



FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

JOÃO DE DEUS PINTO BISNETO

**A (IM)POSSIBILIDADE DE CONTINUIDADE DELITIVA NO CRIME DE
SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DIANTE DE UM ÚNICO LANÇAMENTO
DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Salvador
2024

JOÃO DE DEUS PINTO BISNETO

**A (IM)POSSIBILIDADE DE CONTINUIDADE DELITIVA NO CRIME DE
SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DIANTE DE UM ÚNICO LANÇAMENTO
DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresentada ao curso de graduação em Direito, Faculdade Baiana de Direito, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito.

Orientador: Prof^ª. Mayana Sales

Salvador
2024

TERMO DE APROVAÇÃO

JOÃO DE DEUS PINTO BISNETO

A (IM)POSSIBILIDADE DE CONTINUIDADE DELITIVA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DIANTE DE UM ÚNICO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito,
Faculdade Baiana de Direito, pela seguinte banca examinadora:

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Nome: _____

Titulação e instituição: _____

Salvador, ____/____/ 2024.

À minha mãe, que sempre acreditou em mim, até mesmo quando eu não acreditava, pelos notáveis incentivos, abdições em meu favor, carinho, amor e pela sensata criação, em razão da qual pude ver no estudo e no trabalho um caminho para a dignidade.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, pelos incontáveis incentivos, até mesmo quando não acreditei no potencial do estudo como melhora de vida.

A meu pai, pela dura criação, que ficou de exemplo de persistência e irresignação contra as mais diversas agruras da vida.

A meus irmãos, pelo incondicional apoio emocional e incentivo.

A David Daltro e Wenderson Araújo, pelos ensinamentos da advocacia criminal e pelas possibilidades de aprendizado em casos de complexidade, diante dos quais surgiu a necessidade de investigação acadêmica do problema jurídico aqui analisado.

A Giovanna de Sá por ajudar este amigo no caminho da metodologia.

Aos funcionários, meus professores e amigos da Faculdade Baiana de Direito, sem os quais talvez não pudesse ter um cenário tão amigável e acolhedor para amadurecer as meditações jurídicas.

RESUMO

O presente trabalho busca analisar como deve ser compreendida a aplicação da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material (art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90). O problema deriva da necessidade de averiguar se é possível aplicar o instituto do crime continuado no crime de sonegação fiscal material diante de um único lançamento definitivo do crédito tributário. Para tanto, buscou-se entender as problemáticas dogmáticas que recaem sobre os crimes tributários, especialmente as do crime de sonegação fiscal material, visto que há grande controvérsia acerca dos contornos da configuração desse tipo em razão de ser um crime de resultado, com evidente interação, pela forma como foi construído, com o Direito Tributário. Assim, buscou-se analisar as discussões acerca de tal delito desde antes do HC 81.611-8/DF, passando pelas discussões nele evidenciadas, até a criação da súmula vinculante 24 e sua repercussão sobre o delito. Buscou-se entender a natureza do lançamento definitivo do crédito tributário, qual a sua influência sobre a tipicidade e, por fim, qual o seu momento consumativo, além de investigar a compreensão dogmática deste crime. Diante disso, mostrou-se como a jurisprudência entende a continuidade delitiva neste delito, bem como a compreensão do seu momento consumativo. Fez- então uma confrontação para ver se a continuidade delitiva tem sido aplicada da forma correta neste crime e como deve se aplicar corretamente, à luz dos requisitos legais, jurisprudenciais e dogmáticos existentes no Brasil. Por fim, respondeu-se ao problema de pesquisa.

Palavras-chave: Continuidade delitiva; Crime de sonegação fiscal material; Súmula Vinculante 24; Lançamento definitivo do crédito tributário.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 O DIREITO PENAL ECONÔMICO: BREVES PONTUAÇÕES E PANORAMA DE ANÁLISE PARA OS DELITOS TRIBUTÁRIOS	10
2.1 A COMPREENSÃO DA TIPICIDADE NO DIREITO PENAL ECONÔMICO E A SUA RELAÇÃO COM O BEM JURÍDICO PENAL	
2.2 OS BENS JURÍDICOS TUTELADOS PELO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO.....	
3 O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DO ART. 1º, INCS. I A IV, DA LEI 8.137/90	
3.1 A TIPICIDADE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL.....	
3.2 TIPO OBJETIVO E SUBJETIVO: ADEQUAÇÃO TÍPICA	
3.3 A PROBLEMÁTICA DA COMPREENSÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL	
3.4 A SÚMULA VINCULANTE DE Nº 24 E A NATUREZA DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: O MOMENTO DA CONSUMAÇÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL	
4 A (IM)POSSIBILIDADE DE CONTINUIDADE DELITIVA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DIANTE DE UM ÚNICO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?	
4.1 A CONTINUIDADE DELITIVA NO BRASIL	
4.2 A APLICAÇÃO DA CONTINUIDADE DELITIVA AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS DE ANÁLISE	
5 CONCLUSÃO.....	
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende investigar como deve ser analisado o instituto da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material (art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90). Para tanto, põe-se, como problema de pesquisa, o seguinte questionamento: é possível a aplicação da continuidade delitiva diante de um único lançamento definitivo do crédito tributário. Em verdade, este tipo penal é marcado por uma peculiaridade. Conforme o atual entendimento jurisprudencial, pacificado por imposição da Súmula Vinculante 24, a consumação deste crime só seria possível com o lançamento definitivo do crédito tributário. No entanto, em simples levantamento jurisprudencial, consegue-se perceber que, mesmo diante de um único lançamento definitivo do crédito tributário, os tribunais brasileiros, especialmente o STJ, entendem pela aplicação do instituto do crime continuado, exasperando a pena.

Em face disso, de forma a entender os contornos e o cenário em que se insere a problemática, procurou-se entender as características do Direito Penal Econômico, em que está inserido o crime de sonegação fiscal material; quais problemas específicos demarcam esse sub-ramo do Direito Penal; como funciona a tipicidade nessa seara e a sua relação com o bem jurídico. Buscou-se compreender também as discussões do bem jurídico no Direito Penal Tributário, inserido no Direito Penal Econômico e qual(is), efetivamente, é(são) o(os) bem(ens) jurídicos tutelados pelo crime de sonegação fiscal material.

Em seguida, procurou-se entender como se deu a evolução e a construção do delito de sonegação fiscal no Brasil e como está posto o tipo penal, assim como se entende a sua adequação típica objetiva e subjetiva. Compreendido o tipo penal em si, buscou-se, então, entender a origem das discussões da problemática que recai sobre esse tipo em virtude da mudança ocorrida do antigo crime de sonegação (da 4729/65) para as novas modalidades previstas na lei 8.137/90.

Buscou-se depois compreender o debate teórico e jurisprudencial acerca da natureza desse crime e sua relação com o Direito Tributário. Analisou-se, então, a evolução da interpretação jurisprudencial desde antes do HC 81.611-8/DF, passando pelas discussões que se deram no seu bojo, até o surgimento da Súmula Vinculante 24. Buscou-se analisar a redação da súmula, bem como qual compreensão pode ser dela retirada para entender a natureza do lançamento definitivo do crédito tributário.

Foi-se então aos diversos debates teóricos a respeito da problemática desse tipo e, pois, da questão do lançamento definitivo, tentando compreender o momento consumativo desse delito não apenas à luz da súmula Vinculante 24, mas também em face da compreensão dos contornos da tipicidade do crime material de sonegação fiscal da forma como foi estabelecido pelo legislador, a fim de entender o total contorno da conduta típica.

Para isso, foi imprescindível analisar a relação do Direito Penal com o Direito Tributário, sendo necessário compreender, ainda que de forma breve, a relação jurídico-tributária, como ela se forma e se desenvolve, o que é o lançamento tributário, assim com o crédito tributário. Diante dessa interação, buscou-se de forma lógico-sistemática entender o momento consumativo desse crime, em cotejo com as premissas analíticas para a constatação dos requisitos permissivos para a aplicar a continuidade delitiva.

Por fim, investigou-se o que é a continuidade delitiva no Brasil, como ela foi incorporada legal e dogmaticamente em nosso país. Nesse cenário, foi trazido para a discussão como os tribunais brasileiros tem entendido a aplicação do crime continuado no Brasil em comparação com entendimento que se firmou sobre o momento consumativo do delito, buscando ver se há irracionalidade legal, jurisprudencial e dogmática diante da correta compreensão da tipicidade no crime de sonegação fiscal material, seu *iter criminis* e sua composição do ponto de vista da estrutura do tipo.

Em última análise, foi investigado como se deve compreender a aplicabilidade da continuidade delitiva neste delito, quais são os critérios corretos de análise, evidenciando se os tribunais brasileiros o tem feito adequadamente, sob as premissas legais, jurisprudenciais e dogmáticas postas, respondendo, por fim, ao problema de pesquisa aqui investigado.

2 O DIREITO PENAL ECONÔMICO: BREVES PONTUAÇÕES E PANORAMA DE ANÁLISE PARA OS DELITOS TRIBUTÁRIOS

O presente tema de monografia revela-se desafiador não apenas pelo seu caráter disruptivo com o entendimento que tem sido aplicado pelos tribunais brasileiros e especialmente pelo legítimo intérprete da legislação federal (Superior Tribunal de Justiça) em relação à aplicabilidade da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material, mas sobretudo por envolver a análise de um crime surgido para incriminar condutas que já são reguladas por outro ramo do direito, no caso o Direito Tributário, pautado de peculiaridades e complexidades, além de uma legislação própria.

Como desenvolvimento natural e necessário para a investigação científica do tema, portanto, é necessário compreender as contribuições que a dogmática penal desenvolveu para a análise dos delitos econômicos (Direito Penal Econômico) a fim de identificar um horizonte interpretativo e analítico do delito de sonegação fiscal do art. 1º, incs. I, II, III e IV, da lei 8.137/90 e da continuidade delitiva neste delito.

Desse modo, é imprescindível, de início, evidenciar a ótica basilar de análise da investigação aqui proposta para só então de fato passar a adentrar no seu cerne, sob pena de se levar a uma conclusão atécnica ou ilógica à luz da Unidade do Direito e dos pilares analíticos que a doutrina jurídica levou séculos para construir.

O Direito Penal Econômico, âmbito no qual se situam os crimes tributários, é tão antigo quanto o Direito Penal, pois onde houve sistema penal, também existiu um Direito Penal Econômico ainda que rudimentar de acordo com a estrutura social vigente e o grau de evolução econômica (Larrinoa, 1995, p. 357).

O Antigo Período Romano chegou a conhecer tal fenômeno, pois já existiam sanções para os especuladores de preços dos cereais ou sonegadores de impostos. A Idade Média também testemunhou o mesmo, tendo chegado a punir os infratores de qualidade ou de fixação de preços nos mercados. A Idade Moderna teve a punição estendida a atos contrários à economia, a exemplo do desrespeito às regras de concessão e monopólios. A intervenção penal estatal nessa seara desenvolveu-se, portanto, em sucessivos séculos (Larrinoa, 1995, p. 357 e 358).

Mas não se pode deixar de destacar que, até o final da idade moderna (final do século XVIII), pela própria demonstração dos exemplos históricos, o controle por meio do direito penal foi

utilizado em assuntos de interesse da economia apenas em situações pontuais, sem sistematização e lógica evolutiva, tanto legislativa como penal (De Souza, 2011, p. 18 e 19).

Foi, na verdade, com o fortalecimento do modelo econômico liberal que despontou uma razão sistêmica na utilização do direito penal para uma regulação econômica. Na conjuntura do pleno liberalismo e o poder político do Estado-nação, vê-se a criminalização, nos códigos Penais da França (1810), Bélgica (1867) e Itália (1889), da especulação de mercadorias e títulos. Já nos EUA foi promulgada a legislação antitruste (*Sherman Act*) – de 1890 -, que incriminava a pessoa física ou jurídica que realizasse atos de monopólio (De Souza, 2011, p. 19 e 20).

No entanto, somente com o surgimento do intervencionismo do Estado de Bem-Estar Social (Welfare State), oriundo das guerras mundiais do século XX e da crise de 1929, inicia-se uma sistemática centralização do regramento econômico com o amplo uso do direito penal para proteger as economias nacionais fragilizadas (De Souza, 2011, p. 21).

Inclusive, justamente na situação político-econômica norte-americana pós-crise de 1929, surge o substrato analítico da criminalidade no mundo dos negócios pelo pensamento de Sutherland (De Souza, 2011, p. 23).

Com efeito, apesar da longa evolução histórica do Direito Penal Econômico, a atenção científica pela criminalidade econômica e por esta classe de crimes se iniciou de fato tardiamente. Foi Edwin Hardin Sutherland o grande revolucionário do panorama doutrinário do século XX a partir da sua teoria sobre a delinquência de colarinho branco, ou *White Collar Criminality*, que teve inclusive impacto tão grande como o conseguido por Lombroso no século XIX através da sua obra *Uomo delinquente* (Larrinoa, 1995, p.358). Sua construção teórica dá especial atenção, do ponto de vista criminológico, aos crimes do direito penal econômico, que até então não possuíam tanto interesse ou repercussão no seio da ciência jurídica.

O grande mérito da contribuição teórica de Sutherland foi desvelar que a delinquência não é fruto de uma única classe social – a dos marginalizados, inadaptados ou deserdados - mas em verdade a sua origem pode surgir em qualquer meio, inclusive no dos mais privilegiados (Larrinoa, 1995, p. 358). Isso foi evidenciado por meio da promoção e publicação de estudos explicativos da delinquência (Souza, 2017, p. 6).

Na sua precisa descrição teórica (Sutherland, 1940, p. 10-11):

A hipótese aqui sugerida como uma substituição para as teorias convencionais é a de que a criminalidade de colarinho branco, como qualquer outra criminalidade sistemática, é aprendida; que ela é aprendida em associação direta ou indireta com aqueles que já praticam o comportamento; e aqueles que aprendem este comportamento criminoso são apartados de contatos íntimos e frequentes com comportamento de obediência à lei. Se uma pessoa torna-se um criminoso ou não é amplamente determinado pela frequência e intimidade de seus contatos com as duas espécies de comportamento. Isto pode ser denominado de processo de associação diferencial. É uma explicação para a origem das criminalidades de colarinho branco e da classe baixa.

A ele se deve, portanto, o grande mérito da interpretação e sistematização, com rigor científico, da criminalidade das classes altas¹ sob a ótica do conceito de crime de colarinho branco², elaborado a partir das premissas da teoria da associação diferencial³. Isso se deu a partir da análise crítica dos dados oficiais da sua época, tendo o autor chegado à conclusão de que as estatísticas de seu tempo eram tendenciosas, pois supervalorizavam a criminalidade da baixa classe social, visto que, a despeito de todo o dano causado pela criminalidade das classes altas, os dados respectivos não eram incluídos nas estatísticas (Viana, 2018, p. 272 -273).

¹ Sutherland concluiu que não há relação direta e disfunção ou inadaptação das pessoas de classes baixas, de forma que o fator comum que explicaria a criminalidade tanto nos indivíduos de classe alta, como nos de classe baixa seria a aprendizagem. Desenvolve a teoria da associação diferencial para confirmar sua hipótese, tendo-a baseado na ideia de que o comportamento criminoso é decorrência de um processo de aprendizagem o qual se desenvolve no âmbito em que o crime é cometido. Seria um processo reproduzido pela interação e contato com os sujeitos que cometem crimes, daí o nome “associação”, decorrência dos modelos de contatos entre as pessoas. As condutas desviadas se relacionariam com o processo de aprendizagem ocorrido entre os indivíduos de qualquer classe social. Dessa forma, a conduta criminosa, como qualquer outra, seria resultado da aprendizagem, e as patologias sociais e pessoais não teriam papel essencial na origem do delito (Viana, 2018, 273-274).

² A definição do crime de colarinho branco foi proferida em público, às 20 horas de 05 de dezembro de 1939, quando Sutherland pronunciou sua conferência sobre crime de colarinho branco, tendo dito que seria o delito cometido por uma pessoa respeitável, de elevado status social, no curso de seu trabalho e que o criminoso de colarinho branco possuiria elevado status socioeconômico, violando leis reguladoras das suas atividades profissionais (Viana, 2018, p. 277). Identificou a presença de cinco características: 1 – ser crime; 2 - ser cometido por pessoa respeitável; 3 - esta pessoa deve pertencer a uma camada social alta; 4 – estar no exercício de seu trabalho; e 5 – constituir uma violação de confiança (Passos, 2011, p. 25-26).

³ A teoria da associação diferencial é pautada pela ideia de que os pensamentos criminais seriam capazes de gerar comportamentos criminais. O aprendizado das condutas criminosas ocorreria com o contato com atitudes, pautas de conduta, definições favoráveis à desobediência da lei etc. Qualquer um poderia se tornar um delinquente desde que as definições favoráveis à desobediência da lei superassem as definições favoráveis à sua obediência. Tudo dependeria da frequência, prioridade, duração e intensidade com a qual o sujeito está em contato com as definições desfavoráveis ou não à obediência da determinação legal. A criminalidade não poderia ser originada de um deficiente processo de socialização, mas sim de uma socialização diferencial, ou seja, para se comportar como um criminoso, seria necessário, antes, ter contato com grupos específicos, com comportamento desviante ao indivíduo (Viana, 2018, p. 274 e 276).

A partir desse momento, a regulação estatal da economia passou a aumentar cada vez mais, assumindo as preocupações com a criminalidade econômica importante papel na segunda metade do século XX, transparecendo no radical uso da norma incriminadora (De Souza, 2011, p. 24 e 25).

Após o período de prosperidade econômica após o fim da 2ª Grande Guerra Mundial, os EUA, nos anos 70, passam a sofrer dificuldades políticas e econômicas, em razão de diversos motivos, a exemplo da Guerra do Vietnã, dos choques petrolíferos e da retração econômica mundial originada por tais motivos. A inflação aumentou, bem como o déficit orçamentário, o desemprego e, por consequência, a crise econômica mundial. Então, o presidente americano Ronald Reagan e a primeira-ministra britânica Margareth Thatcher assumem e aplicam uma redução de intervenção do Estado na economia (diminuição de tributos e de gastos públicos, privatizações, redução de funcionários públicos e corte de medidas assistencialistas). Tratou-se de uma política de superação do Estado de Bem-Estar Social pelo modelo de mínima intervenção estatal (De Souza, 2011, p. 25 a 26).

Sem embargo, ao invés de ter havido uma diminuição do Direito Penal no âmbito econômico, no cenário de passagem da sociedade industrial para a sociedade pós-industrial, novos riscos sociais surgiram, o Direito Penal foi reafirmado como instrumento de garantia da política econômica estatal vigente e de gerenciamento de riscos de uma sociedade extremamente complexa. Houve, de fato, um viés expansionista jurídico-penal na seara econômica (De Souza, 2011, p. 26-28).

Desse modo, em se tratando de evolução histórica geral da relação do Direito Penal com a Economia, apresentam-se, de forma subdividida, quatro fases: I) o mero casuísmo de tratamento, o qual durou da Antiguidade até a Idade Moderna; II) a proteção do modelo econômico liberal, o que foi consagrado no *Sherman Act*; III) o asseguramento da política do Estado de Bem-Estar Social; IV) a diminuição da intervenção do Estado na Economia, tornando-se mero agente regulador, cujo ápice foi no *Sarbanes-Oxley Act*. Percebe-se, então, que, desde a época que em se buscou a proteção ao modelo liberal até a atualidade, a repressão penal para defender os interesses da economia apenas tem aumentado, em que pese por diversas fundamentações (De Souza, 2011, p. 37).

No ordenamento jurídico brasileiro, contudo, não se percebe uma exata correspondência com as fases internacionais, ao menos até o presente momento. Isso porque a criminalização

econômica no Brasil de fato desponta na segunda metade do século XX, consagrando-se, ou radicalizando-se, sem sistematização, nos anos 90 (De Souza, 2011, p. 37).

Diante desse cenário de peculiaridades próprias da relação do Direito Penal com a economia e do seu uso sistemático na atualidade para a regulação daquela, pode-se pensar que haveria então uma autonomia do Direito Penal Econômico⁴ em face do Direito Penal “clássico”. Não obstante, é evidente que o Direito Penal Econômico, a despeito da especialidade da qual as leis que o organizam são revestidas, não é autônomo. Na verdade, consiste num ramo do Direito Penal Comum e, por isso, sujeito aos mesmos princípios fundamentais que recaem sobre ele.

Obviamente, é inegável que se trata de um arcabouço de leis especiais, editadas sob os influxos e reclamos de novas necessidades, almejando a defesa dos bens e interesses relacionados à política econômica do Estado. Mas é ainda mais inegável que essas leis, de caráter penal, não podem escapar às exigências que se colocam em volta de todos os preceitos penais (Pimentel, 1973, p. 15).

Não consiste, pois, em um Direito apartado dos compromissos dogmáticos próprios do Direito penal comum, que tomaria emprestada somente a sanção penal (a pena, a mais severa das sanções). A natureza especial das normas, conformadas em setor distinto do código penal – em leis extravagantes – não permite que se afirme uma autonomia do Direito Penal Econômico (Pimentel, 1973, p. 15).

Também a argumentação de que este Direito precisa de maior agilidade para a defesa dos bens e interesses objetivados não pode justificar a quebra dos princípios gerais do Direito penal, a exemplo dos da reserva legal ou da responsabilidade subjetiva. Se consistisse num Direito autônomo, que apenas adotasse a sanção penal, não se pensaria nessas restrições, pois a sua construção própria e especial, mais aproximada da natureza privatista, escaparia a tais exigências dogmáticas (Pimentel, 1973, p. 15 e 16).

Entretanto, não se pode defender a conveniência de desprezar os princípios e as bases da dogmática penal, diante de leis sancionadas com a severa pena restritiva da liberdade. Entendendo de outro modo, a autonomia do Direito Penal Econômico poderia se converter em

⁴ Válido destacar, no entanto, como adverte Jorge de Figueiredo Dias que, no Direito Penal das últimas décadas, tem havido um movimento em favor da autonomização do Direito Penal Econômico (Dias, 1986, p. 5). Klaus Tiedemann – de inquestionável relevância mundial –, por exemplo, chega a defender que o Direito Penal Econômico é parte integrante do Direito Econômico (De Souza, 2011, p. 37).

intolerável mecanismo de opressão estatal – um assoberbado instrumento de coerção apto a esmagar as maiores conquistas da humanidade no campo da liberdade (Pimentel, 1973, p. 16).

Portanto, o Direito Penal Econômico é, na verdade, uma especialização do Direito Penal, seu sub-ramo ⁵: I) marcado pela mobilidade, pela flexibilidade, pela revisibilidade e pela maleabilidade originária da sua íntima relação com o Direito Econômico; II) tem a finalidade de tutelar a política econômica; III) tem bem jurídico-penal próprio, a ordem econômica⁶; IV) suas tipificações expressam um conteúdo econômico característico das suas preocupações, disposições e de suas normas (Zini, 2012, p. 156).

Como será explicado mais adiante, caracterizam-no construções porosas de crimes de perigo abstrato (estrutura criminalizadora quanto a um momento prévio a uma lesão); tipos penais abertos (construção normativa jurídico-penal mediante elementos vagos, imprecisos, ou ambíguos, cujo significado não pode ser extraído a não ser por meio de contextualizações externas ao texto legal analisado); tipos omissivos e culposos (instauração de um sistema penal de viés preventivo direcionado à conformação de condutas e punição da transgressão de deveres impostos pelo Estado: na omissão a punição ocorre pela falta de cumprimento do juridicamente ordenado; na culpa, pela falta de atendimento de um dever objetivo de cuidado); tipos penais de assessoriedade administrativa (a complementação dos tipos penais através de conceitos, normas ou atos provenientes do Direito Administrativo); e leis penais em branco (que exigem complementação por outras normas, de nível idêntico - homogêneas – ou diverso - heterogêneas) (De Souza, 2011, p. 63-77).

Tal como o Direito como um todo está sujeito a ramificações e especializações, o Direito Penal – ramo do Direito – também está sujeito a ramificações e especializações, é o caso do Direito Penal Econômico, Direito Penal Militar, Direito Penal Ambiental etc. (Zini, 2012, p. 158).

⁵ Não se desconhece que na doutrina exista tese negatória do Direito Penal Econômico, segundo a qual não haveria Direito Penal fragmentado, mas sim uno, integral não sujeito a divisões (Zini, 2012, p. 12).

⁶ No Estado Democrático de Direito Brasileiro, a Ordem Econômica é composta por políticas que conformam o desenvolvimento econômico e social, com fundamento na dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, da CF/88), e que almejam i) a constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, II) a garantia do desenvolvimento nacional, III) a erradicação da pobreza, da marginalização e das desigualdades sociais e IV) e a promoção do bem de todos (art. 3º da CF/88). Por isso, parece mais correto e razoável delimitar a noção de crimes econômicos como os desvios extremos que causem dano ou perigo à programação econômica e à liberdade de mercado, sempre visualizada na máxima realização da dignidade humana. Portanto, o bem jurídico nos crimes econômicos, considerando a historicidade de um estado promotor da igualdade e garantidor da livre iniciativa, exerce a proteção do regular desempenho das políticas de renda, monetária, fiscal, financeira e econômica (stricto sensu), que têm sua legitimação somente no restrito segmento no qual se façam imprescindíveis para a realização do homem enquanto pessoa. Deve-se ter em vista um diálogo entre economia e direito penal; cada crime econômico deve se concentrar na proteção de um recorte específico de cada uma dessas subpolíticas (Schmidt, 2018, p. 98).

O Direito Penal Econômico representa algo além da sua relação com o Direito Econômico, elegendo a ordem econômica como bem jurídico-penal. Identifica o ilícito penal-econômico de forma autônoma à identificação do ilícito econômico. E tem sido definido através de diversos critérios, destacando-se o critério prático, o processual e o material (Zini, 2012, p. 156 e 161).

Segundo o primeiro, o Direito Penal Econômico corresponderia a um conjunto de tipos distintos incorporados ao direito positivo em virtude da necessidade de criminalização primária de condutas lesivas à ordem econômica (Zini, 2012, p.161 e 162).

Por sua vez, pelo segundo, ele cuidaria de fatos penais – econômicos – em que a prova criminalística não seria possível no caso ou apenas seria obtida com a superação de desproporcionadas dificuldades financeiras ou temporais (Zini, 2012, p. 162).

Já, pelo terceiro, é o bem jurídico que direciona o critério material. O Direito Penal Econômico seria marcado pela proteção do bem jurídico Ordem Econômica (Zini, 2012, p. 162).

Atualmente, é geralmente concebido tanto pelo sentido estrito/limitado/restrito, como pelo sentido amplo (Zini, 2012, p. 162).

O sentido estrito faz referência ao plexo de normas penais que tutela a ordem econômica. Tal conceituação tem como ponto de partida o bem jurídico característico desse sub-ramo do direito Direito Penal (a ordem econômica), tendo coincidência com o conceito material cunhado em sua origem (Zini, 2012, p. 162).

O sentido amplo, por outro lado, interliga-se ao conjunto de normas jurídicas surgidas para a regulação da produção, fabricação e distribuição de bens econômicos (Zini, 2012, p. 162). Os dois sentidos, ou concepções, coexistem. Não há relação de exclusão, porquanto tanto a ordem econômica quanto a regulação da produção, fabricação e distribuição de bens econômicos são abarcados pela política econômica estatal (Zini, 2012, p. 162). Sob tais premissas é que também se costuma conceber o próprio conceito de crime econômico através de um sentido estrito/limitado/restrito e de um sentido amplo (Zini, 2012, p. 163).

