

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA: relevância do resultado naturalístico  
para sua consumação e cômputo do prazo prescricional**

**JOÃO RENATO DA SILVA PETIT<sup>1</sup>  
AFFONSO CELSO FAVORETTO**

**RESUMO**

O presente artigo tem como objetivo a reflexão da influência da classificação de crime quanto ao seu resultado naturalístico (crime formal ou material) nos Crimes contra a Ordem Tributária tipificados nos artigos 1º e 2º – em especial ao contido no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90 – no que tange à data exata de sua fixação da consumação e, por consequência, do tema “*a quo*” do prazo prescricional correlato.

**PALAVRAS-CHAVE:** APROPRIAÇÃO, INDÉBITA, TRIBUTÁRIA, RESULTADO, NATURALÍSTICO.

**INTRODUÇÃO**

A tutela penal da ordem tributária, com ênfase para seu viés arrecadatório, não constitui tema novo no ordenamento pátrio. Desde 14 de julho de 1965, sob a luz da Lei 4.729, a conduta de sonegação fiscal encontra-se tipificada no âmbito do direito substantivo repressor.

Não obstante o Código Penal conter previsão do crime de descaminho no seu artigo 334, cuja natureza jurídica é de direito penal tributário, somente em 27 de dezembro de 1990, com a edição da Lei, as condutas comissivas e omissivas visando suprimir ou reduzir tributo foram sistematicamente delineadas.

Essa lei, denominada “Lei dos Crimes contra a Ordem Tributária”, além de trazer condutas análogas àquelas previstas na legislação pretérita, ainda que com nova roupagem, trouxe novas condutas tipificando situações cotidianas que até então estavam descobertas sob o ângulo do Direito Penal.

Com a nova lei, sobreveio divisão sistematizada dos tipos penais nela contidos. Os artigos 1º e 2º trouxeram condutas passíveis de punição aos particulares. Os crimes tributários próprios – aqueles praticados somente por funcionários públicos - estão disciplinados no artigo terceiro.

---

1 CENTRO DE PESQUISA E PÓS GRADUAÇÃO FMU COMPLEXO EDUCACIONAL – FIAMFAAM

Segundo abalizada doutrina, os tipos penais contidos no artigo 1º e seus incisos são, em sua maioria, crimes materiais, a despeito de na legislação pretérita serem considerados formais, necessitando, pois, da efetiva supressão ou redução do tributo. Por outro lado, os crimes tipificados no artigo 2º da nominada lei são considerados formais, a despeito de certa dissonância doutrinária e jurisprudencial quanto a natureza jurídica do tipo penal previsto no inciso II do referido artigo (se formal ou material), não necessitando, portanto, da efetiva supressão ou redução do tributo.

O estudo dessa temática é deveras relevante, seja pela diferenciação conceitual de cada instituto, mas, principalmente, pelos efeitos práticos que a permeiam, uma vez que é justamente por meio desses dois fenômenos jurídicos que se define, dentre outras diferenças entre esses dois crimes (art. 1º e art. 2ª da Lei 8.137/90), a própria data de consumação do delito e, por conseguinte, o início do prazo prescricional desses delitos.

Isso porque, os Crimes contra a Ordem Tributária disciplinados no art. 1º da lei em comento, por serem considerados crimes materiais, para ocorrerem devem produzir um resultado naturalístico no mundo exterior, que nos delitos dessa natureza são o próprio recolhimento a menor do tributo devido (redução) ou mesmo o não recolhimento da exação (supressão) desse tributo, ou qualquer acessório desses, em razão de um das condutas descritas pela norma penal especial.

Por outro lado, os Crimes contra a Ordem Tributária delineados no art. 2º são na sua essência formais, não necessitando, pois, daquele resultado naturalístico necessário àqueles do artigo primeiro. Para além disso, por representarem, na sua maioria, instrumentos dos crimes materiais do art. 1º são pela doutrina especializada como crimes meios destes.

Assim o tema principal desse artigo é a importância da diferenciação entre os crimes do artigo 1º em relação aos do art. 2º e o impacto disso na aplicação das normas penais em tela no caso concreto, em especial na dicotomia consumação / prazo prescricional, com enfoque concentrado no estudo do artigo 2º, II, da Lei 8.137/90, já que ganha maior importância em relação aos demais tipos do referido artigo pela semelhança com o delito tipificado no artigo 168-A do Código Penal, que é considerado um crime material.

Temos conhecimento de que existem diferentes posicionamentos na doutrina especializada e na jurisprudência dos nossos tribunais superiores sobre o tema e a exposição levará tal dissonância em consideração no presente estudo. Para além disso, analisaremos a questão sob a luz da Súmula Vinculante nº 24, conhecedores das críticas doutrinárias que a nominada decisão recebe de parte da doutrina especializada.

