

## CRIME TRIBUTÁRIO E LEI PENAL NO TEMPO

### 1. A colocação do problema: a Súmula Vinculante 24 do STF e a lei penal tributária no tempo

A edição da Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal (“*Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*”) engendrou relevantes problemas jurídico-penais. Essencialmente, os problemas surgiram de uma questão central fixada na norma: o diferimento, no tempo, do momento consumativo do crime. A teor da própria Súmula, o *resultado* do crime – do qual depende, na espécie, o juízo de tipicidade penal – foi distanciando do momento da *ação típica* (supressão ou redução do tributo)<sup>1</sup>, passando a identificar-se com um evento jurídico futuro: a decisão definitiva sobre o lançamento tributário. Daí surgiram diversas questões, v.g., (i) o verbete se aplicaria a casos penais em andamento ou mesmo já julgados? (ii) como se determinaria o cômputo da prescrição? (iii) seria admissível a instauração de investigação criminal previamente ao momento consumativo do crime? (iv) seria legítima a adoção de medidas cautelares (busca e apreensão, quebra de sigilo bancário etc.) anteriormente ao exaurimento da esfera administrativa?

Essas questões foram sendo paulatinamente enfrentadas pela jurisprudência. Remanesce, entretanto, uma importante controvérsia a clamar por um reposicionamento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal: a que diz com o momento que devemos considerar **praticado** o crime (o **tempo do crime**, na expressão da rubrica ao artigo 4º do Código Penal), circunstância que impacta na definição da lei aplicável, na hipótese de sucessão de leis entre o momento da **ação** e o momento do **resultado** do crime.

### 2. O problema em concreto: sucessão de leis envolvendo o parcelamento do débito tributário e seus distintos efeitos sobre a pretensão punitiva

---

<sup>1</sup> Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

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

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

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

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

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

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

Demonstremos o problema a partir de um caso concreto.

A Lei 10.684/03, ao dispor sobre o parcelamento de débitos, previu (i) a extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos, bem como (ii) a suspensão da pretensão punitiva na hipótese de parcelamento do débito tributário:

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

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

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

Esses mesmos efeitos foram concedidos pela Lei 11.941/09, que promoveu alterações na legislação relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários:

Art. 68. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, limitada a suspensão aos débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento, enquanto não forem rescindidos os parcelamentos de que tratam os arts. 1º a 3º desta Lei, observado o disposto no art. 69 desta Lei.

Parágrafo único. A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

Art. 69. Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no art. 68 quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento.

A legislação em referência não estabeleceu qualquer condicionamento temporal à obtenção dos efeitos penais<sup>2</sup>.

---

<sup>2</sup> No ponto, a Lei 10.684/03 introduziu regime mais favorável, porquanto as leis anteriores (Lei 9.249/95 e Lei 9.964/00) efetivamente subordinavam a extinção da punibilidade e a suspensão da pretensão punitiva ao pagamento ou inclusão no regime de parcelamento **em momento prévio ao recebimento da denúncia criminal**:

Distinto regime, entretanto, foi introduzido pela Lei 12.382, de 25 de fevereiro de 2011. Em modificação ao art. 83 da Lei 9.430/96, a nova lei passou a admitir a suspensão da pretensão punitiva apenas na hipótese de pedido de parcelamento formalizado “antes do recebimento da denúncia criminal”:

Art. 83 (...)

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

Como essa restrição temporal (“antes do recebimento da denúncia criminal”) não existia no regime anterior, claro está que a Lei 12.382 introduziu, no particular, regime mais gravoso, apenas aplicável aos fatos praticados a partir de sua entrada em vigor (Constituição Federal, art. 5º, inc. XL – *a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu*)<sup>3</sup>. E conforme disposto em seu art. 7º, a Lei 12.382 entrou em vigor no primeiro dia do mês subsequente à data de sua publicação, ou seja, em 1º de março de 2011.