Pelo conceito de Direito Penal Econômico em sentido estrito, o crime econômico seria aquelas condutas que lesionam ou põem em perigo a ordem econômica (bem jurídico-penal supraindividual) (Zini, 2012, p. 163).

E, pelo conceito em sentido amplo, o delito econômico seria as condutas penais inserida no âmbito dos delitos patrimoniais clássicos (estelionato, extorsão etc.) sempre que tais crimes se dirijam na realidade contra patrimônios supraindividuais (a exemplo da obtenção fraudulenta

de subvenções e créditos estatais) ou quando constituam abuso de medidas e mecanismos da vida econômica (Zini, 2012, p. 163).

Assim, a diferenciação entre o delito patrimonial e o econômico teria de ser estabelecida sob o caso concreto, tendo o seu Norte na ofensa ao bem jurídico-penal-econômico e/ou a regulação da produção, fabricação e distribuição de bens econômicos (Zini, 2012, p. 163 e 164).

A legislação brasileira possui diversos crimes econômicos⁷, contudo, o objeto do presente trabalho se restringe ao crime de sonegação fiscal material (art. 1º, incs. I a IV, da lei 8.137/90), cuja análise e compreensão fará trazer por vezes também a discussão de alguns outros crimes da referida lei e também do âmbito fiscal/econômico.

2.1 A COMPREENSÃO DA TIPICIDADE NO DIREITO PENAL ECONÔMICO E A SUA RELAÇÃO COM O BEM JURÍDICO PENAL

Como desenvolvimento necessário do presente problema de monografia, é necessário explicar as peculiaridades da tipicidade no Direito Penal Econômico e a sua relação com o bem jurídico penal, a fim de compreender os contornos da correta compreensão do aperfeiçoamento do juízo de tipicidade nos crimes econômicos, especialmente no que diz respeito ao delito-problema da presente monografia (o crime de sonegação fiscal material).

A tipicidade no Direito Penal Econômico é robustamente diferente do Direito Penal Clássico, afastando-se de dois principais atributos: i) a lesividade; e ii) a taxatividade. Este setor da teoria do crime na verdade é o elemento que mais sofre mutações para a intervenção penal na ordem econômica. Pois o bem jurídico, nesse sub-ramo, é demarcado por peculiaridades e inserção de condutas de rápida mutação, as quais, em virtude da dinâmica e celeridade da mudança da

⁷ Entre outros, é possível encontrar na legislação brasileira os seguintes crimes econômicos: I) os crimes contra a ordem econômica: artigos 4º e 5º da lei 8.137/90 e arts. 1º e 2º da lei 8.136/91; II) crimes contra o sistema financeiro: art. 2º ao 23 da lei 7.492/1986 e artigo 10 da Lei Complementar 105/2001 (sistema financeiro parapúblico ou sistema financeiro nacional) e artigos 359-A a 359-H do CP (Sistema Financeiro Público); III) crimes de lavagem/branqueamento de dinheiro: lei 9.613/98; IV) crimes contra o mercado de capitais: artigos 27-C, 27-D e 27-E da lei 6.385/76; V) crimes contra a ordem tributária: artigo 1º ao 3º da lei 8.137/90 e artigo 334 do CP; VI) crimes contra a Previdência Social: art. 168 a 337-A do CP; VII) crimes societários: artigo 177 do CP; VIII) crimes contra a economia popular: artigo 2º a 4º da lei 1.521/1951; IX) crimes contra o enriquecimento ilícito: art. 9º da Lei 8.429/92; X) crimes contra a relação de consumo: artigo 63 ao 76 da Lei 8.078/90 (Código de Defesa do Consumidor) e art. 7º da Lei 8.137/90 (Zini, 2012, p. 164).

atividade econômica, trazem, como consequência inafastável, um distanciamento dos pilares da lesividade, da ofensividade e da taxatividade. Na criação de tipos penais, nesse sub-ramo, portanto, as condutas são juridicamente criadas com redação legal menos rígida e mais distante da ocorrência de um resultado material. Enquanto a tipicidade nos bens jurídicos tradicionais é cerrada, certa, fechada e taxativa, nos bens jurídicos mais novos, desse seguimento, há sensível grau de incerteza levando, inclusive, à quebra de garantias (Foppel, 2011, p. 116).

Válido ressaltar que é o juízo de tipicidade que delimita o conteúdo da conduta penalmente reprovada, exercendo um filtro de relevância penal, ao retirar do alcance da reprovação penal as condutas que não se adequem à moldura típica. Desse modo, a tipicidade exerce o papel de determinar o âmbito da liberdade da ação. No entanto, no Direito Penal Econômico, a moldura típica de condutas, delimitada pelo âmbito da tipicidade, passa a ter o seu alcance elástico (com diplomas normativos imprecisos, termos vagos e ambíguos e, pois, logicamente, com o alcance do tipo de difícil compreensão), porquanto as novas necessidades surgidas do desenvolvimento da cultura e materializadas em novos bens jurídicos ensejam uma nova dimensão de tipicidade imersa em elementos de conceitos jurídicos indeterminados, levando à invocação de ramos específicos do conhecimento para a sua compreensão. É dizer, a tutela estatal de bens jurídicos imateriais (mais novos e típicos dessa seara), a exemplo do modelo de produção, as relações de consumo, o bom funcionamento do sistema financeiro, a liberdade de concorrência, faz necessário recorrer a experts e peritos na temática, de modo que o próprio legislador, para construção desses novos tipos penais, com a finalidade de intervir na economia, precisará de auxílio de economistas; para fazê-lo no meio ambiente, de ambientalistas; na ordem tributária, de contadores, técnicos de contabilidade e tributaristas (Foppel, 2011, p. 124, 149 e 150).

Válido ainda lembrar que, sob a perspectiva analítica, compreendendo o delito pelos seus elementos componentes, pode-se entender o juízo de tipicidade como composto por quatro elementos: conduta, conformada no dolo e na culpa, já que inexistente responsabilidade penal objetiva; tipo penal, composto pelas funções de garantia, de proteção e preservação de bens jurídicos, de aproximação à ilicitude, não como *ratio essendi*, mas como *ratio cognoscendi*; resultado – naturalístico, quando alterar o mundo exterior; e jurídico, sempre que o resultado não for palpável -; nos delitos comissivos com resultado exterior, nexo de causalidade, o qual, no Brasil, é regido pela teoria da equivalência dos antecedentes causais e é filtrada pela teoria da imputação objetiva (Foppel, 2011, p. 124).

Mas é a estrutura do fato típico que sofre, no âmbito do Direito Penal Econômico, as maiores mutações, não havendo modificações notáveis quanto à conduta, à estruturação do resultado e à tipicidade. É que o próprio desenvolvimento cultural e sua influência sobre o Direito Penal Econômico levam ao surgimento dos bens coletivos (bens culturais), à diferença dos clássicos bens da civilização, preponderantemente individuais. Os bens básicos - que caracterizam a vida em civilização (bens jurídicos tradicionais) - trazem consigo um conceito fechado de fato típico, pois não há maiores necessidades de explicações (o fato de matar alguém ser crime); por outro lado, nos bens do Direito Penal Econômico, mais novos para o ramo do Direito Penal (como o sistema financeiro), o significado dos tipos penais demandam nova sistematização e interpretação, especialmente por se interligar com novas transformações culturais (por exemplo, o que se entende por operação temerária na gestão de uma instituição financeira pode diferir no Brasil, Rússia, Estados Unidos e Egito; pode se diferenciar em um mesmo país em momentos distintos, ou dentro de um mesmo Estado Soberano, no mesmo contexto histórico, mas em estados-membros ou províncias distintas) (Foppel, 2011, p. 124 e 125).

Por isso é marcante, na descrição legal, do comportamento delitivo, no tipo, a utilização de elementos extra-penais (a própria constatação da tipificação penal demandará a comprovação dos elementos que a integra e se referem a infrações definidas em normas de outros ramos do direito), com a finalidade de adequar a tutela às novas realidades, influenciadas pelos valores culturais, informando o tipo de notória fluidez, o que poderá, inclusive, violentar a legalidade. Isso é assim porque a realidade econômica é fugaz e transitória, levando o legislador a se socorrer de tipos que cada vez mais violam a taxatividade e a ofensividade, para que não realize a contínua e ininterrupta modificação dos tipos penais, ainda que isso gere incerteza para o julgador e para o jurisdicionado (Foppel, 2011, p. 125 a 126 e 154).

Caracteriza, portanto, os tipos penais abertos – usados no Direito Penal Econômico como necessidade da sociedade moderna - a ausência de descrição exhaustiva da conduta do sujeito ativo, com a exigência de complementação, derivada no mais das vezes dos elementos normativos e das normas penais em branco. Como consequência, será o magistrado, e não o próprio legislador, que dará a definição do exato alcance do tipo, levando obviamente à insegurança jurídica e ao risco de violência às garantias dogmáticas que sustentam a própria razão de ser do Direito Penal (Foppel, 2011, p. 154 a 155).

Válido salientar ainda que as normas de Direito Penal Econômico, sob as peculiaridades desse sub-ramo, são marcadas pelo que a Doutrina costuma chamar de tipos anormais, isto é, os que

possuem, em sua estrutura, elementos normativos e/ou subjetivos especiais e cláusulas gerais (Foppel, 2011, p. 155).

Os elementos normativos consistem naqueles que variam no tempo e no espaço, a demandar notória carga valorativa, a ser feita pelo intérprete. A doutrina tem mostrado tanto efeitos positivos, como negativos em tais elementos: i) os positivos seriam de que seu uso evitaria um “engessamento” da matéria criminal, cuja adaptabilidade às novas realidades poderia se dar sem que fosse preciso alterar o tipo penal (adaptabilidade do tipo); isso tornaria possível o aumento da tutela exercida pelo tipo ao longo dos tempos; com isso, evitar-se-ia um excessivo detalhamento da incriminação (excesso de casuísmo) e, por isso mesmo, que a parte especial do direito penal se tornasse demasiadamente complexa; ii) por sua vez, os negativos radicariam no risco à segurança jurídica caso sejam utilizados sem a técnica devida (prejuízo à taxatividade); a legalidade tornar-se-ia meramente formal, vazada em elementos imprecisos e incertos, dando ao magistrado, em um contexto fluido, ampla discricionariedade (Foppel, 2011, p. 155 a 157).

Também marca de forma significativa os tipos no direito penal econômico o uso de leis penais em branco ⁸– normas penais que demandam complemento, isto é, que exigem a incidência de um outro complemento normativo para que possam ser aplicadas⁹. Isso por exigência da sociedade para a tutela dos bens jurídicos do Direito Penal Econômico (imateriais – que corriqueiramente exigem esse tipo de lei para delimitar o alcance da tutela) e por ser, nos crimes dessa seara, necessário muitas vezes que se definam certos conceitos utilizados pela lei penal por outras leis, a exemplo do tipo penal explicativo (Foppel, 2011, p. 158 a 161).

Impende destacar também outra peculiaridade na construção dos tipos penais econômicos e, portanto, na análise do juízo de tipicidade: a utilização de crimes de perigo abstrato. À diferença dos bens jurídicos tradicionais, nos quais o resultado do fato típico é geralmente material, com

⁸ Foi em 1872 que se constatou a existência das leis penais em branco. A sua razão de existir, na época do Império Alemão, era a concessão de autorização por um órgão legislativo hierarquicamente superior para que houvesse complementação de sua prolação legislativa através de norma de nível hierárquico inferior (Bach, 2012, p. 77).

⁹ Depois da concepção originária de Karl Binding sobre as leis penais em branco, o jurista alemão Edmund Mezger introduz nos tipos que necessitam de complementação a ideia das leis penais em branco, a partir de uma distinção dessas leis em: i) sentido amplo (com a separação, de forma externa, entre o tipo e a sanção; isto é, a sanção se ligaria a um tipo que necessita de complementação, e se poderiam diferenciar duas hipóteses: 1º- a complementação necessária estaria na mesma lei, o que implicaria apenas num problema de técnica legislativa; e 2º- a complementação estaria em outra lei, da mesma instância legislativa); e ii) em sentido estrito (a complementação se acharia numa lei de outra instância legislativa) (DA SILVA, 2008, pág. 359). Certo é que, de modo geral, na doutrina, todas as definições de lei penal em branco se fundamentam em que tais leis precisam de complementação (Milanese, 2022, p. 3).

danos concretos a bens jurídicos (por exemplo, estupro, roubo, homicídio), nos bens jurídicos do direito penal econômico (imateriais), a lesão palpável certas vezes é inexistente. Em verdade, a preocupação do legislador quanto a esses bens jurídicos chega a ser tão grande, que ele renuncia a criação do tipo penal a partir da figura do dano, satisfazendo-se com a criação de um risco, ainda quando seja possível fazê-lo (Foppel,, 2011, p. 163 a 164).

Portanto, é a importância dos bens jurídicos resguardados em tese que levaria à necessidade da utilização dos crimes de perigo abstrato; o legislador, em tais casos, não aguarda a superveniência de uma lesão para que possa intervir com o Direito Penal, fazendo uso amiúde de tipos de perigo abstrato ou presumido (pune-se a mera produção ou criação de um perigo: não se exige um prejuízo efetivo). No entanto, é controversa a legitimidade de tais crimes, diante do afastamento da lesividade e da ofensividade que norteiam a intervenção penal, sendo questionável a sua constitucionalidade (Foppel,2011, p. 164 a 165).

Os delitos de perigo são subdivididos em crimes de perigo concreto e em crimes de perigo presumido. Nos primeiros, para além de provar a existência de um fato punível, a acusação tem de mostrar a concreta existência de uma situação de perigo. Nos segundos, o legislador simplesmente presume, de maneira absoluta, que, diante da ocorrência de um fato, ele enseja perigo (presume-se que a ação é perigosa) (Foppel,2011, p. 165 a 166).

Por fim, é necessário esclarecer que, no Direito Penal Econômico, para além da tutela das relações individuais e o direcionamento pela lei da relação comunicativa a uma vítima específica e individualizada (tutela penal econômica accidental, acessória ou secundária, pois o direito penal clássico já tratava do que está a ser tutelado de forma nova), tutelam-se também bens jurídicos referentes a uma generalidade de pessoas com características mais amplas e mais genéricas, ultrapassando a esfera individual de proteção dos bens jurídicos tradicionais (os chamados bens jurídicos supra-individuais), evidenciando uma ofensa à coletividade – sujeito passivo incerto e indeterminado. Nesse último caso, evidenciam-se crimes vagos, com dificuldade de aplicação dos princípios da insignificância e da adequação social ou do consentimento do ofendido. Tratam-se de bens jurídicos complexos, inclusive sob o ponto de vista conceitual, a exemplo da ordem econômica, o desenvolvimento harmônico do sistema financeiro, a ordem tributária, a proteção da economia de ativos ilícitos etc (Foppel, 2011, p. 188 a 189).

Por outro lado, impende analisar de forma mais acurada a base sobre a qual se assenta a tipicidade: o bem jurídico penal. Pois os tipos penais são criados com o fim de tutelar bens

jurídicos penais, por imposição da Constituição Federal (*nullum crimen sine iniuria*) – que estabelece critérios de orientação do conceito constitucional de crime como ofensa a bens jurídicos. Assim, todo tipo penal, inclusive o econômico, estará ao fim a tutelar um bem jurídico penal (Ruivo, 2019, p. 2), a exemplo de alguns bens jurídicos anteriormente citados, que efetivamente são tutelados por tipos penais econômicos.

Postas tais premissas, deve-se destacar que, para que o processo de atribuição de responsabilidade criminal não caia na mera realização formal de um comportamento legalmente definido como crime, avalia-se a significação social de certa conduta, através da lesão ou perigo a um bem jurídico tutelado. A própria delimitação do conteúdo do crime se relaciona com a precisão do que seja o bem jurídico que justifica o delito, é dizer, o bem jurídico consiste no ponto central de compreensão e interpretação teleológica da estrutura do crime, em todos os seus momentos valorativos, exercendo uma função de limitação crítica da legislação criminal (Bechara, p. 147, 2014).

Tem, assim, o Direito Penal a tarefa de proteção subsidiária de bens jurídicos. Porque as características substanciais da ação punível radicam sempre no que está por trás do Direito Penal codificado. Isso é o que leva à conceituação do crime do ponto de vista material – conceito material de Crime, segundo o qual a substância do crime antecederia o Código Penal, ensejando para o legislador uma medida político-criminal para identificar o que está autorizado a criminalizar e o que ele deve deixar impune (Roxin e Greco, p. 84, 2024).

Na literatura penal, é tradicional a sustentação dogmático-teórica de que a punição só estaria legitimada, apenas e tão somente, se ela servir ao fim de proteção de bens jurídicos, tendo sido o bem jurídico definido de diversas maneiras por autores distintos (Roxin e Greco, p. 88 e 89, 2024):

Há formas bastante diversas de descrever o que são bens jurídicos, como: “a materialização de normas legais de conduta orientadas à existência e às condições de existência da liberdade”, “chances de participação na sociedade”, “estados vulneráveis e protegíveis”, “bens minimamente merecedores de proteção jurídica”, “estado valioso da realidade externa da vida”, “interesses penalmente protegidos”, “valor incorpóreo/espiritualizado (vergeistigter) e ideal”, “valor abstrato da ordem social juridicamente protegido”, ou “unidades funcionais (sociais), sem as quais a sociedade estatal em sua configuração concreta não seria capaz de viver.

O bem jurídico, portanto, de forma resumida, consiste no bem ou valor levado em consideração pela norma penal a título de merecedor e necessitado de proteção jurídica, ante o princípio da intolerabilidade do conflito, a fim de garantir a paz social. A doutrina costuma classificá-los como: 1- individuais (vida, integridade física, liberdade, honra, patrimônio); 2 – coletivos (incolumidade pública, meio ambiente, paz pública e fé pública); 3 – estatais (administração da justiça, soberania, ordem pública e econômica); conforme a percepção, 1) concretos (vida, integridade física, patrimônio); b) abstratos (incolumidade pública, fé pública, paz pública); conforme a natureza: 1) naturais (vida, integridade física); 2 – somativos (patrimônio, administração pública e econômica) (Da Costa, 2011, p.13).

Nesse sentido, cabe explicar que a justificativa da intervenção penal é a imprescindível necessidade de lesão ou ameaça de lesão ao bem jurídico tutelado, levando a uma necessária projeção ao princípio da ofensividade, conforme o qual se delimita o *ius puniendi* estatal, dentro de uma verificação axiológica da ofensa. A ofensividade exige que toda infração penal possua exteriorização e materialidade de um fato que lesione ou exponha a perigo um bem juridicamente tutelado, construindo, pois, uma fronteira entre o ilícito penal e as atitudes internas e fatos carentes de lesividade, os quais são impunes (Bechara, 2014, p. 152 e 153).

Como bem destaca Davi Tangerino (Tangerino, 2023, p. 49):

A ofensividade, como atributo intrínseco da conduta, insere, assim, o bem jurídico no processo de interpretação a um só tempo como bússola (qual o bem jurídico subjacente à criminalização corporificada em determinado tipo) e como métrica (se houve lesão ao bem jurídico). Não havendo ofensividade, eventual criminalização redundaria em arbítrio estatal.

Não se pode confundir a ofensividade com o resultado material do delito, porquanto aquela não possui resultado naturalístico, mas sim normativo. Pode em verdade haver casos em que, apesar de haver afetação naturalística do bem jurídico, não é possível asseverar sua ofensa, analisando o caráter de atribuição de relevância jurídico-penal ao comportamento do indivíduo. Por outro lado, em situações relativas a bens jurídicos coletivos, a ofensividade só é verificável no plano normativo, não sendo verificável naturalisticamente. A interpretação do bem jurídico, então, haverá de ser feita sempre caso a caso a fim de determinar a existência de ofensividade (Bechara, 2014, p. 155).

O Bem Jurídico exercerá, dessa forma, na análise da existência da tipicidade do crime (e também nos outros elementos: ilicitude e culpabilidade), relevante papel ao intérprete, pois

possui diversas funções, que devem ser analisadas, a fim de se concluir pela existência de delito (Bitencourt, 2020, p. 776 a 779).

Possui (1) a função de instrumento de garantia, segundo a qual exerce o papel de limitador do Jus Puniendi Estatal – nesse caso o legislativo limita-se a produzir normas penais para a exclusiva proteção de bens jurídicos. Também (2) a de instrumento reitor de interpretação – terá função teleológica de figurar como mecanismo interpretativo dos tipos penais, a partir do interesse jurídico que resguardam. Já a (3) função crítica de Política Criminal torna possível uma análise crítica, em face do bem jurídico, de quais normas devem continuar no sistema ou de quais podem ser revogadas, descriminalizadas. Pela (4) função de legitimação do Direito Penal, o bem jurídico faz a legitimação material das normas penais (Escobar, 2013, p. 465 e 466).

Por fim, a função de tutela sobre os bens jurídicos deve obediência a três requisitos: i) os bens jurídicos devem ser merecedores de proteção, o que significa que os bens devem possuir um verdadeiro valor positivo atribuído pela sociedade em um período determinado; ii) os bens jurídicos devem precisar de proteção, isto é, devem precisar de uma necessidade maior cujo cumprimento só possa ser satisfeito pelo Direito Penal, pois todos os outros ramos do Direito falharam, foram insuficientes para conferir uma correta proteção diante dos ataques mais intoleráveis (ultima ratio); iii) os bens jurídicos devem ser aptos a ser protegidos, devem ter idoneidade para ser tutelados. Assim, a proteção não deve significar uma maior afetação a outros bens vitais ou uma lesão do mesmo bem que se pretenda resguardar (Escobar, 2013, p. 466 e 467).

2.2 OS BENS JURÍDICOS TUTELADOS PELO DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO

Percebe-se, portanto, que, para a correta análise de um tipo penal, inclusive o econômico, a fim de se analisar a constatação da tipicidade penal, ou não, é preciso sempre considerar qual bem jurídico o tipo penal está tutelando e se, naquele caso concreto, houve lesão ou perigo ao bem jurídico tutelado – atendidos os critérios dogmáticos -, para que seja possível o aperfeiçoamento da tipicidade (Toledo, 94, p. 17 a 20). Isso é de extrema importância para a análise do problema objeto desta monografia, pois para concluirmos que há tipicidade do tipo penal do artigo 1º,

inciso I a IV, da lei 8.137/90, seu momento consumativo e a repercussão sobre a análise do concurso de crimes (e, portanto, da continuidade delitiva), sempre deverá ser analisado o bem jurídico tutelado por este tipo, inclusive considerando as funções que ele desempenha. Na precisa descrição de Marcelo Almeida Ruivo (Ruivo, 2019, p. 3):

O exato reconhecimento do bem jurídico tutelado na norma penal é pressuposto fundamental para a identificação da técnica de tutela empregada na proibição da conduta. Sem o reconhecimento exato do bem jurídico não há como apontar a modalidade de ofensa e o momento consumativo do crime.

Sob tal perspectiva, considerando o tema da investigação, no âmbito dos crimes tributários, o bem jurídico é responsável por definir a estrutura dos crimes como de natureza formal e material, sendo, inclusive, decisivo para a incidência do concurso de crimes, nos termos dos artigos 69 e 70 e do CP (Camargo e Silveira, 2018, p. 7). Desse modo, deve-se identificar o bem jurídico tutelado nos crimes tributários, mais especificamente no crime de sonegação fiscal material, visto que se trata do problema aqui delimitado.

Parte da Doutrina defende que a criminalização de lesões fraudulentas ao dever de pagar tributos leva a entender, nos delitos fiscais, uma forma de ofensa ao patrimônio público, o que levaria à natureza de crimes patrimoniais. Nesse caso, sustenta-se que a proteção efetiva do patrimônio público perpassaria por dois pontos distintos. Sob uma ótica material, alguns defendem que os delitos tributários protegeriam o patrimônio público já que asseguram a própria pretensão tributária do Estado, ou seja, o interesse público de auferir de forma integral e pontual os tributos. Por outro lado, uma noção mais procedimental defenderá que esses delitos visam garantir as condições de cobrança dos valores tributários pelo Estado, a permitir o recebimento de tais valores a partir do correto cumprimento dos deveres acessórios ao fisco por parte do sujeito passivo (Camargo e Silveira, 2018, p. 9 e 10). A respeito das correntes patrimonialistas, Sávio Guimarães Rodrigues bem explica que (Rodrigues, 2012, p. 113):

O que se defende em última análise é a tutela do interesse estatal na obtenção de receitas, o resguardo do ingresso patrimonial em si considerado através da punição de condutas que frustrem a arrecadação. Os interesses aqui ostentariam dignidade penal independentemente de suas finalidades ou destinações, matérias afetas a outros campos de estudo.

Contudo, tal conclusão esbarra em algumas dificuldades quanto à justificativa para a atual configuração e existência desses crimes. Qual seria a razão de criar crimes fiscais, se o desvio

fraudulento de montantes tributários se enquadraria nas figuras do estelionato e da apropriação indébita, à luz dos artigos 171 e 168 do CP? As fraudes realizadas poderiam ser englobadas pelos crimes de falsidade. Fica, pois, sem justificativa plausível para a diferença de pena existente entre os crimes contra o patrimônio e os crimes tributários: artigo 171 do CP (estelionato - reclusão de 1 a 5 anos); artigo 168 do CP (apropriação indébita simples – reclusão de 1 a 4 anos); por outro lado, delitos do artigo 1º da lei 8.137/90 (sonegação fiscal – reclusão de 2 a 5 anos) e art. 168-A do Código Penal (reclusão de 2 a 5 anos). Outra disparidade é a gritante diferença de chance de punibilidade entre os crimes patrimoniais e os tributários. Por que ao furto, por exemplo, não é suficiente a devolução do bem subtraído com a aplicação de uma multa para a extinção da punibilidade? Por último, é questionável também se a afetação do patrimônio pela frustração da pretensão de recebimento integral e pontual dos tributos geraria de fato lesão com capacidade de justificar a intervenção penal. Pois os contratantes na esfera civil se veem lesados em suas pretensões pecuniárias ante o inadimplemento dos seus devedores (e isso não constitui crime), mas, mesmo assim, se cogitaria punir criminalmente tais condutas quando de origem fiscal, observando uma ótica estritamente patrimonialista. A prisão civil por dívida é expressamente proibida em nosso sistema jurídico (art. 5º, LXVII, da CF) (Camargo e Silveira, 2018, p. 9 e 10).

Por outro lado, parte da doutrina já vê a proteção da ordem jurídica tributária (o conjunto de normas referentes ao estabelecimento e cobrança dos tributos) como a finalidade dos crimes tributários, seu bem jurídico. É que os crimes fiscais estariam a proteger a eficácia da ordem tributária, ou seja, a vigência das normas relativas ao exercício do poder de tributar (Camargo e Silveira, 2018, p. 11). Ou como bem preleciona Hugo de Brito Machado (Machado, 2022, p. 25):

A ordem tributária é o conjunto das normas jurídicas concernentes à tributação. É uma ordem jurídica, portanto, e não um contexto de arbítrio. É um conjunto de normas que constituem limites ao poder de tributar e, assim, não pode ser considerado instrumento do interesse exclusivo da Fazenda Pública como parte nas relações de tributação. Na verdade, o interesse da Fazenda Pública na relação de tributação é um interesse secundário. A ordem tributária, como objeto do interesse público primário, é que resta protegida pelas normas que definem os crimes em estudo neste livro. Por isso mesmo é que, como há pouco já o dissemos, entre esses crimes está o excesso de exação, cujo cometimento pode atender ao interesse secundário da Fazenda, mas agride o interesse público primário de preservação da ordem tributária.

