

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MATHEUS CESTARO MESQUITA

SÚMULA VINCULANTE nº 24: DAS INCONSISTÊNCIAS À SOLUÇÃO.

FORTALEZA

2016

MATHEUS CESTARO MESQUITA

SÚMULA VINCULANTE nº 24: DAS INCONSISTÊNCIAS À SOLUÇÃO.

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito em conformidade com os atos normativos do MEC e do Regulamento de Monografia Jurídica aprovado pelo Conselho Departamental da Faculdade de Direito da UFC. Área de concentração: Direito Penal

Orientador: Prof. Dr. Gustavo César Machado Cabral

FORTALEZA

2016

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca da Faculdade de Direito

M545s Mesquita, Matheus Cestaro.

Súmula Vinculante nº 24: Das inconsistências à solução. / Matheus Cestaro Mesquita. –
2016. 83 f.

Monografia (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Curso de
Direito, Fortaleza, 2016.

Orientação: Prof. Dr. Gustavo César Machado Cabral.

1. Súmula Vinculante nº 24. 2. Crimes do Colarinho Branco. 3. Lançamento Tributário.
4. Sonegação Fiscal. 5. Crimes Tributários. I. Título.

CDD 340

MATHEUS CESTARO MESQUITA

SÚMULA VINCULANTE nº 24: DAS INCONSISTÊNCIAS À SOLUÇÃO.

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à Coordenação do Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito em conformidade com os atos normativos do MEC e do Regulamento de Monografia Jurídica aprovado pelo Conselho Departamental da Faculdade de Direito da UFC. Área de concentração: Direito Penal

Aprovada em: 09 de junho de 2016.

Prof. Dr. Gustavo César Machado Cabral (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Natália Pinheiro Alves Batista
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Mestranda Beatriz Lima Nogueira
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Aos meus pais, à minha irmã e à minha
namorada por todo amor apoio e
compreensão.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, pela criação, incentivo, estímulo, empenho descomedido e amor incondicional. Ao meu pai, pelo carinho, amor e amparo e principalmente pela inspiração ético-profissional. A ambos, pelas dicas, pelas orientações e, acima de tudo, pelas repreensões, quando necessárias, por tudo.

À minha irmã, pela incomparável amizade, pelo amor e por toda ajuda, carinho, suporte e confiança sempre devidamente empenhados.

À minha namorada por toda compreensão e paciência, pelos ensinamentos, pelo suporte e pelo amor verdadeiro.

Ao professor e orientador Gustavo César Machado Cabral, pela disponibilidade e empenho na revisão, liberdade, crítica e aperfeiçoamento da monografia, pelos ensinamentos durante a faculdade, demonstrando-se como um modelo de professor não só extremamente competente e ético, mas também companheiro e predisposto a ajudar os alunos.

Aos meus colegas de turma e de estágio na Defensoria Pública do Estado do Ceará, em especial ao Núcleo de Enfrentamento à violência Doméstica contra a Mulher (NUDEM) e principalmente, a todos do Curso Pré-Vestibular Paulo Freire, tanto administradores e professores quanto alunos, que tanto me ensinaram, me engrandeceram e me fizeram ter a certeza de meu futuro empenho no magistério, que continuem sempre se desenvolvendo em todos sentidos.

Ademais, agradeço a todos verdadeiros amigos, pelo companheirismo, confiança e apoio nos mais diversos momentos.

Meus sinceros agradecimentos a todos que contribuíram para minha formação acadêmica e, principalmente, a Deus por tê-los colocado em minha vida.

“Na ideia de uma ordem judicial supõe-se o fato de que a sentença do juiz não surja de arbitrariedades imprevisíveis, mas de uma ponderação justa do conjunto.” (Hans-Georg Gadamer)

RESUMO

O presente trabalho abordará os principais aspectos críticos relativos às falhas e erros cometidos desde a constituição da tese adotada na súmula vinculante 24, relativa à tipificação dos crimes tributários, especificamente, de sonegação fiscal. Entretanto, o objeto da presente pesquisa não se voltará a esgotar todas as inconsistências cometidas desde a criação do primado “lógico” para a abalizar a tese exposta na súmula debruçada, mas sim elucidá-las e criticá-las, com o fito de comprovar suas irregularidades e sua necessidade de retificação. Ademais, analisar-se-á as definições dos institutos relevantes à formulação da súmula, com enfoque no lançamento tributário, e demonstrar-se-á as razões dos erros cometidos pelo Supremo Tribunal Federal, quanto a esses crimes do “colarinho-branco”, sempre se embasando na jurisprudência e na doutrina moderna e abalizadas. Portanto, ao final, indicar-se-á as melhores técnicas para que a problemática seja sanada.

Palavras-chave: Súmula Vinculante. Crimes Tributário. Sonegação Fiscal. Crime do Colarinho Branco. Lançamento Tributário.

ABSTRACT

The current paper will address the main critical aspects relative to failures and mistakes made since the constitution of the adopted thesis on the 24th bidding precedent which relates to typification of tax crimes, especially, tax evasion. However, the goal of this research won't exhaust all inconsistencies made since the creation of the logical rule to define the exposed thesis, but elucidate and criticize them in order to prove its irregularities and its need of rectification. Moreover, this paper will analyse, focusing on tax launch, the definitions of the institutes that are relevant to the formulation of the bidding precedent. The reasons why Supreme Court make mistakes regarding these White-collar crimes will be shown. There will always be a concern on the jurisprudence and the modern doctrine. In that way, at the end, this paper will show the best technics to correct the aforementioned problems.

Keywords: Biding Precedent. Tax Crimes. Tax Evasion. Tax Launch. White Collar Crime. Tax launch.

LEGENDAS

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CP – Código Penal

CPP – Código de Processo Penal

RHC – Recurso de Habeas Corpus

HC - Habeas Corpus

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADIMC – Ação Direta de Inconstitucionalidade Medida Cautelar

QO – Questão de Ordem

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	1
2	CONCEITOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E A SV24: CONTRADIÇÕES ESTRUTURAIS	2
2.1	Noções introdutórias	2
2.2	Bem Jurídico	4
2.2.1	Mero instrumento de arrecadação?.....	7
2.3	Crimes em espécie.....	8
2.4	Natureza do lançamento tributário e sua confusão conceitual no precedente e na Súmula Vinculante.....	10
2.4.1	Aspectos de Direito Tributário.....	11
2.4.2	Aspectos de Direito Penal e de Processo Penal.....	13
2.4.2.1	Ofensa ao princípio da reserva de jurisdição.....	16
2.4.3	Aspectos confrontados.....	20
2.4.3.1	Possibilidade de impugnação ao lançamento e suas consequências.....	24
2.4.3.2	Prescindibilidade do lançamento para o ajuizamento da ação penal.....	26
3	O ENTENDIMENTO PRÉVIO E O PRECEDENTE REFERENTES À SÚMULA VINCULANTE 24	26
3.1	Jurisprudência prévia à Súmula Vinculante 24 e divergente ao precedente desta.....	26
3.2	Precedente (HC 81.611-8/DF) da Súmula.....	28
3.2.1	Pressupostos fáticos do caso concreto.....	28
3.2.2	Classificação do lançamento como condição objetiva de punibilidade.....	30
3.2.3	Classificação do lançamento como condição de procedibilidade.....	33
3.2.4	Problemas argumentativos.....	34
3.2.5	Imaturidade perante a matéria: Hipóteses semelhantes decisões díspares.....	35
3.3	A falsa expectativa de aprimoramento do Sistema Penal-Punitivo.....	37
3.3.1	Diminuição da arrecadação e aumento do índice delituoso (REFIS).....	39
4	SÚMULA VINCULANTE 24 E SUAS IRREGULARIDADES	43
4.1	Nexo precedente, entendimentos vencedores e súmula vinculante.....	43
4.1.1	O lançamento tributário como um elemento do tipo?.....	46
4.1.2	Desrespeito ao princípio da legalidade (art.5º, XXXIX/CF), aos princípios da igualdade (art.5º, caput) e da proporcionalidade (art.5º, incisos XLII, XLIV, XLVI).....	48

4.1.2.1 Afronta ao princípio da igualdade (art.5º, caput) e ao da proporcionalidade (art.5º, incisos XLII, XLIV, XLVI).....	48
4.1.2.2 Desrespeito ao princípio da legalidade (art.5 º, XXXIX/CF).....	52
4.2 Alteração do prazo prescricional.....	55
4.3 Solução: Alteração de Súmula.....	60
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1 INTRODUÇÃO

No presente trabalho, analisar-se-á como a falta de compreensão de um instituto jurídico implicou na formulação da súmula vinculante nº 24, que arrastou inúmeras decisões judiciais à incongruência quanto aos aspectos processuais, formais e materiais da ciência jurídica, instalando um âmbito de insegurança jurídica, advinda da inconsistência teórica da solução formulada, viabilizando decisões arbitrárias, incompatíveis com o modelo político de Estado de Direito.

Ademais, indicar-se-ão algumas consequências decorrentes do conteúdo da súmula vinculante e de seu precedente, que poderiam ser evitadas pela utilização adequada dos recursos teóricos disponíveis no âmbito de racionalidade formulado pela ciência jurídica. Nessa toada, indicar-se-á também como tais problemáticas poderiam ser solvidas da melhor maneira à luz do ordenamento jurídico pátrio moderno e dos diversos institutos teórico-processuais existentes.

Inicialmente, abordar-se-á a evolução histórica do tratamento do direito penal tributário no âmbito jurídico pátrio, ressaltando e explanando seus principais conceitos, com enfoque especial sobre a natureza jurídica do lançamento tributário, tanto no aspecto do direito tributário quanto no aspecto do direito penal, demonstrando que sua correta definição apaziguaria de forma correta a problemática.

Adiante, tratar-se-á do desenvolvimento jurisprudencial perante essa temática rumo ao precedente da súmula vinculante em espécie, qual seja, o Habeas Corpus nº 81.611-8, oriundo do Distrito Federal, o qual “pacificara” o entendimento do Supremo Tribunal Federal relativo à imprescindibilidade do prévio lançamento tributário para o recebimento da ação penal de crimes tributários.

Por fim, focar-se-á nas críticas e buscar-se-á as soluções relativas ao enunciado vinculante 24, que alega: “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”. (BRASIL, 2009).

Para atingir os fins pretendidos, será utilizada pesquisa na doutrina do Direito Tributário, penal, processual penal e processual civil, em artigos científicos, bem como análise de legislação, projeto de súmula e de decisões judiciais.

2 CONCEITOS DE DIREITO PENAL TRIBUTÁRIO E A SV24: CONTRADIÇÕES ESTRUTURAIS

2.1 Noções Introdutórias

A lógica racional da interpretação das leis e do sistema jurídico está vinculada, pela sua compatibilidade, com o desenvolvimento teórico da ciência jurídica.

Essa relação evita o arbítrio e impõe a aplicação de um rigor teórico pelos intérpretes do Direito que acarreta na formulação de deduções (soluções) inteligivelmente harmônicas com as definições e de relações que estruturam o ordenamento jurídico. Decorrente dessa harmonia racional ocorre a formulação de um senso comum teórico, o que evita interpretações incompatíveis, visto que podem ser compreendidas de forma lógico-racional.

Logo, a apreensão da definição, do conteúdo, da natureza jurídica e da consequência dos elementos jurídicos é pressuposto teórico imprescindível aos intérpretes do Direito, resguardando-se das improvisações ilógicas ou irracionais.

Nesse diapasão, no presente capítulo, apresentar-se-ão as contextualizações, os conceitos básicos e as definições dos elementos que constituem o crime contra a ordem tributária referido na súmula em estudo.

Quanto a contextualização, houve, no decorrer dos recentes desenvolvimentos da doutrina e do Estado, a criação de novas formas de criminalidade, envolvendo delitos não só relativos à propriedade individual (do direito penal clássico), mas também relativos a bens jurídicos mais abrangentes, atinentes à afetação de um grupo complexo de indivíduos ou de organizações sociais, muitas vezes, referentes a bens jurídicos transindividuais (coletivos).

Este avanço intelectual e legislativo decorre do aprofundamento do pensamento de intervenção do Estado na economia, que de acordo com Eros Grau (2006, p. 94) se materializa numa conformação dos regimes do contrato e da propriedade. Ademais, a finalidade da crescente intervenção estatal na propriedade privada encontra explicação na célebre frase do ex-ministro do STF supracitado: “O direito moderno é instrumento de que se vale o Estado para defender o capitalismo dos capitalistas[...]” (GRAU, 2008, p. 132).

Assim, com o fito de preservar o sistema capitalista, regido pelo princípio da liberdade de expressão, de concorrência, de consumo e de produção que surgem a gama

de delitos econômicos (tributários, previdenciários, falimentares, contra a economia popular, dentre outros), os quais salvaguardam interesses individuais e coletivos.

Percebe-se, portanto, que se trata de uma criminalidade existente dentro de um âmbito bastante dinâmico, a economia.

Entretanto, há uma problemática ainda mais sensível quanto aos delitos contra a ordem econômica, visto que penalizam atos ilícitos cometidos, inúmeras vezes, por pessoas renomadas não só no âmbito financeiro, mas também no campo político, os quais possuem grande influência no processo legislativo, permitindo-lhes estimular o surgimento de políticas benevolentes quanto ao processo de criminalização dessas condutas.

De acordo com a Teoria da Associação Diferencial de Sutherland (1999, p. 284-289), esta criminalidade possui como autores e coautores os criminosos do colarinho branco (“*white collar criminals*”), os quais diferenciam-se dos criminosos comuns em razão dos conceitos que têm de si mesmos e do conceito que tem o público perante eles, os quais se veem como cidadãos honrosos e, em regra, assim são considerados pela sociedade em geral.

Porém, faz-se mister atentar ao fato de que os delitos de colarinho-branco possuem efeitos mais nefastos à sociedade que os *delitos comuns*, os quais têm relativamente pouco efeito sobre as instituições e a organização social. Quanto aos chamados “*white collar crimes*”, estes desestruturam a ordem socioeconômica, acarretando mais pobreza, desesperança e desigualdade social.

Na mesma toada da frase enunciada pelo doutrinador Douglas Fischer (2011, p. 29): “é preciso acabar com a imagem benévola (do bom homem de negócios) atribuída, como regra ao delincente do colarinho branco”, defender-se-á, aqui, a salvaguarda da sociedade e da efetividade da lei para todos, evitando o sentimento de impunidade, de modo a proteger exatamente o cidadão comum, menos favorecido, que é o sujeito ativo tradicional do sistema penal.

Diante desse contexto evolutivo ideológico, tratar-se-á agora do aspecto histórico da positivação dos crimes tributários, que tiveram como primeira lei a tratar, mesmo que de forma heterogênea (com temas diversos), acerca da incriminação de irregularidades tributárias, a Lei 3.807 (BRASIL, 1960), relativa à Previdência Social, que em seu artigo 86, estabeleceu que a falta de recolhimento das contribuições dos segurados ou do público ensejariam a penalização do crime de apropriação indébita. Depois, ainda na década de 60 e tratando de temas mistos, foram criados o Decreto-Lei

326 (BRASIL, 1967) e a Lei 4.357 (BRASIL, 1964), que estenderam o tipo penal da apropriação indébita aos autores que não recolhessem Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto Renda, respectivamente.

Entretanto, a gênese legal brasileira referente a criminalização específica dos delitos tributários teve marco apenas com a criação da Lei 4.729 (BRASIL, 1965), definindo os crimes de sonegação tributária, os quais seriam taxativamente previstos pela lei. Criada, portanto, em um período de exceção, ditatorial, no qual vigia o Ato Institucional nº1º, o famoso AI-1, que fora instituído em 1964.

Curiosamente, na mesma barca, relativa a também se encontrar em um período de exceção, nasceu a atual lei 8.137 (BRASIL, 1990), o qual, por mais que estivesse no início do período de redemocratização brasileiro, encontrava-se em uma tensa crise econômica e psicossocial, após os desastrosos planos econômicos editados à época.

Indubitavelmente, o legislador, ao dar gênese a atual lei de repressão aos delitos tributários, Lei 8.137 de 27 de dezembro de 1990, tinha dois objetivos presentes: contornar as falhas de interpretação da lei penal tributária revogando, a saber, Lei 4.729/65, bem como dar fôlego a nova onda que invadia o país com a política “caça marajás” impressa, por curtíssimo lapso temporal, pelo então Presidente da República Sr. Fernando Collor de Mello. (HUGO, 2007, p. 21)

Portanto, percebe-se que em momentos de instabilidade econômica ou política o Estado tem buscado, por meio do processo legislativo, a criminalização de infrações tributários. Entretanto, como será analisado mais à frente, logo após cria medidas despenalizadoras, como os planos de refinanciamento (REFIS) e de pagamento especial (PAES), tornando ainda mais imprescindível, para que haja o sobrepujamento desse traço de dominação, que durante a aplicação do Direito e suas devidas interpretações, o Poder Judiciário se mantenha ético e firme com relação não só à imparcialidade, mas também a outros primados, fazendo prevalecer os valores constitucionais da ordem econômica e da manutenção da segurança jurídica.

2.2 Bem Jurídico

Hodiernamente, após uma série de criações legislativas a doutrina aponta para a composição de espécies do conhecido direito penal tributário e afirma que se estrutura da seguinte maneira:

- 1) Crime Tributário Aduaneiro (tem por objeto tributos externos, decorrentes de exportação ou importação):
 - CP, art. 334, segunda figura (Descaminho)
 - 2) Sonegação (condutas fraudulentas):
 - Lei 8.137/90, arts 1º (Sonegação Fiscal)
 - Lei 8.137/90, art. 2º, I, III, IV e V (Correlatos)
 - CP, art. 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária)
 - 3) Apropriação Indébita (consiste na omissão do repasse de tributo devido por terceiro, descontado ou cobrado):
 - CP, art. 168-A (Apropriação Indébita Previdenciária)
 - Lei 8.137/90, art. 2º, II (Apropriação Indébita Tributária)
 - 4) Crimes Funcionais (são crimes próprios de servidores públicos fazendários ou encarregados da repressão a delitos aduaneiros):
 - Lei 8.137/90, art. 3º (Extravio, Sonegação ou Inutilização de Documento, Corrupção, Concussão e Advocacia Administrativa)
 - CP, art. 316, § 1º (Excesso de Exação)
 - CP, art. 318 (Facilitação de Contrabando ou Descaminho)
 - 5) Falsidades (formas específicas de crimes contra a fé pública):
 - CP, art. 293, I e V (Falsificação de papéis públicos).
- (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 745).

Tendo em vista a atualização do artigo 334, deve-se simplesmente, modificar o termo “segunda figura”, visto que atualmente o crime de descaminho e o contrabando (outrora primeira figura) não mais se encontram elucidados no mesmo dispositivo, sendo este último delito, hoje, constante no recente artigo 334-A.¹

Quanto a definição de bem jurídico, trata-se das realidades ou fins que são necessários para uma vida social livre e segura, que garanta os direitos fundamentais dos indivíduos, ou para o funcionamento do sistema estatal erigindo para a consecução de tal fim.

Os crimes contra a ordem tributária, em regra, preveem, além do inadimplemento obrigacional do tributo, alguma fraude. Nesse último pressuposto encontra-se o ponto ensejador da diferença entre a evasão tributária e a inadimplência.

¹ **Contrabando** Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º Incorre na mesma pena quem: (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

I - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

II - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

III - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

IV - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira; (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014)

V - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira. (Incluído pela Lei nº 13.008, de 26.6.2014) § 2º - Equipara-se às atividades comerciais, para os efeitos deste artigo, qualquer forma de comércio irregular ou clandestino de mercadorias estrangeiras, inclusive o exercido em residências. (Incluído pela Lei nº 4.729, de 14.7.1965).

Ademais, a sonegação fiscal ou evasão fiscal também se diferencia da elisão fiscal (planejamento legal tributário), vez que essa se refere à prática legal do contribuinte relativa a evitar a incidência do fato gerador do tributo ou até a diminuir, utilizando meios lícitos (não fraudulentos), o valor do tributo a pagar.

De acordo como o princípio da subsidiariedade o Direito Penal atua de forma subsidiária, controlando crimes de forma ideal e necessária para assegurar os bens jurídicos. Portanto, de acordo com este princípio, caso outros meios consigam atuar de forma mais eficaz na proteção dos bens jurídicos, não há motivos para a atuação do direito penal.

