶¹ alterou profundamente a metodologia relativa a extinção da punibilidade em se tratando de crimes tributários, localizando a inviabilidade de deflagração da ação penal por conta do parcelamento da dívida fiscal quando tal ocorrer em momento anterior a decisão liminar positiva da denúncia, consoante prenuncia o art. 6º da referida Lei, in verbis¹⁶²:

Art. 6º o art. 83 da Lei n 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

Art. 83.

§1º Na hipótese de concessão de parcelamento do crédito tributário, a representação fiscal para fins penais somente será encaminhada ao Ministério Público após a exclusão da pessoa física ou jurídica do parcelamento.

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

§ 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

§ 5º O disposto nos §§ 1º a 4º não se aplica nas hipóteses de vedação legal de parcelamento.

§ 6º As disposições contidas no caput do art. 34 da Lei n 9.249, de 26 de dezembro de 1995, aplicam-se aos processos administrativos e aos inquéritos e processos em curso, desde que não recebida a denúncia pelo juiz.

O atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça se mostra equivocado, é inviável a retroatividade da lei penal, assim como entendeu o Tribunal de Justiça local. Diferentemente do que compreende o STJ, é possível evitar a sua aplicação na hipótese então em apreço, justamente pelo fato da inscrição do débito em dívida ativa se efetivar após a entrada em vigor da novel lei.

¹⁶¹BRASIL. Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Op. Cit.

¹⁶²*Ibidem.*

O acórdão do STJ adotou a compreensão de que, para fins de aplicação da Lei 12.382/11¹⁶³ no tempo, o marco a ser considerado seria a data em que tivesse sido constituído definitivamente o crédito tributário, e não a data em que tivessem sido praticadas as condutas descritas no tipo penal pelo contribuinte, em consonância a Súmula Vinculante nº 24 do STF¹⁶⁴.

Desse modo, com o advento do lançamento definitivo do crédito tributário já vigente a Lei nº 12.382/11¹⁶⁵, a única suspensão da ação penal pertinente será aquela na qual o contribuinte tiver manejado requerimento para o parcelamento fiscal antes do primeiro recebimento da denúncia.

Fato que, da mesma forma, se mostra equivocado, porquanto para haver lançamento definitivo do crédito tributário, em especial dos tipos previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90¹⁶⁶ depende da administração pública, pois tratam do lançamento tributário por homologação.

Não obstante às críticas atuais feitas a Sumula Vinculante 24¹⁶⁷, em principal aquela que dita a restrição do Ministério Pública à atuação do Administração Pública, sua aplicabilidade deve continuar valendo, primordialmente em respeito à retroatividade da lei penal.

¹⁶³BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011.** Op. Cit.

¹⁶⁴BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24.** Op. Cit.

¹⁶⁵*Ibidem.*

¹⁶⁶BRASIL. **Lei nº 8.137,** de 1990. Brasília, DF. Op. Cit.

¹⁶⁷BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24.** Op. Cit.

REFERÊNCIAS

- 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, p.1-11, ago. 2016. Disponível em: <http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RBA_n.0.13.PDF>. Acesso em: 20 jun. 2019.
- BECCARIA, Cesare Bonesana. **Dos Delitos e das Penas**. Tradução Néelson Jahr Garcia. São Paulo: Ridendo Castigat Mores, 2001, p. 156.
- BIDINO, Claudio. JURISPRUDÊNCIA ANOTADA Superior Tribunal de Justiça. **Boletim Informativo do Instituto Brasileiro de Ciências Criminais**. São Paulo, v. 318, n. 26, p.2157-2158, nov. 2018
- BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal: parte geral 1** - 17 ed., rev., ampl. E atual. De acordo com a Lei nº 12.550, de 2011. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1267.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **STF- Súmula Vinculante nº 24**. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>>. Acesso em: 27 de dezembro de 2018.
- BRASIL. **Constituição (1824)**. Constituição de 25 de março de 1824. : Manda observar a Constituição Política do Imperio, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1891)**. Constituição, de 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1934)**. Constituição, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1937)**. Constituição, de 1937. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao37.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1946)**. Constituição, 1946. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1967)**. Constituição, de 1967. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao67.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.
- BRASIL. **Constituição (1967)**. Constituição, de 1967. Emenda Constitucional nº1 de 1969. Brasília, DF, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao69.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília, DF, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. . Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003**. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 11.417, de 2006**. Brasília, DF.

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/111417.htm>. Acesso em 04 de março de 2019.

BRASIL. **Lei nº 12.382, de 25 de fevereiro de 2011**. Dispõe sobre o valor do salário mínimo em 2011 e a sua política de valorização de longo prazo; disciplina a representação fiscal para fins penais nos casos em que houve parcelamento do crédito tributário; altera a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; e revoga a Lei nº 12.255, de 15 de junho de 2010. . Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12382.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 13.260, de 16 de março de 2016**. Regulamenta o disposto no inciso XLIII do art. 5º da Constituição Federal, disciplinando o terrorismo, tratando de disposições investigatórias e processuais e reformulando o conceito de organização terrorista; e altera as Leis nº 7.960, de 21 de dezembro de 1989, e 12.850, de 2 de agosto de 2013. Brasília, DF. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13260.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940**. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 07 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942**. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Rio de Janeiro, RJ, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm>. Acesso em: 25 nov. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 mar. 2019

BRASIL. **Lei nº 5.712, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e

Municípios. Brasília, DF. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 1990**. Brasília, DF. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.249, de 1995**. Brasília, DF. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm>. Acesso em 03 de março de 2019.

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF, Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 03 fev. 2019.