Outrossim, para a consecução desse artigo jurídico a fonte principal de pesquisa será a bibliográfica, não obstante também ser utilizada a jurisprudencial, em especial, as decisões sobre a temática do STJ e do STF.

Para além disso, observaremos também o quanto decidido no HC 399.109/SC pela 3ª Seção do C. STJ, em especial sobre o enfoque dado pelo voto condutor prevalente acerca da proximidade dos delitos de apropriação indébita.

Entretanto, advirta-se que a análise partirá do ponto de vista do Direito Penal Econômico – sem adentrar de forma mais substancial na temática do AED (Análise Econômica do Direito) - no que toca o direito penal tributário e temas correlatos (crimes de apropriação indébita previdenciária e descaminho).

Destarte, insta observar que este artigo não tem qualquer pretensão de esgotar a temática proposta, até porque o Direito Penal, temos essa consciência, é um dos campos das ciências jurídicas em que as ideias são renovadas cotidianamente, proporcionalmente à evolução do próprio corpo social.

## **DESENVOLVIMENTO DO TEMA**

### **DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

A disciplina da Ordem Tributária na ordem constitucional vem disposta na Carta Política de 1988, integrando a denominada Constituição Econômica, expressão cunhada por Luiz Regis Prado, a partir do seu artigo 145, formando o mandamento constitucional para a base da tutela jurídica em termos organizacionais no que se refere à temática tributário-fiscal.

Visando garantir essa base jurídico tributária sob o ponto de vista arrecadatório (função precípua do Direito Tributário) e amparado no mandamento constitucional de proteção a esse bem jurídico tão fundamental para a existência e funcionamento orgânico do próprio Estado, o legislador infraconstitucional entendeu que tal temática, pela importância que possui, merecia a proteção do Direito Penal, editando, assim, em 1990, a Lei nº 8.137.

Sobre o ponto, merece destaque a doutrina de Luiz Regis Prado<sup>2</sup>:

A tutela penal da ordem tributária se encontra justificada pela natureza *supraindividual*, de cariz institucional, do bem jurídico, em razão de que são os recursos auferidos das receitas tributárias que dão o respaldo econômico necessário para a realização das atividades destinadas a atender às necessidades sociais. Tal assertiva é corroborada pela proteção constitucional conferida à ordem econômica (art. 170 da CF/1988).

Sem adentrar as características próprias de cada um dos crimes a seguir delineados, tema que foge do espectro limitado de análise do presente artigo, cumpre observar que o objeto jurídico desses crimes é, em apertada síntese, a proteção do patrimônio público dos entes federados titulares do direito violado por esses delitos, personificado na respectiva Fazenda Pública. Sob esse prisma, trago a lição de Cezar Roberto Bittencourt<sup>3</sup>, assim delineada:

Com esse ponto de partida, os crimes contra a ordem tributária, tipificados na Lei n. 8137/90, devem ser necessariamente interpretados e aplicados também com vistas à proteção subsidiária de um bem jurídico determinado, neste caso, a ordem tributária enquanto atividade administrada pelo Estado, personificado na Fazenda Pública dos distintos entes estatais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), dirigida à arrecadação de ingressos e à gestão de gastos em benefício da sociedade; atividade que, por sua importância para o desenvolvimento das finalidades do Estado, é instituída e sistematizada nos arts. 145 e 169 da Constituição Federal de 1988, assumindo o caráter de bem jurídico *supraindividual*.

Assim estabelecida a proteção penal à ordem tributária por meio da Lei 8.137/90, este trabalho analisará um dos aspectos da disciplina legal referida sob o ângulo do Direito Penal, mais especificamente sobre a classificação dos crimes nela contidos sob a ótica da relação estabelecida entre a conduta perpetrada pelo agente e o resultado promovido no mundo exterior.

Nesse viés, buscaremos estabelecer alguns conceitos básicos dessa temática para só então adentrarmos à proposta principal do trabalho que é a reflexão do resultado naturalístico do crime tipificado no artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/90, com especial atenção a sua importância no campo da prescrição punitiva ou executória.

---

2 PRADO, Luiz Regis, *Direito Penal econômico*, 7ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 345.  
3 BITTENCOURT, Cezar Roberto. *Tratado de Direito Econômico*, Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 679.