Evidencia-se, não obstante, que a tese da proteção da eficácia das normas tributárias esbarra no fato de que cada subsistema jurídico possui meios próprios para resguardar a eficácia de suas normas, o que desafia a afirmação de que o Direito Penal seria recurso necessário para tanto. Nesse caso, o sistema legal tributário já estabelece penalidades ao descumprimento das obrigações tributárias e acessórias, a exemplo do perdimento de bens (art. 105 do Dec-lei 37/66 e art. 23, § 1º, do Dec-lei 1.455/76). Outra falha nessa concepção é deixar em aberto o motivo pelo qual o sistema tributário seria carente de proteção especial se comparado a outros subsistemas, a exemplo do Direito Civil. Além do mais, trata-se da tomada, pelo todo, de uma proteção que sucede apenas de forma fragmentada, pois os crimes contra a ordem tributária não asseguram a eficácia de todas as normas tributárias (Camargo e Silveira, 2018, p. 11).

A seu turno, há vertente teórica que considera que o bem jurídico tutelado pelos delitos de natureza fiscal seria os procedimentos de arrecadação de receitas. Nesse caso, sustenta-se que o objeto de proteção penal se voltaria aos deveres de colaboração, veracidade e transparência do sujeito perante a autoridade fiscal quanto à cobrança tributária. Assim, os crimes tributários seriam verdadeiro mecanismo de coerção para o cumprimento da obrigação de os indivíduos pagarem tributo (Camargo e Silveira, 2018, p. 12). Bem explica Marcelo Almeida Ruivo que (Ruivo, 2019, p. 4):

Há a hipótese do bem jurídico ser a “arrecadação tributária”, vista com titularidade supraindividual ligada à pessoa humana. A arrecadação tributária é entendida como o “instrumento de formação de receita pública e de consecução e implemento das metas socioeconômicas definidas na Constituição através da percepção dos tributos instituídos e cobrados em conformidade com as normas e valores constitucionais”. Essa seria proposta capaz de satisfazer o interesse na proteção tanto do aspecto da “parcela do patrimônio público”, quanto o aspecto “dinâmico de finalidade extrafiscal”.

No entanto, também essa perspectiva não se mostra convincente uma vez que não permite compreender o importante na salvaguarda dos procedimentos de arrecadação fiscal em comparação com as demais atividades da administração pública. Assim sendo, também não se evidencia, nessa vertente, a dimensão lesiva para justificar a intervenção penal, pois a atividade arrecadatória do Estado já é resguardada por outros meios (a administração já dispõe da possibilidade de auferir multas em caso de desvio de pagamento tributário, além da execução das dívidas; e o Direito Penal já incrimina condutas de apropriação, corrupção e falsidade) (Camargo e Silveira, 2018, p. 12).

Alternativamente, sustenta-se uma confluência entre as concepções anteriormente faladas. É a que compreende a importância do erário público não apenas considerando seu caráter patrimonial, mas ainda tendo em apreço a importância dos tributos numa dada sociedade. Por isso, parcela da doutrina apregoa a relevância social de garantia da realização de uma política financeira e fiscal justa e voltada ao bem comum. Assim, atos atentatórios à implementação dessa política estatal através do boicote à arrecadação lesionaria toda a política econômica e social de poupança, investimento e distribuição de renda. Isso é relevante, pois leva à conclusão de que os crimes tributários afetam não o Estado, enquanto titular de um patrimônio, mas sim o interesse público, da sociedade inteira, no sistema de arrecadação tributária. Isso, porque os Cidadãos formam um Estado cuja finalidade é garantir a liberdade, justiça e igualdade para todos. É dizer, os crimes tributários afetam a manutenção estatal e da sociedade, que só é possível se os cidadãos contribuírem financeiramente para o equilíbrio do maquinário público – interesse esse entendido em sentido formal, independente da concordância individual. Sem embargo, deve-se deixar claro que não seria o dano concreto que estaria em jogo nos casos de desvio fraudulento no pagamento de tributos, pelo menos não de forma direta, porquanto o que se quer proteger é a condição anterior imprescindível para que a alocação desses recursos possa ser feita (Camargo e Silveira, 2018, p. 12 e 13).

Uma organização estatal só existe se houver um sistema tributário que estabeleça mecanismos de cobrança para arrecadar o necessário para realizar as políticas públicas definidas socialmente. Entretanto, é um equívoco ver o bem jurídico dos delitos fiscais como a realização da política fiscal do Estado ou na ordem fiscal ou econômica do país. Porque i) isso não é capaz de explicar o caráter fraudulento das lesões envolvidas, visto que as políticas fiscais e econômicas são atingidas pela mera ausência de pagamento nos tributos, isto é, atos que configurariam o mero inadimplemento de dívidas tributárias; e ii) a problemática dessa forma de compreensão é que a natureza lesiva das condutas apenas se explicaria na forma de acumulação, visto que, se consideradas isoladamente, as pequenas quantidades de sonegação nunca seriam capazes de atingir a ordem ou a política fiscal de um país (Camargo e Silveira, 2018, p. 13).

Por conseguinte, é insuficiente a ideia de que os delitos tributários objetivam coibir a figura do *free rider*, quem pega carona sem pagar pela viagem, isto é, o cidadão que se beneficia duplamente com o sistema tributário, auferindo as vantagens da organização social sem contribuir como os cumpridores dos deveres tributários o fazem. A limitação aqui se encontra em que não apenas delinquentes eventuais, como ainda os próprios devedores podem receber

vantagens sobre os demais pagadores. Sendo assim, nem todo *free rider* merece padecer de criminalização tributária; apenas os que se valem de meios fraudulentos para se beneficiarem. À evidência, sobressalta, então, que a existência de crimes tributários é para proteger a viabilidade econômica da organização social não contra ações que afetem o sistema tributário ou o erário público, mas sim apenas contra os ataques mais lesivos, os quais, por sua vez, são os caracterizados como fraudulentos (Camargo e Silveira, 2018, p. 13 e 14).

Os delitos tributários oferecem uma proteção contra a corrupção da ordem tributária, por meio da vedação de fraudes perpetradas contra os seus mecanismos de cobrança. Desse modo, o elemento fraude ganha especial relevância, pois a sua prática deteriora as próprias bases do funcionamento do sistema tributário (Camargo e Silveira, 2018, p. 14).

A melhor compreensão dos crimes tributários, portanto, é a de que são crimes que objetivam tornar viável a lisura e equidade na contribuição financeira dos cidadãos para a existência do Estado e para a manutenção de suas políticas públicas, o que se dá pela garantia da ausência de fraudes no sistema tributário estabelecido pelos membros da comunidade político-jurídica. São criminalizadas condutas fraudulentas que violentam pressupostos relevantes para a existência do Estado e a gestão da máquina pública, assim como a execução das políticas públicas voltadas ao desenvolvimento social (Camargo e Silveira, 2018, p. 14).

Nessa perspectiva, explica-se a configuração dos delitos tributários que pertençam tanto à lógica de resultado, com a efetiva redução ou supressão do pagamento do tributo devido, bem como à lógica da criminalização abstrata na ordem dos delitos de falsidade (crimes formais), cada um com dimensão diferente quanto à gravidade do injusto. Fato, assim, que, considerando o crime tributário como um desrespeito ao dever de lealdade em relação à contribuição financeira necessária para a manutenção do Estado e de suas atividades, outros efeitos negativos secundários da sonegação fiscal são capazes de oferecer razões adicionais para a punição de tais condutas, como exemplo se pode citar a deterioração dos setores que deixaram de receber os recursos que deveriam ser arrecadados, a lesão imediata de terceiros em virtude da ausência de arrecadação e alocação daqueles recursos devidos (Camargo e Silveira, 2018, p. 14).

Enfrentados tais contornos de dificuldades, é hora de adentrar mais especificamente no problema desta investigação. Diante disso, é logicamente perceptível que os delitos de sonegação fiscal brasileiros (artigo 1º e 2º da lei 8.137/90) – situados no gênero da fraude tributária – possuem sua essência na ofensa a dois bens jurídicos cuja titularidade é supraindividual: i) a receita tributária; e ii) a verdade informacional. Com efeito, na sonegação

fiscal material, tutelam-se os dois bens jurídicos, considerando as condutas fraudulentas que geram dano à receita tributária; ao passo que na formal, considerando tais condutas que ponham em perigo de dano a receita tributária (Ruivo, 2019, p. 5).

O crime de sonegação fiscal material (artigo 1º, incisos I a IV, da lei 8.137/90¹⁰ – que será explicado no próximo capítulo) é resultado da proteção conjunta desses dois valores (a receita tributária e a verdade informacional), cuja ofensa se dá através das condutas descritas nas elementares típicas, com a formatação da fraude fiscal. O STF reconheceu, inclusive, no ARE 999425 RG, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, j. 02.03.2017 (repercussão geral), que a sonegação fiscal não se trata do mero não pagamento de tributos, mas sim da que envolva fraude que lese a verdade informacional das declarações prestadas pelos contribuintes (Ruivo, 2019, p. 5).

Conseqüentemente, de maneira isolada, as condutas direcionadas a pagar menos tributo do que o devido e de realização de omissão de declaração ou de prestar declaração falsa podem configurar ilícitos administrativos ou até penais diversos da sonegação fiscal material, a exemplo dos crimes de falsificação de documento particular (art. 297 do CP), de falsificação de documento público (art. 298 do CP) e de falsidade ideológica (art. 299 do CP). Isso porque o caput do tipo do artigo 1º da lei 8.137/90, tutela a receita tributária (o valor econômico necessário para a realização estatal de demandas para a população) arrecadada pela administração pública, mas pertencente aos cidadãos; e os incisos do artigo objetivam a proteção da verdade informacional lesada pela fraude (o falso com aparência de verdadeiro referente ao dever do contribuinte de declarar a verdade sobre as operações tributáveis) (Ruivo, 2019, p. 5).

¹⁰ Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; [...] Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

3 O CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DO ART. 1º, INCS. I A IV, DA LEI 8.137/90

O crime de sonegação fiscal material – atualmente encontrado no artigo 1º, inc. I a IV, da Lei 8.137/90, como se explicará mais adiante – possui antecedentes históricos anteriores à lei 8.137/90. O primeiro diploma normativo que tipificou a sonegação fiscal em nosso país foi a Lei 4.729/65, a qual fora promulgada em plena ditadura militar. Tal Lei tipificava a sonegação fiscal em seu artigo 1º e cominava às condutas fraudulentas ali tipificadas a pena de detenção de seis meses a dois anos, além de multa de duas a cinco vezes o valor do tributo. Inclusive a pena privativa de liberdade nela encontrada podia ser substituída pela pena pecuniária de valor correspondente a dez vezes o montante do crédito tributário sonegado, se o agente fosse primário (artigo 1º, § 1º) (Malan, 2007, p. 4).

Veja-se a descrição do referido dispositivo legal:

Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal: (Vide Decreto-Lei nº 1.060, de 1969)

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

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

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

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

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969)

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

§ 1º Quando se tratar de criminoso primário, a pena será reduzida à multa de

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

§ 3º O funcionário público com atribuições de verificação, lançamento ou fiscalização de tributos, que concorrer para a prática do crime de sonegação

fiscal, será punido com a pena deste artigo aumentada da terça parte, com a abertura obrigatória do competente processo administrativo.

Analisando o artigo da referida lei, àquela época a doutrina já destacava que o legislador se valeu, na descrição desses tipos legais previstos na lei, de expressões de comum uso no Direito Tributário e, por isso, tais tipos seriam anormais, porquanto além do elemento subjetivo de dolo específico exigido – I: "Com a intenção de eximir-se"; II: "com a intenção de exonerar-se"; III: "com o propósito de"; IV: "com o objetivo de"; e V: "para si ou para o contribuinte" -, existia neles a integração de conceitos extrapenais (a exemplo das pessoas jurídicas de direito público interno, tributos, taxas, adicionais, faturas, parcela dedutível ou deduzida do imposto e incentivo fiscal). Diante dessa característica típica peculiar, essas expressões deveriam ser interpretadas, no dispositivo penal, com o rigor técnico conceitual do Direito Tributário, pois não foi feita ressalva de modificação em suas acepções pelo legislador penal, ao integrá-las nos referidos tipos (Pimentel, 1973, p. 92 e 93).

A lei não foi pouco criticada pela doutrina, na verdade era considerada de péssima técnica legislativa, visto que era repleta de disposições teratológicas, a exemplo do art. 2º, parágrafo único, que indicava que "Não será punida com as penas cominadas nos arts. 1.º e 6.º a sonegação anterior à vigência desta lei"; já seu artigo 3º trazia que "somente os atos definidos nesta Lei poderão constituir crime de sonegação fiscal"; por sua vez, o art. 4º afirmava que o valor da pena pecuniária imposta seria computado e recolhido de forma integral na qualidade de receita pública extraordinária. Evidentemente, os dois primeiros artigos eram redundantes, porquanto traziam em regra o que já estava nos princípios previstos no ordenamento, como a legalidade e a irretroatividade de lei penal mais gravosa; o último artigo evidenciava uma obviedade, na medida em que seria impossível computar e recolher o valor da sanção penal de natureza pecuniária como receita pública ordinária (Malan, 2007, p. 4).

Em 1990, surgiu a Lei 8.137/90 (originada do PL 4.788/90, de autoria do Executivo), revogando de forma parcial a Lei 4.729/65, sob o influxo de três fatos sintomáticos de cultura político-criminal autoritária e punitiva. O Presidente Fernando Collor de Mello – apelidado de caçador de marajás – nomeou um Delegado de Polícia Federal (Romeu Tuma) para o cargo de Secretário da Receita Federal, diante de discursos de maior rigor punitivo contra os sonegadores de tributos. À época havia ocorrido o confisco de ativos depositados no Sistema Financeiro Nacional dos cidadãos, por força da Medida Provisória 168, de 15/03/1990. Naquele mesmo ano, entrou também em vigor a Lei 8.072/90 (Lei dos Crimes Hediondos), que é considerada o

marco de inauguração da política criminal simbólica e punitiva neste País. Na exposição de motivos da lei 8.137, inclusive, fica claro o recrudescimento das normas incriminadoras e das penas como uma medida apta a desestimular a sonegação fiscal. Foi nesse contexto político-criminal, portanto, que as penas foram agravadas para o delito de sonegação - de um limite máximo de dois anos de detenção (art. 1º da Lei 4.729/1965) para um máximo de cinco anos de reclusão (art. 1º da Lei 8.137/90).

Veja-se o dispositivo legal do artigo 1º da Lei 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

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

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

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

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

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

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

Percebe-se, com efeito, da leitura da Lei 8.137/90, que o crime de sonegação fiscal foi posto em dois artigos: o 1º, caput e incisos, como crime material; e o 2º, caput e incisos¹¹, como crime

¹¹ Art. 2º 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;

formal. No art. 1º há um caput contendo os núcleos “suprimir” ou “reduzir” tributo, através de condutas-meio arroladas em seus cinco incisos, impondo-se uma leitura combinada do caput do artigo com cada um dos seus incisos; por sua vez, no 2º o seu caput apenas refere que os incisos arrolados constituem crimes da mesma natureza, ou seja, não indica qualquer elementar dos crimes formais, que são descritos exclusivamente nos próprios incisos, guardando esta autonomia (Paulsen, 2024, p. 2019).

A investigação desta monografia se centra no artigo 1º, incisos I a IV, da lei 8.137/90, porque o Pretório Excelso, analisando esse tipo, pacificou, por meio da Súmula Vinculante 24, que a leitura conjugada desses incisos (I a IV) com o caput contém o caráter de crime material, o que pede necessariamente a existência de tributo para que possa haver sua sonegação, coisa que só ocorrer após o lançamento definitivo do tributo (Haret, 2013, p. 3 e 4). Mais adiante se explicará como esse tipo foi estabelecido pelo Legislador, a problemática que passou a ocorrer em torno da sua compreensão, o que o Supremo Tribunal Federal pacificou acerca dele e as necessárias implicações disso sobre a análise do concurso de crimes, no que importa aqui, sobre a análise da continuidade delitiva.

3.1 A TIPICIDADE DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL

Antes de adentrar no cerne da tipicidade do crime de sonegação fiscal material, é preciso destacar algumas pontuações de ordem técnica, inclusive para melhor entender o âmbito de dificuldades no qual se insere a discussão do problema em questão.

Pois bem, o *caput* do artigo 1º da Lei 8.137/90 traz para a descrição do delito a seguinte redação "suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas (...)". Fica evidente, de pronto, em uma simples análise, que há ao menos duas impropriedades técnicas nesta redação. Em primeiro Lugar, faz-se referência a “tributo ou contribuição social”, em que pese a última seja na verdade uma espécie do gênero tributo (art.

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.

5^{12º} do CTN), uma clara redundância. Em segundo lugar, utilizou-se a palavra “tributo”, ao invés de crédito tributário. Tem-se nesse caso uma impropriedade ainda mais absurda, pois apenas o Legislador, por meio do processo legislativo, é que pode suprimi-lo ou reduzi-lo ou a sua alíquota (art. 97¹³ do CTN); o particular, portanto, pode apenas suprimir ou reduzir o crédito tributário (Malan, 2007, p. 9).

Enfrentadas tais questões, convém destacar que as ações centrais, que se encontram no *caput* do artigo e caracterizam o delito do artigo 1º da lei 8.137/90 são a *supressão* e a *redução* de tributo e de obrigação acessória, através das formas ou modos elencados em seus incisos. *Suprimir* tem como significado eliminar, acabar, abolir, extinguir ou impedir que o tributo ou obrigação acessória se torne aparente ou se configure no sistema tributário nacional; a seu turno, *reduzir* tem como significado diminuir, abater ou restringir. Isto é, a *supressão* do tributo relaciona-se à sua evasão total; ao passo que a *redução* à sua diminuição parcial (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 85 e 86).

Há inclusive quem entenda ter sido desnecessário o uso de dois verbos (reduzir e suprimir) na construção desse tipo, pois suprimir nada mais seria do que reduzir até o final, sendo suficiente o uso do verbo reduzir (Tangerino, 2023, p. 77). Mas, como o legislador se valeu de dois verbos nucleares e também nos parece didática a distinção, preferiu-se neste trabalho partir do que está posto pelo legislador penal, adotando-se aqui o uso de *suprimir* ou *reduzir*.

Outrossim, insta destacar que o legislador se valeu de elementos normativos concernentes às normas do Direito Tributário quanto ao objeto da supressão ou redução. Dessa forma, é imprescindível buscar nesse ramo do Direito as informações que tragam o alcance do tipo penal em relação a tais elementos (a exemplo de “tributo” ou “qualquer acessório”), apesar de o núcleo essencial da conduta incriminada ser estabelecido pelo legislador penal (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 86 e 87). Bem destaca Leonardo Nunes Marques a peculiaridade encontrada nesse delito, ao falar do fenômeno característico dos crimes tributários (Marques; Vitória; Giesen, 2020, p. 6):

O Direito Penal Tributário, como cediço, é um direito de sobreposição, ou seja, trata-se de ramo que, para a sua estruturação, adota institutos do Direito Tributário. A norma penal tributária está repleta de elementos normativos

¹² Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

¹³ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

cujos conceitos são fornecidos pelo Direito Tributário. A normatização e os fenômenos tributários, portanto, influenciam diretamente na caracterização e na dinâmica dos crimes contra a ordem tributária. O regramento tributário, desse modo, integra a descrição normativa do delito. As alterações do estado do contribuinte, no tocante aos ilícitos fiscais, refletem na subsunção ao tipo penal. A regularização do sujeito passivo quanto ao cumprimento da obrigação acessória, dessa maneira, inquestionavelmente, repercute na configuração do ilícito criminal.

A redução ou supressão de tributo, nesse sentido, significa que existe um inadimplemento da obrigação principal de pagar o valor respectivo, de sorte que a caracterização do delito dependerá da constatação da mencionada obrigação, isto é, deve-se entender, como pressuposto, a existência prévia de uma determinada relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo do crime e o Estado, é dizer, que de fato há uma dívida (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 86 e 87).

Já o objeto da redução ou supressão quanto a qualquer acessório relaciona-se ao inadimplemento da penalidade pecuniária, ou seja, o valor das multas aplicadas em decorrência do não cumprimento de obrigação tributária acessória (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 87). Por outro lado, a despeito de haver divergências no âmbito doutrinário (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 88), o que tem sido aplicado pela jurisprudência brasileira acerca da abrangência do termo “qualquer acessório” é o entendimento de que os juros de mora devidos pelo não pagamento do tributo dentro do prazo estão englobados também por este elemento, pois a punibilidade do crime se extingue a qualquer tempo, com o pagamento integral do valor devido. Isto é, a sistemática das normas jurídicas coexistentes no ordenamento jurídico brasileiro formatou na jurisprudência brasileira o entendimento de que o montante integral é composto do valor do crédito tributário devido, da penalidade pecuniária, bem como dos juros de mora (ou seja, continua aplicável o artigo 9º, §2º, da Lei 10.684/2003 – Agravo no Resp nº1772918, de 10/08/2021, STJ).

Doutrinariamente, Hugo de Brito Machado explica a ampliação do tipo, diante do emprego de *qualquer acessório* (Machado, 2022, p. 382):

Já a referência a *qualquer acessório* pode ser entendida como destinada a ampliar o tipo, nele incluindo a supressão ou redução de multas ou de juros eventualmente devidos. Ação com a qual o agente não suprime, nem reduz o tributo, mas suprime ou reduz a multa ou juros.

Nessa linha de raciocínio, verifica-se que o objeto da *supressão* ou *redução* se trata sempre de um elemento de natureza pecuniária, de forma que o comportamento típico descrito no *caput* é o não pagamento total ou parcial do valor devido ao erário público, em decorrência da obrigação tributária existente. Destarte, é pressuposto para a configuração desse tipo penal que haja uma obrigação principal de pagar, bem como seu inadimplemento (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 87) gerado pelo manejo de fraude pelo particular a fim de adulterar a matéria fática tributável (Dos Santos, 2020, p. 253).

Adotou o legislador, dessa forma, um tipo material, o que se vê claramente dos núcleos *reduzir* ou *suprimir*, invocando a necessidade de afetação perceptível de bem jurídico. O resultado desse tipo é a diminuição total ou parcial de crédito tributário mediante fraude (no caso as fraudes dos incisos) (Tangerino, 2023, p. 77). Isto é, o artigo 1º da Lei 8.137/90 consiste num crime material de dano que se configura com a comprovação da lesão pela redução da receita tributária (art. 1º, *caput*, da Lei 8.137/90) e da lesão à verdade informacional (incisos do art. 1º da lei 8.137/90) (Ruivo, 2019, p. 5). Logo, nem todo devedor do fisco será um criminoso, nem toda infração administrativa da normativa tributária concernente ao nascimento da obrigação tributária e seu lançamento será constitutiva de crime, apenas naqueles casos nos quais figure uma manobra fraudulenta direcionada a enganar a Fazenda Pública, em prejuízo do erário público (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 93).

Isso porque, como brilhantemente ensina Diogo Malan, nos crimes tributários a fraude é pedra angular da execução do crime (Malan, 2007, p. 8):

A pedra de toque dos crimes contra a Ordem Tributária é a existência de uma fraude como modo de execução do delito, por vezes antecedida de uma falsidade documental.

Além disso, como sempre ao se descrever um delito do ponto de vista doutrinário é tradicional explicar sua classificação, importa dizer que a sonegação fiscal material é um delito especial ou próprio (exige que o agente possua condição ou qualidade especial, ou seja, seja sujeito passivo da obrigação tributária); é um crime material (é necessária para a sua consumação a realização do resultado redução ou supressão do crédito tributário); é um delito de ação múltipla ou de conteúdo variado (esse tipo contém diversas modalidades de conduta); é um crime unissubjetivo (pode ser realizado por uma única pessoa, mas aceita o concurso de agentes); é

um delito plurissubsistente (isto é, a conduta pode ser desdobrada em diversos atos) (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 138).

Quanto ao elemento subjetivo do crime, o artigo 1º da lei 8.137/90 exige o dolo específico, quer dizer, a vontade livre e consciente do sujeito, finalisticamente direcionada ao resultado da supressão ou redução do crédito tributário (Malan, 2007, p. 19; Machado, 2022 p. 402).

Por fim, é importante explicar quais são os sujeitos ativo e passivo do crime. Nesse sentido, como é necessário para a existência do referido crime o prévio surgimento de uma determinada relação jurídico-tributária entre o sujeito ativo do delito e o Estado (nascimento de uma dívida tributária), percebe-se que o sujeito ativo do delito é o sujeito passivo da obrigação tributária principal (art. 121 do CTN¹⁴), que deixa de cumpri-la perante o fisco através do uso de fraude. Trata-se, pois, de um crime próprio, porque o sujeito deve ostentar a qualidade de ser sujeito obrigado ao pagamento do crédito tributário. Deve-se, então, identificar a condição de sujeito passivo da obrigação tributária principal cumulada com a contribuição do indivíduo para a prática do crime, pois no direito penal não há responsabilidade objetiva (afinal o princípio da culpabilidade determina a necessidade de dolo ou culpa para a responsabilidade criminal) (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 95 a 96).

Poder-se-ia pensar numa controvérsia em relação à imputação de terceiro que não ostente a condição de contribuinte ou responsável tributário, mas que realize a redução ou supressão fraudulenta de crédito tributário, a exemplo de quando o contribuinte é a pessoa jurídica, entretanto a conduta criminosa é realizada pela pessoa física. O legislador resolve essa controvérsia no art. 11¹⁵ da lei 8.137/90, ao colocar o indivíduo que concorra para a sonegação, mediante pessoa jurídica, sujeito à responsabilidade criminal pelo delito. A mesma conclusão pode ser extraída das figuras da responsabilidade tributária de terceiros e da responsabilidade

¹⁴ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

¹⁵ Art. 11. Quem, de qualquer modo, inclusive por meio de pessoa jurídica, concorre para os crimes definidos nesta lei, incide nas penas a estes cominadas, na medida de sua culpabilidade.

por infrações (segunda parte do art. 128¹⁶ e arts. 134¹⁷, 135¹⁸ e 137¹⁹, todos do CTN). É dizer, é o caso da responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias oriundas de atos realizados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Nesses casos, o terceiro que não era visto como responsável passa a gozar da referida condição, de forma que ostentará a condição exigida pelo tipo do art. 1º da lei 8.137/90 e poderá ser sujeito ativo do delito (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 97 a 98).

O sujeito passivo do delito, por sua vez, consiste na pessoa jurídica de Direito Público, que é titular da competência para instituir tributos e exigir o cumprimento da obrigação tributária, conforme os artigos 145 a 156 da CF de 1988. É o ente estatal responsável por realizar a administração do erário público, na arrecadação de tributos e na gestão do gasto público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. a 98).

3.2 TIPO OBJETIVO E SUJETIVO: ADEQUAÇÃO TÍPICA

Impende agora delinear a total compreensão do âmbito da conduta proibida pelo crime de sonegação fiscal, a fim de entender quando a conduta está adequada ao tipo penal. Desse modo, o tipo deve ser analisado à luz da completa descrição da conduta proibida pelo legislador,

¹⁶ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

¹⁷ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

¹⁸ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

¹⁹ Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

exigindo, portanto, uma análise conjugada entre *caput* (que contém as elementares das ações nucleares do tipo “suprimir” e “reduzir”) e incisos (que trazem as elementares das ações ou omissões meio) do tipo do artigo 1º da lei 8.137/90 (Machado, 2022, p. 387). Analisar-se-á agora a adequação típica à luz dos incisos.