Resumidamente, teríamos o seguinte cenário:

(i) para os fatos considerados **praticados** até 28 de fevereiro de 2011, a formalização do parcelamento, a qualquer tempo, levaria à suspensão da pretensão punitiva;

---

**Lei 9.249/95** – Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, **antes do recebimento da denúncia.**

**Lei 9.964/00** – Art. 15. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e no art. 95 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no Refis, **desde que a inclusão no referido Programa tenha ocorrido antes do recebimento da denúncia criminal.** (...)

§3º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios, **que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento antes do recebimento da denúncia criminal.**

<sup>3</sup> Correto, neste particular, o Ministro Rogerio Schiatti Cruz ao apontar que a Lei 12.382/2011 deu à matéria contornos mais rígidos, pois passou a admitir a suspensão da pretensão punitiva somente se o pedido de parcelamento for formalizado antes do recebimento da denúncia (STJ, Pet no ARES 679.015, j. 31/08/2016), corroborado pelo Ministro Sebastião Reis, no sentido de que: “A nova redação do art. 83, § 2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, traz regras acerca do exercício da persecução criminal estatal, motivo pelo qual possui natureza de direito penal material. Por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas.” (STJ, Recurso Especial 1.493.306, j. 15/08/2017).

(ii) a seu turno, para os fatos considerados **praticados** a partir de então, sob a vigência da Lei 12.282/11, o parcelamento apenas teria o efeito de suspender a pretensão punitiva se formalizado “**antes** do recebimento da denúncia criminal”.

Pois aí é que reside o problema: qual o momento que se deve considerar **praticado o fato** previsto no art. 1º da Lei 8.137/90, de modo a balizar a lei aplicável?

### **3. O tratamento jurisprudencial do problema: a (equivocada) relação do tempo do crime com o momento de sua consumação, ainda quando outro tenha sido o momento da ação**

Nos denominados crimes materiais – e a própria Súmula Vinculante 24 reconhece o art. 1º da Lei 8.137/90 como espécie do gênero – é possível que venhamos a observar um distanciamento temporal entre o momento da **ação** e do **resultado** (consumação). No caso da infração penal do art. 1º da Lei 8.137/90 esse interstício é bastante longo, uma vez que abrange todo o período que sucede a **ação típica** (de supressão ou redução do tributo), abrangendo a fase da autuação fiscal e dos subsequentes recursos administrativos; pode-se falar – e os casos aí estão a comprovar – em eventual lapso temporal de dez anos entre o momento da **ação** delituosa e aquele que se considera o momento do **resultado** (consumação).

O ponto que precisamos enfrentar é o seguinte: e se entre esses dois eventos houver alteração legislativa, culminando com a substituição de um regime menos gravoso (vigente no momento da ação) por outro mais gravoso (vigente no momento do resultado), qual a lei aplicável? A do momento da ação (supressão do tributo) ou do resultado (decisão definitiva sobre o lançamento)?

Aplicando a disciplina da Súmula Vinculante 24, o Superior Tribunal de Justiça e o Supremo Tribunal Federal têm relacionado o tempo do crime ao momento de sua consumação. Sob tal premissa, sustentam que a lei aplicável é aquela vigente ao momento do lançamento definitivo do tributo. Vejamos algumas decisões:

PENAL E PROCESSUAL PENAL. RECURSO ESPECIAL. APROPRIAÇÃO INDÉBITA PREVIDENCIÁRIA. ART. 83, § 2º, DA LEI N. 9.430/1996. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PROMOVIDA PELA LEI 12.386/2011. NOVO PARCELAMENTO DO DÉBITO APÓS O RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. NOVATIO LEGIS IN PEJUS. SUSPENSÃO DO PROCESSO E DA PRETENSÃO PUNITIVA ESTATAL. NATUREZA DA NORMA. CARÁTER MATERIAL EVIDENCIADO. ULTRATIVIDADE DA LEGISLAÇÃO MAIS BENÉFICA.

I - Cinge-se a controvérsia a saber acerca da aplicação da lei no tempo, demandando, para tal, a definição da natureza jurídica do art. 83, § 2º, da Lei 9.430/96, com redação determinada pela Lei 12.392/2011, se norma eminentemente penal ou processual penal, definindo a subsunção, ou não, dos crimes cometidos anteriormente a sua vigência, mas cujo parcelamento ocorreu sob sua égide, após o recebimento da denúncia.