## A CLASSIFICAÇÃO DOS CRIMES: MATERIAIS, FORMAIS E DE MERA CONDOTA

A par da lição de Cleber Masson<sup>4</sup> sobre o tema, temos que a classificação dos crimes pode ser legal ou doutrinária, sendo que legal é: “a qualificação, ou seja, o nome atribuído ao delito pela lei penal”. Continua o doutrinador exemplificando que: “a conduta de ”matar alguém” é denominada pelo art. 121 do Código Penal de homicídio; por outro lado, classificação doutrinária é: o nome dado pelos estudiosos do Direito Penal às infrações penais. Essa é a classificação que interessa para o estudo em tela.

Não obstante existirem diversas classificações do crime, a depender inclusive da linha de estudo e do próprio doutrinador escolhido, fato é que para o desenvolvimento da temática principal a classificação que nos interessa é aquela que diz respeito ao resultado naturalístico – compreendido como a modificação no mundo exterior que a prática criminosa produz – do delito. Digo isso porque como todos sabem qualquer delito produz um resultado jurídico ou normativo, mas nem todos produzem uma modificação no mundo exterior.

Sob essa perspectiva, segundo Masson, os crimes podem ser **materiais, formais ou de mera conduta**, que assim os define:

**Crimes materiais ou causais:** são aqueles em que o tipo penal aloja em seu interior uma conduta e um resultado naturalístico, sendo a ocorrência deste último necessária para a consumação. É o caso do homicídio (CP, art. 121). A conduta é “matar alguém”, e o resultado naturalístico ocorre com o falecimento da vítima, operando-se com ele a consumação.

**Crimes formais, de consumação antecipada ou de resultado cortado:** são aqueles nos quais o tipo penal contém em seu bojo uma conduta e um resultado naturalístico, mas este último é desnecessário para a consumação. Em síntese, malgrado possa se produzir o resultado naturalístico, o crime estará consumado com a mera prática da conduta.

**Crimes de mera conduta ou de simples atividade:** são aqueles em que o tipo penal se limita a descrever uma conduta, ou seja, não contém resultado naturalístico, razão pela qual ele jamais poderá ser verificado.

Destarte, conceituados os institutos buscaremos refletir sobre a dicotomia existente entre os crimes formais de materiais no campo do Direito penal tributário.

4 MASSON, Cleber. Direito Penal esquematizado, Parte geral, vol 1, 7ª edição revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013. p. 197.

## **A DICOTOMIA EXISTENTE ENTRE OS CRIMES MATERIAIS E CRIMES FORMAIS NO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.**

Em primeiro lugar, cunha exaltar que o termo Direito Penal Tributário é utilizado com frequência por especialistas<sup>5</sup> na matéria para diferenciar esse ramo peculiar do Direito Penal. Ele abrange não só delitos de sonegação fiscal previstos na Lei 8.137/90 como alguns de mesma natureza, tal qual, dentre outros, os crimes de descaminho e de apropriação e sonegação de contribuição previdenciária, tipificados nos artigos 334, 168-A e 337-A, todos do Código Penal.

Trago o tema, sob o pálio da mencionada dicotomia, por entender que para o estudo em questão só tem importância a diferença existente entre os crimes materiais e formais. Isso ficará mais claro quando for tratado o tema à luz da consumação dos delitos contra a ordem tributária e similares e a interpretação sobre esse fenômeno dada pelos nossos tribunais superiores, reflexão que será feita mais adiante. Para além disso, alertamos que a análise deste artigo não tratará especificamente dos delitos de mera conduta, de pouca importância prática para os crimes dessa natureza.

Com efeito, no âmbito dos Crimes contra a Ordem Tributária tanto a doutrina especializada<sup>6</sup> quanto a jurisprudência, há tempos, diferencia em materiais os crimes do art. 1º, salvo o inciso V, e em formais os delitos tipificados no art. 2º da nominada lei.

Nessa perspectiva, os crimes materiais do art. 1º (incisos I a IV) só resultariam consumados com o resultado da operação fraudulenta perpetrada pelo contribuinte, qual seja, a redução do montante devido ou mesmo a total falta de recolhimento do tributo devido e sonegado por meio da operação ardilosa. Por outro lado, nos delitos formais não há necessidade dessa constatação resultando consumados ao tempo da omissão ou da própria atividade fraudulentas.

Essa diferenciação é importantíssima para se estabelecer o momento exato em que os destacados delitos deverão ser considerados consumados e, por consequência, a fixação do início do prazo prescricional.

5 Em especial o Profº Hugo de Brito Machado em sua obra Estudos de Direito Tributário

6 DELMANTO, Roberto; JUNIOR, Fábio M. de Almeida Delmanto; Leis penais especiais comentadas, 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 251.