Diante do inciso I (“I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias”), vê-se que é crime de sonegação fiscal realizar a supressão ou redução do objeto do tipo por meio das condutas de omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias (fraude fiscal) (Paulsen, 2024, p. 220).

Conformou o Legislador, nesse inciso, duas formas de praticar as condutas de *suprimir* ou *reduzir* o objeto do tipo, uma forma omissiva (omitindo informação) e outra comissiva (prestando declaração falsa). Omitir significa deixar de fazer, de realizar ou executar aquilo que tem a obrigação de fazer por lei, no caso o descumprimento do dever jurídico de prestar informação verdadeira ao fisco. Trata-se de uma omissão imprópria, que, para efeito de caracterização do crime, pressupõe a relevância penal da omissão, que se evidencia com o prévio dever de prestação de informações de natureza fiscal e a sua repercussão direta no pagamento da obrigação principal, diante da aptidão para enganar a Fazenda Pública derivada do caráter intencional de ocultação por parte do indivíduo. Já prestar declaração é a que contraria o conteúdo real que deveria ter (inverídica, fictícia), ou seja, não há correspondência com o verdadeiro que deveria apresentar; é a criação de fatos artificiais, inexistentes ou distorcidos sobre a declaração.

A informação falsa tem de recair sobre fato juridicamente relevante, isto é, deve constituir elemento substancial relativo à obrigação tributária, modificando seus efeitos jurídicos ensejando ou podendo gerar lesão ou prejuízo ao erário público. Nesse caso, o sujeito ativo também deve ter o dever de prestar declaração às autoridades fazendárias a respeito de fatos com relevância tributária (nascimento da obrigação tributária ou quantidade do débito). Uma omissão sobre aspecto secundário, a exemplo de simples irregularidade ou preterição de formalidade, não é apta a constituir o *falsum* com aptidão para desnaturar a qualidade da declaração, que configura a infração penal. Deve-se, pois, observar o potencial lesivo capaz de gerar a supressão ou redução com o engano ou a indução do fisco a erro. As fraudes grosseiras ficam impuníveis. Admite-se apenas a modalidade dolosa, devendo-se comprovar que o agente agiu com consciência e vontade de produzir lesão ao erário, mediante fraude, pois o mero

inadimplemento da obrigação tributária não é crime, mas apenas um ilícito tributário (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 100 a 105).

Válida a consideração de Hugo de Brito Machado acerca significado de omissão ou falsidade, na interpretação do artigo 1º da Lei 8.137/90 (Machado, 2022, p. 388 e 390):

A omissão ou falsidade, para que integrem o tipo penal em questão, devem ser aptas a impedir que a autoridade promova o lançamento do tributo pelos meios dos quais ordinariamente dispõe. Assim, o deixar de apresentar declaração de rendimento de uma empresa, em determinado exercício, por si só não configura a ação-meio necessário para a integração do tipo penal em questão. A ação de fiscalização, o exame de livros e documentos da empresa, que permanece inscrita no CNPJ e com endereço conhecido oficialmente pelo fisco, são meios ordinários de que este pode dispor para lançar, não se configurando, pois, uma omissão capaz de suprimir ou reduzir o tributo. (...) A informação, assim como a declaração, objeto da omissão ou da falsidade, diz respeito sempre a fatos. Não ao significado jurídico deles. A omissão, ou a falsidade, que pode ensejar a supressão ou a redução do tributo, é apenas a que diz respeito a fatos. O significado jurídico dos fatos, este, o fisco, conhecendo os fatos, poderá atribuir como entender que é correto. A ação-meio como elemento do crime, supressão ou redução de tributo há de ser sempre enganosa e ter por objetivo produzir *erro de fato*. (...) O crime só se caracteriza se houver ocultação ou simulação dos fatos. Há de ser fruto da manipulação dos fatos. Jamais pode decorrer de artifícios na interpretação da norma, por mais maliciosos que sejam.

O inciso II (“II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal”), por sua vez, indica que configura crime realizar a supressão ou redução de tributo por meio de fraude à fiscalização tributária, com a inserção de elementos inexatos ou omissão de operação de qualquer natureza, em documento ou livro que seja exigido pela lei fiscal. Trata-se de uma relação de especialidade em face do inciso I. No inciso II há uma especificidade de delimitação da fraude selecionada pela descrição, é dizer, não se trata de qualquer modalidade de fraude, mas sim a realizada por meio de inserção ou omissão maliciosa de operação tributável nos livros fiscais de escrituração obrigatória, com a finalidade de realizar a supressão ou redução do objeto do tipo (Paulsen, 2024, p. 222 a 223).

Isso traz uma repercussão de ordem prática quanto ao momento no qual a omissão e a falsidade são praticadas, isto é, durante o período de fiscalização tributária, quando a Fazenda Pública realiza o procedimento de verificação da regularidade fiscal do sujeito passivo (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 105).

Fraudar consiste em enganar, trapacear, confundir mediante artifícios ardis ou demais meios parecidos o erário público. A ação fraudulenta “é inserir elementos inexatos ou omitir operação de qualquer natureza em documento ou livro exigido pela lei”. Logo, a fraude pode ser realizada tanto na modalidade comissiva, por meio da inclusão de dados falsos sobre a operação tributável (inserir, lançar ou registrar elementos incorretos, incompletos ou não verdadeiros), assim como na modalidade omissiva, através da ocultação de dados relevantes para efeitos fiscais (não declaração pela ausência de registro de operações relativas a obrigações tributárias que devam ser declaradas). A fraude deve ter potencialidade para enganar, ludibriar a fiscalização tributária; do contrário, a conduta será atípica. As duas modalidades de conduta fraudulentas (comissiva e omissiva) devem ter como objeto documento ou livro exigido pela lei tributária e devem recair sobre fato juridicamente relevante, sendo necessária que a inserção ou omissão indevida venham a constituir elemento substancial da obrigação tributária que tenham de estar em documento ou livro exigido pela lei tributária. Trata-se de modalidade dolosa, sendo imprescindível demonstrar que a fraude foi realizada para alcançar o resultado do tipo (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 105 a 110).

O inciso III (“III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável”), a seu turno, traz as ações de falsificar e alterar documento relacionado à operação tributável como meio para a realização do núcleo do tipo. Falsificar consiste em imitar, reproduzir de forma fraudulenta fazendo passar por verdadeiro o que não possui essa característica, isto é, apresentar documentação como se fosse verdadeira, sendo que é falsa. Falsificar denota a finalidade de enganar, de ludibriar por meio de simulação. A ação de falsificar pode ser perpetrada mediante fabricação ou alteração do documento original, com a modificação do seu conteúdo essencial e a consequente eliminação do seu caráter de verdadeiro.

Já alterar significa modificar (total ou parcialmente) o conteúdo do documento em seu aspecto relevante. Isto é, modificar, transformar, mudar indevidamente documento, desfigurando o seu sentido final para a administração tributária. Assim, qualquer dos dois modos – falsificar e alterar – significa a modificação do estado de fato anterior de qualquer desses documentos que interessam à administração tributária. Caso a conduta produtora de alteração documental mantenha a sua essência, valor e significado original, haverá atipicidade (crime impossível). Trata-se de modalidade dolosa (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 111 a 114). Bem explica Leandro Paulsen em relação à natureza da falsidade encontrada nesse inciso que (Paulsen, 2024, p. 232):

A falsificação pode ser material ou ideológica, originária ou superveniente. Sendo suprimido ou reduzido tributo mediante a emissão de documento fiscal em desconformidade com a realidade da operação tributável a que diz respeito, ou mediante alteração dos dados nele constantes, a conduta atrairá a incidência do art. 1º, III, da Lei n. 8.137/90. Mas há quem entenda que esse inciso III diria respeito, exclusivamente, ao falso material, porquanto o falso ideológico estaria abarcado pelo inciso II. Reiteramos, porém, que tanto a falsificação como a alteração podem ser materiais ou ideológicas.

No inc. IV (“IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato”), a redação do inciso se apresenta repetitiva ao trazer os modos ou formas de comportamentos relativos à falsificação e documentos, inclusive seu uso, pois nos incisos anteriores já se encontram incriminadas as condutas relacionadas à falsificação. Parece que o legislador buscou, na verdade, delimitar expressamente o alcance da tipicidade, descrevendo as espécies de condutas que são subsumíveis ao art. 1º, inc., IV (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 105 a 110).

Com isso, objetivou-se englobar qualquer conduta relevante do ponto de vista da supressão ou redução do objeto do tipo, ainda quando não praticada pelo contribuinte (Machado, 2022, p. 394). Portanto, o legislador abriu a abrangência típica para fazer com que aquele que distribui ou fornece o documento falso ou inexato, gerando a redução ou supressão, e que apenas seria mero colaborador ou indutor (participação acessória – simples participação acessória), passe a exercer conduta típica principal, prevista no inciso, mesmo que seja sujeito estranho à relação tributária (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 115 a 116).

Elaborar e emitir se relacionam à própria ação de falsificação sobre o documento falso ou inexato colocado em circulação, ao passo que distribuir e fornecer são concernentes às formas de colocação em circulação do documento falso ou inexato produzido. Utilizar, por sua vez, é a ação perpetrada pelo sujeito passivo que se vale do documento falso ou inexato com o fim de reduzir total ou parcialmente o objeto do tipo. Documento falso é aquele escrito materialmente falso, ao passo que documento inexato é o ideologicamente falso. A falsidade aqui pode ser em documento público ou particular, com a necessária relação com a obrigação tributária. Trata-se de modalidade dolosa (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 115 a 118).

Por fim, importa destacar que, como o Supremo Tribunal Federal, na edição da Súmula Vinculante 24 conferiu apenas aos incisos I a IV da Lei 8.137/90 o *status* de crime material, relegando ao inciso V e ao parágrafo único do artigo 1º, bem como ao artigo 2º da Lei 8.137/90

a natureza de crimes formais (Barroso, 2019, p. 3 e 4), preferiu-se não tratar do inciso V e do parágrafo único do artigo 1º da sonegação fiscal, em atenção à delimitação do tema de pesquisa.

3.2 A PROBLEMÁTICA DA COMPREENSÃO DO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL

Como já pudemos ver no decorrer desta monografia, os delitos de natureza tributária são construídos mediante a utilização de elementos retirados do Direito Tributário e que, com a integração ao tipo penal, passam a influenciar a existência ou não do crime. É exatamente esse o caso do crime de sonegação fiscal encontrado no artigo 1º, I a IV, da lei 8.137/90, o qual possui como elementos normativos os conceitos de “tributo”, “contribuição social” e “qualquer acessório”, sendo oportuno destacar que, no capítulo anterior, já se mostrou a má escolha legislativa de tais termos. Dessa forma, as dificuldades inerentes a tal matéria exigirá a compreensão tanto dos conceitos do Direito Tributário, como do Direito Penal (Canesin, 2023, p. 12 e 13).

Deve-se ressaltar, nessa linha de raciocínio, que a problemática do crime de sonegação fiscal material leva a uma necessária relação com o fenômeno da assessoriedade administrativa, pois a construção desse tipo coloca o seu objeto de redução ou supressão em elementos normativos, relegando às normas tributárias a conformação do seu conteúdo significativo. Isso constata que será o grau de dependência do direito penal em relação ao direito tributário o fator determinante para efeito da correta compreensão da configuração desse crime e, portanto, do seu momento consumativo (Canesin, 2023, p. 21 e 22).

Deve-se então saber o nível de assessoriedade de que se valeu o legislador ao constituir o tipo de sonegação fiscal material (no que importa à delimitação do trabalho, o artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90). Parece, pois, relevante e apta para esse fim a classificação feita por Luís Greco, diferenciando assessoriedade conceitual, assessoriedade administrativa ao ato administrativo geral e assessoriedade administrativa ao ato administrativo individual (Canesin, 2023, p. 21 e 22).

A assessoriedade administrativa conceitual ocorre quando a lei penal se vale de (toma emprestado) conceitos do direito administrativo, utilizando-os no sentido que esse ramo do direito lhes confere (Greco, 2006, p. 3).

A assessoriedade administrativa ao ato administrativo geral consiste naquela em que a remissão é feita a uma norma administrativa, ou seja, a uma lei ou ato normativo de alcance geral, como decreto, resolução ou portaria. Nesse caso, a sua violação é pressuposto do ilícito penal (Greco, 2006, p. 4). É também denominada de assessoriedade normativa ou norma penal em branco, ficando a determinação do limite entre o proibido e o permitido sob o encargo das normas administrativas gerais (Canesin, 2023, p.18).

Por fim, a assessoriedade administrativa ao ato administrativo individual trata-se daquela em que a norma penal faz uma remissão não a um conceito, mas a um ato administrativo de alcance concreto, como a licença, permissão ou autorização (Greco, 2006, p. 3 e 4). Nessa modalidade, a definição do ilícito fica a cargo do funcionário da administração pública que é responsável pelo ato administrativo individual (Canesin, 2023, p.19).

Sob tal perspectiva, é necessário vislumbrar em qual dessas três classificações o crime de sonegação fiscal material se encaixa, porque, como veremos em tópicos subsequentes, isso tem importância para a análise da consumação delitiva e sua influência sobre a análise da continuidade delitiva nesse crime.

De imediato, não parece ser o caso de assessoriedade conceitual, visto que não basta para esse tipo penal a mera definição de tributo. Exige-se a verificação da sua existência quanto a uma situação e uma pessoa individualizadas. Isto é, por mais que o conceito de tributo seja integrante do tipo penal como elemento normativo do tipo, o que é necessário é a existência concreta de uma dívida tributária apurada para a configuração típica, e isso não ocorre apenas mediante a assessoriedade conceitual (Canesin, 2023, p.21).

Também não se evidencia ser caso de assessoriedade administrativa ao ato administrativo geral, na medida em que a matéria tributária é em sua maioria regulada em lei, podendo em alguns casos ser complementada por atos administrativos gerais, os quais, porém, não têm influência direta sobre a verificação do crime. Por outro lado, a análise *in concreto* da incidência tributária não se dá mediante a edição de ato administrativo geral. Isso evidencia que também não é essa modalidade de assessoriedade (Canesin, 2023, p.21).

Mostra-se, portanto, a assessoriedade administrativa ao ato administrativo individual de melhor explicação dogmática para elucidar a relação de dependência entre o direito penal e o direito tributário quanto ao crime de sonegação fiscal material (Canesin, 2023, p. 21). Como se verá nos próximos tópicos, o crédito tributário, que é objeto desse tipo, enseja essa dependência dogmática do Direito Penal com o Direito Tributário, já que o artigo 142 do Código Tributário

Nacional coloca como competência privativa da Administração a constituição do crédito tributário mediante lançamento (Tangerino, 2023, p. 77).

Dessa forma, é necessário entender que a assessoriedade administrativa entre o direito penal e o direito tributário ganhou ainda mais relevância e maior complexidade após o surgimento da Súmula 24, pois, para além dos desafios de assessoriedade derivada do elemento normativo referente a tributo, o enunciado sumular condicionou a própria ocorrência da sonegação fiscal material à finalização do procedimento administrativo fiscal (Canesin, 2023, p.21).

3.2.1 A súmula vinculante de n° 24 e a natureza do lançamento definitivo do crédito tributário: o momento da consumação do crime de sonegação fiscal material

É necessário agora, antes de explorar a Súmula Vinculante 24 em si e a consequente natureza do lançamento definitivo do crédito tributário, fazer um apanhado histórico dentro do qual se deu a criação do enunciado sumular, porquanto isso servirá de norte interpretativo para entender as razões de ser do seu surgimento e, então, compreender qual de fato é sua finalidade, do que se retirará o entendimento lógico de qual é a natureza do lançamento definitivo, levando à compreensão do momento da consumação do delito, no bojo desta monografia.

Nesse sentido, válido lembrar que, desde a edição da Lei 8.137/90, a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tinha o entendimento de que a ação nos delitos contra a ordem tributária poderia ser proposta a qualquer tempo, isto é, com ou sem a constituição definitiva do crédito tributário. Esse entendimento tinha raízes no emblemático Julgamento da ADI 1.571²⁰, concluído em 10/12/2003, em que ficou decidido que o artigo 83²¹, *caput*, da Lei 9.430/96 – que trata do condicionamento da representação fiscal para fins penais à decisão final na seara administrativa - não afetaria a atuação do Ministério Público, já que seus destinatários são os agentes administrativos fiscais. Dessa forma, o titular da ação penal poderia adotar a qualquer

²⁰ Acesso disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=385547>

²¹ 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.

momento as medidas necessárias à propositura da ação penal, sem depender de representação fiscal. Tal entendimento, inclusive, foi confirmado no Supremo pela formação de precedentes baseados no acórdão da mencionada ADI (Silveira; e Bueno, 2020, p. 2). Por relevância temática, veja-se a ementa do julgado singular (Supremo Tribunal Federal, 2003):

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

(ADI 1571, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 10-12-2003, DJ 30-04-2004 PP-00029 EMENT VOL-02149-02 PP-00265)

Dessa forma, até 2002, o entendimento jurisprudencial dominante no Brasil era o de que a consumação dos crimes contra a ordem tributária se daria com a realização da ação típica (leia-se o momento da ação fraudulenta), não sendo necessária a conclusão do processo administrativo fiscal a título de condição de procedibilidade da ação penal (Silveira; e Bueno, 2020, p. 4).

Contudo, o Julgamento do *Habeas Corpus* 81.611, de 10/12/2003, foi marco na mudança de entendimento pelo Plenário do STF, dando a orientação de que o crime de sonegação fiscal previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 é material e, portanto, se consumaria com o lançamento definitivo do crédito tributário. Por essa razão, o prazo prescricional ficaria suspenso enquanto estivesse em trâmite o processo administrativo fiscal (Silveira; e Bueno, 2020, p. 4). Veja-se a ementa do julgado (Supremo Tribunal Federal, 2003):

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1o): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento

definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária que dependa do lançamento definitivo. (STF, HC 81.611, rel. Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, j. 10.12.2003, DJ de 13.05.2005)

Na discussão do julgamento, houve amplo debate sobre a natureza do lançamento definitivo na ação penal. Existia grande preocupação com a extinção da punibilidade pela prescrição, em virtude da demora do procedimento administrativo fiscal em face do oferecimento da denúncia. Na verdade, a prescrição deveria ser evitada a qualquer custo, mesmo que custasse à base dogmática da teoria do crime (Arjona, 2017, p. 75 a 82).

No julgamento o Relator, o Ministro Sepúlveda Pertence, considerou o crime como de natureza material e o lançamento definitivo como condição objetiva de punibilidade, concedendo liminar para trancar a ação penal. Os Ministros Gilmar Mendes, Nelson Jobim, Marco Aurélio, Carlos Velloso acompanharam o voto do relator. A Ministra Ellen Grace considerou que o crime de sonegação do artigo 1º da lei 8.137/90 seria de natureza formal, e não material. O Ministro Joaquim Barbosa concordou com o relator em relação à natureza material do crime e quanto à suspensão da prescrição, mas divergiu quanto ao trancamento da ação penal; além disso, considerou que a natureza da decisão administrativa, para ele, seria de condição prejudicial referente aos arts. 116, I, do CP e 93, *caput*, e do CPP. O Ministro Ayres Britto seguiu, sem maior explicação, os entendimentos dos Ministros Ellen Grace e Joaquim Barbosa. Por fim, o Ministro Cezar Peluso afirmou que o lançamento do débito na verdade não é elemento objetivo de punibilidade, mas sim elemento essencial do tipo penal do artigo 1º da lei 8.137/90, pois é o fisco que determina o que seja o tributo devido. Tratou também do fenômeno da superposição de espaços normativos, de forma que o fato seria valorado tanto pelo direito tributário, como pelo penal. Na sua concepção, portanto, sem o lançamento não haveria tipicidade do crime (Arjona, 2017, p. 75 a 82).

Nesse *Habeas Corpus*, portanto, fixou-se pela primeira vez, na Suprema Corte brasileira, uma relação de dependência entre as esferas penal e administrativo-tributária. O Ministro Relator, Sepúlveda Pertence, partiu do incômodo de que, diante dos fatos em julgamento, o contribuinte se deparava com um dilema em face do lançamento tributário. Pois poderia impugná-lo administrativamente, mas, com isso, padecer do risco de ser processado e condenado na instância criminal; ou poderia ter a iniciativa de pagar o crédito tributário ensejando a extinção da punibilidade na esfera penal, no entanto isso o levaria, conseqüentemente, a abrir mão do seu direito à defesa administrativa.

O Ministro via, pois, diante da garantia do devido processo legal, que engloba tanto a esfera penal como a tributária, uma incompatibilidade com o texto constitucional. Sepúlveda, então, resolve a problemática chegando à conclusão de que se trataria – diante da inércia do sujeito que sofreu o lançamento ou do fim do procedimento tributário – de uma condição objetiva de punibilidade; isto é, um elemento estranho ao dolo ou a culpa do agente (daí por que objetivos) que condicionaria o exercício do poder punitivo estatal. Isso significaria dizer que o crime se consumaria no momento da ação ou omissão fraudulenta (a realização das fraudes dos incisos), e apenas ficaria a punibilidade condicionada à superveniência da decisão administrativo-final contra o contribuinte.

No entanto, o crime poderia prescrever nesse cenário, por demora de encerramento do processo administrativo fiscal, visto que depois da consumação o marco interruptivo só ocorreria com o recebimento da denúncia. Inclusive, em 2003 ainda existia a prescrição *in concreto* incidente sobre esse lapso, que somente foi excluída pela Lei n. 12.234, de 5 de maio de 2010 (Tangerino, 2023, p. 77 e 78).

Sepúlveda, então, invocou o princípio da *actio nata*, a significar que, enquanto o Estado acusador não fosse capaz de exercer o poder punitivo, a prescrição não começaria a correr. Convém aqui ressaltar, a despeito da vasta cultura jurídico-penal do saudoso Ministro, que essa criação jurídica pela via do poder judiciário geraria a criação de norma penal mais gravosa (reguladora de prescrição penal) em desfavor do cidadão (Tangerino, 2023, p. 78).

No bojo desse julgamento, como já mencionado, o Ministro Cezar Peluso, em seu voto, adotou outro entendimento. No seu entender, quando o artigo 1º fala de suprimir ou reduzir tributo, tratar-se-ia na verdade de tributo exigível, o que só se alcançaria com a estabilidade da controvérsia, ou pela inércia do contribuinte, ou pelo esgotamento da esfera administrativa

(Tangerino, 2023, p. 78). Vejam-se trechos da argumentação do Ministro ocorrida no julgamento do HC 81611²² (Supremo Tribunal Federal, 2003):

Eu estava por fazer observação quanto à necessidade de uma interpretação restritiva nesta matéria, porque aqui se dá também o fenômeno chamado superposição de espaços normativos. Na verdade, o que o Direito Penal faz aqui não é valorar determinado fato, mas valer-se de fato que já está valorado pelo Direito Tributário, com a particularidade de que ambos, assim o Direito Penal, como o Direito Tributário, são guiados pelo princípio da legalidade estrita, de modo que toda a interpretação - agora por dois motivos - há de ser estritíssima. É só com lançamento definitivo que aparece obrigação exigível, portanto tributo "devido", que, presentes os demais elementos, configura o tipo penal, antes de cuja perfeição é impossível, do ponto de vista jurídico, propositura da ação penal. Não há crime! [...] Mas o que me parece mais grave ainda são outras conseqüências que dizem respeito às funções juridiconormativas do Direito Penal e do Direito Tributário. Prescreve o art. 151, III, do Código Tributário Nacional, que a obrigação tem a exigibilidade suspensa com: "as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo." Isso significa, a todas as luzes, que, em pendendo reclamação ou recurso administrativo, o Fisco não pode exigir nem cobrar o tributo, na esfera civil. E, não o podendo, temos de, sob pena de conspícuo absurdo, admitir não possa muito menos fazê-lo, de modo indireto, na esfera penal, desvirtuando os propósitos e a vocação politiconormativa do Código Penal, e transformando o processo penal em sub-rogatório da execução fiscal que não pode ser iniciada. Está suspensa a exigibilidade do crédito. [...] Eu diria, por fim, que nem a questão do termo inicial da prescrição criminal apresenta dificuldades teóricas. Segundo o disposto no art. 111, I, do Código Penal, a prescrição penal só começa a correr da data em que o crime se consume, e o crime só se consuma, como é óbvio, no momento em que se lhe reúnem todos os elementos normativos do tipo. Está nisso a resposta, simples e clara, à indagação.

Válido nessa oportunidade esclarecer que este posicionamento também não está isento de críticas, porquanto o entendimento descrito pelo Ministro Peluso leva a que a consumação do crime só ocorra depois da superveniência da estabilidade da controvérsia e; assim, que o resultado não ficasse sob o domínio do autor, mas sim da própria vítima – um caso *sui generis* (Tangerino, 2023, p. 78 e 79).

Fato é que, sob esse contexto complexo e de dificuldades, o julgamento do *Habeas Corpus* 81.611 originou no Supremo Tribunal Federal a edição da Súmula Vinculante 24 em 11 de dezembro de 2009 (Silveira; e Bueno, 2020, p. 4). Havia à época duas propostas de enunciado para a Súmula Vinculante 29 – o que deu origem à Súmula Vinculante 24: 1º- “Não se tipifica

²² Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>

crime material contra a ordem tributária, antes do lançamento definitivo do tributo.” (Processo Administrativo 327.127); e “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incs. I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.” (Min. Cezar Peluso). Esta última proposta do Ministro Cezar Peluso foi a vencedora. (Barroso, 2019, p. 5 e 6), veja-se:

Súmula Vinculante 24²³ Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do lançamento definitivo do tributo.

A súmula, portanto, foi além do HC 81.611, visto que, no julgamento do remédio constitucional, os ministros não especificaram a natureza da decisão administrativa, mas isso foi expressamente trazido na súmula com “não se tipifica”, compreendendo o Supremo que, sem este ato, o tipo penal não está locupletado, isto é, que a sua natureza seria de elemento do tipo penal (Arjona, 2017, p. 82 e 83). Dessa forma, entendeu o STF pela desnecessidade de trazer na súmula o termo inicial do prazo prescricional, pois, como o lançamento definitivo do tributo é elemento normativo do tipo penal previsto no art. 1º, incisos I a IV da Lei 8.137/90, o início da contagem seria decorrência do texto sumulado (Barroso, 2019, p. 8).

Por conseguinte, evidencia-se que o entendimento do Ministro Cezar Peluso derivado do julgamento do *writ* foi o prevalente no Supremo Tribunal Federal e, portanto, o que levou à edição da Súmula Vinculante n. 24. Mas não se pode deixar de lembrar que, ao contrário do que é normalmente afirmado, a premissa do voto de Peluso, que deu corpo ao enunciado 24, leva na verdade a que a consumação não ocorra com a superveniência da decisão administrativa final, mas sim com o vencimento do tributo devido após a sua ocorrência (Tangerino, 2023, p. 78 e 79), o que será explorado mais à frente.