Especificamente falando, percebe-se a partir dos estudos de abalizada doutrina e jurisprudência, que os crimes tributários desenvolvem um complexo bem jurídico.

O bem jurídico protegido é a integridade do erário (TRF4, AC 19997.00013749-2, Fábio Rosa, 7ª T., u., 11.2.03), a arrecadação (STJ, CC 96497, Arnaldo Lima, 3ª S., u., 23.9.09) ou a ordem tributária, entendida como o interesse do Estado na arrecadação dos tributos, para a consecução de seus fins. (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 748)

Por fim, é fundamental estabelecer o conceito de crimes de materiais (ou de resultado), que assim são chamados, vez que o resultado naturalístico está descrito no próprio tipo e este tem de ocorrer para que o crime seja considerado consumado.

Os exemplos de crimes tributário materiais estão descritos nos artigos 1º, *caput*, da Lei no 8.137/90 e 337-A do Código Penal, além dos casos descritos nos artigos 2º, II, da Lei no 8.137/90 e 168-A do CP.

Com relação aos delitos dos artigos 1º e 337-A, a consumação ocorre com a “supressão” ou a “redução” de tributo (sendo o último referente especificamente à contribuição social) vinculados à uma conduta instrumental de configuração fraudulenta, cujas espécies estão delineadas nos incisos dos dispositivos mencionados. Ademais, apenas a estes é designado o título de **sonegação fiscal**.

De outra banda, nos casos descritos artigos 2º, II, e 168-A do CP a consumação se consagra com o “não-recolhimento” de tributo, indireto ou devido por agente de retenção (sendo o último referente especificamente à contribuição social).

Portanto, o crime de sonegação ou evasão de tributos possui bem jurídico transindividual, coletivo ou macrossocial, o qual protege prioritariamente a ordem econômica, e logo após a fé pública, o trabalho, a livre concorrência e a Administração Pública, elementos que integram os princípios da ordem econômica - constantes por

exemplo na Constituição Federal (BRASIL,1988) artigo 170, inciso IV – princípio da livre concorrência -, vez que se presume que o comerciante sonegador terá melhores condições concorrenciais perante os outros comerciantes que recolhem tributos, havendo uma clara concorrência desleal e um estímulo a propagação desta conduta delituosa no mercado.

2.2.1 Mero instrumento de arrecadação?

É comum, o pensamento de que o direito penal tributário seja um mero instrumento arrecadatório estatal, buscando maiores recolhimentos monetários ao fisco.

De acordo com a visão do então Ministro do STF Nelson Jobim (BRASIL, 2003a, online), corrobora-se com esse difundido – e precipitado - senso comum propagado nos direitos econômico, tributário e penal:

Inicia-se em julho de 1964 e nota-se, perfeitamente, durante toda a evolução de uma série infundável de legislação, que a vinculação desses ilícitos de natureza fiscal sempre estiveram vinculados à política econômica do Governo, ou seja, transforma-se em instrumento de arrecadação. Então, em determinados momentos, facilita-se a obstrução da ação penal através do recolhimento do valor antes do acolhimento da denúncia ou antes da denúncia, depois ou antes da sentença, variando conforme as necessidades, o que mostra, claramente - isso não podemos fugir -, que esses ilícitos são tratados como instrumentos arrecadatórios; são meios pelos quais se otimizam, ou não. Dependendo da necessidade, num momento histórico da receita nacional, das contas públicas nacionais e problemas de direito financeiro e fiscal, temos um agravamento dessa exigência. Quando não há essa necessidade, temos uma redução da exigibilidade desse tipo de ilícito.²

Na mesma borda, segue o também então Ministro Sepúlveda Pertence (BRASIL, 2003a, online) prolatando em seu voto condutor:

À incriminação e à efetiva repressão penal dos crimes contra a ordem tributária, na lei vigente, não se podem atribuir inspirações éticas, na medida mesma em que se admite a extinção de sua punibilidade pela satisfação do tributo devido: a construção da sanção penal tem, assim, no contexto, o significado moralmente neutro de técnica auxiliar da arrecadação.

Vá lá que se admita esse verdadeiro abuso da incriminação penal.

O que, no entanto – como já longamente se demonstrou, em particular, no voto do Ministro Jobim – princípios e garantias constitucionais eminentes decididamente não permitem é que, pela antecipada instauração da ação penal, se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia de questionar,

² JOBIM, Nelson. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, 2003. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 30 mar. 2016.

perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório a que se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal.³

Ambos juristas, utilizaram-se do método indutivo (não lógico-racional), factível a inverossimilhanças, ao extrair do artigo 34 da Lei 9.249 (BRASIL, 1995) - que permite a extinção da punibilidade quando do pagamento do tributo prévio ao recebimento da denúncia - a ideia de que o tratamento contrário posto pelo direito penal tributário aos delitos de evasão tributária serve apenas como instrumento de arrecadação. Tratando-se, entretanto, de um equívoco hermenêutico.

É evidente que a tipificação de condutas que descumprem o recolhimento de tributo tem como um de seus fins a arrecadação, sabe-se também que esta não se trata de um comportamento autopoiético, que se fundamenta em si mesmo, trata-se, em verdade, de um instrumento estatal que visa financiar a realização de propostas e metas delineadas na Constituição Federal. De acordo com a lei maior em seus artigos 193 e 170, a ordem econômica objetiva “o bem-estar social e a justiça social” e a ela cabe “assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social”, sendo estas em conjunto com os objetivos fundamentais presentes no artigo 3º e o princípio da dignidade humana constante no artigo 1º, III, os alicerces do Estado Social, o qual é voltado para a salvaguarda das necessidades essenciais da sociedade e à promoção do bem-estar social.

Seguindo a lógica do sistema capitalista e arrecadatório nacional, um determinado setor de classes finda por suportar a maior parte dos encargos do financiamento dos programas sociais impostos pelo Estado, sendo este segmento social abrangido pela parcela da população mais desfavorecida que recolhe regularmente os tributos, arcando, principalmente, com a enorme carga tributária incidente nos tributos indiretos que oneram a maioria dos bens de consumo imprescindíveis.

Nesse diapasão, como as demandas sociais encontram-se sempre em estado ascendente, passa-se a necessitar de uma majoração arrecadatória, a qual, por causa da evasão fiscal, incide sobre uma parcela cada vez menor da sociedade, acarretando o aumento descabido da carga tributária, o que finda por elevar ainda mais a desigualdade social brasileira, o que vai de encontro com os ideais do Estado Social.

Portanto, constata-se que os crimes penais tributários que combatem a evasão fiscal, muito mais que meros meios de arrecadação estatal, salvaguardam o sistema

³ PERTENCE, Sepúlveda. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, 2003. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br > Acesso em: 30 mar. 2016.

econômico nacional e as premissas do Estado Social, dos efeitos nefastos acarretados a partir da prática de atividades tributárias sonegadoras.

2.3 Crimes em espécie

Como fora mencionado preambularmente, os crimes referentes à sonegação (evasão) fiscal, são classificados como crimes materiais (ou de resultado), por dependerem da ocorrência do resultado para serem considerados consumados, e, em espécie, os delitos aqui debruçados serão os referentes ao artigo 1º da Lei 8.137/90, visto que são estes os mencionados no enunciado vinculante criticado.

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.

A partir da mera leitura do citado artigo, infere-se que a lei apresentou apenas tipos penais dolosos, não havendo, portanto, sonegação fiscal culposa.

Ademais, de acordo com a jurisprudência e com a doutrina abalizada (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 784), exige-se apenas o dolo genérico, consistente na intenção de concretizar a evasão tributária, para que seja consumado o crime de sonegação, não sendo necessário que se comprove algum estado de ânimo especial.

Faz-se mister ressaltar também que, de acordo com José Paulo Baltazar (2014, p.768) e com a jurisprudência, admite-se o dolo eventual no sentido de que, às vezes, o sujeito não tem a compreensão exata do valor ou não executava exatamente as operações fraudulentas. Veja-se:

Os crimes previstos na Lei nº 8.137/90 admitem a forma do dolo eventual. Não é comum que empregados utilizem suas contas bancárias pessoais para efetuar depósitos de recursos da empresa para a qual prestam serviços. Assim agindo,

os co-réus, no mínimo, assumiram o risco de produzir o resultado, consistente na omissão de receitas e dano ao erário. (BRASIL, 2003a, online).⁴

Não obstante vários ministros do supremo considerarem em vários julgados (como o mencionado *infra*) que as condutas relatadas nos incisos do artigo 1º tratam-se de condutas autônomas, deferindo a estas ações consequências excepcionais, tecnicamente não podem ser tratadas de forma diferenciada, vez que o crime se encontra na “supressão” ou na “redução” de tributo - conforme constatado no *caput* do artigo citado -, e não nas condutas mencionadas nos respectivos incisos, as quais são absorvidas pela conduta delituosa principal. Veja-se:

ACÇÃO PENAL. DENÚNCIA. PARÂMETROS. LANÇAMENTO DE FINITIVO DE TRIBUTO. INEXIGIBILIDADE. Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término de processo administrativo-fiscal. (BRASIL, 2011, online)⁵

Nesta toada, as condutas previstas nos incisos retromencionados não se tratam de figuras típicas autônomas, em verdade, são elementares que serão relevantes na constatação da tipificação, ao serem implementadas pela omissão ou supressão no recolhimento do tributo. Ademais, assim como a doutrina chama – acertadamente - esse tipo de conduta de conduta-meio, o atual Procurador Geral da República, Rodrigo Janot também assim a denomina:

É preciso enfatizar que o crime tributário de que se trata não está na conduta-meio, e sim na cabeça do artigo. A circunstância de não estarem presentes eventualmente esquemas fraudulentos e falsificação de notas fiscais não altera em absolutamente nada a ocorrência do crime tributário. (BRASIL, 2003a, online).⁶

Exatamente, por este motivo, que os administradores de empresas que empregam diversas formas de ludibriar o fisco, com o dolo de sonegar apenas uma espécie tributária, configuram apenas uma cadeia delitiva na sonegação fiscal, ou seja, ainda que sejam empregados métodos diversos para a consecução da evasão fiscal, não se realizam delitos diferentes.

⁴ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 7ª Turma. **Ação Civil nº 1999.71.00.013749-2**. Relator: Desembargador Fábio Rosa. Julgado em: 11 fev. 2003. Porto Alegre: TRF4, 2003a. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em: 30 mar. 2016.

⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 96.324-SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 14 jun. 2011. Brasília, DF: STF, 2011. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 29 abr 2016.

⁶ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. Parecer PGR. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Monocrática. **Reclamação nº 16.087/DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 20 mar. 2014. Brasília, DF: STF, 2014. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 30 mar. 2016.

2.4 Natureza do Lançamento Tributário e sua confusão conceitual no precedente e na Súmula Vinculante.

Sendo o lançamento o cerne de toda a trama deste estudo, faz-se mister apontar aqui, ainda que em alguns pontos brevemente, os principais conceitos conflitantes e a base teórico-ideológica relativos a esse instituto jurídico-administrativo, que adotaram-se pelo presente trabalho.

2.4.1 Aspectos de Direito Tributário

Quanto ao conceito no direito tributário, o lançamento do tributo é tido como ato administrativo imprescindível e serve somente para a cobrança tributária, ou seja, para a sua arrecadação, e não para que ele tenha existência e conteúdo perfeitamente determinados.

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.[...] A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). (MACHADO, 2004, p. 169).

Logo, o lançamento tributário é declaratório da obrigação correspondente e constitutivo do crédito tributário, não tendo por objeto a relação jurídica obrigacional - pois, anteriormente, esta já havia sido constituída com a incidência do fato gerador -, mas o âmbito de eficácia do crédito, transformando sua eficácia outrora limitada em plena, a qual configura a possibilidade de execução concreta do direito pela administração.

Diferenciação esta extremamente relevante para a doutrina tributária, entretanto menosprezada pelo ministro prolator do voto condutor do precedente da súmula em espécie estudada, Sepúlveda Pertence (BRASIL, 2003a, online):

46. O que subordinaria a indagação acerca da última – a viabilidade da ação penal antes da decisão final do processo administrativo – a percorrer os caminhos pedregosos da controvérsia infundável entre corifeus e epígonos das diversas teorias sobre a natureza e a eficácia jurídica do lançamento, em

relação à obrigação e ao crédito tributário – se declaratória, constitutiva, preclusiva ou procedimental e quantas mais.⁷

O que, a antemão, demonstra a abordagem superficial com que fora tratado tal tema de tamanha complexidade que, após mais de uma década da prolação do acórdão pelo STF, ainda gera controvérsias e ressoa drásticas consequências - que no presente trabalho serão aprofundadas.

Perante os olhos do Direito Tributário, o questionamento relativo a natureza jurídica do lançamento também é fruto de discussões doutrinárias, conquanto sejam bem menos fervorosas que as perante o direito penal aqui estudadas. Essa controvérsia se dá visto que, por mais que o artigo 142 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) afirme expressamente ser este um procedimento administrativo, a doutrina majoritária (ALEXANDRE, 2014, p. 327) entende que definição tecnicamente mais correta a ele empenhada, seja de ato administrativo.

A doutrina conclui nesta toada, posto que os atos que constituem o instituto do lançamento tributário, como a identificação do sujeito passivo, a determinação do tributo em espécie, o cálculo do montante do tributo devido, tratam-se de um conjunto de providências prévias a produção do ato singular conhecido como lançamento tributário.

Ainda com relação às providências tomadas no discorrer do ato administrativo de lançamento, após a liquidação pelo fisco do objeto da prestação inadimplida, o fiscal terá de notificar o sujeito passivo da obrigação tributária, cientificando-lhe acerca do prazo para o recolhimento e do valor quantificado, com o fito de que efetue o cumprimento da obrigação tributária antes não satisfeita ou que impugne este ato administrativo.

Este rigor, relativo principalmente à publicidade da conclusão da administração, é decorrente da vantagem que só cabe à Administração no tocante à execução fiscal, delineada na Lei nº 6.830 (BRASIL, 1980), vez que, diferentemente do que ocorre com os particulares, esta pode de forma unilateral constituir o título executivo que lhe permitirá cobrar o crédito tributário por meio do processo de execução fiscal.

Contudo, percebe-se que:

[...] o tributo passa a ter existência no momento em que ocorre o fato impositivo. A partir de então, qualquer contador ou até mesmo um técnico em contabilidade é capaz de dizer quem deve, quanto deve e quando o tributo terá de ser recolhido aos cofres públicos. Não fosse assim, não seria possível exigir

⁷ PERTENCE, Sepúlveda. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 10 abr 2016.

o recolhimento de qualquer quantia antes do lançamento definitivo, ainda que o recolhimento, nesse caso, fosse considerado mera antecipação do pagamento do tributo. Isso porque não se pode exigir do contribuinte que antecipe o pagamento de algo que não existe por conta da expectativa de que um dia esse algo vá existir. Mal comparando, quem, por exemplo, entraria em uma loja qualquer e pagaria por algo que ainda não comprou, apenas porque, quem sabe, algum dia poderá vir a comprar esse algo nessa mesma loja? (AVELINE, 2007, p. 261-262)

Ademais, pode-se afirmar que atualmente a modalidade de lançamento mais utilizada (PAULSEN, 2014, p 183-184) pelo ordenamento tributário é a de lançamento por homologação, visto o enorme número de contribuintes, de hipóteses de incidência e de fatos geradores que impossibilitam ao fisco realizar o lançamento de todos individualmente. Veja-se:

O que se nota no direito tributário positivo brasileiro é um descompasso entre as normas gerais (do CTN) e a evolução da legislação ordinária, que caminha claramente para a ‘dispensa’ do lançamento nas situações, em quantidade crescente, em que o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, independentemente de qualquer provocação do Fisco, de modo que este só procede ao lançamento quando o sujeito passivo descumpra esse dever legal. (AMARO, 2014, p. 248).

Atesta-se também, ainda perante a análise do artigo 142, agora em seu parágrafo único do CTN, que esta atividade administrativa é vinculada e obrigatória. Entretanto, há várias exceções que vão de encontro com a interpretação literal dessa norma (ALEXANDRE, 2014. p. 329). Por exemplo, de acordo com o Decreto-Lei nº 2.124 (BRASIL, 1984), o documento do contribuinte que comunica a existência do crédito tributário constitui condição de exigibilidade da dívida, desnecessitando da conclusão do lançamento, com o fito de ensejar a inscrição direta em dívida ativa.

Ainda que consideradas dissonantes da sistemática adotada pelo Código Tributário Nacional, as hipóteses de constituição do crédito tributário sem a ocorrência do lançamento estão previstas na legislação e evidenciam que na grande maioria das vezes o fisco não tem condições operacionais de examinar todos os atos praticados pelo contribuinte, quiçá de averiguar a omissão na prática de determinados atos. (CHANTAL, 2014, p. 193)

2.4.2 Aspectos de Direito Penal e de Processo Penal

De antemão frisa-se que as ações penais intentadas em decorrência do cometimento de condutas sonegadas de tributo são tidas pela doutrina e jurisprudência⁸, há muito, de forma acertada, como públicas e incondicionadas.

⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Recurso Extraordinário 77.945/SP**. Relator: Ministro Xavier de Albuquerque. Julgado em: 30 abr. 1974. Brasília, DF: STF, 1974. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016. e BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma.

Nesse diapasão, tem-se a Súmula 609/STF: “É pública incondicionada a ação penal por crime de sonegação fiscal.” (BRASIL, 2003).

Partindo da análise dos conceitos já indicados pela doutrina e jurisprudência quanto a natureza jurídica do lançamento tributário relativa ao vínculo deste ato administrativo com os crimes de evasão fiscal, pode-se apontar principalmente os que o conceituam como condição objetiva de punibilidade (tese adotada pelo ministro relator do voto condutor do precedente da súmula estudada) ou como elemento do tipo (tese adotada pela súmula vinculante).

Defendendo posicionamento contrário a ambas as teses, rechaçar-se-á estes entendimentos de forma breve, visto que em capítulo próprio abordar-se-á com a devida minúcia.

Definindo a início as **condições objetivas de punibilidade** para depois distingui-las do ato administrativo de configuração do crédito tributário, estas são acontecimentos externos vinculados à aplicação da pena, os quais não estão abrangidos pelo dolo ou culpa do agente.

Entretanto, como já fora esclarecido, o lançamento não afeta a constatação da evasão, apenas a tem como objeto. Destarte, constata-se que quem afeta o bem jurídico imediato dos crimes contra a ordem tributária em espécie é a evasão tributária, portanto, o lançamento não pode se configurar como parte integrante da punibilidade deste crime, ou seja, não pode ser considerado condição objetiva de punibilidade.

Com relação a tese que afirma tratar-se de um **elemento do tipo**, de antemão já se percebe, facilmente, pela simples leitura do artigo 1º da Lei 8.213/90, que esse tipo penal não está abrangido pelo lançamento, posto que o termo “tributo”, refere-se a constituição da obrigação e não da exigibilidade, assim, a partir de uma interpretação jurisprudencial, ainda que, por meio de uma súmula vinculante, o supremo tribunal modificou o elemento do tipo - o que, por si só seria tido como um ato nulo, vez que vai de encontro com os princípios da legalidade e da taxatividade da lei penal.

De outra banda, assumir-se-á aqui a tarefa de defender que, em verdade, **a natureza jurídica do lançamento tributário é de condição da ação**, vez que se trata elemento inserido na **justa causa**.

Nessa toada, também entende o professor Tourinho Filho (2010, p. 606), afirmando que a conclusão do ato administrativo para apuração de débito nos crimes tributários trata-se de condição específica da ação penal.

O próprio STF no precedente (HC 81.611-8/DF) à súmula em voga, corrobora com a ideia de que esse ato administrativo, por ser um dos elementos mais basilares, que influenciam diretamente no suporte probatório mínimo necessário para se instaurar a denúncia penal, está intimamente conectado à justa causa - errando apenas quanto a obrigatoriedade desse vínculo, o que ensejou nas errôneas definições já prolatadas. Veja-se o trecho do julgado do precedente (BRASIL, 2003a, online):

[...] 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.⁹

Sabe-se que para a propositura da ação penal um dos requisitos estabelecidos pelo ordenamento jurídico, chama-se **justa causa**, que apresenta natureza processual penal e é classificada, por renomada doutrina (GRECO, 2011, p. 673; TOURINHO FILHO, 2010, p. 606; e OLIVEIRA, 2015, p. 122), como condição da ação.