Nesse contexto, serão considerados consumados os delitos previstos no art. 1º, incisos I a V somente após o exaurimento da via administrativa. Isso quer dizer que enquanto a questão relativa ao tributo objeto material do delito em comento estiver sendo discutida na seara administrativa não estará consumado o crime, inadmitindo-se sequer falar em sua tipificação. É esse inclusive o texto da Súmula Vinculante nº 24, in verbis: “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”.

Assim seguindo os passos da jurisprudência da Suprema Corte, sendo material os Crimes contra a Ordem Tributária tipificados no art. 1º, I a IV, a sua consumação só ocorrerá após o lançamento definitivo da exação; em outras palavras, só se consumam os delitos em comento com o exaurimento da seara administrativa.

Por outro lado, por serem considerados crimes formais ou de mera atividade os tipificados no art. 2º da referi da lei, não se exige para sua consumação que seja exaurida a via administrativa, sendo o marco temporal consumativo o momento em que praticada a conduta ou sendo mais técnico o fim do lapso temporal conferido pela legislação para que o sujeito passivo da obrigação tributária objeto do delito cumpra com seu desiderato. Assim, nesses delitos não importa para sua configuração se a Administração Tributária ou o sujeito passivo da relação jurídico-tributária subjacente desenvolvam qualquer atividade de apuração ou defesa no campo administrativo para que o Direito Penal intervenha; dito de outra forma, sobrevindo a prática do fato que configura o crime considera-se consumado o delito.

Fixadas tais premissas, cumpre analisar os efeitos de se considerar crime material os contidos no art. 1º e formais os delineados no art. 2º da Lei 8.137/90 sob a perspectiva da prescrição dos Crimes contra a Ordem Tributária.

## **A PRESCRIÇÃO DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA**

O fato de se considerar material o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 obriga o aplicador da norma penal tributária observar a sorte do procedimento administrativo que apura a própria existência do crédito, elemento normativo do delito nas palavras do Ministro Cezar Peluso<sup>7</sup>. Analisando a dinâmica das discussões travadas pelos E. Ministros do STF à época da edição da Súmula Vinculante 24 fica claro que a corte se dividiu quanto à necessidade de se editar a aludida súmula mencionando também que os crimes ali referidos só

7 Fl. 18 do julgamento da Proposta de Súmula Vinculante 29 DF, p. 18.

teriam o seu prazo prescricional iniciado após o esgotamento das vias administrativas e respectiva consumação. Embora vencidos por maioria, os E. Ministros que trouxeram à discussão a questão da interdependência entre a consumação dos crimes materiais contra a ordem tributária e a prescrição, demonstrando sua preocupação em deixar essa discussão para um momento posterior, trazendo precedentes da própria Suprema Corte, dentre outros o HC 81611, que faziam essa integração.

Exemplificando, trago trecho do mencionado julgado em que o E. Ministro Joaquim Barbosa demonstra – com o meridiano acerto – sua preocupação em deixar temas tão umbilicalmente ligados não contidos na redação da SV que posteriormente veio a lume:

(...)Leio os seguintes trechos do acórdão do HC nº 81.611 e de vários outros, inclusive de minha relatoria, em que há a seguinte complementação “*suspense, porém, o curso da prescrição, enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo*”. A propositura de súmula vinculante não aborda esse último aspecto que consta de nossos precedentes. Ela se omite, completamente, sobre esse tópico. Por essas razões, peço vênia, voto pela não aprovação da súmula.

Não se desconhece que atualmente essa questão encontra-se pacificada na jurisprudência, mas o contexto histórico em que se deu essa discussão na nossa Suprema Corte ilustra o quão tormentosa é a questão. Também não se desconhece que a legislação pátria caminhou no sentido de reconhecer a importância da constituição definitiva do crédito como marco consumativo dos crimes contra a ordem tributária tipificados no artigo 1º da Lei 8.137/90, como exemplo, trago a baila o texto contido no art. 83 da Lei 9.430/96, com a redação que lhe conferiu a Lei 12.382/2011:

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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010); § 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\)](#); § 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. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\)](#); § 3º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva. [\(Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011\)](#); § 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. (Incluído pela Lei nº 12.382, de 2011).

Como se extrai da literalidade do texto legal referenciado, a autoridade administrativa só está autorizada a encaminhar a Representação Fiscal para Fins Penais (procedimento administrativo que relata os fatos apurados ao *dominus litis* do processo penal) ao Ministério Público após o exaurimento da via administrativa e eventual parcelamento do débito fiscal perante a Administração Tributária suspende a prescrição criminal dos delitos que menciona (art. 1º e 2º da Lei 8.137/90). Embora referido texto legal possa merecer crítica dos estudiosos do tema porquanto tenha colocado na mesma situação os crimes materiais e formais contra a ordem tributária – tema que será analisado neste artigo posteriormente – fato é que deixa claro que a prescrição desses delitos depende do exaurimento da via administrativa, sendo obstado seu lapso temporal ao sabor da tramitação do processo administrativo que apura o próprio crédito tributário.