Não se pode deixar de lembrar, por outro lado, que durante o julgamento que aprovou a Súmula Vinculante 24 se deu notório debate sobre a natureza do término do procedimento administrativo para efeito da configuração da sonegação fiscal material, surgindo, após a aprovação da Súmula, uma controvérsia ainda maior sobre a relevância penal do lançamento definitivo do tributo, o que resultou no surgimento de várias concepções a esse respeito (Canesin, 2023, p. 30). É necessário, pois, trazer os principais posicionamentos a esse respeito,

²³ Encontrada em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1265>

porque a correta compreensão sobre a natureza do lançamento definitivo para fins penais importará para se entender qual o momento consumativo da sonegação fiscal material e se o entendimento corporificado pela Súmula Vinculante 24 é o correto.

Há quem defenda que a constituição definitiva do crédito tributário na esfera administrativa é condição objetiva de punibilidade do crime de sonegação fiscal material, de forma que seria necessário o exaurimento dessa esfera para o início da ação penal, é dizer, diante de recurso do sujeito passivo, seria imprescindível o seu término com a pacificação de que o fato gerador ocorreu e o tributo respectivo não foi pago (Paulsen, 2024, p. 177). De forma bem resumida, a condição objetiva de punibilidade trata-se de condição imposta pela norma, que condiciona a existência da pretensão punitiva estatal a um evento futuro e incerto (Magliano, 2012, p. 11).

As condições objetivas de punibilidade têm, como pressuposto, um delito completo em todos os seus elementos constitutivos. Funcionam, pois, como condicionante da aplicação concreta da pena. Não são requisitos do crime, mas se referem apenas à possibilidade de imposição da pena ou da medida de segurança, visto que o crime está perfeito em todos os seus elementos. Ou seja, sua função não é permitir a punibilidade de um delito em razão do seu concurso para a configuração do crime, mas apenas, em caráter excepcional, suspender a punibilidade, com a submissão desta à realização de um evento posterior extrínseco de um crime perfeito. Assim, a condição de punibilidade é indiferente para a consumação do crime, isto é, este se consuma independentemente do surgimento dessa condição, no entanto apenas não será punível, nem mesmo como tentado; além disso, a prescrição em crimes cuja punibilidade seja condicionada não começará a correr no dia em que o delito se consumou, mas somente com o surgimento da condição objetiva (Prado, 2000, p. 2 a 4).

Com cientificidade de destaque, Roxin e Greco explicam que, em regra, uma conduta típica, antijurídica e culpável é também punível. Assim, restaria a questão de que, para alguns tipos penais específicos, após a constatação dessas três categorias, são necessárias outras circunstâncias para afirmar a punibilidade ou se a sua ausência excluiria a punibilidade. Nessa inteligência, as condições objetivas de punibilidade são compreendidas como aquelas circunstâncias que devem se agregar à ação injusta e responsável para que possa haver punibilidade, que compreendem, portanto, os resultados fundamentadores da punibilidade, sem exigir uma referência ao dolo ou à culpa do autor. Fariam parte também dessas condições objetivas de punibilidade outras circunstâncias que não são elementos constitutivos da ação injusta e responsável, mas condições de punibilidade (Roxin e Greco, 2024, p. 1366 e 1337).

Cezar Roberto Bitencourt e Luciana de Oliveira Monteiro, por exemplo, adotam a referida posição no que concerne a natureza do lançamento definitivo do crédito tributário ao afirmar o seguinte (Bitencourt e Monteiro, 2023, p. 53 e 54):

Seja como for, o fim da discussão na esfera administrativa impõe-se, como condição objetiva de punibilidade, porque, em ambas as hipóteses, deve ser dada a oportunidade ao acusado de regularizar a sua situação fiscal. [...] O encerramento do processo administrativo fiscal, neste último caso, como *condição para a punibilidade* do crime tributário, justifica-se somente como *medida de política criminal*, ante a possibilidade de *suspensão da pretensão punitiva*, ou de *extinção da punibilidade* mediante o parcelamento ou o pagamento da dívida, respectivamente. [...] motivo pelo qual o encerramento do processo administrativo-fiscal se impõe como *condição objetiva de punibilidade*.

Também existe posicionamento de que o lançamento definitivo do crédito tributário seja condição de procedibilidade da ação penal. É o posicionamento de Gustavo Badaró, segundo o qual não se trata de questão de tipicidade material, mas de comprovação da materialidade delitiva em face da peculiaridade especial do crédito tributário. Sustenta que, antes da finalização do processo administrativo fiscal pelo lançamento definitivo do crédito tributário e, assim, do acertamento e da sua quantificação, não haveria justa causa para a ação penal, visto que não haveria prova da materialidade delitiva, de forma que não seria possível a instauração do processo penal ou até mesmo do inquérito policial (Badaró, 2016, p. 19 e 26).

Badaró parte do seguinte imbróglio: o lançamento definitivo do crédito tributário configuraria condição intrínseca de punibilidade (circunstâncias desvinculadas formalmente do crime, que, no entanto, integram o desvalor global do tipo penal enquanto progressão ou agravamento da ofensa ao bem jurídico já feita pelo comportamento do tipo)? Ou condição extrínseca de punibilidade (as que não têm nexos funcionais com o bem jurídico protegido pela norma, consistindo em elementos não integrativos da esfera de lesividade do fato típico, porém que agregam ao desvalor da conduta um acontecimento externo, sem o qual o legislador opta por não sancionar uma conduta que via de regra corresponderia a um tipo penal)? No seu entender, como as condições extrínsecas de punibilidade têm funções especialmente processuais e não haveria diferença entre os seus efeitos e a condição de procedibilidade, ele entende que elas são condições de procedibilidade, de forma que a natureza do lançamento definitivo do crédito tributário seria de condição de procedibilidade (Canesin, 2023, p.49).

Dessa forma, faltando condição de procedibilidade, não seria possível instaurar a ação penal, pois faltaria a condição para o seu exercício (art. 395, inc. II, do CPP²⁴). Isso teria um efeito prático idêntico ao da condição de punibilidade, pois, se ausente a punibilidade concreta, também não é possível o exercício da ação penal (Badaró, 2016, p. 22).

Já se sustentou também o posicionamento de que o lançamento definitivo do crédito tributário fosse uma questão prejudicial. Nesse caso, o argumento seria de que a dúvida tributária se trataria de uma questão prejudicial heterogênea²⁵ do procedimento criminal-fiscal, pois, uma vez que a persecução dependeria da certeza do débito tributário, o tributo na verdade seria um antecedente lógico jurídico da questão criminal, objeto do processo criminal fiscal – daí por que seria uma questão prejudicial (Ferrari, 97).

A prejudicialidade é caracterizada por se tratar de uma relação que se dá entre duas figuras (a prejudicial e a prejudicada) de forma que a última dependerá necessariamente da primeira, razão pela qual há um nexos necessário; uma se liga intrinsecamente à outra. É esse vínculo entre as duas figuras que configura a prejudicialidade (uma espécie de conexão) (Lima, 2020, p. 1201). Bem explica Renato Brasileiro de Lima que a questão prejudicial possui três características (a Anterioridade; a Essencialidade, Interdependência ou Necessariedade; e a Autonomia), sendo válida a colação (Lima, 2020, p. 1201):

São 3 (três) as características essenciais de uma questão prejudicial: a) anterioridade: a questão prejudicial deve ser julgada antes da prejudicada, já que é subordinada a esta, que, logicamente, depende da solução daquela. Evidentemente, há situações em que a questão prejudicial será enfrentada pelo juiz imediatamente antes de apreciar a questão prejudicada. Porém, mesmo nessas hipóteses, a apreciação da questão prejudicial terá precedido a análise da questão principal, já que o juiz só poderá apreciar esta se, anteriormente, tiver apreciado aquela. [...] b) Essencialidade, Interdependência ou Necessariedade: trata-se de uma dependência que não é apenas lógica, mas essencial, pois a própria existência da infração penal imputada ao acusado depende da resolução da questão prejudicial, influenciando na existência (ou inexistência) do crime objeto do processo principal; c) Autonomia: a questão prejudicial pode ser objeto de uma ação autônoma, distinta daquela em que figura como questão prejudicada. Nos exemplos acima trabalhados, independentemente da existência do processo criminal referente ao delito de bigamia, a validade do primeiro casamento pode ser objeto de um processo

²⁴ Art. 395. A denúncia ou queixa será rejeitada quando: II - faltar pressuposto processual ou condição para o exercício da ação penal;

²⁵ Quanto à natureza, a questão prejudicial pode ser homogênea (também chamada de comum ou imperfeita), quando pertence ao mesmo ramo do Direito da questão prejudicada; ou heterogênea (jurisdicional ou perfeita), quando se refere a outro ramo do Direito (Lima, 2020, p. 1202 e 1204).

autônomo no juízo extrapenal. Noutra giro, o crime antecedente da lavagem de capitais também pode ser objeto de um processo autônomo.

Para esse posicionamento, portanto, a controvérsia em relação à existência do tributo levaria à instauração de uma prejudicial ao mérito da ação penal, de modo que caberia ao magistrado a suspensão do processo penal enquanto não fosse decidida a questão tributária, conforme o artigo 93 do Código de Processo Penal²⁶. De forma concomitante à suspensão, seria de bom tom e necessário que ficasse suspensa a prescrição, consoante o artigo 116, I, do Código Penal²⁷, porquanto não haveria sentido algum em manter a do andamento da prescrição penal, quando existente uma questão prejudicial.

Por outro lado, já houve vertente doutrinária que defendeu que seria necessário o término do procedimento administrativo fiscal para a conformação da justa causa para a ação pena, sob o argumento de que se deveria permitir ao contribuinte a possibilidade de usar os meios legais previstos para o questionamento do tributo devido e também para afastar a possibilidade de decisões conflitantes entre as esferas administrativa e criminal (Canesin, 2023, 57).

Demonstra-se, no entanto, que nenhuma dessas posições anteriores é acertada. Em primeiro lugar, o término do procedimento administrativo fiscal não pode configurar condição objetiva de punibilidade, porque a lei 8.137/90 não possui qualquer previsão legal quanto a isso. Além disso, o lançamento tributário é o meio pelo qual é constituído o tributo devido, que é o elemento do tipo penal objetivo do art. 1º da Lei 8.137/90. Também não se trata de condição de procedibilidade, pois ela não deve ser presumida, mas estar expressamente prevista em lei. E o ordenamento jurídico brasileiro nada traz a respeito quanto ao crime de sonegação fiscal, que é de natureza pública incondicionada, o que consta inclusive da súmula 609²⁸ do STF. Também não se trata de questão prejudicial, visto que as hipóteses da legislação processual vigente não englobam uma hipótese que se enquadre no caso deste delito (Canesin, 2023, p. 44 e 51, 51).

²⁶ Art. 93. Se o reconhecimento da existência da infração penal depender de decisão sobre questão diversa da prevista no artigo anterior, da competência do juízo cível, e se neste houver sido proposta ação para resolvê-la, o juiz criminal poderá, desde que essa questão seja de difícil solução e não verse sobre direito cuja prova a lei civil limite, suspender o curso do processo, após a inquirição das testemunhas e realização das outras provas de natureza urgente.

²⁷ Art. 116 - Antes de passar em julgado a sentença final, a prescrição não corre: I - enquanto não resolvida, em outro processo, questão de que dependa o reconhecimento da existência do crime;

²⁸ Súmula 609 É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2700>

Também não parece consistir em justa causa para a ação penal, pois o lançamento definitivo do crédito tributário mais se enquadra em elemento normativo do tipo, ou seja, sem sua existência, a conduta é atípica. Isto é, confunde-se o surgimento do crime e conseqüentemente o nascimento da sua prova e, pois, da justa causa (a conseqüente questão probatória) com o momento da configuração da conduta. Pois a atipicidade do crime leva à ausência de justa causa para a persecução penal (Malan, 2007, p. 10).

Nesse contexto, importa destacar, após a compreensão do que foi exposto anteriormente, que é perceptível que o legislador penal trouxe uma mudança de paradigma ao criar a lei 8.137/90, pois a sonegação fiscal, que tradicionalmente era um crime de natureza formal, na lei 4.729/65 (artigo 1º), foi colocada na lei 8137/90, em seu artigo 1º, como crime material, exigindo, pois, o resultado da supressão ou redução de tributo (Barroso, 2019, p. 4 e 5). Em verdade, a lei 8.137.90 trouxe uma inovação legislativa: uma sonegação fiscal de natureza material no artigo 1º, mas manteve também a sonegação fiscal de natureza formal, só que agora em seu artigo 2º, bastando para esse último caso a realização da ação fraudulenta, sem qualquer resultado, isto é, sem a necessidade de redução ou supressão de tributo como exigência do tipo penal (Föppel e Santana, 2010, p. 74). Dessa forma, é possível constatar, numa análise comparativa entre a Lei 4.729/65 e a Lei 8.137/90 em relação à incriminação da sonegação fiscal, que a pena privativa de liberdade no crime de sonegação fiscal formal continuou a mesma (o artigo 2º da Lei 8.137/90 manteve a do artigo 1º da Lei 4.729/65, isto é, 6 meses a 2 anos de detenção), ao passo que de fato houve um recrudescimento sancionatório, mas na sonegação fiscal material do artigo 1º da Lei 8.137/90 (reclusão de 2 a 5 anos) (Brasil, 90; Brasil, 65).

Ao se valer da fórmula reduzir ou suprimir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório por meio de fraude (Brasil, 90), tipificou-se a conduta dando especial ênfase ao desvalor do resultado da conduta criminosa, criou-se um crime material cujo resultado naturalístico de redução ou supressão exige, para além da fraude realizada, uma inflicção de dano patrimonial ao Fisco, com a redução ou supressão de crédito tributário devido. Isso, inclusive, é corroborado pela previsão do nosso sistema jurídico de que o pagamento integral do débito tributário figura como causa de extinção de punibilidade.

Portanto, como o legislador se utilizou, inapropriadamente, de “tributo, ou contribuição social e qualquer acessório” para fazer referência ao dano patrimonial ao fisco como necessário para a consumação do crime, evidencia-se que estabeleceu tais elementares como elementos normativos do tipo, os quais significam crédito tributário devido (definitivamente constituído,

líquido, certo e exigível), esse, pois, o elemento que pode ser suprimido ou reduzido pelo particular (Malan, 2007, p. 6, 10 e 19). Ou seja, a análise do tipo penal deve ser feita sob a valoração desses elementos normativos a partir da investigação do sistema de normas jurídicas do Direito Tributário, para a compreensão do seu significado sobre o conteúdo da incriminação que o tipo está a abranger; porquanto, como bem anota o renomado jurista Pablo Milanese, os elementos normativos do tipo precisam, para a sua compreensão, de uma valoração por meio de um sistema de normas jurídicas sociais, pela remissão a uma norma extrapenal (jurídica ou social). Assim, tais elementos no tipo do artigo 1º, inc. I a IV, fazem uma remissão interpretativa à valoração do que seja o dano patrimonial ao fisco necessário para a consumação do delito, coisa que é feita pela valoração das normas do sistema tributário adotado em nosso país (Milanese, 2022, p. 10, 14 e 15; Malan, 2007, p. 6, 10 e 19).

Nessa inteligência, o dano patrimonial para a arrecadação tributária exigido como resultado do tipo penal de sonegação fiscal está a invocar a consideração jurídica do sistema tributário brasileiro de quando o valor pecuniário relativo à incidência do tributo e, pois, ao surgimento da obrigação tributária é exigido pela seara fiscal ao sujeito passivo da relação jurídico-tributária, isto é, o momento em que existe obrigação jurídico-tributária exigível – o que o Ministro Cezar Peluso, no julgamento do HC 81.611, denominou de “tributo devido”. Isso invoca a interpretação conjunta dos artigos 113, § 1º²⁹, e 142, *caput*³⁰, do CTN, bem assim das demais normas que levam à configuração da exigibilidade da obrigação tributária contra o contribuinte, relacionando-se, como consequência necessária, com o momento em que a obrigação tributária e seu crédito correlato se tornam acertadamente exigíveis, isto é, ou quando o sujeito passivo se conforma com a obrigação e o crédito após o ato de lançamento, ou quando, após a impugnação (art. 151, III, do CTN) de tal ato, em respeito ao devido processo legal, este se torna definitivo, após o julgamento do recurso final na via administrativa fiscal, tornando aquele crédito tributário cuja exigibilidade estava suspensa, agora, exigível (Supremo Tribunal Federal, 2003, p. 189 a 193; Brasil, 1988; Brasil, 1966; Tangerino, 2023, p. 77 a 80).

Desse modo, no crime de sonegação fiscal material, a norma tributária do artigo 142 do CTN tem uma especial repercussão, pois estabelece a competência privativa da Administração para

²⁹ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³⁰ 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.

constituir o crédito tributário por meio do lançamento, isso enseja uma interdependência necessária entre as esferas penal e administrativo-tributária. Como consequência, a análise de supressão ou redução de crédito tributário para fins penais irá pressupor a superveniência da realização do ato de lançamento por parte da Administração para fazer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correlata; a determinação da matéria tributária; o cálculo do montante do tributo devido; a identificação do sujeito passivo, bem assim a aplicação da penalidade cabível.

Isso, com efeito, estabelece uma verdadeira dependência entre a esfera administrativo-tributária e a penal, porque em qualquer hipótese de constituição da relação jurídico-tributária – seja mediante lançamento de ofício, por antecipação ou por homologação -, será a administração que fará o lançamento, cuja competência é privativa sua, por força do art.142 do CTN³¹. Isto é, até mesmo no caso de lançamento por homologação, haverá a não homologação pela administração com o posterior lançamento de ofício (Tangerino, 2023, p. 77). Isso será melhor explicado no decorrer deste tópico.

É relevante, então, para a compreensão do complexo fenômeno tributário, que torna o tipo do artigo 1º, I a IV, da lei 8.137/90 tão peculiar, fazer uma breve explicação de como funciona a relação jurídico-tributária.

A relação jurídico-tributária surge a partir da ocorrência de um fato disposto em uma norma tributária como apto a produzir o feito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Surgido o fato, chamado no Direito Tributário de “fato gerador”, ocorre o nascimento da relação tributária, constituindo, em razão da incidência da norma, o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária). A obrigação tributária pode ser principal (prestação pecuniária, isto é, obrigação de dar dinheiro, de pagar tributo ou penalidade pecuniária – art. 113, §1º³², do CTN) ou acessória (que deriva da legislação tributária e tem como objeto as prestações positivas ou negativas - de fazer, não fazer ou tolerar - no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos – art. 113, §2º³³, do CTN). Assim

³¹ 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.

³² Art. 113. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

³³ Art. 113. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

sendo, o inadimplemento de uma obrigação principal ou acessória é uma não prestação que gera uma sanção. Por isso, o § 3º³⁴ do art. 113 do CTN dispõe que “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”, querendo com isso dizer que o Fisco possui o poder de constituir um crédito relativo à penalidade pecuniária contra o sujeito passivo, caso este não realize alguma conduta concernente a uma obrigação acessória; assim, a autoridade administrativa considerará o inadimplemento de uma obrigação acessória, ao fazer o lançamento tributário, como fato gerador de uma obrigação principal, fornecendo elemento para a integração do crédito tributário (Machado, 2024, p. 137 a 139).

Convém, assim, aclarar que crédito tributário e obrigação tributária são coisas distintas. O crédito decorre da obrigação e possui a mesma natureza dela (CTN, art. 139³⁵). Com efeito, primeiro a lei realiza a descrição da hipótese de incidência. Ocorre então a realização dessa hipótese em razão do surgimento do fato gerador, surgindo a obrigação tributária, constituindo-se um vínculo jurídico em razão do qual o particular está sujeito a ser feito contra ele um lançamento tributário. De modo que, diante da mera obrigação tributária, o Estado ainda não pode exigir o pagamento do tributo, bem como, diante da obrigação acessória, o Estado não pode exigir a conduta a que está obrigado o particular. Pode, na verdade, em face da obrigação principal ou acessória descumprida, do que surgiu uma obrigação principal, realizar o lançamento a fim de constituir um crédito a seu favor. Só a partir desse momento, poderá exigir o objeto da prestação obrigacional, ou seja, o pagamento (Machado, 2024, 189 a 190). Nessa linha, o crédito tributário pode ser definido da seguinte forma (Machado, 2024, 190):

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

De fato, não se desconhece que há quem sustente doutrinariamente que o crédito surge no momento da realização do fato gerador, ao irromper o laço obrigacional (a exemplo de juristas de autorizado renome, como Paulo de Barros Carvalho). Mas essa mesma parcela doutrinária

³⁴ Art. 113. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³⁵ Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

salienta que o Direito Positivo brasileiro utiliza signos que levam à compreensão de que a obrigação surgiria com a ocorrência do fato gerador, e o crédito só seria constituído pelo lançamento tributário, que é prerrogativa dos funcionários da administração pública (Carvalho, 2019, p. 390), por isso é que parece acertada a posição de Hugo de Brito Machado, porque o Direito Brasileiro estabeleceu dois momentos distintos: o da ocorrência do fato gerador com o surgimento concomitante da obrigação tributária; e o do lançamento tributário com o surgimento do crédito tributário a fim de tornar possível a exigibilidade do tributo (Machado, 2024, p. 190 a 192).

Compete, pois, privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário por meio do lançamento tributário, o qual consiste no procedimento administrativo para fazer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correlata, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e realizar o cálculo ou, de outra forma, definir o montante do crédito tributário, com a aplicação, se necessário, da penalidade cabível, como se depreende do artigo 142 do CTN³⁶.

Logo, apenas a administração pública é que pode constituir o crédito tributário. Até mesmo no caso em que a administração apenas homologue o que foi exigido do particular na prática como realização do lançamento, o que o sujeito passivo realizou não se trata efetivamente de lançamento; pois é a homologação, por ficção jurídica, que faz existir juridicamente o lançamento e, portanto, que enseja a constituição do crédito tributário. Por conseguinte, sempre será a administração que realizará o lançamento, declarando a obrigação tributária e constituindo o crédito tributário, pois a competência é privativa da administração para tanto, dependendo sempre dela, até mesmo no caso de homologação. O lançamento, então, é constitutivo do crédito tributário e declaratório da obrigação correlata: antes do lançamento há a obrigação; após o lançamento, surge o crédito tributário (Machado, 2024, p. 191 a 192).

Nessa ótica, deve-se ressaltar que a obrigação tributária (o poder jurídico de criar o crédito tributário) não é afetada por circunstância que tenha a capacidade de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos, ou as garantias e privilégios que lhe são atribuídos, ou que

³⁶ 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.

possa excluir sua exigibilidade (art. 140 do CTN³⁷). É dizer, o crédito tributário, enquanto realidade formal, pode ser afetado sem que a sua substância o seja; isto é, a obrigação tributária não é afetada, e um novo lançamento poderá ser feito para constituir validamente o crédito tributário correlato.

Exatamente por isso, caso, no procedimento³⁸ administrativo de lançamento, não seja assegurada a oportunidade de defesa ao sujeito passivo, o lançamento será nulo, sem nenhuma validade, podendo se dar o anulamento do crédito tributário. Porque há casos em que, absurdamente, o lançamento é feito sem que tenha se dado o próprio fato gerador do tributo. Então, apesar de haver o crédito tributário como realidade formal, a obrigação tributária nunca existiu, de sorte que esse crédito não terá validade, porque o lançamento por meio do qual foi constituído também não tem validade, já que em desacordo com a norma que estabelece a hipótese de incidência (Machado, 2024, 190).

Como se percebe, a exigibilidade do pagamento do tributo ao sujeito passivo precisará de lançamento. Este possui três modalidades: i) lançamento de ofício; ii) lançamento por antecipação; e iii) lançamento por homologação (Machado, 2024, 195).

O lançamento de ofício se dá por iniciativa da autoridade administrativa, nos casos em que a lei assim determina (art. 149, I, do CTN³⁹), relativamente aos tributos em que não há a obrigação do contribuinte de declarar ou de pagar antecipadamente. Também ocorrerá, quanto a qualquer tributo, que deveria ter seu lançamento realizado por antecipação ou por homologação, mas o sujeito passivo se omitiu no cumprimento de seus deveres, seja de fazer declaração, seja de apurar a quantia e antecipar o pagamento. Logo, todo lançamento que comece com a lavratura do auto de infração será de ofício (Machado, 2024, p. 195 a 196).

O lançamento por declaração ocorre quando a legislação tributária impõe ao sujeito passivo da obrigação de realizar a declaração das informações que determinem o valor do tributo à

³⁷ Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a êle atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

³⁸ Preferiu-se não fazer distinção entre ato ou procedimento para se referir a lançamento, neste trabalho, visto que não se trata do objeto de pesquisa.

³⁹ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: I - quando a lei assim o determine;

autoridade administrativa (art. 147 do CTN⁴⁰). Nessa modalidade, o sujeito passivo da obrigação tributária age em colaboração com a autoridade administrativa, ao prestar informações em relação à matéria de fato, completando-se com a notificação da administração ao sujeito passivo, estabelecendo o prazo para o pagamento. Sem a manifestação da autoridade, não haverá o dever de pagar, tampouco o crédito tributário (Machado, 2024, p. 196 a 197).

O lançamento por homologação se dá em relação aos tributos cuja legislação impõe ao sujeito passivo o dever realizar a apuração do valor devido e antecipar o pagamento. Nesse caso, o pagamento deve ser feito antes mesmo da manifestação da autoridade administrativa sobre o valor apurado. É a homologação da autoridade administrativa, em face do conhecimento da atividade realizada pelo sujeito passivo, que faz operar o lançamento (art.150 do CTN⁴¹) – homologação expressa. Ou quando decorre o tempo estabelecido em lei sem a sua manifestação (art. 150, § 4º, do CTN⁴²) – homologação tácita. O objeto da homologação é a apuração do montante devido, e não o pagamento, sendo possível homologação sem que este tenha ocorrido, quando o sujeito passivo fez a apuração do valor do tributo e a prestou à autoridade, mas não pagou; então, pode ser homologada a apuração com a notificação do sujeito passivo para o pagamento. No caso da homologação tácita é preciso o pagamento antecipado. O que caracteriza essa modalidade de lançamento não é o efetivo pagamento antecipado, mas sim a exigência legal de pagar de forma antecipada. Se não houver homologação, o crédito não existirá (Machado, 2024, p. 196 a 197).

Pois bem, há, decerto, quando se fala em crime de sonegação fiscal material, uma notável peculiaridade. Como se viu em tópico anterior, na descrição da conduta típica e, pois, das ações ou omissões fraudulentas previstas nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, o agente estará a realizar fraude para pôr a administração pública em situação de desconhecimento da ocorrência do fato gerador e da obrigação correlata ou, mesmo, do descumprimento de alguma

⁴⁰ Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

⁴¹ 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.

⁴² Art. 150. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse 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.

obrigação acessória e, assim, do surgimento da obrigação principal em relação a ela, para que o lançamento não ocorra e, pois, que o montante que deve ser pago não seja cobrado ao sujeito passivo da obrigação tributária respectivo.

Essas ações fraudulentas assim realizadas se enquadram nas hipóteses de falsidade, dolo, fraude ou simulação – previstas no CTN em seu artigo 149, IV ou VII⁴³ -, o que levará à necessária realização do lançamento de ofício, feito pela administração, para apurar e calcular o montante devido, bem assim a penalidade pecuniária cabível, em relação a toda matéria tributável que não foi levada a conhecimento da administração pública em virtude do emprego das fraudes.