II - O art. 83, § 2º, da Lei 9.430/96, com redação determinada pela Lei 12.392/2011, disciplina a suspensão do processo e da prescrição da pretensão punitiva estatal, tema afeto à punibilidade do agente, evidenciando a natureza penal material da norma em comento.

III - Com efeito, aplica-se a regra da lex mitior, razão pela qual, **nos crimes em que a constituição definitiva do crédito tributário se deu até 28/02/2011**, data de vigência da lei posterior mais gravosa, terá o acusado direito à suspensão do andamento do feito, caso concedido o parcelamento, independentemente de ter havido ou não o recebimento da denúncia na ação penal. Recurso especial não provido. [REsp 1524525/MG, Rel. Min. Felix Fischer, 5ª Turma, j. 28/11/2017].

“(...) segundo a orientação desta Corte Superior de Justiça, "por ser norma de caráter eminentemente penal, aplica-se a regra da retroatividade da lei mais benéfica e da ultratividade da lei mais benigna, razão pela qual, **nos crimes em que a constituição definitiva do crédito tributário se deu até 28/02/2011**, data de vigência da lei posterior mais gravosa, terá o acusado direito à suspensão do andamento do feito, caso concedido o parcelamento, independentemente de ter havido ou não o recebimento da denúncia na ação penal" (REsp 1.524.525/MG, Rel. Ministro FELIX FISCHER, QUINTA TURMA, julgado em 28/11/2017, DJe 06/12/2017; grifei). [STJ, HC 432783, Rel. Min. Laurita Vaz, j. 02/02/2018].

PENAL. RECURSO ESPECIAL MINISTERIAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ALTERAÇÃO LEGISLATIVA PARA FINS DE SUSPENSÃO DO PROCESSO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APÓS A NOVA REGRA. PARCELAMENTO POSTERIOR AO RECEBIMENTO DA DENÚNCIA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. A nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017)

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

denúncia, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 12.382/11.

3. Recurso especial provido para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal. [REsp 1647917, Rel. Min. Nefi Cordeiro, 6ª Turma, j. 17/04/2018].

Nesse último e recente julgamento, a decisão é bastante clara: ao destacar os momentos (ação e resultado), o Superior Tribunal de Justiça aceita a aplicação de lei mais grave que tenha entrado posteriormente ao momento da ação delituosa:

“Como visto, o Colegiado local considerou, para fins de aplicação da nova regra da disciplina da suspensão do processo, a data do efetivo cometimento do delito e não da constituição do débito tributário e seu efetivo parcelamento, evitando, assim, a incidência da alteração legislativa sobre o caso, o qual, por ser mais gravoso, não poderia retroagir.

A alteração legislativa, todavia, traz restrição à concessão da suspensão do processo aos casos em que o parcelamento se deu antes do recebimento da denúncia.

Vejamos:

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.

[...]

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

Portanto, a nova redação do art. 83, §2º, da Lei n. 9.430/1996, atribuída pela Lei n. 12.382/2011, por restringir a formulação do pedido de parcelamento ao período anterior ao recebimento da denúncia, é mais gravosa em relação ao regramento que substituiu, que não trazia essa limitação, o que impede sua aplicação às condutas a ela pretéritas. (REsp 1493306/ES, Rel. Ministro SEBASTIÃO REIS JÚNIOR, SEXTA TURMA, julgado em 15/08/2017, DJe 24/08/2017).

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

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

Nestes termos, não há como evitar a aplicação da novel regra do art. 83, §2º, da Lei nº 9.430/96, trazida pela Lei nº 12.382/11.

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial para cassar o acórdão recorrido a fim de afastar suspensão da pretensão punitiva estatal e determinar o prosseguimento da ação penal”.