Definindo esse instituto processual penal, Renato Brasileiro (2016, p. 287) estabelece que este se trata do suporte probatório mínimo capaz de ensejar o *fumus comissi delicti* (plausibilidade do direito de punir), constatado a partir de elementos de informação, provas cautelares, atestando a presença da prova da materialidade e dos indícios de autoria ou participação na conduta criminosa.

[...] torna-se necessário ao regular exercício da ação penal a demonstração, *prima facie*, de que a acusação não é temerária ou leviana, por isso que lastreada em um mínimo de prova. Este suporte probatório mínimo se relaciona com os indícios da autoria, existência material de uma conduta típica e alguma prova de sua antijuridicidade e culpabilidade. Somente diante de todo este conjunto probatório é que, a nosso ver, se coloca o princípio da obrigatoriedade da ação penal pública. (JARDIM, 2002, p. 97).

Por tal, quando não estiver presente a justa causa na petição inicial, esta será de plano rejeitada pelo juiz, conforme dispõe a regra veiculada pelo artigo 395, III, do Código de Processo Penal. (BRASIL, 1941).

⁹BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília/DF: STF, 2003: Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 10 mar. 2016.

Realçando esse entendimento, fora discorrido no recente informativo 819 do STF, referente à última semana de maio de 2016: “[...] a investigação poderia prosseguir, inclusive, se houvesse agregação de novas provas e se preenchidos os requisitos legais, [...] mesmo com a propositura de ação penal, desde que, no último caso, as novas provas caracterizassem justa causa.” (BRASIL, 2016a, online)¹⁰.

Nessa toada, demonstra-se que o que deveras falta em muitas iniciativas de intento à ação penal de crimes tributários é a justa causa e não o, afirmado pela súmula vinculante, “elemento do tipo”, uma vez que, se o lançamento tributário possuísse essa natureza vinculada à tipicidade penal, para o crime ser considerado consumado, em hipótese alguma este ato administrativo poderia estar omissos, pois nesse caso a conduta seria definida, automaticamente, como atípica.

De acordo com o julgado retromencionado, o supremo seguiu um posicionamento mais flexível, afirmando que outras provas poderiam caracterizar a justa causa, sem se referir às influências na tipicidade da conduta. Logo, sabendo-se que a justa causa pode ser averiguada a partir de diversos elementos de informação, o instituto do lançamento tributário pode ser definido como um dos elementos principais configuradores desta, mas não imprescindíveis.

À luz do artigo 1º da lei 8.137/90, o “tributo” constitui elemento do tipo penal, portanto, ainda que tenha sido suprimido pelo sujeito passivo, caso por meio de uma ação anulatória no judiciário ou de uma impugnação administrativa seja considerado extinto, a conduta será considerada atípica. Por outro lado, se em tal perquirição administrativa ou judicial concluir-se que o tributo é devido estar-se-á constatando não só a tipicidade, mas também a justa causa necessária para o ingresso da ação penal.

A partir de tal análise, deve-se examinar os tipos de impugnação (quer seja administrativa quer seja judicial) que o sujeito passivo pode propor para modificar o resultado do ato administrativo de lançamento definitivo, demonstrando a sua não essencialidade.

Segundo os estudos de Hugo de Brito Machado Segundo (2012, p. 13-17), infere-se que a impugnação pode ser feita de 3 (três) formas diferentes: (i) da declaração de existência da obrigação tributária; (ii) da fixação do objeto da prestação (tributo) e (iii) da regularidade da constituição da exigibilidade do crédito.

¹⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 106.152/MS**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 29 març.2016. Brasília/DF: STF,2016: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

2.4.2.1 Ofensa ao princípio da reserva de jurisdição

Ainda no tocante ao ato administrativo que averigua a exigibilidade do crédito tributário à luz do direito penal e processual penal, nota-se que em decorrência das decisões do supremo aqui criticadas condiciona-se de forma obrigatória as causas levadas para o judiciário ao procedimento ocorrido no âmbito administrativo.

Não sendo relevante qual a justificativa (por ser considerada uma condição objetiva da punibilidade ou um elemento do tipo), mas sim o fato de condicionar obrigatoriamente a jurisdição ao ato administrativo, já se percebe que esta consequência (acarretada por aquelas definições errôneas) destoava dos regulares ditames constitucionais brasileiros que, conforme Di Pietro (2012, p. 22), adota o sistema uno jurisdicional, decorrente da adoção do modelo inglês para o qual, como regra, apenas o judiciário pode exercer tal poder.

Destarte, a corte suprema concedeu à decisão administrativa o condão de impossibilitar ou não a ação penal pela prática do crime de sonegação tributária. Assim, essa subordinação do âmbito judiciário em relação ao administrativo acarreta a ruptura do princípio constitucional da reserva de jurisdição, basilar para o Estado de Direito (CF, art. 5º, XXXV).

Ademais, não só o sistema uno jurisdicional teve competência sua usurpada, mas também o Ministério Público, vez que como ente essencial é dotado de independência e autonomia funcional e administrativa (CF, art. 127) para atribuição privativa de provocar o exercício da função jurisdicional do Estado quanto a ações penais públicas incondicionadas (CF, art. 129). Por tal, quaisquer óbices opostos a esta prerrogativa do Ministério Público acarretam a violação do direito fundamental à tutela jurisdicional daqueles cujos direitos essenciais são, constitucionalmente, salvaguardados por meio da atividade do *parquet* e do Poder Judiciário.

Ainda mais preocupante é perceber que o enunciado vinculante e inclusive as outras errôneas interpretações outrora prolatas pelo supremo tribunal – por usurparem o princípio da reserva de jurisdição -, permitem que o exercício da função jurisdicional estatal seja impedido pela absoluta inação da Administração, quer seja pela insuficiente fiscalização, quer seja pela corrupção do fisco, que pode omitir-se quanto a certos lançamentos para que opere a decadência do direito de lançar, extinguindo a punibilidade das ações penais a eles vinculados, de acordo com o entendimento atual.

Contudo, ainda que o Direito Penal se valha de fatos valorados pelo Direito Tributário, em verdade, deve-se lembrar que está imbuído no conceito e nos princípios referentes à jurisdição o fato de que, no ordenamento constitucional brasileiro, cabe ao Poder Judiciário a atribuição de última via processual, e não à Administração.

Nessa toada, defende-se, nos mesmos moldes que parte da jurisprudência (BRASIL, 2001a, online), a independência entre a jurisdição administrativa e a jurisdição jurídico-penal, sendo esta prevalente. Assim também entende o próprio Direito Tributário, reconhecendo que após o lançamento ainda é possível o intento de questionamentos quer seja no âmbito administrativo quer seja no âmbito jurídico, por meio da impugnação - que será melhor abordada no próximo tópico. Veja-se:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. DESCONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO. PROVA PRODUZIDA NA INSTRUÇÃO CRIMINAL. 1. Embora a administração tributária tenha desconstituído o lançamento fiscal, os fatos levantados na ação penal e que não foram considerados pelo fisco podem ser fundamento para a condenação, uma vez que a decisão administrativa pautou-se pela ausência de prova de fraude. 2. Não tendo sido demonstrada de plano a atipicidade da conduta do paciente, e sendo necessário o revolvimento do conjunto fático probatório, incabível o habeas corpus. (BRASIL, 2001b, online).¹¹

Outrossim, é possível que o juiz cível, em uma ação intentada pelo sujeito passivo, contemporânea ou posterior à decisão definitiva da Administração, manifeste-se em relação aos possíveis objetos de impugnação outrora citados. Por exemplo, se a impugnação relativa à existência da dívida for considerada improcedente, o Poder Judiciário afirmará a existência do tributo e estabelecerá que seu valor é aquele definido pela Administração, em caso contrário, considerando a ação procedente, estará o mesmo poder afirmando que não há o tributo.

Logo, percebe-se que a decisão judicial não substitui o ato administrativo que constitui a exigibilidade do tributo, vez que o Judiciário não estará usurpando a atribuição privativa de efetuar o lançamento tributário, estará apenas, no caso, se manifestando acerca da existência do seu conteúdo. Dessa forma, em uma ação penal em que a defesa do réu alegue não ter ocorrido a supressão ou redução do tributo, ao julgar procedente a denúncia, o juiz criminal estará confirmando a existência não só da supressão ou redução, mas também, por óbvio, do tributo.

¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. **Habeas Corpus nº 2001.04.01.006031-9**. Relator: Desembargadora Maria Lúcia Luz Leiria. Julgado em: 18 jun. 2001. Porto Alegre: TRF4, 2001. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em: 02 mar.2016.

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. CONFESSÃO DA DÍVIDA. MULTA ANISTIADA, NA ESFERA ADMINISTRATIVA. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO, NA VIA JUDICIAL. PRINCÍPIO DA INAFASTABILIDADE DA JURISDIÇÃO. POSSIBILIDADE JURÍDICA E PROCEDÊNCIA DA RECONVENÇÃO. 1. Se a autora reconhece o débito que buscou anular, na ação principal, extingue-se o processo com julgamento de mérito, em seu desfavor. 2. Na força do princípio da inafastabilidade da jurisdição, afigura-se juridicamente possível ação reconvenção, proposta pela União Federal (Fazenda Nacional), visando desconstituir decisão administrativa de Conselho de Contribuintes, que concedeu anistia, indevidamente, a multa aplicada a empresa demandante. 3. Apelação e remessa oficial (como se interposta fosse), desprovidas. Sentença confirmada, por seus próprios fundamentos. (BRASIL, 1995, online).¹²

Conforme o exemplo e a jurisprudência retromencionados, além dos estudos do juiz federal Paulo Vieira Aveline (2007, p. 266) indaga-se: Se um juiz cível pode fazer a análise meritória quanto a existência do tributo no curso de uma ação anulatória, durante ou depois do lançamento (MACHADO SEGUNDO, 2002, p.71), por que não poderia o juiz criminal fazê-lo?

Além do mais, nos pontos em que a Magna Carta “desejou” que primeiro fossem esgotadas as vias administrativas para depois ser permitido intentar o exercício da jurisdição ela o fez de forma expressa, como no seu artigo 217, §1º: “O Poder Judiciário só admitirá ações relativas à disciplina e às competições desportivas após esgotarem-se as instâncias da justiça desportiva, regulada em lei.” (BRASIL, 1988).

Então, tendo em vista que a interpretação constitucional deve voltar-se à salvaguarda da maior amplitude possível do âmbito de incidência da tutela jurisdicional e não à restrição ou à criação de empecilhos ao legítimo acesso a sua prestação, compreende-se a intangibilidade e imprescindibilidade do princípio da reserva de jurisdição para o nosso ordenamento jurídico. E como já tecido, o próprio sistema tributário assim também entende ao expressamente afirmar no artigo 156, IX do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), que a imutabilidade do lançamento definitivo só é oponível à administração, ou seja, não o é ao Poder Judiciário.

Destaca-se também o posicionamento firmado pela ministra Ellen Gracie (2003a, p. 147-149) a qual afirmou que a omissão ou a ineficiência do fisco em proceder o lançamento não obsta o Ministério Público de atuar, vez que não retira dele a justa causa para a propositura da ação penal, apenas fixar-se-á o *quantum debeatur*.

¹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. 4ª Turma. Ação Cível nº 95.01.05547-7. Relator: Juiz Souza Prudente. Julgado em: 22 maio 1995. Brasília: TRF1, 1995. Disponível em: <trf-1.jusbrasil.com.br/>. Acesso em: 02 mar. 2016.

Ao final do voto, a ministra Ellen Gracie (2003a, p. 150 e 151) apontou – profeticamente – cinco consequências negativas que adviriam da adoção da tese do relator, as quais hoje se de fato ocorrem:

- a) A impossibilidade de oferecimento da denúncia pelo Ministério Público ou a impossibilidade de seu recebimento, no aguardo da conclusão do procedimento administrativo-fiscal, faria com que a prescrição fluísse.
- b) O poder-dever do Ministério Público, titular exclusivo da ação penal ficaria subordinado à burocracia do Poder Executivo.
- c) Esta burocracia, por sua vez, passaria a deter o poder – mediante sua eventual omissão – de acarretar a própria extinção do *jus puniendi*, em evidente afronta ao art. 129, inciso I, da Constituição Federal.
- d) A impugnação de autos de infração se tornaria instrumento de postergação do direito de punir estatal com o objetivo pernicioso de se alcançar a prescrição. Os inúmeros recursos administrativos postos à disposição do contribuinte pela legislação tributária certamente seriam utilizados para atingir tal fim, ainda que nenhuma razão jurídica embasasse a impugnação.
- e) E, finalmente, esgotada a instância administrativa, a discussão poderia ser reaberta em sede judicial, até que se estabelecesse – depois do longo *iter* recursal que os devedores mais abonados podem percorrer – certeza a respeito do *quantum debeatur* a ser atendido pelo sonegador.

Por fim, ressalta-se a preocupante e relevante constatação defendida por Paulo Baltazar (2014, p.756):

[...] as instâncias julgadoras no contencioso administrativo-tributário são compostas também por representantes dos contribuintes que são, em regra, bons advogados tributaristas, hábeis a fazer vencedoras suas teses, ao lado de servidores que, embora muito qualificados, atuam desprovidos das garantias asseguradas à Magistratura, a quem caberia dar a palavra final sobre a existência ou não de crime, independentemente da solução adotada pela administração.

2.4.3 Aspectos Confrontados

Conforme fora exposto previamente, caso o autor da conduta analisada atue de forma dolosa, a cometer não só o inadimplemento, mas também algum modo de fraude, estará caracterizado o primeiro elemento da estrutura delituosa, qual seja, o fato típico, vez que haverá a incidência da norma penal perante a conduta criminosa.

Destarte, diferencia-se o fato típico penal do fato gerador tributário, vez que este refere-se à ocorrência do fato descrito na lei tributária, constituindo a obrigação tributária e aquele trata-se de elemento essencial a definição do delito, configurando-se com a inadimplência da prestação tributária, de acordo com as hipóteses descritas na Lei 8.137/90.

Ademais, a consumação do crime destoa também da constituição do crédito tributário advinda do lançamento tributário, posto que, enquanto aquele se consuma com a mera conduta sonegadora de tributo, este, tido pelo Código Tributário Nacional como

procedimento administrativo apto a verificar a constituição do crédito tributário, pressupõe a ocorrência da sonegação, visto que caso a inadimplência não ocorra, não haverá crédito em relação ao qual a exigibilidade possa ser constituída.

Portanto, o momento da consumação do crime (a ocorrência do evento configurador da evasão tributária criminalmente tipificada) é anterior ao lançamento, que constitui a exigibilidade do crédito (instituído o poder de cobrança do credor), e independe deste, pois a constituição ou não da exigibilidade do crédito tributário não modifica a situação anterior, consistente na evasão tributária, cuja ocorrência é um pressuposto necessário ao lançamento.

Por fim, conclui-se pela não subordinação dos institutos, vez que o lançamento definitivo, constitui apenas uma mera etapa necessária para a arrecadação tributária, não havendo porque ser tratado como um requisito imprescindível para a propositura da ação penal relativa aos crimes penais tributários.

2.4.3.1 Possibilidade de impugnação ao lançamento e suas consequências

A Constituição Federal em seu artigo 5º, LV (BRASIL, 1988) assegura o contraditório e a ampla defesa aos litigantes em processos, sejam judiciais sejam administrativos. Dito isto, a forma como deve o sujeito passivo demonstrar sua irresignação ao lançamento tributário é a impugnação.

Outrossim, a partir da reanálise e da constatação do averiguado pelo ato administrativo em questão, estar-se-á (caso o resultado seja no sentido de indeferir a impugnação do contribuinte e confirmar a existência do débito) constituindo um elemento adicional de comprovação da materialidade do crime, o que caracterizaria a existência de justa causa, ou (caso o resultado seja no sentido de deferir a impugnação e extinguir ou alterar a existência do débito) gerando claras dúvidas quanto ao objeto analisado (tributo), afastando a justa causa.

Portanto, nota-se que o fato de haver lançamento tributário deveras acarreta em uma maior caracterização da materialidade do crime, possibilitando a admissibilidade da denúncia penal, o que corrobora em parte com as equivocadas ideias que vinculam este instituto ao tipo penal ou à punibilidade. Entretanto, distancia-se destas teorias ao se apreender que além de esta não ser a única forma de se averiguar a materialidade delitiva e a exigibilidade do crédito também se refere a um ato suscetível a impugnações (ações administrativas ou judiciais que podem alterar a conclusão do lançamento), perdendo o

seu viés de imprescindibilidade para o intento da ação penal, decorrentes das interpretações errôneas citadas.

Outrossim, tratar-se-á das hipóteses associativas entre o lançamento e a impugnação, demonstrando seus efeitos na configuração da possibilidade de intento da ação penal.

Inicialmente, se há lançamento tributário, afirmando a constituição da exigibilidade, e não há impugnação, houve a comprovação tanto da existência quanto da exigibilidade do crédito tributário que caso suprimido ou reduzido terá sua condição da ação (justa causa) identificada, possibilitando a admissibilidade da denúncia a este fato delitivo.

De outra banda, se no exemplo anterior o sujeito passivo ingressa com uma impugnação, dependendo da matéria questionada e do momento do intento, terá consequências variando desde a constatação da possibilidade do ingresso até a proibição da denúncia.

Quanto ao momento da propositura da irrisignação ao lançamento, esta pode ocorrer (a) durante a persecução deste ato; ou (b) após o término do ato administrativo citado.

Somando-se aos estudos temporais do ingresso da impugnação a regra exposta no artigo 93/CPP (BRASI, 1941), disciplina que o juiz criminal poderá, em caso de **questão prejudicial de difícil solução**, suspender a ação e aguardar enquanto a discussão respectiva estiver sendo realizada no juízo cível ou (por analogia *in bonam partem*) no âmbito administrativo, referente ao lançamento do crédito tributário.

Logo, em ambos casos de impugnação, se forem de **fácil solução**, como os de evidente argumento improcedente ou os de fundamentos insuficientes, o juiz criminal poderá reconhecer, incidentalmente, a concretização da sonegação tributária, pela análise da comprovação do fato gerador e da constatação figuração de suas consequências jurídicas.

Desse modo, o juiz não substituirá a atividade administrativa, vez que os efeitos constitutivos do ato administrativo de apuração de débitos fiscais apenas podem advir da atividade administrativa. Destarte, o objeto analisado pelo juiz criminal não será o mesmo do responsável pelo lançamento tributário, abrangerá somente seus pressupostos fáticos e jurídicos, relativos aos efeitos meramente declaratórios prolatados pelo lançamento.

Assim, percebe-se que caso a questão seja de difícil solução o juiz deverá suspender o curso do processo criminal, ou seja, afetará diretamente a persecução penal, e se acolhida a impugnação (a) durante ou (b) após a persecução do lançamento, suscitar-se-á dúvidas no processo penal, caindo por terra os indícios suficientes de materialidade e, por isso, não haverá nem justa causa nem permissão de ingresso ou manutenção da ação penal.

Quanto as matérias questionadas, a impugnação pode se dar, basicamente, de 3 (três) formas: (i) relativa a declaração de existência da obrigação tributária, (ii) relativa a fixação da dimensão do objeto da prestação (tributo) e (iii) relativa a regularidade da constituição da exigibilidade do crédito.

Em relação a impugnação da (i) declaração de existência da obrigação tributária, sempre que acolhida acarreta a atipicidade penal, impossibilitando, logicamente, o ingresso da ação penal. Já quanto a (ii) relativa a fixação da quantia do tributo, caso não tenha sido recolhida a parcela incontroversa, terá sanado todas as dúvidas quanto à existência do crédito tributário com relação a esse montante, configurando indícios mais do que suficiente de materialidade para que se possa ingressar com a denúncia penal.

Nessa toada, do artigo 21 do Decreto 70.235 (BRASIL, 1972) se extrai que caso o sujeito passivo não impugne a exigência em sua totalidade, mas apenas em parte, a parcela incontroversa poderá ser objeto de cisão e encaminhada desde logo para cobrança.