Não obstante, é imperioso ressaltar que o Ministério Público não está impedido de ajuizar a competente ação penal acaso obtenha por outros meios que não a Representação Fiscal Para Fins Penais o conhecimento de fatos que constituam crime contra a ordem tributária, porquanto o previsto no art. 83 da Lei 9430/96 não constitui condição de procedibilidade para o intento da ação penal correlata.

Nesse sentido é o voto do e. Ministro Gilmar Mendes, relator da ADIN 1.571-DF, mencionado por Nucci, em sua obra *Leis Penais e Processuais Penais Comentadas*, volume 1. 10ª edição, p. 668:

Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei 9.430/96, coarte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova e que tiver acesso. O art. 83, da Lei 9.430/96, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público (...).

Vê-se com o acima disposto que o principal embate entre a doutrina especializada e a jurisprudência acerca do tema consiste em se ter, de um lado, o direito constitucionalmente estabelecido de o Órgão Ministerial, titular privativo da ação penal, conforme previsto no art. 129, I, da Carta Política, formar de forma livre sua *opinio deliti* com todos os meios de prova de que dispõe acerca do crime fiscal e, de outro, o direito constitucional não menos

importante do contribuinte de provar administrativamente a inexistência da exação e, por consequência, do próprio delito fundado no tributo questionado.

A lição de Luiz Regis Prado<sup>8</sup> é clara e límpida nesse sentido:

Paralelamente à extinção da punibilidade, encontra-se a controversa questão da necessidade de prévio esgotamento da via administrativa para início da ação penal nos crimes contra a ordem tributária (arts. 1º e 2º da Lei 8.137/90) e nos crimes contra a Previdência Social (arts. 168-A e 337-A do Código Penal). O embate doutrinário acerca desse tema tem, de um lado, o direito constitucional do contribuinte de provar na esfera administrativa a inexistência de um ilícito dessa natureza, sem o qual também não há ilícito penal; de outro, o direito, também constitucional, de que goza o Ministério Público para formar livremente a *opinio deliti* e exercer o *jus persequenti* nos crimes de ação penal pública incondicionada.

Dessarte, acolhendo a posição doutrinária e jurisprudencial dominante quanto a necessidade da constituição definitiva do crédito tributário para se infirmar a data consumativa do delito de sonegação fiscal material contido no art. 1º, I a V, da Lei 8.137/90, e por consequência, o marco inicial do cômputo do prazo prescricional correlato, cumpre agora analisar a temática sob o prisma dos crimes tributários formais, previstos no artigo segundo da aludida lei.

### **A RELAÇÃO DO CRIME FORMAL DO ART. 2º DA LEI 8.137/90 COM A PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO ESTADO**

A despeito da diferença acima apontada, fato é que por serem considerados crimes formais<sup>9</sup> os delitos tipificados no artigo 2º da nominada lei não sofrem o influxo da Súmula Vinculante nº 24 do STF. Ademais, embora da mesma espécie (crime contra a ordem tributária) e com a mesma finalidade (proteção do fisco em face da sonegação fiscal) são delitos valorados pelo legislador de forma mais branda do que os tipos penais do artigo primeiro, isso porque os primeiros são punidos com pena de seis meses a dois anos de detenção e os tipificados no art. 1º da nominada lei são punidos com pena de dois a cinco anos de reclusão.

No centro da discussão sobre os efeitos da não exigência de lançamento definitivo do crédito tributário no campo da prescrição punitiva estatal dos delitos formais contra a ordem tributária – a despeito da conhecida dissonância doutrinária e jurisprudencial quanto a essa exigência em relação ao delito previsto no art. 2º, II, da Lei 8.137/90 – é de se anotar que a

8 PRADO, Luiz Regis, Direito Penal econômico, 7ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 376.

9 NUCCI, Guilherme de Souza, Leis penais e processuais penais comentadas, volume 1, 10ª edição revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 669.

doutrina e a jurisprudência são majoritariamente prevalentes no sentido da desnecessidade de se aguardar o fim do processo administrativo tributário tendente a apurar o crédito tributário subjacente à infração penal correlata, até porque não há, na maioria dos tipos penais referidos, a necessidade da produção do resultado naturalístico, contentando-se os tipos penais para a consagração do delito a realização da conduta formalmente descrita na lei. Não por outro motivo são considerados crimes-meios dos previstos no artigo primeiro.