O Supremo Tribunal Federal também já teve a oportunidade de enfrentar a questão, mantendo-se, aparentemente, na mesma linha de decisão:

Em relação ao mérito, consoante se observa dos autos, realmente os fatos que ensejaram a oferta da ação penal ocorreram no ano de 2008, quando estava em vigor a Lei 10.684/2003. Ocorre que o tributo foi constituído definitivamente apenas em 2011, na vigência da Lei 12.382/2011, conforme se extrai do acórdão atacado:

“Outrossim, no tocante à aplicabilidade da Lei 10.684/2003, o digno juiz da causa expôs tivesse sido essa questão resolvida por este Tribunal, o qual, por sinal, decidiu que, em decorrência do crime ter se consumado em 2011, de rigor a aplicação da Lei 12.382/2011”. (eDOC 7, p. 119) Dito isso, uma vez que a consumação se dá com a constituição definitiva do crédito, é incontroverso que o crime foi consumado na vigência da Lei 12.382/2011, quando já era exigido, para a suspensão da pretensão punitiva, que o parcelamento ocorresse antes do recebimento da denúncia.

Mais a mais, não prospera a tese do recorrente de que a observância do enunciado da Súmula Vinculante 24, no caso concreto, importaria interpretação judicial mais gravosa da Lei 10.684/2003, porquanto a Súmula Vinculante é mera consolidação da jurisprudência da Corte, que, há muito, tem entendido que a consumação do crime tipificado no artigo 1º da Lei 8.137/1990 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal. [Recurso Extraordinário com Agravo 1.121.176, Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 12/04/2018].

#### **4. A solução do problema: aplicabilidade da lei vigente ao tempo da ação, ainda que outro seja o momento do resultado (art. 4º do Código Penal)**

Não se discute que a consumação dos crimes materiais se verifica com a realização do resultado fixado como característico do tipo penal<sup>4</sup>; se o resultado ainda não ocorreu, o crime não estará consumado, ainda que o agente tenha esgotado sua ação<sup>5</sup>. É precisamente o que encontramos quando a Súmula Vinculante 24 dispõe que *não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo*. Porém, isso não significa que a definição da lei penal aplicável ao caso siga o mesmo raciocínio, como assumido nas decisões acima apontadas.

Havendo sucessão de leis entre o momento da ação e o do resultado do crime, e sendo a nova lei mais grave (como verificado no caso concreto), a lei incidente deve ser aquela vigente no momento da **ação**, ocasião em que se considera o crime **praticado**. Essa é a solução indicada pelo art. 4º do Código Penal, que incorpora a teoria da atividade:

### **Tempo do crime**

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

A diretriz legislativa bem se justifica, conforme Figueiredo Dias, à luz da função e do sentido do princípio da legalidade<sup>6</sup>. É também o entendimento de Jescheck, para quem a proibição de retroatividade joga aqui todo seu peso, indicando que uma ação impune ao tempo de sua comissão não pode ser considerada mais tarde como punível, tal como se deve excluir a possibilidade de posterior agravamento<sup>7</sup>. Esse entendimento é, enfim, unânime na doutrina: o momento de referência é o da conduta, sendo irrelevante o momento em que se produz o resultado. Pense-se, ainda, no exemplo do crime de homicídio: o resultado morte pode-se verificar dias ou meses após a agressão física; se entre a ação e o resultado sobreveio lei que imponha pena mais grave ao crime, ela não terá aplicabilidade ao caso<sup>8</sup>.

---

<sup>4</sup> BRUNO, Aníbal, **Direito Penal**, Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 221.

<sup>5</sup> FRAGOSO, Heleno Claudio, **Conduta Punível**, São Paulo: José Bushatsky Editor, 1961, p. 192.

<sup>6</sup> FIGUEIREDO DIAS, Jorge de, **Direito Penal – Parte Geral, Tomo I, Questões Fundamentais: A Doutrina Geral do Crime**, Coimbra: Coimbra, 2011, 2ª ed., p. 194-105.

<sup>7</sup> Como aponta o professor alemão, “en relación con la prohibición de la retroactividad procede resolver las cuestiones previas de la vigencia temporal de la ley y del momento de comisión del delito. (...) b) El tempo del delito se determina atendiendo al momento de la acción, es decir, el de la materialización de la voluntad y no el de la producción del resultado (BGH 11, 119 [121])”. JESCHECK, Hans-Heinrich, **Tratado de Derecho Penal, Parte General**, Granada: Editorial Comares, 4ª. ed., 122-123.