Por último, a impugnação (iii) relativa a regularidade da constituição da exigibilidade do crédito ainda que acolhida não afetará a existência da obrigação tributária nem - como aqui defendido - a ocorrência da evasão, que são pressupostos (antecedentes) imprescindíveis à constituição da exigibilidade do crédito.

Um interessante exemplo, com relação a impugnação judicial relativa a existência ou não da obrigação tributária dá-se ao se contestar a constitucionalidade do tributo, que se procedente automaticamente extinguiria o tributo, acarretando a inoccorrência de fraude e de dolo, de modo que não haveria tipicidade e sequer justa causa para o ajuizamento da ação penal. Nesse sentido, veja-se:

PENAL. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ARTIGO 1º DA LEI 8.137/90. PIS/COFINS. EXIGÊNCIA DECLARADA INCONSTITUCIONAL PELA SUPREMA CORTE. DENÚNCIA. REJEIÇÃO. FALTA DE JUSTA CAUSA. PRECEDENTES. 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no julgamento de recursos extraordinários, decidiu

ser inconstitucional a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS, levada a efeito pela Lei nº 9.718/98. 2. *In casu*, as autuações fiscais que deram origem ao oferecimento da denúncia encontram-se embasadas na definição de 'receita bruta' considerada ilegítima pela Suprema Corte. 3. Embora tenha ocorrido o exaurimento da instância administrativa, a empresa ingressou com demandas judiciais na esfera cível, questionando justamente a exigibilidade das contribuições declaradas inconstitucionais, e promoveu, também, o parcelamento do débito. 4. Nas circunstâncias descritas, não há justa causa para o ajuizamento de ação penal, pois inexistente fraude apta a configurar infração contra à ordem tributária, devendo ser rejeitada a denúncia. (BRASIL, 2007a, online).¹³

Declarados inconstitucionais tributos lançados contra a empresa, estaria afetada, na mesma extensão, a acusação da prática de crimes fiscais. Contudo, remanesceria a validade da Cofins lançada, o que não acarretaria prejuízo para a imputação de sonegação para esse crime, visto não ter sido apresentada prova inequívoca de que o remanescente fora pago ou parcelado[...] (BRASIL, 2016a, online)¹⁴

2.4.3.2 *Prescindibilidade do lançamento para o ajuizamento da ação penal*

É evidente, contudo, a fragilidade da subordinação obrigatória da ação penal perante o lançamento tributário, visto que este pode não ocorrer e ainda assim ser possível a instauração da denúncia penal ou pode ser contestado de diversas formas acarretando ou não proibição ao intento da ação penal. Fatos estes que não poderiam ocorrer caso deveras fosse um elemento do tipo penal, vez que de antemão sua ausência configuraria a atipicidade e sua presença ensejaria em previsível tipicidade (consequências extremamente diversas das relativas aos indícios suficientes de materialidade).

De forma simplificada, pode-se dividir os exemplos demonstrativos da influência do lançamento tributário na concretização da admissão da denúncia penal da seguinte maneira:

1) Se a discussão relativa ao inadimplemento da obrigação tributária for de fácil solução: Não será instaurada a dúvida relativa à eventual evasão, razão pela qual a decisão do lançamento não acarretará óbices à consecução do delito, sendo prescindível a definição da questão no âmbito administrativo.

2) Se a discussão for de difícil solução e:

¹³ BRASIL. Tribunal Federal da 4ª Região. 4ª Turma. **Inquérito Policial Nº 2007.04.00.016857-4/SC**, Relator: Desembargador Élcio Pinheiro de Castro. Julgado em: 17 de julho de 2008. Porto Alegre: TRF4, 2008. Disponível em: <<http://trf-4.jusbrasil.com.br/>>. Acesso em: 10 mar. 2016.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **HC nº 106.152/MS**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 29 mar. 2016. Brasília/DF: STF, 2016. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 10 abr. 2016.

2.a - Não houver lançamento: podem haver outros meios de se detectar provas ou indícios da evasão (BRASIL, 2016a, online¹⁵ e BRASIL, 2011, online¹⁶), os quais se constatados ensejarão na permissão do ingresso da denúncia, comprovando que o lançamento é só mais uma maneira de se comprovar os indícios suficientes de materialidade, ou seja, a justa causa.

2.b – Houver lançamento que constata a existência do tributo: se deste não insurgir uma impugnação estará concretizada a detecção dos indícios suficientes de materialidade, permitindo o ingresso da denúncia penal. Entretanto caso deste se ingresse uma impugnação, ter-se-á consequências variadas, sempre relativas a suspensão ou não da ação penal - aqui outrora estudadas.

2.c – Houver lançamento que não consta a existência do tributo: não serão constatados os indícios suficientes da materialidade, impossibilitando a instauração da ação penal.

Nessa toada, percebe-se a prescindibilidade do lançamento nas ações penais relativas aos crimes de sonegação tributária, posto que mesmo quando ausente consegue-se constatar a justa causa, permitindo o ingresso da denúncia penal, ou ainda quando presente, pode ser questionado, tanto na via administrativa quanto na judicial, ensejando em dúvidas relacionadas a materialidade, ou seja, na falta de justa causa. Portanto, defende-se que a análise do lançamento não está associada ao tipo penal, visto que este é fixo e imutável, na verdade, está intrinsecamente vinculada a justa causa.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **HC nº 106.152/MS**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 29 mar. 2016. Brasília/DF: STF, 2016. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 10 abr. 2016.

¹⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 96.324-SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 14 jun 2011. Brasília, DF: STF, 2011. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 29 abr 2016.

3 O ENTENDIMENTO PRÉVIO E O PRECEDENTE REFERENTES À SÚMULA VINCULANTE 24

Como toda conclusão deve se basear em uma fundamentação, assim também se dá com as súmulas, principalmente as vinculantes, que devem se embasar nos precedentes firmados e já consagrados como pacificados por aquela corte. Portanto, é de extrema valia que se estude tanto o histórico jurisprudencial até o acolhimento do precedente firmado, quanto os erros e acertos deste, que vincularão o enunciado dele inspirado.

3.1 Jurisprudência prévia à Súmula Vinculante 24 e divergente ao precedente desta

Antes da elaboração do enunciado da súmula em voga, a jurisprudência constantemente entendia que a instauração da ação penal independia do ato (procedimento para o CTN) administrativo de apuração de débitos tributário. Veja-se:

Processual penal – *Habeas Corpus* – crime de sonegação fiscal – instauração de ação penal antes de concluído procedimento administrativo-fiscal – alegação de inépcia da denúncia – prisão preventiva – pretendida revogação – réu revel – Em se tratando de delito de sonegação fiscal, a instauração da ação penal independe do procedimento administrativo de apuração de débitos tributários, até porque são diversos os fundamentos deste e daquele. O não atendimento aos chamados da justiça, desaparecendo do local dos fatos para evitar seja encontrado, com os riscos consecutórios de impedir a realização do julgamento, obstruindo a instrução criminal e comprometendo eventual aplicação da norma repressiva, são motivos mais do que suficientes para a manutenção do decreto de prisão preventiva. Ordem denegada. (BRASIL, 1994, online)¹⁷

Ademais, conforme prolatado pela Procuradora Federal Gisele Aguiar (2014, p. 169), este posicionamento também era adotado pelo STF:

[...] como ficou claro no julgamento da medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 1571, proposta pelo Procurador-Geral da República contra o art. 836 da Lei n. 9.430/1996 por alegada afronta ao art. 129, I, da Constituição, uma vez que o legislador ordinário teria condicionado o exercício da função institucional do Ministério Público de promover a ação penal por crime contra a ordem tributária à decisão final na esfera administrativa.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. **Habeas Corpus nº 2.357/SP**. Relator: Ministro Flaquer Scartezini. Julgado em: 07. fev. 1994. Brasília/DF: STJ, 1994. Disponível em:<stj.jusbrasil.com.br>. Acessado em: 07 abr. 2016.

Nesse diapasão, atesta-se que a medida cautelar da ADI 1.571-1/DF foi julgada no dia 20 de março de 1997 e indeferida, recebendo a seguinte ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Lei n. 9430, de 27.12.1996, art. 83. 3. Argüição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I, da Constituição, ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária “a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário”, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 4. Lei n. 8137/1990, arts. 1o e 2o. 5. Dispondo o art. 83, da Lei n. 9430/1996, sobre a representação fiscal, há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da Administração Federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo *notitia criminis*, acerca de delitos contra a ordem tributária, previstos nos arts. 1o e 2o, da Lei n. 8137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei n. 9430/1996, coarcte a ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei n. 9430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida. (BRASIL, 1997, online).¹⁸

Nesse ínterim, o Ministério Público não seria impedido de promover a ação penal, ainda que pendente o término do ato administrativo. Logo, a representação fiscal expressamente constatada no art. 83 da Lei 9.430 (BRASIL, 1996) não seria definida como uma “condição de procedibilidade” em relação aos crimes da Lei 8.137/90.

Dos estudos dos votos externados na presente medida cautelar, nota-se que os Ministros desconsideravam a imprescindibilidade do prévio esgotamento da via administrativa.

Após 6 anos, o julgamento definitivo da ADI 1.571-1/DF (BRASIL, 2003b, online) foi no “mesmo sentido”, uma vez que o supremo declara ao final da ementa que não resta configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para a propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária, entretanto, ao manter a orientação do HC 81.611-8/DF e afirmar que antes de constituído definitivamente o crédito tributário não há justa causa para a ação penal, o supremo tribunal obsta a atuação do Ministério Público, condicionando-o à prévia análise administrativa para que possa ingressar com a denúncia penal. Veja-se:

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade-Medida Cautelar 1.571-1/DF**. Relator: Néri da Silveira. Julgado em: 20 abr. 1997. Brasília/DF: STF, 1997. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acessado em: 07 abr. 2016.

Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei n. 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. (BRASIL, 2003b, online).¹⁹

3.2 Precedente (HC 81.611-8/DF) da Súmula.

No mesmo dia do julgamento da ADI 1571-1/DF, 10/12/2003, foi concluído o julgamento do Habeas Corpus nº 81.611-8/DF, o qual apresentava como lide a possibilidade de persecução penal quanto ao crime do art. 1º, *caput*, da Lei n. 8.137/1990 antes do lançamento definitivo, ou seja, da constituição definitiva do crédito tributário correspondente. Vencidos os Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto, os demais integrantes da Corte concederam a ordem e firmaram o seguinte entendimento:

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. (BRASIL, 2003a, online)²⁰.

3.2.1 Pressupostos fáticos do caso concreto

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.571-1/DF**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Julgado em: 10 dez. 2003. Brasília/DF: STF, 2003. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acessado em: 07 abr. 2016.

²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 03 mar 2016.

O denunciado pelo Ministério Público Federal, desde 18/06/1997, impetrou o Habeas Corpus pela aparente prática dos crimes descritos no art. 1º, I e II da Lei 8.137/90, crimes contra a ordem tributária na forma continuada. De acordo com a denúncia penal, o impetrante entre agosto de 1991 e novembro de 1993, havia suprimido tributos relativos a empresa que administrava, por meio de omissão de informações ao fisco e de fraude à fiscalização tributária, não apresentando os documentos e livros exigidos legalmente, angariando o lucro proveniente da venda de 360 (trezentos e sessenta) apartamentos e omitindo esta receita nos registros contábeis.

A início o HC havia sido impetrado perante o Tribunal Regional da 3ª Região com o fito de trancar a ação penal em decorrência da pendência do lançamento fiscal, o qual denegou a ordem. Em grau recursal, teve um Recurso Ordinário denegado por unanimidade pela 5ª Turma do Superior Tribunal de Justiça e um Recurso Extraordinário, inadmitido pela Corte Suprema. Da decisão proferida no julgamento do Recurso Ordinário foi, por fim, interposto o presente Habeas Corpus.

Faz-se mister informar, criticamente, que em 26/12/2001, mais de uma década depois dos primeiros fatos denunciados pelo *parquet*, ainda inexistia o lançamento definitivo dos tributos possivelmente sonegados pelo paciente, já então amenizados, por conta das inúmeras decisões administrativas até então proferidas. Portanto, ainda estava em curso a discussão administrativa acerca dos tributos provisoriamente lançados, sendo posteriormente também cabível recurso para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, o que demandaria ainda mais tempo para finalizar na via administrativa o respectivo ato.

Pior ainda, é saber que, à época do início do julgamento, o suposto autor do crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 só poderia extinguir sua punibilidade com o pagamento do tributo se o fizesse previamente ao recebimento da denúncia oferecida pelo Ministério Público – artigo 34 da Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995).

Exortando os outros ministros, o relator, Ministro Sepúlveda Pertence (BRASIL, 2003a, online)²¹, partiu da premissa de que o crime do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 por ser material (de resultado), necessitava de concretização do débito por meio do lançamento definitivo, que constituiria uma condição objetiva de punibilidade. De acordo com ele, a punibilidade só seria identificada quando fosse acrescido um

²¹ PERTENCE, Sepúlveda. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 10 abr 2016.

elemento posterior à conduta típica, qual seja, a eliminação da incerteza objetiva sobre a existência e o conteúdo da obrigação tributária, por meio do lançamento definitivo.

Entretanto, a partir de uma simples análise da ementa exposta *supra*, percebe-se que o supremo tribunal no precedente basilar da súmula vinculante 24, não enfrentou e não se pôs a definir qual seria a natureza jurídica de lançamento tributário, visto que demonstrava insegurança perante tal definição (“[...]quer se considere o lançamento definitivo uma **condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo**”).

Expondo, assim, a ainda prematura análise e a perceptível ausência de estabilização conceitual deste tema pelo supremo, o que deveras não poderia impedi-lo de julgar o caso em voga, tendo em vista o princípio da inafastabilidade, indeclinabilidade ou do controle jurisdicional, conforme ensinam os professores Cintra, Grinover e Dinamarco. (2010, p. 157). Entretanto, não poderia, de forma alguma (tendo em vista essa aparente divergência, gerando entendimentos controversos, ou seja, não pacificados, não abalizados), estabilizar este entendimento da forma mais imponente possível, a partir da edição de uma súmula vinculante relativa, a qual possui não só esse problema quanto a sua formação por falta de estabilidade jurisprudencial e conceitual, mas muitos outros que serão depois tratados no devido capítulo.

É inegável, portanto, que de antemão o precedente apresenta falhas, as quais são muito criticadas pela doutrina (CHANTAL, 2014, p.167):

Trata-se de um precedente bastante questionado em sede doutrinária, mas que não recebe dos julgadores a necessária análise crítica para afastá-lo em determinados casos concretos. O que se vê, salvo corajosas exceções, é a repetição sistemática do julgado para obstar a persecução penal, divorciada de qualquer digressão sobre o acerto de seus fundamentos e sobre as consequências de sua aplicação.

3.2.2 *Classificação do lançamento como condição objetiva de punibilidade*

Uma visão debatida e bastante controvertida proposta pelo supremo durante o julgamento do Habeas Corpus 81.611-8/DF calcava-se no argumento de que a classificação do lançamento tributário seria uma condição objetiva de punibilidade.

A celeuma veio a ser superada com a decisão do STF proferida no HC 81.611 (Inf. 133), na qual afirmou-se que, sendo o tributo devido condição objetiva de punibilidade, na interpretação do Rel. Min. Pertence (TRF4, AC 200370000468797, Penteado, 8ª T., u., 8.10.08), ou elemento normativo do tipo, tese adotada no julgamento do *leading case* pelo Min. Peluso (STF, HC 83414, Joaquim Barbosa, 1ª T., u., 23.4.04; TRF4, AC 200571160002815,

Paulo Afonso, 8ª T., u., 18.11.09), há necessidade de constituição definitiva do crédito tributário previamente ao início da ação penal, sendo este o momento da consumação do delito e, portanto, marco inicial da prescrição. No mesmo sentido: STF, RE 230.020, Pertence, 1ª T., u., 6.4.04; STF, HC 86032, Celso de Mello, DJ 13.6.08; STJ, RHC 16871, Gallotti, 6ª T., u., 23.5.06. (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 756)

O Min. Sepúlveda Pertence, relator, reportando-se aos fundamentos do voto proferido no julgamento do HC 77.002-RJ (DJU de 2.8.2002) cujo julgamento acabou prejudicado, votou no sentido de que, nos crimes do art. 1º da Lei 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, sem a qual a denúncia deve ser rejeitada, uma vez que a competência para constituir o crédito tributário é privativa da administração fiscal, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final do processo administrativo. O Min. Sepúlveda Pertence salientou, ainda, que a circunstância de uma decisão administrativa ser condicionante da instauração de um processo judicial não ofende o princípio da separação e independência dos Poderes, haja vista que a punibilidade da conduta, quando não a tipicidade, está subordinada à decisão de autoridade diversa do juiz da ação penal (nos termos do voto proferido na Extradução 783 - questão de ordem [...]). (BRASIL, 2003a, online)²²

Antes de debruçar-se criticamente quanto a essa conceituação, faz-se mister estabelecer o que se entende por condição objetiva de punibilidade.

Atualmente, a jurisprudência e a doutrina majoritária entendem que a punibilidade não se encontra inserta como elemento do delito, mas sim como sua consequência jurídica. Ao se constatar a existência do delito nasce a pretensão punitiva do estado, qual seja, a punibilidade, que deve ser subordinada à tríplice divisão do delito, envolvendo tipicidade, ilicitude e culpabilidade.

De acordo com a teoria do crime, este se divide em conduta típica, antijurídica e culpável. Embora o crime seja insuscetível de fragmentação, pois que é um todo unitário, para efeitos de estudo, faz-se necessária análise de cada uma de suas características ou elementos fundamentais, isto é, o fato típico, a antijuridicidade e a culpabilidade. (GRECO, 2011, p. 135)

Nesse ínterim, cita-se, a início, as conceituações da doutrina, com o fito de melhor se compreender este instituto:

A condição objetiva de punibilidade, por sua vez, suspende o direito de punir até o advento de um fato/evento futuro e incerto, não abrangido pelo dolo do agente, pressuposto para a concretização da punibilidade. (CUNHA, 2015, p. 299)

Praticado o delito, pode a lei exigir a existência de uma condição objetiva a fim de ser punível o fato praticado. Não registra a lei penal brasileira disposição geral expressa a respeito das chamadas condições objetivas da punibilidade. Há casos, porém, em que a punibilidade, por razões de política criminal, está

²² PERTENCE, Sepúlveda. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 12 abr 2016.

na dependência do aperfeiçoamento de elementos ou circunstâncias não encontradas na descrição típica do crime e exteriores à conduta. São chamadas de condições objetivas porque independem, para serem consideradas como condições para a punibilidade, de estarem cobertas pelo dolo do agente. Deve-se entender que, constituindo-se a condição objetiva de punibilidade de acontecimento futuro e incerto, não coberto pelo dolo do agente, é ela exterior ao tipo e, em consequência, ao crime.[...] Não se confundem as condições objetivas de punibilidade com as condições de procedibilidade, referentes às questões ligadas à ação penal, como a do trânsito em julgado da sentença que anula o casamento, no crime definido no art. 236, a representação. (MIRABETE, 2000, p. 355)

Nesse diapasão, percebe-se não só que as condições objetivas de punibilidade não integram a tipicidade, pois se referem a circunstâncias extrínsecas vinculantes ao início da punibilidade, mas também que não estão abrangidas pelo dolo ou culpa do agente, vez que, por óbvio, não possuem o aspecto subjetivo penal.

Como exemplos deste instituto, tem-se o mais comum, referente aos crimes falimentares, cuja punibilidade depende da existência de prévia sentença declaratória de falência e que sua conduta não tenha sido ensejadora da quebra/extinção da empresa, ou seja, para tais crimes esta decisão é considerada uma condição objetiva da punibilidade. Outro caso, não tão comum na prática, mas que também configura a concretização desse instituto, trata-se de um dos requisitos necessários para que ocorra a extraterritorialidade condicionada (art. 7º, § 2º, “b” do CP), qual seja, ser o fato punível também no país em que foi praticado: esta condição tem natureza de condição objetiva de punibilidade, de modo que a sua ausência não impede o processo, porém esta por causa do julgamento gera a improcedência da ação penal. Assim, para que a lei penal pátria seja aplicada ao crime cometido por brasileiro no estrangeiro é necessário que a conduta seja punível também no país em que foi praticada, concretizando o direito de punir do estado brasileiro.