BRASIL. Segunda Turma Criminal do Tribunal de Justiça do Estado do Mato Grosso do Sul. **Habeas Corpus nº 8939**. Mato Grosso do Sul, MS, 13 de julho de 2015. Disponível em <
<http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=979110&ext=.pdf>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 121.428**. Relator: MINISTRO CASTRO MEIRA. Brasília, 01 de junho de 2004. Diário Oficial da União. Brasília. Disponível em < <https://www.portaljustica.com.br/acordao/2109495>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial nº 1647917**. Relator: Néfi Cordeiro. Brasília, DF, 14 de abril de 2018. Diário Oficial da União. Disponível em < <https://www.portaljustica.com.br/acordao/2109495>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 75.945-2**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 1997. Diário Oficial da União. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 81.611-8**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 2005. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 83.353-5**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, DF de 2005. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 85.185-1**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Brasília, DF de 2006. Disponível em < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 85.428-1**. Relator: Ministro Gilmar Ferreira Mendes. Brasília, DF de 2005. Disponível em <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 85.463-0**. Relator: Ministro Carlos Britto. Brasília, DF de 2005. Disponível em <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 86.120-2**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, DF de 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante nº 24. **Diário Oficial da União**. Brasília, Disponível em <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1265>>. Acesso em 15 fev. 2019.

BRASIL. Tratado Internacional de 1789. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão**. Brasília, DF.

BRASIL. Tratado Internacional de 1966. **Pacto de São José da Costa Rica**. Brasília, DF.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Mato Grosso do Sul. **Apelação nº 0008608-23.2013.8.12.0001**. Relator: Desembargador Geraldo de Almeida Santiago. Mato Grosso, MS, 03 de junho de 2019. Diário Oficial do Estado. Mato Grosso. Disponível em: <
<https://tj-ms.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/685727932/apelacao-apl-8060016220178120001-ms-0806001-6220178120001/inteiro-teor-685728051>>. Acesso em: 15 fev. 2019

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O LANÇAMENTO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO: MODALIDADES, PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA**. Disponível em: <
<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/1238>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

FISCHER, Douglas. **Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 177-178.

FREITAS JUNIOR, Dorival de. **PRINCÍPIO DA LEGALIDADE (TAXATIVIDADE DA LEI) COMO GARANTIA DA DIGNIDADE HUMANA**. 2016. Disponível em: <
http://unisal.br/hotsite/mostraderesponsabilidadesocial/wp-content/uploads/sites/11/2016/08/Artigo-Dorival-de-Freitas-Junior-Título-Princípio-da-Legalidade-como-garantia_da_dignidade_humana.pdf>. Acesso em: 26 jan. 2019.

GOMES, Luiz Flávio e BIANCHINI, Alice. **Crimes Tributários: Súmula Vinculante 24 do STF exige exaurimento da via administrativa**. Disponível em: <
<http://www.lfg.com.br> 09 dezembro 2009>. Acesso em: 03 jun. 2019.

GOVINDA, Leandro G. M.. **Revisitando a Súmula Vinculante n. 24**. 2017. Disponível em: <
<https://s3.meusitejuridico.com.br/2017/08/ac222f72-revisitando-a-sumula-vinculante-n-24-leandro-gm-govinda.pdf>>. Acesso em: 03 jun. 2019.

GRECO, Rogério. **Código Penal Comentado**. 3. ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: Parte Geral**. 19. ed. Niterói: Impetus, 2017. p. 983.

INGLATERRA. **Constituição (1215)**. Londres

MIRABETE, Júlio Fabbrini. **Manual de Direito Penal: Parte Geral, Arts. 1º a 120 do CP**. 22 ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Código Penal Comentado**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 1256.

PAULINO, José Alves. Crimes contra a ordem tributária. Brasília: Brasília Jurídica, 1999.
PUERARI, Adriano Farias. DO ESTÍMULO A SONEGAÇÃO TRIBUTÁRIA: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. In: PUERARI, Adriano Farias. **SUBMISSÃO DA TUTELA PENAL AO INTERESSE FISCAL: UMA ANÁLISE DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL**. Santa Maria: Universidade Federal de Santa Maria Centro de Ciências Sociais e Humanas Curso de Direito, 2012. p. 20-50. Disponível em: <<https://repositorio.ufsm.br/bitstream/handle/1/2878/Adriano%20Farias%20Puerari%20-%20Monografia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 05 jun. 2019.

SALAZAR, Luis de **Advertencias historicas sobre las obras de algunos doctos escritores modernos**. Madrid. Matheo de Llanos y Guzman. p. 320.

SALIM, Alexandre. Direito Penal. In: LENZA, Pedro (Org.). **OAB Primeira Fase Esquemático**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 1320.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Exclusão da punibilidade em crimes de sonegação fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003. P. 63.

VIDAL, Paulo. **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**. Disponível em: <<http://www.vidaladvogados.com/artigos/0bc1c3d9d8.pdf>>. Acesso em: 25 maio 2019.

VIDIGAL, Edson. **Revista da FESMPDFT**, Brasília, v. 7, n. 14, jul.-dez. 1999.

VILARES, Fernanda Regina. **Precisamos falar sobre a Súmula Vinculante 24 do STF**. 2018., A necessária revisão de seu conteúdo diante da sua obsolescência prática. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sumula-vinculante-24-do-stf-08112018>>.. Acesso em: 10 de março. /06/2018.

VILARES, Fernanda Regina. **Precisamos falar sobre a Súmula Vinculante 24 do STF**. 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/sumula-vinculante-24-do-stf-08112018>>. Acesso em: 10 de março. 2018.

WHYTE, William Foote. **Sociedade de esquina: a estrutura social de uma área urbana pobre e degradada**. Tradução Maria Lucia de Oliveira; revisão técnica Karina Kuschnir; apresentação de Gilberto Velho. Rio de Janeiro: Jorge Zahar ed., 2005, p. 11.