<sup>8</sup> Conforme Taipa de Carvalho acrescenta: “a proibição da aplicação retroactiva da lei criminalizadora e da lei agravante da responsabilidade penal significa que estas leis não podem aplicar-se ao agente de uma conduta praticada antes do seu início de vigência, mesmo que o resultado dessa conduta (p. ex., a morte) venha a produzir-



Trata-se, pois, de um problema de direito penal material, de respaldo constitucional, que se projeta sobre a disciplina tributária acerca do momento constitutivo do crédito (art. 116 do CTN).

Distinto é o regime a ser aplicado ao tema da prescrição penal. Isso porque diferente também é o que prescreve a lei penal a respeito, ao vincular a fluência do prazo prescricional, esta sim, à data em que o crime se **consumou**:

#### **Termo inicial da prescrição antes de transitar em julgado a sentença final**

Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr:

I - do dia em que o crime se **consumou**;

Nosso sistema se identifica, também neste ponto, com o português. Como refere Paulo Pinto de Albuquerque, a aplicação da lei no tempo reporta-se ao momento em que o fato teve lugar; e só não é assim no caso da contagem do prazo de prescrição criminal, que tem em conta o momento da consumação, pois o art. 119 constitui uma regra especial que afasta a regra geral do artigo 3º do Código Penal de Portugal<sup>9</sup>.

## **5. Considerações finais**

A título de síntese, podemos anotar o seguinte:

(i) a interpretação sufragada na Súmula Vinculante 24 do Supremo Tribunal Federal, qualificando o crime previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 como de natureza material, cuja tipicidade está sujeita ao lançamento definitivo do tributo, aponta para um **resultado** do crime (consumação) que se distancia temporalmente do momento temporal da **ação** delituosa (conduta de supressão ou redução do tributo);

(ii) nessas circunstâncias, havendo sucessão de leis no tempo, com agravamento da situação jurídica do indivíduo (*lex gravior*), a lei incidente deve ser aquela vigente ao tempo

---

*se quando essa lei já está em vigor*". TAIPA DE CARVALHO, Américo, **Direito Penal – Parte Geral**, 2ª ed., Coimbra: Coimbra, 2011, p. 172-173.

<sup>9</sup> Código Penal Português:

Art. 3º **Momento da prática do facto**. O facto considera-se praticado no momento em que o agente actuou ou, no caso de omissão, deveria ter actuado, independentemente do momento em que o resultado típico se tenha produzido

Art. 119 **Início do prazo** - 1 - O prazo de prescrição do procedimento criminal corre desde o dia em que o facto se tiver consumado

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, **Comentário ao Código Penal à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem**, Universidade Católica Editora, p. 54.

da **ação**, ainda que outro seja considerado o momento do resultado, conforme **art. 4º do Código Penal (teoria da atividade)**;

(iii) como momento da ação, na hipótese do art. 1º da Lei 8.137/90, deve-se considerar o momento que houve a efetiva supressão ou redução do tributo, ainda que o resultado jurídico dessa conduta se verifique posteriormente, com o lançamento definitivo do tributo;

(iv) diante desse panorama, e no caso concreto ora examinado – efeito penal decorrente do parcelamento tributário –, a disciplina a ser aplicada deveria ser a seguinte:

(a) nos crimes em que a **ação** delituosa – e não o seu resultado – se deu até 28/02/2011, ainda que o lançamento definitivo do tributo seja-lhe posterior, terá o acusado direito à suspensão da pretensão punitiva, caso concedido o parcelamento, independentemente de já ter havido ou não o recebimento da denúncia criminal;

(b) para os fatos considerados praticados a partir dessa data, ou seja, em que a **ação** delituosa (de supressão ou redução do tributo) tenha se dado já sob a atual redação do art. 83 da Lei 9.430/96, mais gravosa, a suspensão da pretensão punitiva estará condicionada à formalização do parcelamento **antes** do recebimento da denúncia.