Assim, sempre que se falar em sonegação fiscal, será realizado o lançamento de ofício para apurar a matéria tributável cujo conhecimento foi afastado da administração tributária por meio de fraudes; esse lançamento se materializa em um instrumento material chamado de auto de infração para apurar a incidência tributária e o montante devido ao fisco, bem assim as infrações contra a administração fiscal (Canesin, 2023, p. 61; Borges, 1999, p. 348 a 350 e 352 a 353; Machado, 2024, p. 196; Tangerino, 2023, p. 32 a 33).

Nesse sentido, com maestria, explica Davi Tangerino que (Tangerino, 2023, p. 32 a 33):

Um possível resultado da fiscalização é a detecção de um ilícito tributário, gatilho para um lançamento de ofício; esse mesmo tipo de lançamento pode ocorrer agora como resultado da verificação da Administração das informações constantes do assim chamado lançamento por homologação. No que interessa ao direito penal tributário, que necessita de uma infração tributária como condição de habitação do poder punitivo criminal, apenas tem relevo, portanto, o lançamento de ofício. Mesmo nas hipóteses em que a competência é do contribuinte, inclusive a de declarar a destempo, ou de corrigir a base de cálculo, e pagar o montante gerado a título de penalidade, o ato jurídico subsequente será (i) de homologação; (ii) de medidas tendentes à cobrança – quando a discordância se der no campo do *quantum* pago; ou (iii) um lançamento de ofício. Assim, o emprego ao conceito de multa automática, nas hipóteses de o contribuinte ter o poder de constituir a relação jurídico-tributária, tem pouca serventia, uma vez que, ao fim e ao cabo, discordando a Administração, ou bem emprega medida de cobrança, ou realiza lançamento de ofício. Esse lançamento se materializa em um instrumento material denominado auto de infração. Referido suporte físico documenta dois atos administrativos amalgamados, introdutores de duas normas individuais e concretas, mas que são juridicamente distintos: (i) há uma relação cujo antecedente é um fato jurídico-tributário lícito e cujo consequente é uma relação jurídico tributária de tributo; (ii) e outra, cujo antecedente é uma infração, cujo consequente é a instituição de um liame jurídico sancionatório, seja pelo pagamento de uma multa, seja pela imposição de uma conduta de fazer ou de não fazer, como ensina Paulo de Barros Carvalho.

⁴³ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Nessa linha de raciocínio, com a fiscalização, inicia-se o processo de acerto, ou determinação ou exigência do crédito tributário. Na sua primeira fase, se reconhecida a existência de obrigação tributária em relação à qual a administração pública não teve conhecimento em virtude do emprego de fraude, ocorrerá a lavratura do auto de infração, com o lançamento de ofício e a constituição do crédito tributário – até aqui temos a primeira fase do procedimento administrativo fiscal (não contenciosa).

Poderá, no entanto, ocorrer a segunda fase, marcada pela resistência à pretensão fiscal em razão da impugnação ao lançamento realizada pelo sujeito passivo - temos aqui a segunda fase – contenciosa. A segunda fase é marcada pela aplicação dos princípios do devido processo legal, ampla defesa e contraditório e poderá nela ocorrer a alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, razão pela qual ocorre a suspensão da exigibilidade do crédito tributário até o fim da discussão administrativa (art. 5º, LIV, da CF⁴⁴ e arts. 145, I⁴⁵, e 151, III, ambos do CTN⁴⁶).

Portanto, há um verdadeiro direito conferido pelo ordenamento jurídico ao contribuinte de se defender na seara fiscal para combater lançamentos indevidos ou cobranças absurdas, incorretas ou abusivas da administração pública, a qual, inclusive, poderia estar a entender que o contribuinte se valeu de fraude para sonegar, sem que sequer o tenha feito ou mesmo que tenha havido de fato o surgimento de uma obrigação tributária contra ele (Machado, 2024, p.486 a 488; Tangerino, 2023, p. 32 a 33; Araújo, 2008, 18 a 22; Supremo Tribunal Federal, 2003, p. 117 a 119).

Diante de tais compreensões, pode-se perceber que, enquanto não acertado o crédito tributário de forma definitiva, haverá repercussão na própria afetação aos bens jurídicos tutelados pelo artigo 1º, I a IV, da Lei 8.137/90. Com efeito, apesar de a fraude fiscal praticada pelo sujeito passivo ter provocado dano ao bem jurídico da verdade informacional, não se pode considerar que há dano ao bem jurídico da arrecadação tributária, a qual (esta última) se relaciona aos

⁴⁴ Art. 5º LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

⁴⁵ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I - impugnação do sujeito passivo;

⁴⁶ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

parâmetros definidos pelo sistema tributário e pela política arrecadatória adotada pelo nosso sistema jurídico tributário. Não pode, portanto, o direito penal entender a arrecadação tributária e, pois, qual conduta leva a um prejuízo arrecadatório concreto – e assim ao bem jurídico da arrecadação tributária - num sentido absolutamente diverso daquele que o próprio sistema tributário considera como conduta lesiva à arrecadação fiscal do ponto de vista da exigibilidade do adimplemento da obrigação principal. No Direito Tributário, só pode haver dano à arrecadação tributária quando haja obrigação e crédito tributário exigíveis, respeitando a garantia do direito de defesa do contribuinte e, portanto, ao devido processo legal na seara tributária mediante a impugnação e recursos fiscais, apenas surgindo o ilícito fiscal em relação ao não adimplemento da obrigação principal após o encerramento da discussão na seara fiscal com a consequente escolha do sujeito passivo de não adimplir o crédito definitivo (Malan, 2007, p. 10; Ruivo, 2019, p. 5; Araújo, 2008, 18 a 22; Pignitaro, 2013, p. 45 a 47; Aires, 2010, p. 58 a 59, 135, 186 a 187).

Logo, não pode o Direito Penal dizer de forma contrária, estabelecendo um momento ou um significado distinto para o dano, em razão da *ultima ratio* do Direito Penal e da Unidade Jurídica do Ordenamento. O tipo de sonegação fiscal material confere especial desvalorização ao prejuízo causado pelo não adimplemento da obrigação principal, sendo necessário que, antes, haja um ilícito (uma infração fiscal) na seara tributária, quanto à dimensão desvalorada pelo tipo relativamente ao bem jurídico tutelado da arrecadação tributária, para que se respeite a subsidiariedade do direito penal, a unidade jurídica e, assim, a lógica do sistema jurídico. Por isso é que deve se observar a dupla tipicidade para análise de tal delito, é dizer, deve-se ver se as dimensões desvaloradas que os bens jurídicos protegidos pelo tipo penal do art. 1º, inc. I a IV, já foram lesionadas em sua seara de origem a partir da realização de uma infração fiscal na esfera administrativo-tributária correlata a cada qual dessas dimensões (Malan, 2007, p. 10; Ruivo, 2019, p. 5; Araújo, 2008, 18 a 22; Pignitaro, 2013, p. 45 a 47; Aires, 2010, p. 58 a 59, 135, 186 a 187).

Como consequência, não se pode entender de outra forma. Do modo como o tipo penal de sonegação fiscal material está construído e numa análise unificada das demais normas do ordenamento jurídico - *in casu*, sobretudo as do Direito Tributário -, é a exigibilidade do crédito o especial fator que anuncia a consumação do crime do artigo 1º, inc. I a IV, da Lei 8.137/90, na medida em que o crédito exigível é aquele passível de exigência coercitiva da Administração

(não à toa o artigo 201⁴⁷ do CTN condiciona a própria inscrição em dívida ativa ao esgotamento do prazo estabelecido para o pagamento). Logo, a consumação do crime de sonegação fiscal material, seja quando o sujeito passivo se mantenha inerte após o lançamento de ofício, seja após a decisão administrativo-tributária final, ocorrerá no momento do vencimento do prazo para o adimplemento do crédito lançado em caráter definitivo⁴⁸, ou seja, após encerrado o prazo para seu pagamento (que em regra é de 30 dias após a notificação do sujeito passivo, caso não disponha o ente federativo com competência para instituir o tributo de forma diversa, conforme art. 160 do CTN) e, com isso, surgido o ilícito tributário. Na verdade, a dominabilidade sobre o resultado do crime é restituída ao autor, com a abertura do prazo para adimplir o crédito acertado em definitivo, ou pela decisão administrativa final, ou em razão de não se ter recorrido do lançamento e, com isso, aceitar presumidamente o que fora lançado. Essa conclusão é válida para todos os tributos e, portanto, todas as modalidades de lançamento correlatas; é dizer, até nos casos de lançamento por homologação, em que a constituição da relação jurídico-tributária é pragmaticamente realizada pelo sujeito passivo. Isso porque ou a Administração homologa o lançamento e não nascem tanto o ilícito tributário como o penal (isto é, só surgirá o crédito e, pois, a exigibilidade do que foi homologado, e não da parte que não o fora em virtude das fraudes perpetradas pelo sujeito passivo); ou a Administração não homologa e realiza o lançamento de ofício, fazendo retornar ao paradigma do artigo 142 do CTN (conglobando tal lançamento a matéria tributável que fora alvo das ações ou omissões fraudulentas de sonegação) (Tangerino, 2023, p. 79 a 80; Brasil, 1966).

De tudo quanto exposto, pode-se concluir, a partir do que já foi investigado nesta monografia, que a súmula vinculante 24 confere ao lançamento definitivo do crédito tributário – seja pela conformação e não recorribilidade do sujeito passivo, seja após o acerto final da discussão administrativa – o caráter de elementar do tipo penal, já que o legislador utilizou os elementos normativos “tributo”, “contribuição social” e “qualquer acessório”, significantes de crédito tributário relativo à obrigação principal tanto de tributo, como de penalidade pecuniária e, ao que parece da percepção dos tribunais a respeito desse crime, relativo também aos juros de mora. Isso se evidencia, porque a proposta de súmula aceita foi aquela realizada pelo Ministro

⁴⁷ Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

⁴⁸ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Cezar Peluso, que evidenciou, em seu voto, no HC 81.611-8/DF, o seu posicionamento pela natureza de elementar do tipo penal, tendo deixado isso expresso na súmula ao usar “não se tipifica” (Supremo Tribunal Federal, 2003, p. 189 a 193; Brasil, 2009).

É possível concluir também que a sua natureza de elementar não se dá apenas por uma opção realizada em sede de súmula vinculante, mas sim porque é a mais lógica e coerente com uma análise unificada do Direito, à luz da Unidade Jurídica e da subsidiariedade do Direito Penal. É evidente, na verdade, que essa foi uma escolha do legislador ao criar um crime material de sonegação fiscal no artigo 1º da Lei 8.137/90, fugindo da tradição da sonegação formal da Lei 4.729/65 (art. 1º), mas, ainda assim, mantendo a sonegação fiscal formal no artigo 2º da Lei 8.137/90.

A mesma pena da sonegação fiscal formal foi mantida de uma lei para a outra; e a da sonegação fiscal material foi constituída de forma muito mais agravada, como mostramos anteriormente. Essa diferença de pena nos parece ser explicável à luz do que é juridicamente mais grave, do ponto de vista de lesão ao bem jurídico: 1º - apenas a realização de fraude (lesão à verdade informacional) para sonegar, mas sem que tal resultado seja necessário (perigo de lesão à arrecadação tributária) – sonegação fiscal formal; ou 2º - a realização de fraude (lesão à verdade informacional) com a efetiva sonegação (lesão à arrecadação tributária) – sonegação fiscal material, que só ocorre quando o crédito que engloba a obrigação principal do tributo ou da penalidade pecuniária está definitivamente acertado e exigível, com a opção do sujeito passivo de não adimplir tal crédito dentro do prazo legal após o acerto definitivo (Brasil, 65; Brasil, 90).

Se não fosse assim, pragmaticamente, não haveria maiores distinções entre a sonegação fiscal material para a sonegação fiscal formal, pois o momento das fraudes seria o mesmo, assim como a consumação de ambos os delitos, visto que as ações ou omissões fraudulentas que estão no artigo 1º parecem constar no artigo 2º, apesar de escritas de outra forma, razão pela qual não haveria racionalidade em tamanha distinção de pena para condutas que aparentemente seriam as mesmas do ponto de vista prático (Brasil, 1990).

Obviamente, parece-nos que a segunda opção possui maior gravidade (sonegação fiscal material), sobretudo porque deixa evidente a referência a “qualquer acessório” como objeto de redução ou supressão, e, nesse caso, de fato não poderia o crime se consumir em relação a tal objeto do tipo no momento das fraudes, enquanto não houvesse o lançamento de ofício a fim de apurá-las, bem assim as infrações tributárias e o crédito relativo, ainda que se invoque o

argumento de que o crédito surge no momento da ocorrência do fato gerador (o que explicamos anteriormente), porque apenas no momento do lançamento de ofício é que se aplica a penalidade pecuniária, as multas tributárias (só surge depois – o momento da sua constituição é o do lançamento de ofício) (Bündchen, 2009, p. 13). Ou seja, ainda que seja possível ao sujeito passivo saber quanto deve pagar no caso de tributo sujeito à homologação ou antecipação, isto não é possível para a penalidade pecuniária, ou multas tributárias (elementar englobada por qualquer acessório), que efetivamente só é aplicada no momento do lançamento que virá de ofício para os casos de sonegação (Brasil, 66). Nessa linha de raciocínio, essenciais são os ensinamentos de Somaia Gasel (Bündchen, 2009, p. 13):

A multa tributária é espécie de sanção fiscal, que representa uma consequência negativa prevista no ordenamento jurídico, por ser oriunda de atos omissivos ou comissivos do sujeito passivo relativos ao descumprimento de obrigação tributária principal, representadas pelo atraso no pagamento de tributo; pela falta de recolhimento do tributo e pela sonegação de tributo, e ao descumprimento de obrigação acessória. A multa por infrações tributária é de natureza pecuniária porque se expressa numa obrigação de dar determinada quantia em dinheiro ao sujeito ativo. Com isso, representa diminuição de bens jurídicos do infrator, a fim de precipuamente reparar o mal que haja causado e reprimir o cometimento de infrações futuras, mas, por vezes, as multas podem ser aplicadas com o efeito de indenização, ressarcimento ou compensação, a fim de privar o infrator de eventual benefício ilícito advindo do ato praticado como, por exemplo, ganho financeiro com o atraso no pagamento do tributo. [...] As multas por infrações tributárias são constituídas pelo lançamento de ofício, que consiste no procedimento administrativo de competência privativa da autoridade fiscal, no qual será proposta a aplicação da penalidade cabível, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo. Este procedimento administrativo é consubstanciado na lavratura do auto de infração, que para efeito de validade deve ser regularmente cientificado o sujeito passivo.

Por fim, parece muito mais coerente, diante da política criminal brasileira voltada à arrecadação tributária, ao colocar, como causa extintiva de punibilidade, o pagamento integral do débito, e não a autodenúncia tributária, que há um notável interesse de arrecadar (Camargo e Silveira, 2018, p. 19 a 20), inculcando, pois, no tipo de sonegação fiscal material, para além da própria multa de mora, também os juros de mora⁴⁹, como significativo do elemento normativo

⁴⁹ Bündchen explica a diferença entre multa de mora e juros de mora (Bündchen, 2009, p. 16): “Multa de mora e juros de mora são acréscimos legais incidentes sobre o valor do tributo quando a obrigação principal não foi cumprida dentro do prazo estabelecido pela legislação. A multa de mora tem a função de induzir e ao mesmo tempo advertir o sujeito passivo a cumprir a obrigação principal até a data certa e do modo certo, dirigindo-se não só à pontualidade no cumprimento da obrigação, como ao próprio modo pelo qual se cumpra a obrigação. Assim, incidirá multa de mora quando o recolhimento da obrigação for parcial e fora do seu prazo de vencimento. Os juros de mora se vinculam ao não cumprimento da obrigação de pagar, no tempo certo, dívida de valor pecuniário.

“qualquer acessório” (Machado, 2022, p. 382) até o momento em que se der o acerto definitivo do crédito tributário (isto é, até esse momento este objeto do tipo estará se implementando). Ainda que pareça estranho que os juros de mora posterior ao acerto definitivo não integre o tipo de sonegação fiscal, já que sua consumação sobrevém com o vencimento do prazo para o adimplemento do crédito definitivamente lançado, o fato de ser o pagamento integral causa de extinção de punibilidade para a sonegação fiscal material a qualquer tempo (Camargo e Silveira, 2018, p. 19 a 20) torna, de certa forma, não estranho que os juros de mora até esse momento também seja elementar do tipo, diante da política criminal-fiscal arrecadatória vigente na atualidade e do entendimento dos tribunais.

Por conseguinte, diante do que está posto no plano legislativo, doutrinário e jurisprudencial, percebe-se, diante do que foi analisado, que o crime de sonegação fiscal material não se consuma no momento das ações ou omissões fraudulentas, previstas nos incisos I a IV, mas sim após o acerto definitivo do crédito tributário com a superação do prazo para pagamento respectivo, sobretudo porque o próprio objeto do tipo surge depois das ações fraudulentas (crédito tributário, referente a tributo ou qualquer acessório), quando a dominabilidade sobre o conteúdo da ação típica retorna ao autor para que então realize o adimplemento do crédito e não consuma o crime, ou não o faça, sucedendo a consumação. Revela-se, assim, como um delito com necessária pluralidade de atos: primeiro, os atos de ação ou omissão fraudulentos previstos nos incisos I a IV e, depois, o de omissão de não adimplir o crédito tributário lançado em caráter definitivo dentro do prazo legal para o seu adimplemento - atos esses que devem estar presentes cumulativamente para a sua consumação (Roxin e Greco, 2024, p. 553; Tangerino, 2023, p. 79 a 80). Tal conclusão talvez pareça estranha aos penalistas, mas de fato esse delito é *sui generis*, daí por que tamanha dificuldade de compreensão dos seus contornos e tantas complicações dogmáticas quanto à sua análise.

No Direito Tributário Brasileiro, existe a Taxa de Selic de Juros, que é aplicada com o fim de reparar o efeito do não pagamento do tributo para as contas do País.”

4 A (IM)POSSIBILIDADE DE CONTINUIDADE DELITIVA NO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL MATERIAL DIANTE DE UM ÚNICO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO?

Enfrentadas as problemáticas anteriormente expostas, já se sabe o total contorno da tipicidade do crime de sonegação fiscal material e, portanto, qual é o seu momento de consumação. Isso é de extrema relevância para a resolução do problema aqui investigado, isto é, como se deve analisar a continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal?

Aparentemente, é de fácil resolução tal problemática. Basta seguir as considerações anteriormente apresentadas quanto ao artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 em conjunto com os parâmetros adotados pelo nosso Código Penal em relação ao crime continuado em seu art. 71:

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

No entanto, como se verá a seguir, a resposta não tem parecido tão simples, ao menos aos tribunais brasileiros, especialmente ao nosso Tribunal de Cidadania – o Superior Tribunal de Justiça, legítimo intérprete da legislação federal (Brasil, 1988).

Portanto, explicar-se-á em que consiste o crime continuado, ou continuidade delitiva, em conformidade com o que foi adotado legislativa e dogmaticamente em nosso País. Em seguida, será mostrado como tem sido aplicada e compreendida a continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal no Brasil. Por fim, será evidenciado como deve ser feita a sua correta aplicação, em conformidade com a análise lógica do que está posto no ordenamento jurídico brasileiro.

4.1 A CONTINUIDADE DELITIVA NO BRASIL

Quando há pluralidade de crimes, quando o agente comete dois ou mais delitos por meio de uma ou mais condutas, fala-se em concurso de crimes. O Código Penal de 1940 prevê: i) o concurso material (ou real); ii) o concurso formal (ou ideal); e o crime continuado (ou continuidade delitiva). Diante dessas várias modalidades de concurso de delitos, a Doutrina apresenta diversos sistemas teóricos que buscam dar maior certeza, efetividade e utilidade social na aplicação da pena, dentre os quais, mais se destacam: i) o cúmulo material; ii) o cúmulo jurídico; iii) a absorção; e iv) a exasperação (Carvalho, 1999, p. 1).

No que importa ao tema desta monografia, deve-se limitar a análise ao crime continuado, ou continuidade delitiva. Nesse sentido, fala-se em continuidade delitiva quando o agente, através de mais de uma conduta, pratica mais de um crime da mesma espécie, guardando tais delitos um liame quanto ao tempo, lugar, maneira de execução e outras características que façam presumir a continuidade (art. 71, *caput*, do CP). O Código Penal Brasileiro adotou, para essa modalidade, o sistema da exasperação (Prates, 2019, p. 63). Desse modo, deve-se aplicar a pena mais grave, entre as previstas para os delitos integrantes, acrescida de um quantitativo fixo ou variável, com referência aos demais delitos que compõem o concurso de crimes, mais especificamente, deve ser aplicada a pena de um só dos crimes, se idênticas; se diversas, deve-se aplicar a mais grave, sendo aumentada em qualquer dos casos de um sexto (1/6) a um terço (1/3) (Carvalho, 1999, p. 1 e 2).

Por relevância temática, veja-se o artigo 71 do Código Penal:

Art. 71 - Quando o agente, mediante mais de uma ação ou omissão, pratica dois ou mais crimes da mesma espécie e, pelas condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes, devem os subsequentes ser havidos como continuação do primeiro, aplica-se-lhe a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, aumentada, em qualquer caso, de um sexto a dois terços.

Em face disso, antes de explorar os contornos do crime continuado, é necessário fazer uma ressalva de extrema importância que impactará sobre o pilar lógico para a resolução e conclusão da investigação desta monografia. Como podemos ver do artigo 71 do CP, é critério imprescindível para a existência de crime continuado que o agente tenha praticado dois ou mais crimes da mesma espécie (Brasil, 1940). É evidente, portanto, que a lei destacou, de forma expressa, que o crime continuado precisa de duas ou mais condutas, eliminando qualquer possível confusão com a reiteração de atos criminosos constitutivos de um mesmo comportamento criminoso (um mesmo delito). É dizer, é necessário o reconhecimento das

condutas criminosas previstas no tipo penal, de forma que os delitos que se configuram necessariamente com mais de um ato não se enquadram na continuidade delitiva, a não ser que várias condutas tipificadas (cada qual tendo dentro de si mais de um ato necessário) ocorram sucessivamente, formando a continuidade pela repetição sucessiva da tipicidade. Logo, se apenas se der a sucessão de atos constitutivos de uma única infração penal, existirá um delito único (Pimentel, 2009, p. 9). Válidos, nesse sentido, os preciosos ensinamentos de Felipe Machado Prates, distinguindo ato de ação/conduta (Prates, 2019, p. 25):

O sentido das expressões “ato”, “ação” e “fato” possui especial relevância no âmbito do concurso de crimes, por serem conceitos tomados como ponto de partida de diversas construções teóricas nesse campo. Certamente, entre esses termos, o acolhido com menos controvérsia na doutrina e nos tribunais é o de “ato”, referido quase sempre como o menor recorte possível de uma ação, um movimento corporal indivisível ou uma unidade mínima do comportamento humano gerada por uma única manifestação de vontade. Seriam atos, por exemplo, efetuar um disparo com uma arma de fogo ou desferir uma facada. A ação é costumeiramente tida, por sua vez, como um ato ou uma pluralidade de atos que, sob determinada ótica, são passíveis de serem interpretados como uma unidade de sentido. A ação, assim, seria a conduta humana passível de ser formada tanto por um conjunto de atos quanto por um único ato.

Enfrentada tal distinção basilar, é hora de adentrar no crime continuado, mais especificamente. Há três teorias de relevância em relação ao crime continuado, com implicações sobre a sua análise e repercussões no sistema dogmático que determinado país adota. São elas: i) a Teoria subjetiva; ii) a teoria objetivo-subjetiva; e iii) a teoria objetiva, merecendo a explicação irretocável de César Roberto Bitencourt (Bitencourt, 2020, p. 1928 a 1930):

Teoria subjetiva — Para essa teoria não têm importância os aspectos objetivos das diversas ações, destacando como caracterizador do crime continuado somente o elemento subjetivo, consistente na unidade de propósito ou de desígnio. [...] A concepção puramente subjetiva do delito continuado foi, com razão, qualificada de “absurdo lógico e dogmático”, pois regride às origens históricas do instituto, de difícil compreensão e aplicação. b) Teoria objetivo-subjetiva — Essa teoria, além dos requisitos objetivos, exige unidade de desígnios, isto é, uma programação inicial, com realização sucessiva, como, por exemplo, o operário de uma fábrica que, desejando subtrair uma geladeira, o faz parceladamente, levando algumas peças de cada vez. Em síntese, a teoria objetivo-subjetiva exige unidade de resolução criminosa e homogeneidade de “modus operandi”. [...] c) Teoria objetiva — Para essa teoria, apuram-se os elementos constitutivos da continuidade delitiva objetivamente, independentemente do elemento subjetivo, isto é, da programação do agente. Despreza a unidade de desígnio ou unidade de resolução criminosa, como elemento caracterizador do crime continuado. É o conjunto das condições objetivas que forma o critério aferidor da continuação criminosa. Essa teoria, que nasceu na Alemanha, é a adotada pelo nosso Código.

O Legislador Brasileiro, portanto, quanto ao crime continuado, abraçou a teoria objetiva no Código Penal de 1940, acompanhando a doutrina predominante na Alemanha. Foi dispensada, assim, a chamada unidade de desígnios ou de ideação delituosa, passando-se a deduzir, a partir da teoria objetiva, o conceito de ação continuada dos elementos constitutivos exteriores da homogeneidade. Portanto, os elementos componentes do crime continuado, sob tal vertente teórica, devem ser apurados por meio de critérios objetivos, independente do elemento subjetivo, isto é, da predisposição ou da deliberação delituosa do agente, configurando-se, pois, a continuidade delitiva pelo encaixe factual com critérios ou condições objetivas demarcadas (Pimentel, 2008, p. 3; Carvalho, 1999, p. 5).

Há quem entenda, por outro lado, após a reforma do código penal de 1940, em 1984, que o antigo paradigma causal restou superado, estando superado o critério objetivo para a análise da continuidade delitiva, pois o sistema finalista foi adotado como paradigma da parte geral do Código Penal. Sustenta-se, nesse sentido, que o novo modelo de estrutura do fato punível trouxe um novo paradigma objetivo-subjetivo, devendo-se interpretar o fato punível continuado sob uma leitura das dimensões objetiva e subjetiva. Deveria ser observado, para essa vertente, um dolo de continuação (um dolo unitário abrangente do conjunto de ações típicas em continuação em condições de tempo, lugar, modo de execução etc.). Isso implicaria a exclusão da continuidade em casos de imprudência (de crimes culposos), por ser conceitualmente incompatível (Dos Santos, 2020, p. 418 a 420; Brasil, 1984).

Como essa divergência não possui impacto sobre a conclusão do presente trabalho, assim como o crime de sonegação fiscal material apenas admite a modalidade dolosa (Brasil, 1990), preferiu-se não investigar a fundo tal problemática, ficando com a parcela dominante da doutrina, segundo a qual, como exposto anteriormente, se aplica a teoria objetiva em relação ao crime continuado.