Entretanto, há de se fazer uma ressalva: independente de ser formal o delito ora estudado isso não quer dizer *dominus litis* da ação penal não deva ter cautela para a propositura da processo-crime correlato – ainda mais quando a autoridade tributária aja previamente no sentido de apurar a ocorrência da fraude fiscal espelho do delito formal; não nos parece consentâneo com o sistema proposto pela legislação e abarcado pela Suprema Corte que o Órgão Ministerial encampe a competente ação penal com a apuração do mesmo fato transcorrendo no âmbito da Administração Tributária – em especial quando a apuração se deu por *incontinenti* irresignação do sujeito passivo da obrigação tributária. Não por outro motivo, provavelmente, a legislação que atribui à autoridade administrativa tributária a obrigação de encaminhar a competente Representação Fiscal Para Fins Penais quando constatar a prática de crimes contra a ordem tributária (independente de estarem tipificados no artigo 1º ou 2º). A casuística é que deverá indicar a melhor atuação ministerial no combate aos crimes fiscais.

Nesse contexto, faz-se um alerta que reputamos importante: dado o crime em estudo, que carrega consigo pena de até dois anos com o consequente prazo prescricional de quatro anos, deve o Órgão Ministerial observar de forma diligente – ao se deparar com a comunicação do crime pela autoridade tributária – o momento da perfectibilização da conduta, a fim de se evitar o advento da prescrição. Por isso que ao Ministério Público cabe, ao nosso sentir, ao se deparar com elementos de informação que conduzam à conclusão da existência desses tipos de delito (art. 2º), não aguardar a atuação da administração, para só então, buscar a responsabilização criminal do infrator, buscando produzir, por si só, os elementos informativos que sustentem o ajuizamento da ação penal, sem embargo de comunicar os fatos à Autoridade Tributária para que dentro de sua discricionariedade apure-os no âmbito de sua atuação.

Outro fator que é relevante ao tema: o parcelamento tributário e seus efeitos ao computo do prazo prescricional. A depender da posição defendida, o parcelamento do crédito tributário

trará consigo efeitos suspensivos ao crédito tributário e, por consequência, afetará também o computo do prazo prescricional do crime tributário a ele referido.

Com efeito, para aqueles que defendem ser formal essa modalidade de delito, nada a comentar. Contudo, para os que entendem que o delito em questão (apropriação indébita tributária) é de resultado (material) o advento do parcelamento, como causa suspensiva do crédito tributário, impede a cobrança judicial do tributo sonegado e, enquanto hígido, suspende a fluência do prazo prescricional do crime subjacente, nos termos de várias leis que tratam do assunto, dentre elas a referida neste trabalho.

Concluindo, independente do tipo penal descrito, o pagamento do crédito tributário relativo a crimes previsto na Lei 8.137/90 extingue a punibilidade dos delitos em tela.

### **A ESPECIFICIDADE DO CRIME DE APROPRIAÇÃO INDÉBITA TRIBUTÁRIA**

Não obstante o até agora afirmado quanto a classificação dos Crimes contra a Ordem Tributária, há uma especificidade importante no que tange ao crime previsto no artigo 2º, II, da Lei 8.137/90: embora todos os demais delitos dessa natureza sejam considerados formais, essa tipificação específica divide doutrinadores e a jurisprudência quanto a essa temática. Para uns o crime continua sendo formal. Assim é a doutrina de Nucci<sup>10</sup>, quando procede ao estudo do artigo 2º da Lei 8137/90 em sua obra *Leis Penais e Processuais Penais comentada*:

*(...) 48. Classificação: é crime próprio (somente pode ser praticado pela pessoa física, indicada em lei como contribuinte); formal (não depende da ocorrência de efetivo prejuízo para o Estado, consistente na supressão ou redução do tributo; se tal se der, transfere-se a conduta do agente para o art. 1º, inciso I (...)).*

No mesmo sentido é Luiz Regis Prado<sup>11</sup>. Por outro lado, Roberto Delmanto, reconhecendo a dissonância doutrinária existente em relação a matéria se posiciona em sentido contrário, defendendo o caráter material da conduta. Assim discorre o mestre Delmanto<sup>12</sup> sobre o tema:

Quanto ao resultado, há divergência sobre a classificação deste crime: a) Trata-se de crime formal, em que o resultado *naturalístico* é inexigível, bastando à configuração o prévio desconto do tributo, seguido do seu não recolhimento no prazo legal; é a posição mais aceita pela jurisprudência. b) Para outros, o crime é material, exigindo a efetiva inversão da posse, ou seja, que o agente passe a dispor livremente do dinheiro que não lhe pertence, tal como ocorre na apropriação indébita, para os que assim entendem, o mero não recolhimento não configura crime, já que a Constituição da República proíbe a prisão civil por dívida (art. 5º, LXVII). Nesse sentido, Alexandre de Moraes e Gianpaolo Smanio classificam o