Destarte, sabendo-se que o lançamento não afeta a constatação da evasão, apenas a tem como objeto e que quem influencia o bem jurídico imediato dos crimes contra a ordem tributária é a sonegação (evasão tributária), o lançamento não pode ser configurado como parte integrante da punibilidade deste crime, ou seja, não pode ser considerado condição objetiva de punibilidade.

Corroborando com este entendimento o ex-ministro do STF, Joaquim Barbosa, criou um critério objetivo para constatar a condição objetiva de punibilidade, o qual ajuda a destoar ainda mais este instituto da definição de lançamento tributário: “Em síntese, um fato, para ser considerado condição objetiva de punibilidade, exige três requisitos: (i) não ser elementar, mas circunstância acessória do tipo, (ii) não ser

decorrente do curso causal e (iii) estar inserido na norma proibitiva de conduta.” (BRASIL, 2003a, online).²³

Portanto, conclui-se na mesma toada do professor Eisele:

A classificação da constituição da exigibilidade do crédito tributário como condição objetiva de punibilidade nos crimes contra a ordem tributária é juridicamente inconstitucional, por não respeitar o princípio da reserva legal, e decorreu, no julgamento criticado, da incompreensão dos conceitos dos institutos analisados[...]. (EISELE, 2006, p. 55)

3.2.3 Classificação do lançamento como condição de procedibilidade

O Supremo, durante a discussão na ADI nº 1.571-1/DF, também analisou a possibilidade de os crimes tributários em espécies serem intentados a partir de uma ação penal pública condicionada à representação, considerando o lançamento tributário como uma condição de procedibilidade.

Sabe-se que para a formulação da condição de procedibilidade é necessário que a materialidade do delito já esteja devidamente caracterizada, ou seja:

Enquanto o conteúdo da justa causa (certeza sobre a evasão) é o objeto a ser aferido no procedimento administrativo de lançamento tributário, a completa configuração desta é um pressuposto para o oferecimento de uma representação criminal (o que evidencia não se tratar da mesma coisa, pois o lançamento não ocorre após a certeza da materialidade delitiva, mas a implementa). (EISELE, 2011, p. 16)

Ademais, ressalta-se que no tocante ao lançamento tributário não há a característica da voluntariedade ou da disponibilidade, visto que se trata de ato vinculado (não discricionário) da administração, configurando o completo desvinculo dos crimes contra a ordem tributária para com a classificação de ação penal pública condicionada a representação, uma vez que a representação se trata de ato discricionário da vítima, a qual pode dispô-la livremente.

Portanto, a definição do lançamento como condição de procedibilidade deve ser rechaçada, assim como, acertadamente, entendeu o Supremo Tribunal Federal, ao estabelecer em sua Súmula 609 (BRASIL, 2007b, online) que a ação penal do crime em voga seria pública incondicionada.

²³ BARBOSA, Joaquim. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 10 abr 2016.

3.2.4 Problemas argumentativos

Abordar-se-á aqui as falhas argumentativas tanto de aspecto jurídico-lógico quanto de aspecto político-funcional que fundamentaram os votos condutores do referido precedente.

A início, debruçar-se-á ao voto do ministro Sepúlveda Pertence, que em sua explanação - itens 36 e 77 (BRASIL, 2003a, online)²⁴- utilizou-se do silogismo, o qual a partir de premissas chega-se a uma conclusão, mediante o método da dedução sistemática.

Exemplificando o silogismo: sabendo-se que M é P (1ª premissa) e S é M (2ª premissa), deduz-se que P é M (conclusão). Ao analisar tal lógica dedutiva, o professor Eisele, comparou-a com o tratamento dado pelo Ministro Sepúlveda, enunciando:

Sendo M = “a dúvida sobre a existência da obrigação tributária”.
 Sendo P = “um aspecto que afeta a justa causa para a ação penal”.
 Sendo S = “no lançamento pode ocorrer”.
 Teríamos:
 (1ª premissa) A dúvida sobre a existência da obrigação tributária é um aspecto que afeta a justa causa para a ação penal.
 (2ª premissa) No lançamento pode ocorrer dúvida sobre a existência da obrigação tributária.
 Porém, a conclusão apresentada no item 77 do voto é a seguinte:
 (conclusão) Logo, o lançamento é uma condição objetiva de punibilidade.
 O problema é que essa conclusão não decorre das premissas apresentadas, pois seu predicado não corresponde ao termo maior (ou seja: “P”). (EISELE, 2006, p. 46).

Com isso, sabendo que tanto a ação penal, quanto a justa causa (P) são diferentes da condição objetiva de punibilidade (Sendo “A” a 3ª premissa), logo, $P \neq A$, portanto, $[(M = P = S) \neq A]$.

Traduzindo a conclusão correta para termos mais gramático-inteligíveis designados na citação do professor Eisele:

O lançamento tributário, por possibilitar o ensejo de dúvidas sobre a existência da obrigação tributária, também pode afetar a justa causa para a ação penal, entretanto, não possui vinculação com a condição objetiva de punibilidade.

Ainda nesse contexto interpretativo-lógico - para piorar - buscando adotar novamente o método silogístico, primeiramente, ao crime falimentar, para depois de

²⁴ PERTENCE, Sepúlveda. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal, **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, 2003. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br > Acesso em: 10 abr 2016.

forma analógica²⁵ aplicar ao crimes tributários, o autor praticou a definida por Aristóteles (1987, p. 238) falácia da falsa causa, decorrente da inversão da 2ª premissa do argumento com a conclusão.

A primeira premissa adotada foi a mesma empregada no argumento anterior: “sem a implementação de uma condição objetiva de punibilidade não se configura o poder de intervenção penal do Estado”.

Porém, como segunda premissa, foi adotada a consequência:

“antes de definida eventual dúvida surgida no contexto de um lançamento tributário, referente à existência da obrigação correspondente e respectiva evasão, não pode ser proposta a ação penal referente ao crime contra a ordem tributária”. (EISELE, 2006, p. 49 – 50).

No caso do crime falimentar a primeira premissa foi igual e a segunda premissa foi no sentido de que a decretação de falência do sujeito é uma condição objetiva de punibilidade, a qual é antecedente, corretamente aplicada como 2ª premissa.

Por fim, como conclusão, foi afirmado o antecedente, ou seja, o fato de que “a constituição da exigibilidade do crédito tributário, pelo lançamento, é uma condição objetiva de punibilidade”. (EISELE, 2006, p. 50).

Já no crime falimentar a conclusão, por óbvio, foi diferente visto que obedeceu a ordem lógica dos antecedentes e consequentes, deduzindo que a decretação da falência do sujeito é uma condição objetiva de punibilidade.

A problemática, com a falácia da afirmação do consequente é que este pode decorrer dos mais diversos fatores que não dos indicados na conclusão, diferentemente do resultado do método dedutivo clássico.

Portanto, caem por terra todos os argumentos silogísticos e que abalizam a tese vencedora no julgado, o que, por si só, já seria suficiente para cancelar a súmula que teve como base tais argumentos advindos do precedente, mas – como já exposto anteriormente – falhas materiais e processuais não foram comedidas no decorrer da elaboração do enunciado vinculante, desde sua fonte primária até sua consecução.

3.2.5 Imaturidade perante a matéria: Hipóteses semelhantes decisões díspares

Torna-se até paradoxal a afirmação de que o precedente do qual decorre uma sumula vinculante é instável e não pacificado em diversos de seus pontos, de tal modo,

²⁵ De antemão a própria interpretação analógica já poderia ser anulada vez que – conforme já provado - a sentença que decreta falência (condição objetiva de punibilidade) e o lançamento tributário (elemento integrante da justa causa) não possuem a mesma natureza jurídica.

citar-se-á julgados cujas decisões foram prolatadas posteriormente ao precedente estudado, porém trataram de maneira diversa fato semelhante.

ACÇÃO PENAL – JUSTA CAUSA. O trancamento da ação penal por falta de justa causa pressupõe que as práticas descritas na denúncia não consubstanciam crime. DENÚNCIA – INÉPCIA. Descabe cogitar de inépcia da denúncia quando narrados fatos a viabilizar o exercício do direito de defesa. CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – DISPENSA. Uma vez versada situação concreta em que, mediante o exercício do poder de polícia, deu-se a apreensão de mercadoria acompanhada de notas fiscais e guias falsas, possível é a propositura da ação penal, independentemente da responsabilidade administrativo fiscal. CRIME – RESPONSABILIDADE. No julgamento de habeas corpus, não se pode assentar a improcedência da imputação, havendo de se aguardar a instrução do processo-crime e a prolação da sentença. (BRASIL, 2007c, online).²⁶

Este acórdão posterior (2007) e que flui em direção contrária ao precedente (2003), trata de questões análogas a deste: ambos debatem acerca das denúncias criminais decorrentes dos delitos materiais do artigo 1º da lei 8.137/90, diferenciando-se apenas quanto ao enquadramento nos incisos desta norma, visto que, o HC 81.611-SP referia-se a condutas enquadradas nos incisos I e II e o Habeas Corpus citado logo acima referia-se aos incisos I, II, III e IV.

Entretanto, como fora explicitado no segundo capítulo, os incisos fazem referência apenas às condutas-meio, ou seja, são subordinados ao *caput* do artigo 1º, não devendo haver diferença entre suas consequências processuais.

Mesmo depois da positivação da SV24, o supremo tribunal federal permanece julgando de maneira a crer que as “condutas-meio excepcionais”, criação de empresas fantasmas, emprego de “laranjas” e de um sistema mais complexo de descumprimento de tributação também podem gerar consequências excepcionais, afastando a aplicação do enunciado vinculante nesses casos.

ACÇÃO PENAL. DENÚNCIA. PARÂMETROS. LANÇAMENTO DE FINITIVO DE TRIBUTO. INEXIGIBILIDADE. Versando a denúncia, folha 100 a 129, esquema a envolver empresas visando à prática de sonegação fiscal, descabe exigir, para ter-se a sequência da persecução criminal, o término de processo administrativo-fiscal. (BRASIL, 2011, online).²⁷

Ainda no tocante a pontos frágeis debatidos pelo supremo tribunal federal, encontra-se a discussão relativa **a possibilidade de continuação do inquérito policial**.

²⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 90.795/PE**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em: 04 dez. 2007. Brasília/DF: STF, 2016. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

²⁷ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 96.324-SP**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em 14 jun. 2011. Brasília, DF: STF, 2011. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 29 abr. 2016.

Em regra, nem sequer inquérito policial poderá ser instaurado (STF, RHC 83717, Marco Aurélio, 1ª T., u., 16.3.04; STF, HC 90957, Celso de Mello, 2ª T., u., 11.9.07) a não ser nos casos em que a instauração do inquérito policial se revele imprescindível para a própria apuração do débito tributário (STF, HC 95443, Ellen Gracie, 2ª T., u., 2.2.10). Não se admite, tampouco, em regra, a interceptação telefônica (STJ, HC 89023, Jane Silva [Conv.], 6ª T., u., 7.10.08). Em sentido contrário, pela possibilidade de continuação do inquérito policial: TRF3, REENEC 200561810024780, Johanson, 1ª T., u., 29.9.09. (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 757)

De forma contrária aos citados RHC 83.717 e ao HC 90.957, também há o recente julgado HC 106.152/MS, de março de 2016, todos julgados pelo STF no qual o mesmo tribunal ressoa uma virada interpretativa, pois corrobora com a ideia de que o lançamento se encontra inserto nas espécies de comprovação justa causa, o que não exclui, caso haja outras formas de comprovação da justa causa, a possibilidade de o Ministério Público denunciar regularmente antes ou durante o lançamento definitivo.

Nas investigações preliminares, ao se verificar a credibilidade do que fora noticiado, a investigação poderia prosseguir, inclusive, se houvesse agregação de novas provas e se preenchidos os requisitos legais, com o emprego de métodos especiais de investigação ou mesmo com a propositura de ação penal, desde que, no último caso, as novas provas caracterizassem justa causa. [...] (BRASIL, 2016a, online).²⁸

3.3 A falsa expectativa de aprimoramento do Sistema Penal-Punitivo

Como outrora exposto, o poder legislativo em conjunto com o judiciário brasileiro passou a criar medidas mais benevolentes quanto ao tratamento da sonegação de tributos, buscando efetivar os ensinamentos do Direito Penal moderno, no qual deve-se atentar ao máximo ao caráter subsidiário desta área jurídica e com intuito de ao mesmo tempo arrecadar mais créditos tributários.

Entretanto, deve-se atentar ao fato de que ao passo que são concedidas flexibilizações ao pagamento de tributos, como parcelamento e suspensão da pretensão punitiva, desequilíbrios são causados nos mais diversos âmbitos jurídico-econômicos.

Destarte, analisando as consequências no aspecto jurídico, faz-se mister tomar conhecimento de que há um limite principiológico para o tratamento despenalizador estatal, conhecido como **Princípio da Proibição de Proteção Deficiente**,

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 106.152/MS**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 29 març.2016. Brasília/DF: STF,2016: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

ao qual o Ministro Gilmar Mendes, no julgamento do Recurso Extraordinário 418.376/MS, assentou que:

[...] Quanto à proibição de proteção deficiente, a doutrina vem apontando para uma espécie de garantismo positivo, ao contrário do garantismo negativo (que se consubstancia na proteção contra os excessos do Estado) já consagrado pelo princípio da proporcionalidade. A proibição de proteção deficiente adquire importância na aplicação dos direitos fundamentais de proteção, ou seja, na perspectiva do dever de proteção, que se consubstancia naqueles casos em que o Estado não pode abrir mão da proteção do direito penal para garantir a proteção de um direito fundamental. (BRASIL, 2007d, online).²⁹

Nesse ínterim, leciona Lênio Streck (2005, p. 180):

Trata-se de entender, assim, que a proporcionalidade possui uma dupla face: de proteção positiva e de proteção de omissões estatais. Ou seja, a inconstitucionalidade pode ser decorrente de excesso do Estado, caso em que determinado ato é desarrazoado, resultando desproporcional o resultado do sopesamento (*Abwägung*) entre fins e meios; de outro, a inconstitucionalidade pode advir de proteção insuficiente de um direito fundamental-social, como ocorre quando o Estado abre mão do uso de determinadas sanções penais ou administrativas para proteger determinados bens jurídicos. Este duplo viés do princípio da proporcionalidade decorre da necessária vinculação de todos os atos estatais à materialidade da Constituição, e que tem como consequência a sensível diminuição da discricionariedade (liberdade de conformação) do legislador.

Os direitos fundamentais não contêm apenas uma proibição de intervenção (*Eingriffsverbote*), expressando também um postulado de proteção (*Schutzgebote*).

Haveria, assim, para utilizar uma expressão de Canaris, não apenas uma proibição do excesso (*Übermassverbot*), mas também uma proibição de omissão (*Untermassverbot*). Nos termos da doutrina e com base na jurisprudência da Corte Constitucional alemã, pode-se estabelecer a seguinte classificação do dever de proteção:

- a) Dever de proibição (*Verbotspflicht*), consistente no dever de se proibir uma determinada conduta;
- (b) Dever de segurança (*Sicherheitspflicht*), que impõe ao Estado o dever de proteger o indivíduo contra ataques de terceiros mediante adoção de medidas diversas;
- (c) Dever de evitar riscos (*Risikopflicht*), que autoriza o Estado a atuar com o objetivo de evitar riscos para o cidadão em geral, mediante a adoção de medidas de proteção ou de prevenção, especialmente em relação ao desenvolvimento técnico ou tecnológico.

Discutiu-se intensamente se haveria um direito subjetivo à observância do dever de proteção ou, em outros termos, se haveria um direito fundamental à proteção. A Corte Constitucional acabou por reconhecer esse direito, enfatizando que a não observância de um dever de proteção corresponde a uma lesão do direito fundamental previsto no art. 2, II, da Lei Fundamental. (MENDES, 1999, p. 11).

²⁹ MENDES, Gilmar Ferreira. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 418.376/MG**. Julgado em: 23 març. 2007. Brasília/DF: STF,2007: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

Nesse diapasão, o princípio da proporcionalidade vinculado ao princípio da subsidiariedade, encontra-se implicitamente no artigo 5º, incisos XLII, XLIV, XLVI e no artigo 98, inciso I da Constituição Federal. Em sua vertente abstrata, dirige-se ao legislador, visando gerar a proporcionalidade entre as condutas previstas e a sanção imposta, e em sua vertente concreta, dirige-se ao aplicador do direito, Poder Judiciário, visando manter a estabilidade de tratamento entre a conduta e execução da pena criminal aos atores delituosos.

Outrossim, ao prever medidas demasiadamente benevolentes, findam os legisladores e os intérpretes legislativos por descumprir esse princípio de tamanha relevância para a manutenção do ordenamento jurídico.

Nessa toada, durante a proclamação dos votos da proposta de súmula que concretizou o atual enunciado da SV24, em sua declaração elucidativa o Ministro Marco Aurélio afirmou: “A sociedade não ganha com isso, e não ganham, principalmente – como ressaltado pela Ministra Ellen Gracie -, aqueles que cumprem, pagando preço módico por viverem em uma democracia, as regras estabelecidas. ”(BRASIL, 2009, online).³⁰

Nesse ínterim, conclui-se que:

Como restou demonstrado, trilhou o Brasil, pela via jurisprudencial, também submetida à influência do poder econômico, o caminho inverso ao da legislação espanhola.

Subordinamos hoje, com base na Súmula Vinculante 24, a instância penal a um pronunciamento administrativo, o que abre espaço para um controle político do crime, questão problemática em face dos agentes potencialmente neste caso. Essa construção quando associada ao regime de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo cria um ambiente extremamente favorável à sonegação e a toda sorte de expedientes para impedir ou desconstituir o lançamento, fazendo tábula rasa da própria existência de crimes tributários no Brasil. (PANOEIRO, 2014, p. 21).

3.3.1 Diminuição da arrecadação e aumento do índice delituoso (REFIS)

No âmbito do direito econômico, é sabido que de acordo com Eros Grau o estado intervém na área de titularidade do setor privado de 3 maneiras diferentes, a que nos é aqui relevante maneja instrumentos de pressão para motivar determinados comportamentos sem, contudo, proibir a realização da atividade, trata-se da modalidade **intervenção por indução**, a qual possui como exemplos a atividade estatal de normatizar

³⁰ AURÉLIO, Marco. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgado em 02 dez. 2009. Brasília, DF: STF, 2009. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 30 mar. 2016.

a política de crédito, de cambio e, por fim, e mais importante para nossos estudos, a de âmbito fiscal.

Desde alguns anos, valendo-me de ideia que me foi exposta por Gerson Augusto da Silva, venho me referindo a três modalidades de intervenção: intervenção por absorção ou participação (a), intervenção por direção (b) e intervenção por indução (c). (GRAU, 2006, p. 93)

Outrossim, vê-se que o estado tem a competência de intervir na economia privada, entretanto, sempre visando a melhora do contexto concorrencial em prol do coletivo, assegurando à sociedade a garantia da igualdade de condições no mercado ao combater, prioritariamente, a concorrência desleal gerada a partir da sonegação constante, principalmente, nas empresas.

Segundo o IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, aproximadamente 26,84% das empresas brasileiras praticam algum tipo de sonegação, ponderando-se o número de empresas e os seus respectivos faturamentos, sendo o INSS, Imposto de Renda e o ICMS os tributos mais sonegados pelas empresas. (AMARAL, 2009, p. 10).

Buscando a ampliação de receitas, o governo brasileiro criou programas de recuperação fiscal a partir do parcelamento de dívidas tributárias, a início com o estabelecimento do conhecido REFIS, pela Lei nº 9.964 (BRASIL, 2000), que estabelecia o pagamento de tributos, inclusive os que haviam sido sonegados, com o fito de recuperar os créditos tributários. A Lei também estabelecia, nos casos de inclusão da pessoa jurídica ao REFIS prévia ao recebimento da denúncia, a suspensão da punibilidade durante o lapso temporal em que a pessoa jurídica relacionada com o autor da sonegação estivesse incluída no REFIS.