O crime continuado consiste numa ficção jurídica, segundo a qual existem diversos crimes, com tipos penais realizados de forma individual, mas que, por razões de política criminal, são considerados como se fosse um único delito. No Brasil adotou-se a teoria da ficção jurídica (Bitencourt, 2020, p. 1925 a 1928). Em razão disso, há verdadeiras consequências práticas derivadas de tal natureza. Quanto à prescrição, por exemplo, o acréscimo de pena derivado do crime continuado não é computado para efeito de análise prescricional, sendo analisado cada crime de forma isolada, isto é, parte da continuidade pode estar prescrita, e a outra não (é dizer, os crimes individualmente considerados podem estar prescritos, e os demais não) (Pimentel,

2008, p. 3 a 5). A referida natureza, a nosso ver, já foi inclusive pacificada no Supremo Tribunal Federal ao editar a Súmula 497⁵⁰, segundo a qual “Quando se tratar de crime continuado, a prescrição regula-se pela pena imposta na sentença, não se computando o acréscimo decorrente da continuação” (Supremo Tribunal Federal, 1969). Com precisão, Magalhães Noronha explica as teorias existentes a respeito da natureza do crime continuado, evidenciando que a teoria da ficção é a mais acertada quanto ao delito continuado (Noronha, 2004, p. 275 a 276):

Três teorias existem acerca da natureza do crime continuado. A teoria da unidade real entende que a pluralidade de violações jurídicas forma um ato delituoso único. A da ficção jurídica afirma também a existência da unidade, porém esta é uma *fictio juris*; não é substancial, mas provém da vontade do legislador. A teoria mista nega a unidade ou pluralidade de violação, vendo antes um terceiro crime. Parece-nos, ao contrário do que sustenta o eminente Roberto Lyra, que mais exata é a da ficção jurídica. No delito continuado há multiplicidade de crimes — de cada vez o agente realiza o tipo definido em lei — mas por política criminal considera-se que se trata de crime único. É esta teoria, aliás, a que está de acordo com as fontes históricas do instituto, como já se viu.

Impende destacar que o crime continuado não pode ser confundido com o permanente. Este último se dá quando a consumação se protraí (se prolonga) no tempo, dependente, pois, do sujeito ativo, a exemplo do cárcere privado. Tanto não podem se confundir, que inclusive pode ocorrer crime continuado de crime permanente. Por exemplo, caso uma pessoa em cárcere privado consiga fugir e, logo depois, é alcançada pelo criminoso, sendo novamente enclausurada, dar-se-á continuidade delitiva. Também pode haver crime continuado em crimes omissivos e em delitos culposos (Noronha, 2004, p. 276).

Magalhães Noronha explica que, diante da nossa legislação (o artigo 71 do CP), os elementos do crime continuado são: a pluralidade de ações ou omissões; a pluralidade de delitos da mesma espécie; e a continuação, na medida em que os crimes posteriores devem continuar o primeiro. Desse modo, conforme explica, a lei não confere ao juiz o arbítrio de caracterizar a continuação, visto que lhe dá dados objetivos de orientação: condições de tempo, lugar, maneira de execução e outras semelhantes. É o que se chama de analogia *intra legem*, facultando a lei a investigação de circunstâncias semelhantes às descritas no artigo e que podem revelar o crime continuado (Noronha, 2004, p. 275).

⁵⁰ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2108>

Sob tal perspectiva, há requisitos que devem ser observados cumulativamente para que possa ser reconhecido o crime continuado. São eles: i) a pluralidade de condutas (o mesmo sujeito deve realizar duas ou mais condutas, isto é, não basta uma única conduta que se desdobre em vários atos); ii) pluralidade de crimes da mesma espécie (alguns doutrinadores entendem que delitos da mesma espécie são somente os previstos no mesmo dispositivo legal; outros, que são da mesma espécie os delitos lesivos do mesmo bem jurídico, apesar de tipificados em dispositivos distintos. O entendimento majoritário é o de que existe continuidade entre delitos semelhantes nos seus tipos fundamentais, por seus elementos objetivos e subjetivos, violadores do mesmo interesse jurídico); iii) nexo de continuidade: isto é, tem de ser verificado por meio das circunstâncias de tempo (deve haver uma conexão temporal entre as condutas praticadas, uma uniformidade entre as ações sucessivas), lugar (deve haver uma conexão espacial entre os delitos da mesma espécie), modo de execução (deve haver semelhança na maneira de praticar o crime) e outras semelhantes (aqui a lei faculta a investigação de circunstâncias semelhantes às enunciadas anteriormente, abrangendo, com essa expressão genérica, qualquer outra circunstância de que se possa deduzir a continuidade). Tais circunstâncias referentes ao nexo de continuidade devem ser analisadas em conjunto, e não individualmente, desnaturando a ausência de qualquer uma delas a continuidade delitiva (Bitencourt, 2020, p. 1930 a 1934).

Por fim, é necessário lembrar que o Código Penal Brasileiro ainda prevê, em seu artigo 71, § único⁵¹, o crime continuado específico, modalidade essa que, para além dos requisitos do crime continuado “comum”, exige outros: i) crime doloso; ii) vítimas diferentes; iii) violência ou grave à pessoa. Nesse caso, o juiz levará em consideração, na aplicação da pena: i) a culpabilidade; ii) os antecedentes; iii) a conduta social; iv) a personalidade; v) os motivos e outras circunstâncias do delito, podendo aumentar a pena de um só dos delitos, se idênticas, ou a mais grave, se distintas, até o triplo, com a observância das regras do parágrafo único do artigo 70 e do art. 75 do CP (Carvalho, 1999, p. 2 e 3). No entanto, esta modalidade não será objeto de investigação no presente trabalho, visto que não é aplicável ao crime de sonegação fiscal, por faltar o requisito da violência ou grave ameaça à pessoa (Brasil, 1940; Brasil, 1990).

⁵¹ Art. 71 - Parágrafo único - Nos crimes dolosos, contra vítimas diferentes, cometidos com violência ou grave ameaça à pessoa, poderá o juiz, considerando a culpabilidade, os antecedentes, a conduta social e a personalidade do agente, bem como os motivos e as circunstâncias, aumentar a pena de um só dos crimes, se idênticas, ou a mais grave, se diversas, até o triplo, observadas as regras do parágrafo único do art. 70 e do art. 75 deste Código.

4.2 A APLICAÇÃO DA CONTINUIDADE DELITIVA AO CRIME DE SONEGAÇÃO FISCAL NO BRASIL: PERSPECTIVAS DE ANÁLISE

Após percorrer esse longo caminho de análises legislativas, doutrinárias e jurisprudenciais, de confrontações e conclusões, conseguimos identificar a distinta peculiaridade do crime de sonegação fiscal material, previsto no art. 1º, incs. I a IV, da Lei 8.137/90, a razão penal qual foi editada a súmula Vinculante 24, qual a natureza do lançamento definitivo do tributo (ou crédito tributário), não apenas a partir do enunciado sumular e em razão dele, mas também da própria forma como o delito foi construído no tipo penal, ao incutir os elementos normativos “tributo”, “contribuição social” ou “qualquer acessório” e, portanto, estatuir, como objeto de supressão ou redução, o crédito tributário referente aos tributos, às penalidades pecuniárias e, até mesmo, aos juros de mora.

Por fim, identificamos, como se dá o *iter criminis* desse delito, ao iniciar por meio da prática de atos ativos ou omissivos fraudulentos por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, diante do que então o Fisco realiza o auto de infração com o lançamento de ofício do crédito tributário oriundo da apuração fiscal dos atos fraudulentos de sonegação. Em face disso, viu-se que poderá o sujeito passivo - e agente das fraudes fiscais - se conformar com o crédito lançado ou se valer do seu direito de impugnação na seara administrativo-fiscal até a última discussão, com a superveniência da decisão final. Após um ou outro caso, é aberto o prazo para o adimplemento do crédito acertado definitivamente, retorna a dominabilidade ao autor do delito sobre o conteúdo da ação típica, e, por fim, optando pelo inadimplemento, sobrevém a consumação do crime de sonegação fiscal material.

Esses parâmetros lógicos devem ser lembrados, porque servirão de norte sobre a maneira como deve ser entendida a aplicabilidade da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material.

Sem embargo, o entendimento que tem sido aplicado, quanto a isso, em nosso país tem trazido severas contradições, evidenciando uma verdadeira irracionalidade ou um punitivismo de ocasião para aplicar o instituto do crime continuado em casos incabíveis no crime de sonegação fiscal material, aumentando a pena concreta aplicada ao agente, possibilidade muitas vezes um regime de pena cujo início já pode ser o de privação de liberdade (semiaberto), em casos em que aparentemente isso não teria qualquer cabimento, se não aplicado o crime continuado.

Pois bem, é de se examinar melhor o tema, pois crítica sem fundamento não passa de mero devaneio. Com efeito, diante da problemática, a doutrina costuma informar que a continuidade delitiva é muito comum em matéria tributária, atrelando a repetição sucessiva e repetida das obrigações tributárias, muitas vezes mês a mês, com a repetida prática de sonegação do contribuinte, caso o agente atue para sonegar (Paulsen, 2024, p. 319). Sem embargo, não traz maiores discussões ou debates acerca dos problemas dogmáticos que merecem ser enfrentados, limitando-se - pesa dizer - a indicar que a jurisprudência tem admitido a aplicação da continuidade, quando o contribuinte falsifica certos documentos fiscais repetidamente por anos seguidos em referência à sonegação fiscal material⁵² (Machado, 2022, p. 117).

É latente, e não se pode negar. Sobressai, sem dúvida alguma, que tem sido a jurisprudência o grande palco das discussões e, pois, da construção do entendimento que tem sido aplicado em matéria de continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material. Com efeito, merece destaque o posicionamento construído no Superior Tribunal de Justiça, especialmente porque se trata do legítimo intérprete da lei federal e, assim, do artigo 71 do Código Penal (Brasil, 1988).

Sob tal perspectiva, deve-se ter contato com os seus precedentes. Sendo assim, por exemplo, no HC 418.256 - SP⁵³, de relatoria da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, pode-se conferir o entendimento em relação ao crime continuado aplicado num caso de sonegação fiscal material. Na origem, o paciente havia sido condenado à pena de 3 anos de reclusão, em regime aberto, em conjunto com pena de 10 dias-multa, pela prática do artigo 1º, II, combinado com os artigos 11 e 12, II, todos da Lei nº 8.137/90. No édito condenatório de primeiro grau, foi reconhecida a tese do crime único, e não de continuidade delitiva quanto à sonegação fiscal material. A Defesa, informada, interpôs apelação para a reforma de outros pontos. O Ministério Público, a seu turno, interpôs apelo para o reconhecimento da continuidade delitiva. O Tribunal de Justiça, contudo, negou provimento ao apelo defensivo, mas entendeu pela possibilidade de continuidade delitiva em favor do *Parquet* (Superior Tribunal de Justiça, 2017, p. 1 a 12).

⁵² REsp n. 1.848.553/MG, relatora Ministra Laurita Vaz, Sexta Turma, julgado em 2/3/2021, DJe de 11/3/2021. Julgado disponível em: +.

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801002740&dt_publicacao=11/03/2021

⁵³ HC n. 418.256/SP, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Sexta Turma, julgado em 7/12/2017, DJe de 15/12/2017. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201702505028&dt_publicacao=15/12/2017

A defesa então impetrou *Habeas corpus* e alegou que não seria possível o reconhecimento de continuidade delitiva no caso, uma vez que se trataria de crime único, dado que apenas foi lavrado um único auto de infração, tratando-se, pois, de um único delito, de modo que o acréscimo em $\frac{2}{3}$ seria desarrazoado (Superior Tribunal de Justiça, 2017, p. 8).

Do acórdão do STJ, que denegou a ordem, à unanimidade, entendendo pela continuidade delitiva, no entanto, constou que o crime continuado “não se confunde com a hipótese de crime único, quando há a junção de diversos atos que não refogem à execução de um único delito”; “O delito de sonegação fiscal (art. 1º, caput, da Lei 8.137/90) se perfaz com o exercício de alguma forma de fraude”; e que, como a conduta perpetrada pelo agente, descrita na inicial acusatória, indicava que, “no período de maio de 2006 a janeiro de 2010”, teria agido continuamente suprimindo “tributo no valor de R\$ 1.002.116,48”, entendeu que “a conduta atribuída ao paciente não pode ser tida por crime único, havendo, em verdade, a ocorrência de uma pluralidade de crimes com vários resultados” (Superior Tribunal de Justiça, 2017, p. 9 a 10). Arrematou-se, por fim, que (Superior Tribunal de Justiça, 2017, p. 1 e 9 a 10):

Nesse diapasão, o paciente incidiu por várias vezes no tipo incriminador, pois a inserção sucessiva e continuada de informações falsas nos registros contábeis impõe múltipla responsabilidade penal. E nem que se diga que a lavratura de um único auto de infração possa influenciar de alguma forma na classificação delitiva. Ao contrário, é elemento absolutamente incomunicável com os institutos penais em testilha, traduzindo-se apenas em praxe administrativa com o desiderato de aquilatar o não pagamento do tributo e a penalidade correspondente no âmbito administrativo. Assim sendo, acertada a aplicação da continuidade delitiva pelo Sodalício estadual, observado o desdobramento de ações com unidade de desígnios, na forma do art. 71 do Código Penal. No tocante ao quantum de aumento aplicado, melhor sorte não assiste à impetrante. Isso porque conforme ressaltado pelo Tribunal de Justiça, a conduta delitiva ocorreu ao longo de quase quatro anos, tendo o réu perpetrado diversas fraudes, totalizando quarenta e quatro vezes o delito fiscal. Nesse contexto, escorreita a exasperação da pena na fração de $\frac{2}{3}$ (dois terços), pois condizente com a jurisprudência firmada por esta Corte.

No agravo em recurso especial nº 1.971.092 - DF⁵⁴, por sua vez, de relatoria do Ministro Joel Ilan Paciornik, a despeito de a Defesa ter argumentado que embora houvesse diversos fatos geradores de tributo, houve apenas um auto de infração e, por isso, haveria apenas um único

⁵⁴ AgRg no AREsp n. 1.971.092/DF, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 7/6/2022, DJe de 10/6/2022. Encontrado em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202103012062&dt_publicacao=10/06/2022

crime, o acórdão afirmou, em relação à continuidade no crime de sonegação fiscal material relativamente à supressão ou redução de ICMS, o entendimento de que o réu praticou 39 crimes contra a ordem tributária, porque, nessa modalidade de tributo, não houve o recolhimento mensal em meses contínuos e, portanto, cada lançamento tributário⁵⁵ constituiria uma infração penal, de modo que haveria continuidade delitiva (Superior Tribunal de Justiça, 2022, p. 10, 4). O próprio Ministro Rogério Schietti, em sede de Agravo em Recurso Especial de nº 2262169⁵⁶ - MG, do qual foi relator, teceu as seguintes considerações (Superior Tribunal de Justiça, 2023, p. 7):

Com efeito, o acórdão explicitou de forma clara o entendimento de que cada período mensal de apuração do ICMS caracteriza um ilícito autônomo, tese em perfeita consonância com a orientação jurisprudencial do STJ. [...] No caso de ICMS declarado e não pago, cada lançamento mensal caracteriza um delito. Assim, em situação semelhante, o acórdão recorrido está correto ao consignar a continuidade delitiva, pois a fraude consistia na escrituração indevida de créditos de ICMS na entrada de produtos para industrialização, cuja apuração é mensal (Art. 129 do RICMS/2002). Incidência do entendimento estabelecido na Súmula n. 83 do STJ. O procedimento de constituição do crédito tributário, por si só, não determina a prática de crime único ou da continuidade delitiva, pois pode englobar a análise de várias hipóteses de incidência e de descumprimento de obrigações acessórias em uma só apuração.

O próprio Supremo Tribunal Federal, com as devidas licenças, tem precedentes em relação à continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material. É notável, no entanto, que muitas vezes a incoerente argumentação do recorrente pela não continuidade, bem como o pedido realizado, provocam a reafirmação do crime continuado. Nesse sentido, no Recurso Ordinário em Habeas Corpus 228.578⁵⁷ - SP, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, destaca-se da decisão que o recorrente fora condenado por 250 vezes em continuidade delitiva. Alegou que a multiplicidade de omissões no envio de documentos seria correspondente à essência do crime de sonegação fiscal material, não sendo cabível a continuidade e, no pedido, *contrario sensu*,

⁵⁵ Como não parece estar totalmente evidente na decisão, em razão do que poderia haver má compreensão por parte do leitor, é bom esclarecer que, ao referir cada lançamento tributário como infração penal, está-se fazendo referência ao lançamento por homologação quanto a esse tipo de tributo (ICMS - lançado através do lançamento por homologação em regra), e não ao lançamento de ofício apuratório da matéria tributável de ICMS que não foi lançada, no momento oportuno, em razão do emprego de fraudes.

⁵⁶ AgRg no AREsp n. 2.262.169/MG, relator Ministro Rogério Schietti Cruz, Sexta Turma, julgado em 21/3/2023, DJe de 29/3/2023. Encontrado em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203849636&dt_publicacao=29/03/2023

⁵⁷ RHC 228578 / SP, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 02/06/2023, Publicação: 07/06/2023. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15358663825&ext=.pdf>

requereu a aplicação da continuidade delitiva no patamar mínimo ou o reconhecimento do crime em caráter culposo. Nesse cenário, o ilustre Ministro afirmou que (Supremo Tribunal Federal, 2023, p. 1 a 3):

Segundo consta dos autos (eDOC 20, p. 3) o recorrente deixou de informar a emissão de documentos fiscais a que estava obrigado no sistema de escrituração digital do Estado de São Paulo, no período de maio de 2013 a julho de 2017. [...] As instâncias ordinárias entenderam fundamentadamente que o recorrente decidiu voluntariamente deixar de realizar sua escrituração fiscal acessória, ao passo em que permanecia emitindo notas fiscais. (eDOC 20, p. 6) Acertadamente, apontou o STJ que “considerando as 250 vezes em que o paciente praticou o delito, o aumento decorrente da continuidade delitiva foi corretamente aplicado em 2/3.” Logo, confirma-se que o delito foi cometido por centenas de omissões, que devem ser havidas como continuação da primeira, na forma do art. 71 do Código Penal, corretamente aplicado pelo acórdão recorrido. Logo, reputo inexistente ilegalidade manifesta ou constrangimento ilegal passível de correção pela via estreita do mandamus. Ante o exposto, nego seguimento ao recurso ordinário em habeas corpus (art. 21, § 1º, RISTF).

Há, entretanto, uma evidente, absurda e gritante contradição desse entendimento, que se formou no Superior Tribunal de Justiça, tem sido aplicado muitas vezes nos tribunais de primeiro e segundo grau e, inclusive, já encontra guarida no Supremo Tribunal Federal ainda que de forma incipiente - essa mesma Suprema Corte que editou a Súmula Vinculante 24, acolhendo a proposta do Ministro Cezar Peluso, o seu entendimento de forma expressa no enunciado sumular e todas as consequências daí decorrentes no campo Dogmática Penal.

Com efeito, a incontestável contradição radica em que esses mesmos Tribunais, que assim entendem a continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material, afirmam que este delito só se consuma com o lançamento definitivo do crédito tributário, pois este consiste em elementar do tipo penal, como veremos adiante.

A bem da verdade, é bom iniciar por onde se deu o nascedouro da Súmula Vinculante 24 e, pois, pelo maior grau de autoridade no campo da interpretação das leis e de força vinculante das decisões, o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 1988), para então irmos ao entendimento também ecoado pelo nosso Tribunal de Cidadania (o Superior Tribunal de Justiça), ao incorporar o entendimento da referida súmula.

Nesse sentido, o Supremo é irretorquível ao invocar o entendimento remansoso da “Consolidação da jurisprudência do STF que, há muito, tem entendido que ‘a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito

fiscal, começando a correr, a partir daí, a prescrição” (ARE 897714⁵⁸) (Supremo Tribunal Federal, 2015, p. 1.). O Supremo é muito claro ao informar a necessidade de constituição do crédito tributário em caráter definitivo na seara administrativo-fiscal para que o crime possa se tipificar e, portanto, se consumir (RHC 122339⁵⁹) (Supremo Tribunal Federal, 2015, p. 1):

Ementa: PENAL. RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO. 1. Enquanto não se constituir, definitivamente, em sede administrativa, o crédito tributário, sem que se caracterize, portanto, no plano da tipicidade penal, o crime contra a ordem tributária, tal como previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90, sequer será lícito cogitar-se da fluência da prescrição penal, que somente se iniciará com a consumação do delito (CP, art. 111, I) (HC 90.957, Min. Celso de Mello). 2. Recurso ordinário constitucional em habeas corpus a que se nega provimento.

Pela relevância, é necessária a colação da ementa do HC nº 84555/RJ⁶⁰, de Relatoria do Ministro Cezar Peluso, em que se põe em evidência que a “impossibilidade jurídica do crédito tributário” leva à necessária inexistência do elemento normativo do tipo e, portanto, à atipicidade do crime (Supremo Tribunal Federal, 2007, p. 359):

EMENTA: AÇÃO PENAL. Crime tributário, ou crime contra a ordem tributária. Art. 1º da Lei nº 8.137/90. Delito material. Tributo. Apuração em inquérito policial. Procedimento fiscal abortado. Reconhecimento administrativo da extinção do crédito tributário em razão de consumação de decadência. Impossibilidade jurídica de lançamento do crédito tributário. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Trancamento do inquérito ou procedimento investigatório. HC concedido para esse fim. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica abertura ou continuação de inquérito policial, nem de qualquer procedimento investigatório do Ministério Público, quando a autoridade administrativa haja declarado extinto o crédito tributário em razão da consumação de decadência.

⁵⁸ ARE 897714 / RJ, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Julgamento: 25/08/2015, Publicação: 09/09/2015, Órgão julgador: Segunda Turma. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=9343243>

⁵⁹ RHC / DF, RECURSO ORDINÁRIO EM HABEAS CORPUS, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Julgamento: 09/04/2015, Publicação: 14/04/2015. Encontrado: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15328950449&ext=.pdf>

⁶⁰ HC 84555 / RJ, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Julgamento: 07/08/2007, Publicação: 14/09/2007, Órgão julgador: Segunda Turma. Encontrado em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=486718>

A seu turno, esse mesmo entendimento é irradiado pelo Superior Tribunal de Justiça, sem hesitar. No HC n. 269.546/SP⁶¹, de relatoria do Ministro Nefi Cordeiro, deixa-se claro que a constituição definitiva do crédito tributário é elemento normativo do tipo, de sorte que o crime apenas se consuma quando este suceder (Superior Tribunal de Justiça, 2016, p. 7). No mesmo sentido, entendimento encontrado no recente AgRg no HC n. 802.166/S⁶² (Superior Tribunal de Justiça, 2024, p. 1):

AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS. SONEGAÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. INOCORRÊNCIA. AUSÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. A prescrição da pretensão punitiva para os crimes materiais contra a ordem tributária tem início na data de sua consumação, ou seja, a partir da constituição definitiva do crédito tributário.

2. O acórdão condenatório de que trata o inciso IV do art. 117 do Código Penal - CP interrompe a prescrição, inclusive quando confirmatório de sentença condenatória, seja mantendo, reduzindo ou aumentando a pena anteriormente imposta (Tema Repetitivo n. 1.100/STJ).

3. No caso dos autos, considerando que o paciente foi condenado definitivamente à pena de 2 anos e 6 meses de reclusão, não se operou o transcurso do prazo de 8 (oito) anos, consoante disposto no art. 109, IV, c/c o art. 110, § 1º, do Código Penal, entre os marcos interruptivos, uma vez que o delito se consumou com o lançamento definitivo do crédito tributário, em 29/5/2009, o recebimento da denúncia ocorreu em 12/8/2011, a publicação da sentença condenatória se deu em 7/3/2014 e o acórdão do TRF foi publicado em 26/3/2019.

4. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no HC n. 802.166/SP, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 8/4/2024, DJe de 11/4/2024.)

Por conseguinte, demonstra-se deveras evidente que, não apenas legal, dogmática e jurisprudencialmente pela edição da Súmula Vinculante 24, o crédito tributário acertado definitivamente é reconhecido como o objeto do tipo de sonegação fiscal material - impactando diretamente no momento consumativo -, mas ainda muito mais evidente que os próprios Tribunais Brasileiro, especialmente o STJ e o STF, têm-no reconhecido, sempre ao tratar da questão consumativa.

⁶¹ HC n. 269.546/SP, relator Ministro Nefi Cordeiro, Sexta Turma, julgado em 3/5/2016, DJe de 12/5/2016. Encontrado em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201301286389&dt_publicacao=12/05/2016

⁶² AgRg no HC n. 802.166/SP, relator Ministro Joel Ilan Paciornik, Quinta Turma, julgado em 8/4/2024, DJe de 11/4/2024. Encontrado em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202300429771&dt_publicacao=11/04/2024

Contaminam-se, em verdade, esses Tribunais - e, muitas vezes, todos os demais do nosso país - de uma má compreensão (na melhor das hipóteses) ou de um punitivismo ilógico, irracional e destoante das premissas dogmático-jurídicas indeclináveis para a constatação da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material.

Especialmente porque têm o dever de se ater às premissas dogmáticas de que o crime de sonegação fiscal material é misto alternativo, de modo que a prática de mais de um ou de todos os atos fraudulentos (ativos ou omissivos) dos incisos I a IV não pode configurar concurso de infrações, mas sim crime único; e se trata de um delito com necessária pluralidade de atos, devendo se dar em seu *iter criminis*, necessariamente, primeiro, a perpetração de um ou mais atos fraudulentos previstos nos incisos I a IV e, por último, o de omissão de não adimplir o crédito tributário lançado em caráter definitivo dentro do prazo legal para o seu adimplemento. A observância desses atos deve ser cumulativa para a sua consumação (Roxin e Greco, 2024, p. 553; Tangerino, 2023, p. 79 a 80; Föppel e Santana, 2010, p. 62).

É perceptível, portanto, que, em muitos dos casos nos quais os tribunais brasileiros, especialmente o STJ, entendem haver continuidade delitiva, há apenas e tão somente um crime único de sonegação fiscal material, porquanto apenas existente uma diversidade de atos fraudulentos prolongada no tempo, mas apurada por um único lançamento de ofício, seguido da definitividade e do inadimplemento do crédito pelo sujeito passivo, como vimos em vários julgados anteriores. É válido, pois, lembrar os ensinamentos de notável coerência lógico-dogmática dos nossos brilhantes cientistas do Direito Penal - Luís Greco e Alaor Leite -, segundo os quais, na verdade, há ação única quando o próprio tipo penal reunir diversos movimentos corpóreos (ou atos) em uma única ação (unidade típica da ação) (Greco e Leite, 2022, p. 146 e 155):

A dificuldade em distinguir várias ações foi mencionada antes. Como dito, a doutrina brasileira – com raras exceções, naturalmente – praticamente ignora o problema; parece-se crer que contar ações é algo intuitivo, portanto, óbvio. O único que se consegue extrair dessa doutrina – menos de afirmações explícitas do que dos exemplos que ela fornece – é que ela está de acordo em que ação não é o mesmo que movimento corpóreo. Parece-nos adequado, aqui, recorrer à doutrina alemã, que desenvolveu três categorias, que já começam a ecoar entre nós. A primeira delas é de uma ação em sentido natural (ou naturalístico), que compreende apenas um movimento corpóreo. O exemplo clássico é, outra vez, o movimento de braço com que se lança uma pedra, produzindo o resultado de quebrar vidraça e lesionar a alguém. Diz-se que essa ativação muscular é a unidade mínima de ação; uma ação pode compreender mais de um movimento corpóreo, mas um único movimento corpóreo sempre configurará apenas uma única ação. Em segundo lugar,

identifica-se a chamada unidade típica de ação, em que é o próprio tipo que reúne os vários movimentos corpóreos em uma única ação. Pense-se no roubo, em que o movimento que produz violência e o que produz a subtração são unidos em uma única ação de roubo; ou nos crimes permanentes, que se realizam com uma sequência de ações que criam e depois fazem perdurar uma determinada situação, como um (único) sequestro. Um exemplo da jurisprudência alemã é o crime de “comunicar ao poder estrangeiro” ou “deixar chegar a pessoa não-autorizada ou tornar conhecido publicamente [...] ‘segredo de Estado’” (§ 94 StGB), na situação em que o tipo é realizado por meio da publicação de um único segredo composto de vários documentos. O mesmo nos parece ser o caso no crime de utilização de informação relevante no mercado de capitais: o tipo em questão, que fala em “utilizar informação relevante de que tenha conhecimento, ainda não divulgada ao mercado, que seja capaz de propiciar, para si ou para outrem, vantagem indevida, mediante negociação, em nome próprio ou de terceiros, de valores mobiliários” (art. 27-D da Lei nº 6.385/1976), apresenta vários elementos – “informação”, “valores mobiliários” e, principalmente, “negociação” – que demonstram sua propensão para fundamentar unidades de ação.