10 NUCCI – ib idem, p. 688.

11 PRADO – ib idem, p. 381.

12 DELMANTO – ib idem, p. 293.

crime deste art. 2º, II, como “uma autêntica apropriação indébita do produto do imposto” (Legislação penal especial. 3. ed. São Paulo: Atlas, p. 112). Nossa posição: estamos convictos de que razão assiste àqueles que perfilham o segundo entendimento (b) mesmo porque a Magna Carta, como assinalado, veda a punição pena por dívida. Assim, para que haja o crime, há que existir a inversão da posse (vide nota *Consumação*).

Encontramos na jurisprudência do STJ julgado conferindo a mesma interpretação acima descrita. Vejamos:

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 2º, II, DA LEI N. 8.137/1990. DISCUSSÃO ACERCA DO MOMENTO EM QUE OCORRE A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL DA CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL. SÚMULA 436/STJ. ENTREGA DE DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE PERANTE O FISCO. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA NA MODALIDADE RETROATIVA. CONFIGURAÇÃO. CONSTRANGIMENTO ILEGAL EVIDENCIADO. 1. O termo a quo para a contagem do prazo prescricional em relação ao crime previsto no art. 2º da Lei n. 8.137/1990 é o momento da constituição definitiva do crédito tributário, elemento imprescindível para o desencadeamento da ação penal (...).(STJ – HC 236.376/SC, Rel. Ministro Sebastião Reis Jr., 6ª Turma, DJe 01/02/2013).

Embora reconheçamos que a primeira posição é a prevalente atualmente, concordamos com a segunda posição, ainda mais quando o fato ainda não estiver definitivamente decidido na seara administrativa, a depender da efetiva constituição do crédito tributário a ser definida no processo tributário competente. Pensar de forma diversa é desconsiderar o direito de defesa prévio do contribuinte – quando estabelecida a controvérsia quanto a definitividade do crédito tributário correlato – e engessar, senão ferir de morte, o *jus accusationis*, quando na mesma circunstância – a depender do lapso temporal do trâmite do processo tributário – receber a Representação Fiscal para Fins Penais relativa com o prazo prescricional já transcorrido ou em vias de ocorrer, pois nesse delito – a considerar formal o delito e, por consequência, consumado o delito no ato do não recolhimento, - cujo prazo prescricional é de quatro anos, em muitos casos a apuração administrativa pode demorar mais do que aquele prazo.

Não observamos nenhuma incongruência nessa interpretação. Embora os crimes tipificados no art. 2º da Lei sejam em sua maioria formais não é impossível que um de seus delitos sejam de natureza material. A mesma diferença encontramos no artigo 1º em que a maioria dos crimes é considerado material, mas seu parágrafo único é formal – conforme doutrina especializada. Outra pergunta que se faz, se o crime de apropriação indébita previdenciária é considerado crime tributário material por qual motivo há de se diferenciar, nessa perspectiva, o crime de apropriação indébita tributária. Pelo contrário, para se conferir tratamento idêntico a dois institutos de estatura (previstos em leis ordinárias) e estrutura

similar (visam a tutelar bens jurídicos idênticos – o erário fazendário) devem receber tratamento jurídico idêntico.

Por outro lado, embora respeitemos a posição, não concordamos com aqueles que defendem a aplicabilidade pelo juízo dos dois institutos em conjunto para a pacificação do tema quanto à diferenciação das penas aplicadas. É que o delito previsto na legislação extravagante tem como pena aplicada de seis meses a dois anos de detenção e o previsto na lei penal substantiva tem como preceito sancionador as penas de dois a cinco anos de reclusão. Embora reconheçamos certa impropriedade nessa diferenciação, estamos com aqueles que entendem que não cabe ao juiz fazer mesclar leis para aplicar – ainda que de forma mais justa – o direito penal posto, sob pena de o Poder Judiciário se imiscuir em função de legislar, a qual a ordem jurídica lhe conferiu de forma indireta e somente em casos pontuais, porquanto é cediço que cabe ao Poder Judiciário precipuamente a aplicação do direito aos casos que lhe sejam direcionados pelos jurisdicionados.

Embora sedutora, a tese encampada por alguns de combinação de leis – ainda que para beneficiar o réu – não é admitida em nossos tribunais, sendo didático trazer a lume a Súmula 501 a STJ, que embora trate sobre questão relativa a lei de drogas – exprime perfeitamente o entendimento do tribunal da cidadania sobre o tema; *“é cabível a aplicação retroativa da Lei 11.343/2006, desde que o resultado da incidência das suas disposições, na íntegra, seja mais favorável ao réu do que o advindo da aplicação da Lei 6.368/76, sendo vedada a combinação de leis”*.