Ademais, de acordo com esse programa de recuperação fiscal, quando efetuado o pagamento de todas as parcelas devidas, a pretensão punitiva do Estado estará extinta.

Entretanto, o REFIS não surtiu o efeito esperado, fazendo com que em maio de 2003, fosse publicada a Lei 10.684 (BRASIL, 2003) que instituiu uma nova modalidade de parcelamento dos débitos, o chamado PAES (Parcelamento Especial também intitulado de REFIS II). A partir dessa Lei, até os condenados criminalmente por sonegação, desde que não houvessem transitado em julgado a decisão condenatória, poderiam gozar do benefício da suspensão da pretensão punitiva e desfrutar da possível extinção da punibilidade quando findo o pagamento do débito.

Como resultados dessa política despenalizante contra os crimes penais tributários tivemos que:

[...] desde 2000 foram concedidos nada menos do que quatro parcelamentos tributários (Refis, Paes, Paex, Refis-Crise) [...] Segundo dados da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), no período de janeiro a novembro de 2008 foram recuperados apenas 2,16% do estoque total dos débitos inscritos em dívida ativa. (PAES, 2012, p. 436).

(observação nossa: aí estão incluídas as dívidas propriamente ditas e as dívidas resultantes de práticas criminosas, o que revela que o incremento da arrecadação de valores decorrentes dos crimes é menor ainda que o percentual retromencionado).³¹

de forma recorrente, logo após a criação do parcelamento, a adesão dos contribuintes é muito grande, o que permite um relativo aumento na arrecadação. Entretanto, tal aumento não se sustenta, e de maneira geral, após pouco tempo, o número de inscritos e a arrecadação cai substancialmente[...]; percebe-se uma queda acentuada tanto no número de inscritos quanto na arrecadação média mensal do Refis [...] aqui se apresenta um primeiro indicativo de que a regularidade na concessão dos parcelamentos tem comprometido a disposição dos contribuintes em pagar seus tributos pontualmente. (PAES, 2012, p. 347).

percebe-se o enfraquecimento na disposição de pagar tributos das firmas, mesmo aquelas não envolvidas nos parcelamentos, reduzindo o percentual ótimo para apenas 62% [...] (PAES, 2012, p. 353).

Para piorar, no mesmo ano da Lei 10.684, também em 2003, o STF proferiu a decisão do Habeas Corpus nº 81.611-8/DF, precedente da Súmula Vinculante em análise, a qual teve um viés ainda mais despenalizante para os sonegadores em geral.

O tratamento da instância penal vinculado obrigatoriamente em relação à instância administrativa associado à legiferação benevolente do cumprimento das obrigações tributárias, finda por reduzir de sobremaneira os riscos para quem sonega, gerando um ambiente favorável à evasão tributária.

Ademais, a renovação constante de programas de recuperação fiscal como o REFIS, tem acarretado a supressão da resposta penal a tais fatos delituosos, promovendo também, um suspeito estímulo à ideia de seletividade do sistema penal, protegendo as classes mais abastadas, não afetadas em sua maioria pelo Direito Penal clássico.

O sistema brasileiro, ao invés de fomentar o cumprimento regular da obrigação tributária, estimula ainda mais a sonegação e a fraude, causando concorrências desleais, o que provoca nas demais empresas uma “necessidade” à sonegação para que possam se manter no mercado.

³¹ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. Parecer PGR. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Monocrática. **Reclamação nº 16.087/DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 20 març. 2014. Brasília, DF: STF, 2014. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 30 mar. 2016.

De tal modo, o próprio Estado tem – de certa forma - suscitado a dependência de vários empresários a cometer tal delito.

Verificou-se que a disposição de pagar tributos no Brasil estaria em torno de 2/3 dos valores devidos, e que os parcelamentos concedidos na última década reduziram ainda mais este percentual para algo pouco acima dos 60%, percentual em linha com a literatura que trata de informalidade no Brasil. Por outro lado, a expectativa de oferta de parcelamentos tributários no futuro, bem como as condições em que são colocados, principalmente o número de parcelas e taxa de juros aplicada as parcelas, afetam de forma negativa o recolhimento espontâneo hoje. Este resultado indica que as autoridades devem ser cuidadosas na utilização deste tipo de mecanismo. (PAES, 2012, p. 361).

Vê-se, portanto, que arrecadação apenas diminui com essas medidas e ao legislador não é dada a atribuição para acarretar tamanha desproteção (e ao Judiciário aplica-la), gerando grave violação ao princípio da proporcionalidade.

4 SÚMULA VINCULANTE 24 E SUAS IRREGULARIDADES:

Diante do que já se afirmou, nota-se que o próprio precedente o qual embasa e fundamenta o enunciado da Súmula Vinculante nº 24³² (ou deveria fazê-lo) já possui falhas materiais, das quais tal súmula conseguiu expandir ainda mais.

Com isso, com o fito de delimitar se a citada súmula se encontra material e formalmente regular, iremos no presente capítulo não só pormenorizar as problemáticas advindas com a edição do enunciado vinculante 24, mas também buscar métodos inovadores à luz das mais novas técnicas processuais e da lei 11.417 (BRASIL, 2006).

4.1 Nexo precedente, entendimentos vencedores e Súmula Vinculante.

Pelo discorrido é sabido que a maioria da doutrina e da jurisprudência, posicionava-se no sentido de que para o ingresso da ação penal do crime de supressão ou redução do tributo, definido no artigo 1º da Lei nº 8.137/90, necessitava-se da mera prática de uma das condutas elencadas no texto legal, de forma fraudulenta. De forma diversa, entretanto, a partir do HC 81.611-8/DF, o Supremo Tribunal Federal passou a entender que esse tipo penal, em regra, somente se configuraria quando houvesse prévia manifestação definitiva da autoridade administrativa acerca da exigibilidade do tributo.

Havendo, pois, tal divergência, elucida Hugo de Brito Machado (2013, p. 112-113):

[...] para que essa tese pudesse prevalecer é que foi editada a Súmula Vinculante, sem a qual a jurisprudência continuaria controvertida e muitos órgãos do Poder Judiciário seguiriam admitindo a ação penal independentemente do exaurimento da via administrativa.

Discordar-se-á, porém, da opinião citada de Hugo de Brito, pois deveras esta seria a essência de uma súmula vinculante, qual seja, apaziguar divergências, de forma a vincular não só o judiciário, mas também toda a administração pública. Entretanto, quanto aos âmbitos procedimental, material e formal, tal súmula não pode ser considerada como uma norma apaziguadora de entendimentos justificáveis quiçá majoritários do Supremo Tribunal Federal.

Desse modo, cita-se que de acordo com a proposição expedida pelo Ministro Cezar Peluso - nos excertos da Proposta de Súmula Vinculante nº29 (BRASIL, 2009,

³² Súmula Vinculante 24: 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.

online)³³, que acarretou na positivação do enunciado vinculante 24 - foi considerado que seria desnecessário justificar a adequação dos efeitos da decisão caso houvesse um acordo suficiente entre elas. Destarte, evidencia-se o seu exclusivo uso do método tópico de decisão, buscando uma solução considerada adequada no meio político, entretanto, sem observar a respectiva coerência teórica no âmbito jurídico.

A tópica é uma técnica de focar problemas para solucioná-los. O julgador deverá examinar um problema em toda a sua complexidade e, em seguida, eleger critérios para solucioná-lo, ou seja, padrões de avaliação baseados em fragmentos de justiça material. Nesta hora, o intérprete judicial, pelo confronto de argumentações, dentro e fora do processo, terá a oportunidade de ser convencido por uma delas, a mais persuasiva, que o levará a uma decisão com maior grau de legitimidade. (MAGALHÃES FILHO, 2004, p. 57).

O problema do método tópico, entretanto, é que a sua utilização pode conduzir a um casuismo ilimitado, visto que ao contrário do método sistêmico (fechado e dedutivo) é favorável à abertura e à dialética do caso concreto. Ademais, atesta-se que a solução deve partir da norma para o problema e não como a tópica o faz, do problema para a norma.

Logo, não obstante o método tópico encurte o distanciamento entre o Direito e a realidade social, este tem de ser praticado à luz das normas positivadas, posto que caso não as levasse em consideração o juiz acabaria tendo um ínfimo grau de limitação - por suas decisões poderem se afastar do ordenamento jurídico sem restrições - gerando instabilidades nos julgados e insegurança jurídica, por conta da imprevisibilidade e contradição que adviriam a partir de tal problemática.

Nesse diapasão, nota-se que quando se interpreta crimes contra a ordem tributária, torna-se ainda mais frequente a utilização de tal método, tendo em vista o viés político que este possui, estabelecendo efeitos previamente estabelecidos e fundamentando a partir de argumentos não vinculados a dogmática jurídica, de modo a adulterar seu conteúdo conforme as finalidades desejadas.

Essa concepção é evidenciada pelo teor exclusivamente político do voto do Min. Dias Toffoli no caso em análise, o qual justificou a concordância com a aprovação da proposta de Súmula mediante o argumento de que a necessidade do lançamento tributário para a tipificação do delito seria consentânea com a política tributária que visa a arrecadação, permitindo a extinção da punibilidade pelo posterior pagamento do tributo evadido. (EISELE, 2011, p. 23).

³³ PELUSO, Cezar. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgado em 02 dez. 2009. Brasília, DF: STF, 2009. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 30 mar. 2016.

É sabido que a utilização de tal método deve ocorrer apenas em casos singulares nos quais os efeitos destes atingissem diretamente apenas o sujeito do caso em espécie, respeitando os pressupostos da lógica argumentativa e da dogmática jurídica.

Entretanto, na súmula vinculante 24 este foi utilizado com efeitos erga omnes de forma desvinculada à justificação ao raciocínio lógico-exemplificativo e à fundamentação teórica e jurídica da proposição.

Fato este que já seria um grave descumprimento, por exemplo, do artigo 489, §1º do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), se fosse uma “mera decisão”, quiçá no caso em espécie, que se trata de uma proposição que gerará não só efeitos erga omnes, mas também vinculantes, o que torna ainda mais irresponsável a forma como o supremo tribunal federal fundamentou e positivou tal enunciado.

É evidente a ofensa à regra constitucional da Motivação das Decisões Judiciais, expresso no art.93, IX/CF, tendo em vista que a forma como fundamentara a decisão utilizando de metodologias interpretativas duvidosas.

IX - todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Ademais, é perceptível não só nos doutrinadores, mas também nos legisladores a ascensão do zelo pelo correto e devido tratamento do mérito, com isso, no Novo Código de Processo Civil, foi criado o Princípio da Primazia da Resolução do Mérito, no artigo 4º do CPC, a partir do qual decorrem inúmeras conclusões já detalhadas pelo próprio código e por abalizada doutrina.

Quanto às suas consequências no próprio código, encontramos a incidência do fato de não fundamentar devidamente – tal qual fizeram e acolheram a maioria dos excelentíssimos ministros - à norma do artigo 489, §1º, inciso IV do CPC, posto que o STF deixou de analisar argumentos e incluiu novos de forma discricionária para que a produção da súmula se encaixasse nos moldes que consideravam ideais.

Art. 489, §1º: Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

Já quanto ao entendimento de abalizada doutrina, citamos a Escola Nacional de Formação e aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) que a partir de um seminário relativo ao novo CPC publicou uma série de entendimentos que em muito influenciarão a jurisprudência e o restante da doutrina, tendo em vista o peso de seus estudos.

Com isso, em seu enunciado de número 8, explicita uma assertiva que fora descumprida no julgamento da presente súmula, pois, como será melhor exposto no presente capítulo, o enunciado da SV24, desconsiderou os fundamentos relativos à prescrição e incluiu fundamentos antes não tratados relativos à tipicidade penal.

Nos dizeres do Enunciado 8 da ENFAM: “Os enunciados das súmulas devem reproduzir os fundamentos determinantes do precedente.” (ENFAM, 2015, p. 1).

Logo, dada a grande relevância supramencionada, a fundamentação técnica e jurídica de forma alguma poderia ter sido desprezada pelos ministros e sua inexistência, por si só, já poderia ensejar a anulação da súmula, uma vez que inexistente o requisito imprescindível para qualquer decisão judicial, qual seja a **devida justificção/fundamentação**.

Entretanto, mesmo diante de tamanha irregularidade formal, facilmente perceptível, a proposta foi aprovada, positivando um enunciado que não explicita à sociedade (desrespeitando o princípio da publicidade) a sua devida fundamentação e o seu respectivo raciocínio lógico-teórico necessário para se subsumir a conclusão explicitada na súmula (desrespeitando, nesse aspecto, diretamente o princípio constitucional da motivação das decisões judiciais).

Mais uma vez, conclui-se que, durante os debates travados pelos ministros do supremo e as constantes intervenções tanto do ministro Joaquim Barbosa e da ministra Ellen Gracie, esta se trata de uma discussão acerca de uma matéria que permanece não pacificada e, por tal, ainda não poderia ser tratada como um enunciado vinculante.

4.1.1 O lançamento tributário como um elemento do tipo?

Inicia-se esse tópico com uma indagação, visto que conforme acima exposto o Ministro César Peluso afirmou que o enunciado da súmula em voga apenas explicitaria a “conclusão” que já havia sido debatida pelos ministros do supremo no julgado precedente, por tal, não necessitaria de fundamentação.

Entretanto, do leitura do enunciado vinculante 24, apreende-se que o proponente considerou a exigibilidade do crédito tributário (e não apenas o tributo) um elemento do tipo penal relativo ao artigo 1º da Lei nº8.137/90.

Durante o debate para aprovação da súmula o Ministro citado *supra* afirmou que: “sem a apuração definitiva da existência do crédito, não pode haver nenhum desses crimes materiais previstos no artigo 1º da Lei”. (BRASIL, 2009, online)³⁴.

Portanto, apresentou a premissa de um raciocínio lógico inovador - diante dos já debatidos -, argumentando que o crédito seria elemento normativo do tipo, pois - segundo o próprio Ministro - este tipo penal refere-se ao crédito, o que causou um gritante vício formal no enunciado da súmula.

Destarte, tendo conhecimento que o tipo penal possui dentre suas funções, a função político-criminal ou também chamada de função de garantia, possui vinculação direta com princípio da legalidade, ou seja, descumprindo um, gera-se um efeito dominó acarretando várias outras irregularidades.

A partir, de então, é perceptível que o Ministro que conduziu a aprovação do enunciado, fizera-a de forma dissimulada, suspeita e gerara não só inúmeras rupturas no plano econômico-judiciário, descumprindo princípios constitucionais e infraconstitucionais citados, mas também outras drásticas consequências, mostrando de forma clara o quão urgente esta súmula deve ser alterada ou extinta.

Outra consequência interessante e imediatista do enquadramento do lançamento como elemento do tipo é notada por Rogério Greco que aduz que aos crimes materiais contra a ordem tributária descritos na SV24 não há possibilidade de tentativa, a partir da aferição e da consequente afirmação do lançamento tributário já estará consumado o delito em espécie:

Embora material, deve-se destacar que, em relação ao crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90 - o qual, para subsistir, necessita da constituição definitiva da exação tributária (sem a qual a conduta fica "desvestida de tipicidade penal" (STF, P ET-QO 35933/SP. Tribunal Pleno, Rei. Min. Celso de Mello). Vide, ainda, o teor da Súmula Vinculante nº 24: 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) -, a tentativa torna-se impossível de acontecer por ser o lançamento elemento normativo do tipo. Assim, com a ocorrência do lançamento, a supressão ou a redução (sonegação) do tributo, evidentemente, já restará caracterizada e o crime, portanto, consumado. (GRECO, 2015, p. 309).

³⁴ PELUSO, Cezar. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgado em 02 dez. 2009. Brasília, DF: STF, 2009. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 30 mar. 2016.

4.1.2 Desrespeito ao princípio da legalidade (art.5º, XXXIX/CF), ao princípio da igualdade (art.5º, caput) e da proporcionalidade (art.5º, incisos XLII, XLIV, XLVI).

Em verdade, são os princípios que desempenham o papel de vitalizadores estruturais do sistema, pois regras sozinhas não conseguem edifica-lo. Por isso, a quebra dos princípios pode conduzir ao perecimento do sistema. (FREITAS, 2004, p. 216).

4.1.2.1 Afronta ao princípio da igualdade (art.5º, caput) e ao da proporcionalidade (art.5º, incisos XLII, XLIV, XLVI)

Infere-se pelo exposto o no segundo capítulo que os crimes contra a ordem tributária se dividem, de acordo com José Paulo Baltazar Jr (2014, p. 745) em:

1) Crime Tributário Aduaneiro:

- CP, artigo 334, “segunda figura” (Descaminho)

2) Sonegação (condutas fraudulentas):

- Lei 8.137/90, artigo 1º (Sonegação Fiscal)

- Lei 8.137/90, artigo 2º, I, III, IV e V (Correlatos)

– CP, artigo 337-A (Sonegação de Contribuição Previdenciária);

3) Apropriação Indébita (consiste na omissão do repasse de tributo devido por terceiro, descontado ou cobrado);

4) Crimes Funcionais (são crimes próprios de servidores públicos fazendários ou encarregados da repressão a delitos aduaneiros);

5) Falsidades (formas específicas de crimes contra a fé pública).

Assim, percebe-se pela própria divisão elucidativa de Paulo Baltazar que dentre os crimes especificados pela súmula vinculante 24, não se encontra o crime constante no inciso V, os constantes no artigo 2º da mesma lei e os relativos ao crime mais específico de sonegação de contribuição constante no artigo 337-A, muito embora possuam uma evidente similaridade entre si.

Portanto, pode-se inferir que a súmula vinculante, claramente, excluiu não só os crimes formais contra a ordem tributária, mas também os materiais omitidos no enunciado vinculante.

É justificável a inaplicabilidade da SV24 aos crimes do artigo 168-A/CP – os quais são consumados com o fim do prazo para o recolhimento do tributo sem seu pagamento - e ao crime do art. 2º, inciso II da Lei nº 8.137/90 - que se consuma a partir da omissão quanto ao recolhimento no prazo legal do valor do tributo ou contribuição -,

pois embora sejam considerados delitos materiais (para a consumação do fato típico requerem a ocorrência da fraude tributária para a completa configuração da figura típica) sempre ocorrem mediante a espécie de lançamento por homologação, na qual o próprio sujeito passivo a realizará, o que deveras não se encaixa perfeitamente nem ao precedente nem à matéria sumulada.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000)
 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; (BRASIL, 2000)

Apropriação indébita previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 Art. 168-A. Deixar de repassar à previdência social as contribuições recolhidas dos contribuintes, no prazo e forma legal ou convencional: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (BRASIL, 2000)

Entretanto, em outros dois casos – já citados - a restrição da abrangência não tem justificativa lógico-jurídica alguma, quais sejam, os crimes elucidados no art.337-A do Código Penal e no inciso V do art.1º da Lei nº 8.137/90.

Sonegação de contribuição previdenciária (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços; (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias: (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000)
 Pena – reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa. (Incluído pela Lei nº 9.983, de 2000).

Quanto a inaplicabilidade da súmula ao inciso V, do artigo 1º da Lei 8.137/90, é ainda mais gritante a imprudência - em verdade é de clareza solar a inconstitucionalidade - no tratamento diferenciado, posto que de acordo com a simples leitura do artigo 1º e de estudos doutrinários e jurisprudenciais:

O delito em exame (referindo-se do delito do artigo 337-A/CP) submete-se, no geral, ao mesmo regime do crime contra a ordem tributária previsto no art. 1º da Lei 8.137/90 [...]
 Antes da existência do dispositivo em exame, introduzido no CP pela Lei 9.983/00, as condutas aqui descritas já eram incriminadas pelo art. 1º da Lei 8.137/90, como reconhecido no caso assim descrito: “A manutenção de empregados sem registro formal, por vários meses, entre um contrato e outro

de trabalho e lançamentos inexatos nos registros da empresa, visando supressão de recolhimento das contribuições originalmente capitulada como estelionato, configura conduta típica prevista no art. 1º, II, da Lei 8.137/90” (TRF4, AC 200104010202-8, Castilho, 8ª T., u., 29.4.02). (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p.410).