A unidade típica da ação é baseada na ideia de que uma pluralidade de ações em sentido natural (atos) pode constituir, do ponto de vista jurídico, uma ação unitária, caso as características do tipo penal indiquem que os atos estão inseridos numa unidade de valoração jurídica, de modo que represente um injusto unitário. É dizer, a descrição do tipo penal exerce a função de recortar um fragmento de atividade humana, permitindo considerá-la com uma unidade (Prates, 2019, p. 36 e 37). Essa explicação teórica parece ter valorosa relevância para descrever a singularidade do tipo de sonegação fiscal material (art. 1, inc. I a IV, da Lei 8.137/90) do ponto de vista consumativo e sua consequente relação mal compreendida com a aplicação do crime continuado nesse caso.

Por conseguinte, a análise da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material (art. 1º, inc. I a IV, da Lei 8.137/90) requer apenas a aplicação dos pressupostos já existentes e aceitos sobre esse delito, considerando o seu correto momento consumativo, à luz da Súmula Vinculante 24 e de uma análise una do Direito (Brasil, 1940; Brasil, 1966; Supremo Tribunal Federal, 2009; Malan, 2007, p. 10).

Assim sendo, uma vez que no Brasil se adotou a teoria da ficção jurídica, de modo que o crime continuado, à luz do artigo 71 do CP, consiste numa ficção jurídica, existindo diversos crimes, com tipos penais realizados de forma individual e delitos completos e, apenas, por razões de política criminal, são considerados como se fossem um único crime (Bitencourt, 2020, p. 1925 a 1928, Brasil, 1940), devem ser considerados, para efeito de análise do crime continuado, os diversos crimes de sonegação fiscal material consumados com o vencimento do prazo para o

adimplemento do crédito lançado de ofício, por ocasião das fraudes, em caráter definitivo⁶³, após o sujeito passivo se manter inerte depois do lançamento de ofício por ocasião do auto de infração ou após a decisão administrativo-tributária final em relação a esse lançamento ter lhe dado o *status* de definitividade na seara administrativo tributária.

Esse juízo analítico de continuidade deve ser feito sob os parâmetros de aferição dos requisitos cumulativos para o reconhecimento do crime continuado: i) a pluralidade de condutas, ii) a pluralidade de crimes da mesma espécie, e iii) o nexo de continuidade através das circunstâncias de tempo, lugar, modo de execução e outras semelhantes. Por isso mesmo, apenas e tão somente é possível um juízo afirmativo de continuidade quando haja o não pagamento do crédito oriundo de vários lançamentos definitivos decorrentes de vários procedimentos administrativos, desde que contra o mesmo ente federativo, respeitando-se as demais circunstâncias como similares (Tangerino, 2023, p. 79 a 80 e 150 a 151; Brasil, 1966; Bitencourt, 2020, p. 1930 a 1934).

Valiosas e irretocáveis são as lições lógicas e coerentes do exímio jurista Davi Tangerino em relação a esse juízo analítico de que deve se valer o operador do direito ao aplicar a continuidade delitiva na sonegação fiscal material (Tangerino, 2023, p. 150 a 151):

Quando, porém, se fixa a consumação do crime no momento do inadimplemento do crédito, tomar-se a prática dos meios fraudulentos como critério de medição do concurso mostra-se equivocado. Os artigos dedicados ao concurso falam em “dois ou mais crimes”, ou seja, o concurso exige que cada ação ou omissão seja, em si, um crime. Para que a cada fraude correspondesse um crime, seria preciso que para cada fraude houvesse um lançamento autônomo. A rigor, o crime tributário é um crime complexo, já que engloba dois bens jurídicos: a verdade informacional e a arrecadação fiscal. Ninguém advogaria haver concurso formal no crime de roubo quando o agente pratica diversas violências e/ou grave ameaças, subtraindo, ao fim e ao cabo, o bem de uma única vítima. O centro material dos crimes materiais é a consequência separável da conduta (resultado em sentido fraco) eis que é ele que marca a consumação, o início da prescrição, a possibilidade de tentativa e de desistência voluntária etc. Logo, o critério de aferição de concurso, por mais estranha que seja, porém coerente com os pressupostos fixados pelo STF no caso paradigma, e assumidas nesta obra, é o inadimplemento, seja por inação do sujeito que sofreu o lançamento, seja ao final do procedimento administrativo. O não pagamento do crédito fruto de diversos procedimentos administrativos, desde que contra o mesmo ente, e mantidas as demais circunstâncias como similares, é que permitirá um juízo de continuidade.

⁶³ Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Por conseguinte, não é possível aplicar a continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material, independentemente da quantidade de atos fraudulentos e do período prolongado da sua prática, quando haja apenas um lançamento definitivo do crédito tributário, o qual pode ser definido, para fins de análise deste crime, como o lançamento de ofício do qual adveio o acerto definitivo do crédito tributário - ou pela concordância do contribuinte e não recorribilidade, ou após decisão administrativa final em caso de impugnação - e que apurou a matéria tributável que não foi lançada em relação a qualquer tributo ou penalidade pecuniária em quaisquer das modalidades de lançamento tributário, em decorrência do emprego das fraudes previstas nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90.

5 CONCLUSÃO

Após o enfrentamento de tantas questões extremamente relevantes, é chegada a hora de responder à pergunta vista no título desta monografia e que inseriu o nobre leitor no cenário do problema da investigação aqui feita: é possível a constatação da continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material diante de um único lançamento definitivo do crédito tributário?

Pois bem, identificamos, após o enfrentamento de diversas questões controversas e relevantes, que o tipo penal de sonegação fiscal material (art. 1º, I a IV, da Lei 8.137/90) foi construído com o emprego de elementos normativos (“tributo”, “contribuição social” e “qualquer acessório”) invocando uma valoração das normas dispostas no sistema tributário nacional e estatuidando um alto grau de assessoriedade administrativa sobre o tipo penal, pois conteúdo

significante de tais elementos normativos dependerão do ato de lançamento tributário, realizado sempre pela autoridade administrativo-tributária por força do artigo 142 do CTN. Percebeu-se, então, que seu significado é o crédito tributário exigível relativo a tributo e qualquer acessório (leia-se penalidade pecuniária e, até mesmo, juros de mora).

Ficou claro também que a súmula vinculante 24 reconheceu o lançamento definitivo do crédito tributário como elementar do tipo penal, inclusive de forma expressa, ao notar a peculiaridade trazida pelos elementos normativos “tributo”, “contribuição social” e “qualquer acessório”, especialmente porque foi a proposta de súmula do Ministro Cezar Peluso a aceita para vivificar a Súmula Vinculante 24, o qual no HC 81.611-8/DF entendeu pela natureza de elementar do tipo penal. Viu-se, então que, isso consagrou para todos os tribunais do Brasil os elementos normativos desse tipo e sua relação de dependência com o Direito Tributário e, com isso, um crime diferenciado, *sui generis*, com a consumação interligada a ato próprio da administração pública.

Nessa inteligência, constatou-se que a exigibilidade do crédito tributário sobressai como um pilar lógico-jurídico-sistemático para a consumação desse crime, a qual se dá no momento do vencimento do prazo para o adimplemento do crédito lançado em caráter definitivo, ou quando o sujeito passivo se manteve inerte após o lançamento de ofício, ou após a decisão administrativo-tributária final após a impugnação do sujeito passivo.

Ficou, pois, evidente que a consumação desse crime é extremamente peculiar em virtude da necessidade do lançamento de ofício, materializado em um auto de infração, para apurar a matéria tributável alvo dos atos fraudulentos dos incisos I a IV do artigo 1º da Lei 8.137/90, a incidência tributária e o montante devido ao fisco, bem assim as infrações contra a administração fiscal – a possibilitar a aplicação de penalidade pecuniária. Viu-se que, sem esse lançamento de ofício, não pode surgir o próprio crédito tributário relativo aos atos fraudulentos e o superveniente *status* de acerto definitivo, a possibilitar o retorno da dominabilidade da ação típica ao autor do delito para, então, caso não realize o adimplemento no prazo legal, consumir o delito.

Identificou-se também que este delito requer uma necessária pluralidade de atos: os atos de ação ou omissão fraudulentos previstos nos incisos I a IV; e o de omissão de não adimplir o crédito tributário lançado em caráter definitivo dentro do prazo legal.

Identificou-se, além disso, uma contradição dos Tribunais Brasileiros ao reconhecer e seguir as premissas estabelecidas a partir da súmula vinculante 24 no sentido de que este delito só se

consoma com o lançamento definitivo do crédito tributário em virtude dos elementos normativos em relação a certas questões e, no entanto, negá-las e não aplicá-las em relação à continuidade delitiva, inclusive afirmando, muitas vezes, de forma absurda que o crime se realizaria no momento das fraudes, como se pode ver em alguns julgados ao longo desta monografia.

Chegou-se à conclusão de que os tribunais brasileiros, especialmente o STJ, aplicam a continuidade delitiva em casos nos quais há somente um crime único de sonegação fiscal material, com uma diversidade de atos fraudulentos prolongada no tempo, apurada por um único lançamento de ofício, seguido da definitividade e do (ato final) inadimplemento do crédito pelo sujeito passivo.

Desse modo, a análise da continuidade delitiva, nesse crime, requer somente a aplicação dos pressupostos legais, jurisprudenciais e dogmáticos atuais do ordenamento jurídico brasileiro sobre esse delito, à luz da Súmula Vinculante 24 e de uma análise una do Direito, com a observância do seu momento consumativo.

Por isso, fica evidente que a resposta do problema de pesquisa é respondida pelos pressupostos anteriores em cotejo com o artigo 71 do CP, pois foi adotada a teoria da ficção jurídica, sendo o crime continuado uma ficção no plano jurídico, que considera diversos crimes (tipos penais individualmente realizados), por razões de política criminal, como se fossem um único crime aplicando o critério da exasperação.

Logo, em relação à sonegação fiscal material, deve-se considerar os diversos crimes consumados com o vencimento do prazo para o adimplemento do crédito lançado de ofício em caráter definitivo, cujo surgimento se deu pelo desvelamento das fraudes realizadas pelo particular ocorrido em auto de infração. Percebe-se, pois, que não tem relevância o tipo de tributo (ICMS, IPI etc.) ou o lançamento (por homologação, por exemplo) a que é submetido, porque, toda vez que é empregada fraude, inclusive em casos de lançamento por antecipação ou homologação, não são esses lançamentos que levam ao conhecimento da administração tributária a matéria tributável alvo das fraudes, mas somente o lançamento de ofício, ocorrido depois, por ocasião do auto de infração. De modo que, o crédito relativo à matéria tributável alvejada por fraudes só surge e ganha exigibilidade após o lançamento de ofício, para que se possa, após o accertamento definitivo, realizar o ato omissivo de não adimplemento e consumir o crime.

Portanto, deve o operador do Direito realizar o juízo analítico de continuidade sob os parâmetros de aferição dos requisitos cumulativos para a constatação do crime continuado: i) a pluralidade de condutas, ii) a pluralidade de crimes da mesma espécie, e iii) o nexo de continuidade através das circunstâncias de tempo, lugar, modo de execução e outras semelhantes, vivificando-se o juízo afirmativo de continuidade, neste crime, quando ocorra o não pagamento do crédito oriundo de vários lançamentos definitivos derivados de vários procedimentos administrativos, com a condição de que seja contra o mesmo ente federativo e sejam respeitadas as demais circunstâncias do artigo 71 do CP.

Dado o exposto, em resposta ao problema de pesquisa enfrentado nesta monografia, conclui-se que não é possível constatar e aplicar a continuidade delitiva no crime de sonegação fiscal material - independentemente da quantidade de atos fraudulentos e do período prolongado da sua prática, do tipo de tributo ou da modalidade de lançamento a que está submetido -, quando haja apenas um lançamento definitivo do crédito tributário, assim considerado o lançamento de ofício do qual adveio o acerto definitivo do crédito tributário - ou pela concordância do contribuinte, ou após decisão administrativa final em caso de impugnação - e que apurou a matéria tributável que não foi lançada quanto a qualquer tributo ou penalidade em quaisquer das modalidades de lançamento tributário, em virtude do manejo das fraudes previstas nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90.

Isso porque este crime é *sui generis* e exige uma pluralidade de atos necessários (no mínimo, um ato fraudulento ativo ou omissivo dos incisos; e, depois, o ato omissivo de não adimplir o crédito acertado definitivamente na seara administrativo-tributária) e, para além disso, é misto alternativo, podendo conglobar dentro de uma única unidade típica de conduta (um único crime) uma ampla variedade de fraudes prolongada no tempo, que foi apurada em um único auto de infração num mesmo procedimento administrativo fiscal que ensejou um único lançamento de ofício, cujo crédito depois ganhou o grau de definitividade na seara administrativo-fiscal.

REFERÊNCIAS

AFLEN DA SILVA, Pablo Rodrigo. **A técnica das leis penais em branco como instrumento oportuno em um direito penal do risco.** Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia v. 36: 355-385, 2008 . Disponível em: <https://seer.ufu.br/index.php/revistafadir/article/view/18454/9886>. Acesso em: 08/09/2024.

AIRES, Leandro Antonio. **Aspectos do bem jurídico ofendido nos crimes tributários.** Tese de mestrado. Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2010. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/xmlui/handle/1884/23004>. Acesso em: 08/09/2024.

ARAÚJO, Ana Lúcia Menezes. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário.** Monografia: UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB CENTRO DE EDUCAÇÃO À DISTÂNCIA – CEAD, 2008. Disponível em: <https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/3958/1/Ana%20L%C3%BAcia%20Menezes.2084847298>. Acesso em: 08/06/2024.

BACH, Marion. **Leis penais em branco e princípio da legalidade penal: análise à luz da sociedade contemporânea.** 2012. Tese. (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná – Paraná. Orientador: Prof. Dr. João Gualberto Garcez Ramos.

BADARÓ, Gustavo. **Do chamado “Lançamento definitivo do crédito tributário” e seus reflexos no processo penal por crime de sonegação fiscal.** Revista Brasileira da Advocacia, São Paulo, v. 1, n. 0, p. 263-291, jan./mar. 2016. Disponível em: <https://www.badaroadvogados.com.br/gustavo-badaro-do-chamado-lancamento-definitivo-do-credito-tributario-e-seus-reflexos-no-processo-penal-por-crime-de-sonegacao-fiscal-jan-mar-de-2016.html>. Acesso em: 08/06/2024.

BARROSO, Anamaria Prates. **O momento da conduta nos crimes tipificados nos incisos i a iv do artigo 1º da lei 8.137/90 e o reconhecimento (ou não) da reincidência penal.** Revista Eletrônica da Procuradoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - PGE-RJ, Rio de Janeiro, v. 2 n. 1, jan./abr. 2019.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Coleção Tratado de direito penal volume 1.** 26. ed. São Paulo : Saraiva Educação, 2020.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário.** 2. Ed. São Paulo. Malheiros, 1999.

BRASIL. **LEI Nº 7.209, DE 11 DE JULHO DE 1984.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1980-1988/17209.htm

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas corpus n. 81.611/DF**. Plenário. Rel. Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em 10/12/2003. Acessado em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>

BÜNCHEN, Somaia Gasel Khodr. **A natureza jurídica das multas tributárias**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Brasileiro, 14 de abril de 2009.

CAMARGO, Beatriz Corrêa; e Silveira, Renato de Mello Jorge Silveira. **Autodenúncia ao invés de pagamento do tributo como condição para extinção da punibilidade nos crimes tributários**. Análise a partir do bem jurídico protegido. *Jornal de Ciências Criminais*, São Paulo, vol. 1, p. 7-22, jul.-dez. 2018.

CANESIN, Vinicius Bonalumi. **A relevância penal do lançamento tributário e do término do procedimento administrativo fiscal em relação ao artigo 1º da lei n.º 8.137/1990: diagnósticos e prognósticos**. Dissertação de mestrado: Fundação Getúlio Vargas. São Paulo, 2023. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/7e265414-b233-41c7-82e0-128ce169b854/content>. Acesso em 08/06/2024.

CARVALHO, Ivan Lira de. **Notas sobre o crime continuado**. *Revista dos Tribunais* | vol. 761/1999 | p. 487 - 499 | Mar / 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

DA COSTA, Álvaro Mayrink. **Direito Penal e Proteção dos Bens Jurídicos**. *Revista da EMERJ*, v. 14, n. 53, 2011. Encontrado em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista53/Revista53_7.pdf. Acesso em: 09/10/2024.

DA SILVEIRA, Artur Barbosa; e BUENO, Isadora Carvalho. **A tipificação material dos crimes contra a ordem tributária: uma necessária revisão da súmula vinculante 24 do supremo tribunal federal ante a sua mitigação nos casos concretos**. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo* | vol. 23/2020 | p. 183 - 197 | Mar - Abr / 2020 DTR\2020\3773.

DE SOUZA, Luciano Anderson. **Análise da Legitimidade da Proteção Penal da Ordem Econômica**. Faculdade de Direito Da Unidade de São Paulo. São Paulo: 2011.

DIAS, Jorge de Figueiredo. **Sobre a autonomia dogmática do direito penal econômico. – Uma reflexão à luz do novo direito penal econômico português-**. *Estudios penales y Criminológicos*, vol. IX (1986). Cursos e Congressos n.º 40. Servizio de Publicacións da Universidade de Santiago de Compostela. Encontrado em:

https://minerva.usc.es/xmlui/bitstream/handle/10347/4324/pg_039-072_penales9.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em 13/09/2024.

DOS SANTOS, Luciano Cirino. **A fraude como elemento essencial para a configuração da tipicidade objetiva dos crimes contra a ordem tributária praticados por particulares (lei 8.137/90, artigos 1º e 2º)**. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo: Faculdade de Direito. São Paulo: 2020. Encontrado em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2136/tde-01052021-194934/publico/9597570_Dissertacao_Original.pdf. Acesso em 16/10/2024.

ESCOBAR, Carlos Sánchez. **Bien Jurídico Y Principio de Lesividad**. Bases Historicas y Conceptuales sobre El Objeto de Proteccion de la Norma Penal. [file:///D:/Downloads/Bien%20Jur%C3%ADdico%20y%20Princ%C3%ADpio%20de%20Lesividad%20-%20Carlos%20Escobar%20\(1\).pdf](file:///D:/Downloads/Bien%20Jur%C3%ADdico%20y%20Princ%C3%ADpio%20de%20Lesividad%20-%20Carlos%20Escobar%20(1).pdf). Acesso em 16/10/2024.

FERRARI, Eduardo Reale. **A Prejudicialidade e os crimes tributários**. FERRARI, Eduardo Reale. A prejudicialidade e os crimes tributários. Boletim IBCCRIM. São Paulo, n. 50, p. 06, jan.1997. Encontrado em: https://arquivo.ibccrim.org.br/boletim_editorial/70-50-Janeiro-1997. Acesso em 16/10/2024.

FÖPPEL, Gamil; e SANTANA, Rafael de Sá. **Crimes Tributários: legislação penal especial em homenagem a Raul Chaves**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

Greco, Luís. **A relação entre o direito penal e o direito administrativo no direito penal ambiental: uma introdução aos problemas da acessoriedade administrativa**. Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 58/2006 | p. 152 - 194 | Jan - Fev / 2006.

GRECO, Luís; LEITE, Alaor. Concurso de delitos: uma primeira tentativa de reorientação. Revista do Instituto de Ciências Penais, Belo Horizonte, v. 7, n. 1, p. 131-158, 2022. DOI: 10.46274/1809-192XRICP2022v7n1p131-158. Disponível em: [file:///D:/Downloads/RICPv7n1p131-158%20\(1\).pdf](file:///D:/Downloads/RICPv7n1p131-158%20(1).pdf). Acesso em 16/10/2024.

TIEDMANN, Klaus: **Derecho Penal Economico y Delito Tributario Universidad**. Autora: LARRINOA, María Begoña San Martín. P. 357 a 366. Autónoma de Madrid, 14-17 de octubre de 1992. - Madrid: Boletín Oficial del Estado, 1995. - 757p. Encontrado em: <file:///D:/Downloads/374892589-Tiedemann-Lh-1995.pdf>. Acesso em 16/10/2024.

HARET, Florence. **Súmula vinculante 24 do STF e os crimes tributários - crime omissivo material, poderes do ministério público, prazo prescricional penal e outros contornos jurídico-pragmáticos**. Revista Tributária das Américas | vol. 7/2013 | p. 35- 59 | Jan- Jun / 2013. Encontrado em: <https://www.revistadoatribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0a89ad44000001928e33a4ce59a934a8&docguid=Iae3e8d30edd811e2a110010000000000&hitguid>

[=Iae3e8d30edd811e2a110010000000000&spos=3&epos=3&td=5&context=22&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1.](#)
Acesso em 16/10/2024.

HIRECH, Gamil Föpel el. **Da (i)legitimidade da tutela penal da ordem econômica: simbolismo, ineficiência e desnecessidade do direito penal econômico.** Tese (Doutorado em Direito). Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 2011. Encontrado em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/3733> Acessado em: 09/09/2024.

BANDEIRA OLIVEIRA PASSOS, Thaís. **Lavagem de Capitais: (dis)funções político-criminais no seu combate.** Editora JusPODVM: Salvador – 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Crimes contra a ordem tributária.** 5º Ed. Barueri [SP]: Atlas, 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 43. Ed., rev., atual. E ampl. São Paulo: Editora JusPodivm, 2024.

MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. **Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo.** Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 103/2012 | p. 87- 129 | Mar- Abr / 2012 DTR\2012\2737 [action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1](#)

MALAN, Diogo Rudge. **Considerações sobre os Crimes contra a Ordem Tributária.** Revista dos Tribunais | vol. 865/2007 | p. 450- 481 | Nov / 2007.

MARQUES, Leonardo Nunes; VITÓRIA, Franciny Silva da; GIESEN, Maine Bubach. O TERMO INICIAL DE CONTAGEM DO PRAZO DE PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA DO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA PREVISTO NO ARTIGO 1º, INCISOS I A IV, DA LEI 8.137/1990. Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 25/2020 | p. 187- 219 | Jul- Ago / 2020 DTR\2020\8433. Encontrado em: <https://www.revistadostribunais.com.br/maf/app/resultList/document?&src=rl&srguid=i0a89b bf700000192940666399e4b767a&docguid=I82600170c00911ea8178b5ed66c6d2ae&hitguid=I82600170c00911ea8178b5ed66c6d2ae&spos=5&epos=5&td=6&context=18&crumb-action=append&crumb-label=Documento&isDocFG=false&isFromMultiSumm=&startChunk=1&endChunk=1>
Acesso em 16/10/2024.

PIGNATORA, Laís Souza. O DIREITO PENAL MÍNIMO E SUA APLICAÇÃO AOS DELITOS CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. Monografia. UNIVERSIDADE DO ESTADO DO RIO GRANDE DO NORTE. NATAL/RN 2013. Disponível em:

<https://repositorio.apps.uern.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/551/LA%c3%8dS%20SO UZA%20PIGNATARO.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

PIMENTEL, Manoel Pedro. Crime de sonegação fiscal. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, [S. l.], v. 68, n. 2, p. 89–106, 1973. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/66668..> Acesso em: 13 out. 2024.

PIMENTEL, Manoel Pedro. Direito Penal Econômico. São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1973. Encontrado em: <file:///D:/Downloads/Direito%20Penal%20Econ%C3%B4mico%20-%20Manoel%20Pedro%20Pimentel.pdf>

PIMENTEL, Manoel Pedro. DO CRIME CONTINUADO NO DIREITO PENAL BRASILEIRO. Revista dos Tribunais | vol. 875/2008 | p. 731 - 750 | Set / 2008 DTR\2011\2672.

PRADO, Luiz Régis. APONTAMENTOS SOBRE A PUNIBILIDADE E SUAS CONDICIONANTES POSITIVA E NEGATIVA. Revista dos Tribunais | vol. 776 | p. 440 | Jun / 2000 DTR\2000\606. Acessado em: <http://www.regisprado.com.br/Artigos/Luiz%20Regis%20Prado/Apontamentos%20sobre%20a%20punibilidade%20e%20suas%20condicionantes%20positiva%20e%20negativa.pdf>

PRATES, Felipe Machado. Concurso formal de crimes: Panorama dogmático e revisão crítica -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. Encontrado em: Concurso formal de crimes. Panorama dogmático e revisão crítica - Felipe Machado Prates.pdf

RODRIGUES, Sávio Guimarães. O bem jurídico-penal tributário: Uma releitura do sistema punitivo brasileiro em matéria fiscal à luz de seu objeto de tutela. Tese de Mestrado: Universidade do Estado do Rio Janeiro. Rio de Janeiro: 2012. Encontrado em: <https://www.bdtd.uerj.br:8443/handle/1/9560> Acessado em 12/10/2024

ROXIN, Claus e GRECO, Luís. **Direito Penal: parte geral: tomo I: fundamentos: a estrutura da teoria do crime**. São Paulo: Marcial Pons, 2024.

RUIVO, Marcelo Almeida. **Os crimes de sonegação fiscal (arts.1º e 2º dalei8.137/90): bem jurídico, técnica de tutela e elementos subjetivos**. Revista Brasileira de Ciências Criminais | vol. 160/2019 | p. 57- 84 | Out / 2019 DTR\2019\40059. Encontrado em: OS CRIMES DE SONEGAÇÃO FISCAL Marcelo Ruivo.pdf Acessado em: 11/10/2024.

SANTOS, Juarez Cirino dos. **Direito Penal: parte geral [livro eletrônico - Mb; e-book]**. 9. ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020.

SCHMIDT, Andrei Zenkner. **Direito Penal Econômico: parte geral**. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2018.

TANGERINO, Davi. **Direito Penal Tributário**. 1. Ed. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.

TOLEDO, Francisco de Assis. **Princípios Básicos de Direito Penal**. 5. Ed. São Paulo: Saraiva, 1994. Encontrado em:
file:///D:/Downloads/Princi%CC%81pios%20Ba%CC%81sicos%20Direito%20Penal%20-%20Francisco%20Assis%20Toledo%20(1).pdf Acessado em: 11/10/2024.

ZINI, Júlio César Faria. **Apontamentos sobre o Direito Penal Econômico e suas Especificidades**. Rev. Fac. Direito UFMG, Belo Horizonte, n. 60, p. 147 a 207, jan./jun. 2012. Encontrado em:
<https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/view/P.0304-2340.2012v60p147>