Destarte, respeitando sempre as vozes contrárias, por compatibilizar o direito constitucional de defesa e o de mesma estatura do *jus accusationis*, bem como representar tratamento isonômico a dois institutos de idêntica configuração, temos que a melhor solução para essa controvérsia, é se admitir que tal delito seja classificado como material, com todas as consequências que lhe são peculiares, inclusive em relação a que dispõe a Súmula Vinculante nº 24, inclusive com os efeitos obstantes do advento do parcelamento tributário traz a fluência do compute do prazo prescricional do crime em tela, do pagamento do crédito e a consequente extinção da punibilidade e da diferença de punição conferida pela lei 8.137/90 pelo Código Penal aos crimes de apropriação indébita tributária e previdenciária, respectivamente, e a impossibilidade de se compatibilizar essa incongruência sistêmica com a combinação de normas.

## CONCLUSÃO

De todo o exposto, extrai-se a conclusão de que a diferença estabelecida entre serem os crimes contra a ordem tributária tipificados no artigo 1º e 2º da Lei 8.137/90 referente a serem os primeiros crimes materiais e os segundos formais são importantes fundamentos para a diferenciação que se faz para estabelecer o momento consumativo de cada delito, e, por via de consequência, o início do cômputo do prazo prescricional.

Essa mesma diferenciação também não impede que o Ministério Público intente a ação penal, seja pela colação de meios probatórios obtidos por procedimento próprio ou a partir da remessa da Representação Fiscal Para Fins Penais correlata. Contudo, se o crime for material, deve se aguardar o exaurimento da via administrativa; circunstância desnecessária para os delitos formais.

Todavia, é importante traçar uma diferença importante no que se refere ao crime de apropriação indébita previdenciária, que embora esteja previsto no art. 2º, II, da aludida lei, pode ser considerado um crime formal.

Não se desconhece a existência de dois posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais antagônicos sobre a matéria. A majoritária entendendo ser formal o delito, mas existindo vozes importantes a entender ser material o delito. Nos filiamos a essa segunda corrente. Isso porque uma simples leitura dos dois institutos similares (art. 2º, II, da Lei 8.137/90 e art. 168-A do CPB) não há como não se notar diversas semelhanças entre os dois institutos penais. A similaridade autoriza a interpretação que entende ambos crimes materiais e autoriza a aplicação dos institutos do parcelamento tributário e do pagamento de modo irrestrito, sem embargo de posições antagônicas. Para além disso, essa mesma similaridade não autoriza a mescla de leis para garantir a aplicação da mesma pena aos dois delitos – ainda que isso traga benefício ao acusado – sob pena de o magistrado legislar no caso concreto.

Destarte, embora reconheçamos a diferenciação doutrinária e jurisprudencial conferida aos tipos penais 1º e 2º da Lei 8.137/90 no quesito classificatório quanto ao resultado, em material e formal, respectivamente, entendemos que, a despeito do delito de apropriação indébita tributária estar topograficamente disposto no artigo 2º da Lei 8.137/90 – cuja classificação é notadamente formal – é viável entendermos ser este crime de resultado, a se aplicar plenamente os fundamentos estabelecidos na Súmula Vinculante nº 24 do STF, inclusive no que se refere aos efeitos promovidos pelo advento de parcelamento tributário e pelo próprio pagamento do crédito tributário referente ao crime em tela, não obstante tenhamos que

reconhecer que a diferenciação da punição estabelecida pelas leis que regem a matéria não pode ser alterada pelo magistrado no caso concreto, sob pena de o Poder Judiciário acabar por criar norma – função precípua das Casas de Leis, encontrando, ainda, obstáculo intransponível referido na Súmula STJ nº 501.

## **REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA**

BITTENCOURT, Cezar Roberto. Tratado de Direito Econômico, Volume 1. São Paulo: Saraiva, 2016.

DELMANTO, Roberto; JUNIOR, Fábio M. de Almeida Delmanto; Leis penais especiais comentadas, 3ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito, Estudos de Direito Penal Tributário. São Paulo: Atlas, 2002.

MASSON, Cleber. Direito Penal esquematizado, Parte geral, volume 1, 7ª edição revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2013.

NUCCI, Guilherme de Souza, Leis penais e processuais penais comentadas, volume 1, 10ª edição revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PRADO, Luiz Regis, Direito Penal econômico, 7ª edição revisada e atualizada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.