Trata-se exatamente da mesma hipótese típica, configurando uma modalidade especial de crime contra a ordem tributária que somente se distingue do delito definido no artigo 1º, caput (e seus incisos), da Lei nº 8.137/90, pelo tributo objeto da evasão. (EISELE, 2011, p. 35.)

CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA - NEGATIVA EM FORNECER DOCUMENTO OBRIGATÓRIO - PRESCINDIBILIDADE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO. O crime previsto no inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 - "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" - prescinde do processo administrativo-fiscal e a instauração deste não afasta a possibilidade de imediata persecução criminal.(BRASIL, 2010, online).³⁵

O tipo do art. 1º da Lei 8.137 é múltiplo (TRF4, AC 20000401016467-4, Fábio Rosa, 7ª T., u., DJ 3.10.01), mas com características próprias. Trata-se de reduzir ou suprimir tributos por variados comportamentos fraudulentos, que estão descritos nos incisos (TRF2, AC 199351010379281, Abel Gomes, 1ª TE, u., 12.8.09), consistentes em falsidades materiais, ideológicas ou omissões, quando existe o dever de declarar, que não constituem figuras típicas autônomas, mas elementares que terão relevância para a tipificação quando complementadas pela omissão ou supressão no recolhimento do tributo (TRF4, AC 97.04.28428-4, Fábio Rosa, 1ª T., u., DJ 9.6.99). (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 761).

Ao contrário do que se dava no regime da Lei 4.729/65, os crimes do art. 1º da Lei 8.137, com exceção daquele previsto em seu parágrafo único, são materiais e de dano, consumando-se quando todos os elementos do tipo estão reunidos. (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 769).

Percebe-se a homogeneidade de todos os seus incisos, os quais elucidam apenas os elementares do tipo que deveriam ter sido tratadas de forma proporcional e igualitária - mas não o foram -, gerando graves consequências, dentre estas, as relativas ao momento consumptivo dos delitos correspondentes e ao início do prazo prescricional.

Logo, é perceptível que o tratamento diferenciado decorrente da súmula vinculante em voga, gera a violação não só do princípio constitucional da proporcionalidade, mas também do princípio da igualdade de tratamento externado no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

Com relação ao princípio da proporcionalidade – cada vez mais utilizado no âmbito penal - diretamente vinculado ao princípio da motivação das decisões judiciais,

³⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 96.200/PR**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Julgado em: 04 maio 2010. Brasília/DF: STF, 2010. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 03 maio 2016.

encontra-se implicitamente no artigo 5º, incisos XLII, XLIV, XLVI e no artigo 98, inciso I da Constituição Federal. Este em sua vertente abstrata, dirige-se ao legislador, visando gerar a proporcionalidade entre as condutas previstas e a sanção imposta, e em sua vertente concreta, dirige-se ao aplicador, ao Poder Judiciário, visando manter a estabilidade de tratamento entre a conduta e execução da pena criminal aos atores delituosos, o que perceptivelmente, pela grave diferenciação de tratamento dada às sanções impostas pela súmula tratada, foi descumprido.

Com o reconhecimento de desproporcionalidade, os tribunais podem tornar tal sanção inconstitucional, aplicando a este delito o mesmo tratamento a que é dado aos crimes semelhantes a ele porém não citados na súmula, ou seja, revogando a exigibilidade do crédito tributário, assim como fora aplicado ao delito de vender ou importar produto sem registro, em desacordo com fórmula constante do registro do artigo 273, §1º-B/CP, o qual gerava uma pena extremamente desproporcional de 10 a 15 anos, quando comparada ao crime de tráfico, o qual também se encaixa perfeitamente a conduta criminosa em espécie, com isso, os tribunais passaram a declarar a inconstitucionalidade e a aplicar a esta conduta o tipo relativo ao tráfico de drogas, como vê-se abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PENAL. ART. 273, § 1º-B, V, DO CP. CRIME DE TER EM DEPÓSITO, PARA VENDA, PRODUTO DESTINADO A FINS TERAPÊUTICOS OU MEDICINAIS DE PROCEDÊNCIA IGNORADA. PRECEITO SECUNDÁRIO. OFENSA AO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. ENTENDIMENTO DA CORTE ESPECIAL. 1. A Corte Especial, no julgamento da AI no HC 239.363/PR, declarou inconstitucional o preceito secundário do artigo 273, § 1º-B, do CP, por ofensa ao princípio da proporcionalidade, determinando a aplicação do preceito secundário do tipo penal relativo ao tráfico de drogas ao delito tipificado no artigo 273 do Código Penal, sendo ambos crimes hediondos, de perigo abstrato, e voltados contra a saúde pública. 2. Agravo regimental improvido. (BRASIL, 2015, online).³⁶

Como externado *supra*, infere-se que o princípio da proporcionalidade está intrinsecamente conectado ao princípio constitucional da igualdade, o qual de forma genérica está sendo desacatado pela exclusão imotivada delitos semelhantes aos delitos referidos na SV24, ocasionando diferenças prescricionais e investigativas, essa última tendo em vista que como não é possível o recebimento de denúncia, não são cabíveis as medidas cautelares para conter e melhor averiguar as condutas suspeitas.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.558.108/PR**. Relator: Maria Thereza de Assis Moura. Julgado em: 19 nov. 2015. Brasília/DF: STJ, 2015. Disponível em: <stj.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 01 maio 2016.

4.1.2.2 Desrespeito ao princípio da legalidade (art.5º, XXXIX/CF)

A simples leitura do artigo 1º da lei 8.137 nos evidencia que não consta em seus elementos a figura do “lançamento”, desse modo, infere-se que nem a pacificada interpretação realizada pelo supremo tribunal federal nem sua posterior positivação no enunciado da súmula vinculante 24 poderiam tratá-la como tal e, a partir disso, adicionar ao tipo penal a exigência deste elemento que não compõe a configuração dos crimes tributários em espécie.

A afronta ao enunciado vinculante 24 fazer o aditamento de termos no tipo penal alterando em muito seu conteúdo e em sua incidência, infringe diretamente o artigo 5º, XXXIX da Constituição Federal, do qual extrai-se que somente a lei pode definir um delito, o que se torna mais surpreendente, quando lembramos que o STF é qualificado como o guardião da Carta Magna e desrespeita de maneira evidente este princípio nuclear do Estado de Direito no âmbito penal.

Quando a nossa Carta Maior diz competir privativamente à União legislar sobre Direito Penal, quer dizer que somente com a conjugação da vontade do povo, representado pelos seus deputados, com a vontade dos Estados, representados pelos seus senadores, e, ainda, com a sanção do Presidente da República, é que se pode inovar em matéria penal, criando ou revogando, total ou parcialmente, as leis penais. (GRECO, 2011, p. 13-14).

Destarte, sabendo-se que apenas a lei pode criar e modificar delitos, sendo esta fonte imediata do direito penal, não poderia uma fonte mediata, como o costume, a jurisprudência, ou uma súmula vinculante fazê-lo.

Súmulas vinculantes: sendo as súmulas vinculantes uma parte da jurisprudência consolidada do STF, também elas constituem fonte mediata do Direito penal. Embora vinculantes, não possuem força de lei nem emanam do Poder Legislativo. É por isso que não podem ser classificadas como fonte imediata do Direito penal. (GOMES, 2008, p. 11).

Resumindo, a Súmula em voga modifica o conteúdo e a estrutura típica do crime, o que de acordo com o princípio da legalidade, trata-se de competência exclusiva do Poder Legislativo, visto que deve ser feito por lei *stricto sensu*.

Além dos aspectos procedimental e formal, em que os precedentes e a SV24 erraram ao violarem os princípios da publicidade, da legalidade e a regra constitucional da motivação das decisões judiciais, também errou quanto ao aspecto material, por ao invés de considerar o lançamento tributário como elemento da justa causa, considera-lo

elemento do tipo, considerando imprescindível que seja feita análise e se estabeleça o *quantum debeat* previamente a constatação da tipicidade do delito em espécie.

No caso, seria o mesmo que afirmar que o direito da vítima ao ressarcimento do dano seria um elemento do tipo do furto, pois embora o elemento efetivamente seja a “subtração”, a implementação concreta da subtração acarreta a consequência prática do prejuízo econômico ilícito e, conseqüentemente, o direito ao ressarcimento do dano (embora em tese) por parte da vítima. (EISELE, 2011, p.27).

A partir do exemplo analógico elucidativo citado, reforça-se a desnecessidade de se determinar o “*quantum debeat*” para que se afirme que de fato ocorreu o crime tributário, ainda mais, ao analisar a leitura do tipo penal expresso no artigo 1º, no qual menciona-se apenas o fato de “suprimir ou reduzir tributo”, não tratando da exigibilidade do crédito tributário, o qual seria uma análise mais aprofundada posterior ou não a constatação do fato delituoso.

Ademais, faz-se mister lembrar que a evasão tributária gera prejuízos de forma direta para o Estado quanto a não arrecadação e indireta quanto a deturpação criada no sistema econômico a partir da criação de uma concorrência desleal, por exemplo, entre duas empresas, uma que arca constantemente de forma proba e lícita com seus débitos tributários e outra que deixa de pagar por diversas vezes sem justificativa, a qual terá um lucro maior, o que poderá ensejar em um futuro *dumping*.

Nessa toada, tem-se que o Estado a partir da supressão adquire o direito de receber o valor relativo a essa evasão, conhecido como crédito tributário, entretanto, esse ainda não pode ser executado, visto que não possui ainda a liquidez necessária, adquirida após o lançamento tributário, tornando, portanto, este direito exigível.

Logo, de acordo com o entendimento sumulado, durante o lapso temporal em que não é constituída a exigibilidade do crédito tributário pelo lançamento, a situação é considerada como um mero período de *iter criminis*.

E é exatamente nesse ponto, onde se encontra um dos maiores problemas ocasionados pela SV24, visto que a interferência política geraria consequências diretas na penalização de uma conduta criminosa, de forma mais maleável, flexível, ou seja, fácil de ser alterada e deturpada, visto que não precisaria alterar leis para fazê-lo, mas simplesmente portarias e outros atos administrativos, pois cabe ao Poder Executivo (receitas federais, estaduais e municipais) a atribuição de dar prosseguimento de forma ágil ou não ao lançamento tributário.

Desse modo, as pessoas não seriam punidas no âmbito penal exclusivamente pelo que elas fizeram, mas devido ao fato de terem sido selecionadas pela Administração para a transformação de sua conduta configuradora de um crime de falsidade material ou intelectual, em um crime material contra a ordem tributária. (EISELE, 2011, p. 28 -29).

No atual estado de instabilidade político-econômica em que se encontra o país, repassar tamanho poder para as mãos do executivo de qualquer partido gera grande insegurança jurídica, o que acaba por tornar ainda mais instável a citada conjuntura.

Ademais, nota-se a falácia de que o poder executivo eliminaria a “cifra negra”, pois não só teria total controle estatístico da quantidade de delitos contra a ordem tributária, mas também poderia reduzi-los ou aumentá-los ao seu bel prazer, visto que é este mesmo poder que controla a partir de que momento os autores terão cometido fatos típicos.

De acordo com Sérgio Salomão (2012, p. 54): “os estudos vitimológicos (que) permitem estudar a criminalidade real, mediante os informes facilitados pelas vítimas de delitos não averiguados (cifra negra da criminalidade).”

Portanto, o controle do estado relativo ao tratamento dos delitos contra a ordem tributária, pelo menos os englobados pela súmula vinculante estudada, seria completo. Entretanto, isso não tornaria o verdadeiro estado das coisas mais pacífico quicá diminuiria a criminalidade relativa a estes tipos penais, visto que a administração teria apenas um controle estatístico e incriminador, determinando quando e quem irá estar sujeito a ser punido penalmente.

Tal controle sobre a implementação e a definição temporal da consumação delitiva transfere ao Estado um poder excepcional sobre a criminalidade tributária, que não existe em nenhuma outra modalidade delitiva, pois nas demais quem determina a consumação e o momento do delito é a conduta do sujeito ativo e suas consequências imediatas. (EISELE, 2011, p. 32).

Outrossim, percebe-se que uma maior ou menor atuação da receita afetaria de forma direta a incidência de “perseguidos” penalmente pelo cometimento do delito tratado pela súmula vinculantes, a qual acarretou não só uma inadequação principiológica, mas também processual e material, ensejando em efeitos absurdos.

Outra justificativa utilizada pelo tribunal para o tratamento diferenciado é de que o crime sumulado encontra-se na “conduta-meio”. Afere-se, deveras que o tipo penal do inciso V é o único que, quando analisado de forma isolada não se trata de um crime autônomo, mas sim de mera infração administrativa.

Entretanto, faz-se mister lembrar como já fora dito no Capítulo 2, da

presente obra, que o crime encontrasse no *caput* e não nas condutas meio, o que refuta mais essa justificativa do STF, permanecendo nosso entendimento de que a atual redação da SV24 afronta diretamente o princípio constitucional da legalidade.

Ainda mais ultrajante se torna essa ofensa aos princípios ao saber que nem de acordo com o prolatado pelo voto condutor do precedente - contatado nos itens 65 e 68 – (BRASIL, 2003a, online)³⁷, muito menos de acordo com a ementa do julgado foi afirmado que a definição administrativa da constituição da exigibilidade do crédito é elemento do tipo, em verdade, quanto ao voto do ministro vencedor, este expressamente enaltece o oposto.

Argui-se, portanto, como o STF pôde entender, que nesse aspecto perceptivelmente não pacificado havia uma jurisprudência firme o suficiente, a ensejar a elaboração de uma súmula vinculante?

4.2 Alteração do prazo prescricional

Desde já, faz-se mister enfatizar a gritante e displicente desconexão entre o precedente e a súmula quanto a tal temática. Desse modo, cita-se parte do precedente, com o fito de demonstrar que, por mais que a questão prescricional nele conste, a SV24 - sobre severas críticas dos Ministros Joaquim Barbosa e Ellen Gracie – foi silente/omissa quanto esses efeitos:

[...] 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. [...] (BRASIL, 2003a, online).³⁸

Conceitualmente, a prescrição trata-se de mecanismo utilizado pelo direito para preservar a segurança jurídica, garantindo a estabilidade das situações jurídicas que perduraram, sem sofrerem perturbação estatal ou privada, durante determinado prazo.

Conforme determina o art. 111, I, do Código Penal, a prescrição antes do trânsito em julgado da sentença condenatória começa a correr a partir do dia em que o crime se consumou.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, 2003. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 28 mar 2016.

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Habeas Corpus nº 81.611-8/DF**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Julgado em 10 dez 2003. Brasília, DF: STF, 2003. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 30 mar 2016.

Art. 111 - A prescrição, antes de transitar em julgado a sentença final, começa a correr: (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

I - do dia em que o crime se consumou; (Redação dada pela Lei nº 7.209, de 11.7.1984)

Nesse diapasão, ao analisarmos a pena máxima cominada, relativa ao crime em estudo, com o intuito de calcular a prescrição da pretensão punitiva, percebe-se que a pena máxima cominada é de 5 (cinco) anos, com isso, analisando a sua respectiva prescrição no artigo 109 do Código Penal, vislumbra-se que esta ocorre em 12 (doze) anos, nos termos do inciso III do artigo anteriormente citado, algo que não mudou após a instauração da súmula vinculante em análise, visto que esta não alterou quantitativamente a pena do tipo penal em espécie, alterou, porém, o momento de sua consumação.

Mesmo que o momento inicial do curso prescricional seja uma indagação de extrema relevância a ser apreciada, tamanho fora o descaso do ministro condutor do entendimento firmado, Cezar Peluso, que em debate com a Ministra Ellen Gracie, a qual se preocupava com os efeitos maléficos que a súmula poderia causar, alegou : “Sim, mas a súmula nada diz sobre prescrição, ou seja, não se trata de uma súmula que negue ou afirme a prescrição. ” (BRASIL, 2009, online).³⁹

Mostrando, além do pouco conhecimento perante tal matéria do Ministro, o demérito não só com o judiciário, que ficou com ainda mais dúvidas relativas a tal temática, mas também com a sociedade que está sendo diretamente afetada ao se positivar uma súmula vinculante (que por natureza deveria apresentar estabilidade e firmeza “granítica”) de forma dúbia e não pacificada.

Corroborando com esse entendimento Andreas Eisele (2011, p. 32) afirma que:

Dessa forma, ainda que durante a discussão a maioria dos ministros tenha considerado desnecessário definir na Súmula os efeitos de seu conteúdo em relação à prescrição, tais efeitos incidem independentemente de sua expressa explicitação, pois decorrem de regras lógicas de interpretação e da natureza e função dos institutos jurídicos relacionados com o tema.

Por tal, faz-se mister respondermos a seguinte indagação:

A partir do enunciado vinculante 24, quando se inicia o prazo prescricional?

Sabendo-se que a súmula em estudo incluiu um elemento ao tipo, estabelecendo que a configuração do delito se dá a partir da constituição definitiva da

³⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgado em 02 dez. 2009. Brasília, DF: STF, 2009. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 30 mar. 2016.

exigibilidade o crédito tributário, antes do lançamento a punibilidade não existiria, pois antes de tal ato administrativo seriam atípicos os crimes do artigo 1º incisos I a IV da lei 8.137/90.

Outrossim, corroborando e assegurando o entendimento firmado pelo supremo tribunal federal a partir da súmula vinculante 24, de acordo com a doutrina o momento em que iniciará o decurso do prazo prescricional será a partir do lançamento definitivo. Veja-se: “não há dúvida de que a prescrição da ação penal começa a fluir na data em que se torna definitivo o lançamento”. (MACHADO, 2013, p. 117).

Na hipótese tratada pela Súmula, o prazo prescricional se iniciaria com o lançamento do crédito tributário, pois seria a conclusão de tal procedimento que implementaria a consumação do delito (sendo a conduta realizada pelo sujeito e a evasão implementada por meio daquela classificadas como fases de execução do delito, ou seja, etapas do *iter criminis*). (EISELE, 2011, p. 32).

Também merece realce o fundamento utilizado pelo ministro Carlos Velloso para justificar a suspensão da prescrição durante o curso do procedimento fiscal: [...] a prescrição da ação rege-se pelo princípio da *actio nata*⁹. Se o direito de ação ainda não nasceu, não há falar em prescrição. A ação penal, no caso, somente nasce com a realização do lançamento fiscal, com a constituição definitiva do crédito tributário. Só assim será possível falar-se na ocorrência da figura típica do crime de sonegação fiscal. (CHANTAL, 2014. p. 177).

Nessa toada, a maioria dos tribunais (STF, STJ e os demais em grande maioria) consagram o entendimento de que enquanto não efetuado o lançamento tributário não corre a prescrição, como consta em um dos julgados que corrobora com tal entendimento:

CRIMES TRIBUTÁRIOS. PRETENSÃO À PRESCRIÇÃO. EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE. INÍCIO DA PRESCRIÇÃO. DEFINIÇÃO DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Uma vez considerando o lançamento definitivo do crédito tributário como sendo condição objetiva de punibilidade, é de rigor também consagrar que a prescrição na referida hipótese somente tem curso com o término do procedimento administrativo, no qual o contribuinte discutiu a imposição tributária. Segundo jurisprudência assente, o procedimento administrativo suspende o curso prescricional. Ordem denegada.⁴⁰

Nesse íterim, o citado *infra* o PGR (Rodrigo Janot) aprofunda-se ainda mais na problemática, demonstrando que a SV24 gera até em temas omissos e “indiretamente” a ela correlatos efeitos que o Supremo sequer mencionou em seus debates quiçá previu entendimento pacificado quanto a este.

⁴⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 6ª Turma, HC n. 52.780, rel. min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 7.2.2008.

Além disso, há ainda situações concretas em que a conduta (ação) foi praticada quando o réu tinha menos de 21 anos, porém o exaurimento (existência do crime, segundo a SV 24) se deu somente após esse marco.

A situação implicou a não contabilização da prescrição pela metade, conforme previsto no art. 115 do CP (São reduzidos de metade os prazos de prescrição quando o criminoso era, ao tempo do crime, menor de 21 anos [...]), pois, quando da existência do crime (exaurimento da esfera administrativa), o réu já tinha mais de 21 anos.

A situação é paradoxal e revela, por outro viés, consequências que impõem esse pronunciamento em face do disposto no comando sumulado, que reclama a aplicação integral do seu conteúdo.

Confira-se decisão do STJ a respeito do tema:

RECURSO ESPECIAL. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. CONSUMAÇÃO DO CRIME. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. REDUÇÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. NÃO OCORRÊNCIA. ACUSADA QUE, À ÉPOCA DO LANÇAMENTO DEFINITIVO DO DÉBITO, POSSUÍA IDADE SUPERIOR A 21 (VINTE E UM) ANOS. RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO. (BRASIL, 2014, online).⁴¹

É interessante ressaltar que muitos Juízes federais - após o HC 86.611 e antes da SV 24 - suspendiam os processos, quando ainda não havia ocorrido lançamento tributário, e ao mesmo tempo suspendiam também a prescrição, alegando o artigo 116 do CP, entretanto, esse entendimento caiu por terra, pois foi considerado analogia *in malam partem*.

Na verdade, o melhor tratamento e o que firme corrente doutrinária (MACHADO, 2013, p. 118 e BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 756) tem defendido, é que a esses autores de crime de evasão tributária cometidos previamente a positividade da Súmula Vinculante 24, tem-se o início de suas prescrições ocorrendo independentemente do lançamento definitivo, visto que tal súmula não pode retroagir para adiar o início do prazo prescricional, o que acarretaria prejuízo ao réu - aumentaria o período em que ainda poderia ser acusado penalmente pelo Estado -, porque de acordo com o direito penal e com a Constituição Federal, não cabe a retroatividade da lei (no caso súmula vinculante) mais severa.

Mesmo que se tenha dúvida a respeito da questão de saber se em relação aos ilícitos tributários praticados antes do advento da Súmula Vinculante 24 a prescrição da ação penal começa na data em que esteja consumado o ilícito, ou na data do lançamento definitivo do tributo, essa dúvida deve ser resolvida a favor do réu, vale dizer, na dúvida devemos considerar que se consumou a prescrição. (MACHADO, 2013, p. 119).

⁴¹ BARROS, Rodrigo Janot Monteiro de. Parecer PGR. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Monocrática. **Reclamação nº 16.087/DF**. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em 20 març. 2014. Brasília, DF: STF, 2014. Disponível em: < stf.jusbrasil.com.br> Acesso em: 30 mar. 2016.

Para finalizar, expõe-se, criticamente, que essa extrema valoração e repasse de competência para o Poder Executivo pode gerar consequências drásticas, visto que este não só regula quais são os fatos que são considerados evasões tributárias, mas também dilata o lapso temporal punitivo estatal, deixando os autores destes delitos tributários, por um lado na tranquilidade de que talvez não sejam penalmente perseguidos - caso não ocorra o lançamento tributário -, mas por outro lado, no irônico desconforto por não saberem a partir de quando o Estado seria “proibido” de acusa-los penalmente.

Ou seja, ao invés de reforçar as garantias individuais dos autores deste delito, ao despenalizar as condutas tidas como irrelevantes quando confrontadas com o bem jurídico em questão, deteriorou muito de seus direitos fundamentais individuais, ocasionando um grave estado de insegurança jurídica.

Em verdade, houve a ampliação temporal do poder punitivo estatal, no qual os possíveis réus-autores deste delito ficam à mercê do Poder Executivo, conforme constata Andreas Eisele no excerto abaixo:

[...] de um lado, passados cinco anos para a constituição do *crédito tributário*, não se pode mais apurar o crime, que, de acordo com a legislação em vigor, prescreve em doze anos. De outro lado, se houver a constituição do *crédito tributário* (que não é elemento do tipo, e sim o *tributo*) no prazo de até cinco anos, o prazo prescricional poderá atingir até 22 anos (5 anos para a constituição do crédito, 5 anos para discussões administrativas e mais 12 anos, que é o prazo regular previsto no Código Penal). (EISELE, 2011, p. 11)

Por fim, demonstrando, a partir de análise da prescrição de acordo do direito comparado (Brasil x Espanha) o professor Panoeiro prova a necessidade de mudança da atual conjuntura legal e interpretativas, vez que não mais se pode se permitir políticas despenalizadoras que usurpem os mais diversos princípios aqui já demonstrados.

Interessante, porém, em especial quando se confronta com a sistemática brasileira decorrente da Súmula Vinculante 24, é a previsão do Código Penal de que o efeito extintivo da punibilidade ocorre, mesmo quando prescrito o direito de a Administração determinar seu montante administrativamente. Sinaliza-se, com isso, que a pretensão punitiva permanece íntegra, independentemente de inércia ou desídia da Administração: (PANOEIRO, 2014, p. 19).

4. Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción

realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria. (ESPAÑA, 2012, p.7)

Com toda essa regulamentação a Espanha ainda enfrenta problemas no combate à fraude fiscal, porém, seu sistema parece se revelar mais adequado ao resguardo do interesse social subjacente ao tributo. (PANOIRO, 2014, p. 20).

4.3 Solução: Alteração de súmula

A partir da análise do exposto, é evidente que, hodiernamente, é incabível a manutenção da súmula vinculante 24, tendo em vista suas falhas técnico-processuais e materiais, que acarretam graves consequências que afligem não só o poder judiciário, mas toda a sociedade, devendo solvê-las no supremo, posto que a ele cabe dar a última palavra no âmbito judiciário.

Nesse diapasão, uma vez que não importa o peso doutrinário crítico e a demonstração das inúmeras falhas no meio acadêmico-teórico, ao final só haverá alteração no *status quo*, conforme José Paulo Baltazar (2014, p. 757), se o Supremo Tribunal Federal modificar seu entendimento.

Apesar das críticas dogmáticas e políticas à orientação adotada pelo STF, é contraproducente contrariá-la, o que apenas oneraria as partes com recursos desnecessários para chegar ao mesmo resultado final. De modo certo ou errado, cabe ao STF dar a palavra final na matéria e, até que aquela posição seja revista, deverá ser seguida, em nome da segurança jurídica.

Com isso, analisaremos as teorias processuais e a legislação referente às súmulas vinculantes, com o fito de solver tal problemática.

Destarte, citamos trecho da fala “profética” do Ministro Joaquim Barbosa, em seu voto durante o debate no projeto de súmula 29, contrário à aprovação deste:

Em princípio, entendo que a matéria penal não é vocacionada à simulação em caráter vinculante. Com o passar do tempo, e em razão da multifacetariedade intrínseca do fenômeno criminal, haverá, sem dúvida, uma tendência inevitável à obsolescência da súmula e à consequente necessidade, para esta Corte, de revoga-la ou de proceder às sucessivas clarificações. (BRASIL, 2009, online).⁴²

⁴² BARBOSA, Joaquim. Voto. In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Proposta de Súmula Vinculante nº 29**. Relator: Ministro Cezar Peluso. Julgado em 02 dez. 2009. Brasília, DF: STF, 2009. Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 30 mar. 2016.

Uma das técnicas processuais mais utilizadas pelos defensores do posicionamento sumulado, quando se deparam com uma situação de maior complexidade, com empresas fantasmas, laranjas e grandes “esquemas” de evasão de tributos, é a técnica de confronto chamada de *distinguishing*, para a partir desta, não aplicar o precedente referido, podendo instaurar a ação penal com todas as suas consequências, maiores investigações pelo ministério público, busca e apreensão e quebra de sigilo bancário.

Entretanto, é evidente, como já fora relatado em outros capítulos, que estes casos em nada diferem do ocorrido no precedente e dos tipos penais mencionados nos incisos I a IV do artigo 1º da lei 8.137/90, não podendo, portanto, ser utilizado para este fim a técnica de confronto do *distinguish*.

Não se exige, tampouco, lançamento definitivo para o oferecimento de denúncia por associação criminosa (CP, art. 288) para sonegação fiscal, como no caso em que é imputada “a criação de uma organização, especificamente voltada para a sonegação fiscal, narrando fatos outros como a criação de empresas fantasmas, utilização de ‘laranjas’, declaração de endereços inexistentes ou indicação de endereços iguais para firmas diversas, alterações frequentes na constituição social das empresas, inclusive com sucessões em firmas estrangeiras, nos chamados ‘paraísos fiscais’ (supostamente para dificultar a localização de seus responsáveis legais), emissão de notas fiscais e faturas para fornecer aparência de legalidade, entre outras coisas” (STF, HC 84423, Britto, 1ª T., m., 24.8.04). No mesmo sentido: TRF4, EINRCR 20040401044181-0, Paulo Afonso, 4ª S., m., 20.10.05.

Destaca-se precedente do STJ no qual foi negado o trancamento de inquérito policial, nos seguintes termos: “uma coisa é desconstituir o tipo penal quando há discussão administrativa acerca da própria existência do débito fiscal ou do *quantum* devido; outra bem diferente é a configuração, em tese que seja, de crime contra ordem tributária em que é imputada ao agente a utilização de esquema fraudulento, como, por exemplo, a falsificação de documentos, utilização de empresas ‘fantasmas’ ou de ‘laranjas’ em operações espúrias, tudo com o claro e primordial intento de lesar o Fisco. Nesses casos, evidentemente, não haverá processo administrativo-tributário, pelo singelo motivo de que foram utilizadas fraudes para suprimir ou reduzir o recolhimento de tributos, ficando a autoridade administrativa completamente alheia à ação delituosa e sem saber sequer que houve valores sonegados” (HC 200502042764, Laurita, 5ª T., u., 17.8.06). No mesmo sentido: TRF3, HC 20080300003518-7, Márcio Mesquita, 1ª T., u., 15.4.08. (BALTAZAR JUNIOR, 2014, p. 758).

Outra hipocrisia, refere-se à tendência ideológico-doutrinária, que levou a maioria dos ministros do STF a adotar o entendimento do precedente e posteriormente do enunciado vinculante, que se baseia na pressuposição de que caso se iniciasse a persecução penal antes do lançamento definitivo, o crédito por ainda não ser exigível, tornaria descabido o recebimento da denúncia e, com isso, a abertura da ação penal com suas possíveis cautelares geridas pelo ministério público, muitas vezes, intrusivas ao patrimônio e à privacidade do “apenas suposto” infrator.

Analisando, com tal olhar, vê-se que os guardiões da Constituição da República buscaram, em sua maioria, salvaguardar a presunção de inocência e a liberdade dos meros indiciados, hipotetizando que, de modo contrário, descumprir-se-ia também o princípio do devido processo legal.

Entretanto, ironicamente, estes mesmos pensadores, acolheram no início de 2016, tese pacificada relativa a possibilidade de as receitas federais, estaduais e municipais poderem praticar ato análogo a medidas cautelares, qual seja a quebra de sigilo pelos órgãos tributários estatais.

Desse modo, cai por terra o argumento falacioso – advindo das discussões da proposta de súmula vinculante - de que o STF entende dessa maneira, pois se preocupa com a presunção de inocência do contribuinte, tendo em vista que para ele não se deve considerar típico um fato delituoso para o Ministério Público não intentar medidas intrusivas e limitadoras de liberdade contra os possíveis autores queiram, mas permite que o fisco o faça – entendimento este advindo da análise jurisprudencial dos julgados mencionados nos recentes informativos 812,819 e 822 do STF.

Vistos. Ação direta de inconstitucionalidade proposta, em 15/1/01, pelo Partido Social Liberal - PSL impugnando o art. 1º, § 4º, inciso I, o art. 5º, §§ 1º, 2º, 3º, 4º e 5º, e o art. 6º, parágrafo único, da Lei Complr nº 105/01, e o Decreto nº 3.724/01, relativos à quebra do sigilo das operações de instituições financeiras. [...]” (BRASIL, 2008, online).⁴³

[...] Nas investigações preliminares, ao se verificar a credibilidade do que fora noticiado, a investigação poderia prosseguir, inclusive, se houvesse agregação de novas provas e se preenchidos os requisitos legais, com o emprego de métodos especiais de investigação ou mesmo com a propositura de ação penal, desde que, no último caso, as novas provas caracterizassem justa causa [...]. (BRASIL, 2016a, online).⁴⁴

[...] se pleiteava a anulação de condenação criminal lastreada em prova produzida no âmbito da Receita Federal do Brasil por meio da obtenção de informações de instituições financeiras sem prévia autorização judicial de quebra do sigilo bancário. [...] reiterou o que decidido na ADI 2.390/DF [...], no sentido de assentar a constitucionalidade das normas que permitem o acesso direto da Receita Federal à movimentação financeira dos contribuintes (LC 105/2001, artigos 5º e 6º; Decreto 3.724/2001; e Decreto 4.489/2002). (BRASIL, 2016b, online).⁴⁵

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.390/DF**. Relator: Ministro Menezes Direito. Julgado em: 25 fev. 2008. Brasília/DF: STF,2008: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acessado em: 03 mar. 2016

⁴⁴ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 1ª Turma. **Habeas Corpus 106.152/MS**. Relator: Ministra Rosa Weber. Julgado em: 29 març.2016. Brasília/DF: STF,2016: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

⁴⁵ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. 2ª Turma. **Habeas Corpus 121.429/SP**. Relator: Ministro Dias Toffoli. Julgado em: 19 abr. 2016. Brasília/DF: STF,2016: Disponível em: <stf.jusbrasil.com.br>. Acesso em: 04 mar. 2016.

Desse modo, como a técnica de confronto não vingou, passamos a analisar as técnicas processuais de superação, quais sejam, *overruling* e *overriding*, ainda com o fito de resolução das problemáticas causadas pelo enunciado vinculante 24.

O *overriding* ocorre quando o tribunal restringe a incidência de um precedente, em razão da positivação de uma regra ou de um princípio supervenientes, não gerando superação total ao precedente, mas apenas uma superação parcial deste.

O *overriding* não implica a substituição da norma contida no precedente, entretanto, um novo posicionamento restringe sua incidência. Marinoni, sugere, inicialmente, uma aproximação com a revogação parcial, mas logo afirma não se tratar exatamente de uma revogação, pois o precedente continua vigente, em que pese o resultado da decisão não ser compatível com a totalidade do precedente. Em seguida, sustenta que, em verdade, sua aproximação maior é com a técnica do *distinguishing*. (DIDIER; OLIVEIRA e BRAGA, 2015, p.507)

Outrossim, poderíamos também excluir o método do *overriding*, visto que com a atual redação, tratando do lançamento como se fosse elemento do tipo, e a forma que fora positivada a súmula vinculante em análise, sem uma pluralidade de entendimentos semelhantes e sem que houvesse uma análise completa dos pontos principais do precedente utilizado, por exemplo, omitindo a análise quanto aos efeitos prescricionais.

De outra barca, o *overruling* trata-se de técnica na qual o precedente perde sua eficácia vinculante e é substituído por outro. No Brasil, este instituto só pode ocorrer de forma expressa (*express overruling*), vez que a espécie tácita (implícita ou *implied overruling*) é vedada no ordenamento pátrio.

Nesse diapasão, requer-se a devida e específica fundamentação para superação de uma orientação jurisprudencial – a qual também deveria ter tido uma devida fundamentação para sua formação desde o começo, conforme assevera o artigo 927,§4º/CPC⁴⁶.

Além da classificação quanto a forma de expressão do *overruling* (expresso e tácito), tal instituto também pode ser dividido em difuso ou concentrado. Em regra, no Brasil, aplica-se o modo concentrado, pelo qual se ingressa com um procedimento autônomo com o fito de modificar um entendimento já consolidado no tribunal.

⁴⁶ Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

§ 4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia.

É exatamente o que ocorre com o pedido de cancelamento ou revisão de súmula vinculante, o qual pode ser requerido pelos legitimados constantes no artigo 3º da lei 11.417/2006:

Art. 3º São legitimados a propor a edição, a revisão ou o cancelamento de enunciado de súmula vinculante:

I - o Presidente da República;

II - a Mesa do Senado Federal;

III - a Mesa da Câmara dos Deputados;

IV - o Procurador-Geral da República;

V - o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil;

VI - o Defensor Público-Geral da União;

VII - partido político com representação no Congresso Nacional;

VIII - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional;

IX - a Mesa de Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal;

X - o Governador de Estado ou do Distrito Federal;

XI - os Tribunais Superiores, os Tribunais de Justiça de Estados ou do Distrito Federal e Territórios, os Tribunais Regionais Federais, os Tribunais Regionais do Trabalho, os Tribunais Regionais Eleitorais e os Tribunais Militares.

§ 1º O Município poderá propor, incidentalmente ao curso de processo em que seja parte, a edição, a revisão ou o cancelamento de enunciado de súmula vinculante, o que não autoriza a suspensão do processo.

Ademais, o entendimento “cristalizado” na súmula também pode ser cancelado, superado, de ofício pelo próprio supremo, de acordo com o artigo 5º da mesma lei.

Art. 5º Revogada ou modificada a lei em que se fundou a edição de enunciado de súmula vinculante, o Supremo Tribunal Federal, de ofício ou por provocação, procederá à sua revisão ou cancelamento, conforme o caso. (BRASIL, 2006)

Destarte, quer seja um dos legitimados do artigo 3º, quer seja o próprio supremo poderá cancelar a súmula que de acordo com o artigo 4º da lei que regulamenta as súmulas vinculante, deve respeitar o mesmo quórum necessário para edição do enunciado com força vinculante, inferindo-se que, analogamente, também gerará vinculação, ou seja, cancelada a súmula, nenhum outro órgão do poder judiciário, executivo ou legislativo poderá aplicá-la com a redação antiga.

Nessa toada, faz-se mister ressaltar que o retorno ao *status quo ante* irá gerar influencias diretas no período prescricional, por tal, na própria decisão tem-se que deixar claro que o início do lapso temporal punitivo do estado será computado desde o início da constatação da subtração ou redução do tributo, não necessitando aguardar o lançamento tributário, ou seja, encurtando o período de tempo em que o estado pode punir o agente.

Portanto, trata-se do retorno ao tipo penal original, havendo a retroatividade da lei mais benéfica, nesse aspecto, perante todos os fatos anteriores, extinguindo as

dúvidas e os absurdos acarretados pela SV24 perante essa matéria e possibilitando a correta definição da natureza jurídica do lançamento tributário como espécie da justa causa (condição da ação).

Finalizando, percebe-se que o cancelamento da súmula não necessitará de modulação temporal nem de técnicas análogas, como o *signaling* ou a *decisão alerta*, visto que em verdade o retorno ao antigo estado só trará benefícios em termos de segurança jurídica, princípio este que quando desprotegido pode vir a acarretar uma das técnicas de modificação temporal dos efeitos.⁴⁷

⁴⁷ Como o presente trabalho não visa detalhar essa abordagem processual mais que isso, não se debruçará em todos procedimentos *interna corporis* da revisão ou do cancelamento da súmula, mas a título meramente informativo, expõe-se que estes pormenores podem ser encontrados nas Resoluções do STF 381 e 388 de 2008

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A súmula vinculante 24 apresenta uma série de erros desde o seu precedente até a sua positivação e por tratar de sonegação tributária, ocasiona degenerações sistêmicas e globais. Ademais, a penalização destes crimes combate a evasão fiscal, salvaguardando o sistema econômico nacional e as premissas do Estado Social, dos efeitos danosos acarretados a partir da prática de atividades tributárias sonegadas.

Nesse diapasão, evidencia-se a imprescindibilidade da correta definição e execução estatal perante estes delitos, vistos, muitas vezes, de forma diferenciada dos tratados pelo Direito penal clássico, posto que se enquadram dentre aqueles conhecidos como crimes do colarinho branco, os quais são ainda mais nefastos à sociedade em geral, por afetarem de maneira direta e complexa a ordem econômica nacional.

Nessa toada, a benevolente despenalização dos crimes relacionados, seja por meio de programas de refinanciamento, como o REFIS, seja pela interpretação “*in bonam partem*” dos institutos essenciais à constatação do delito de sonegação fiscal, enseja a ruptura do princípio da proporcionalidade, visto que gera uma proteção deficiente da sociedade contra estas condutas delituosas.

Ademais, ao longo dos principais julgados do Supremo Tribunal Federal nota-se a inconsistências das definições, principalmente, relativas ao instituto jurídico do lançamento tributário, o qual já fora conceituado no âmbito do direito penal e processual penal, como condição de procedibilidade e como condição objetiva de punibilidade, sendo agora tratada pelo enunciado vinculante como elemento do tipo penal. Entretanto, é evidente que todas estas estão incorretas, vez que as fundamentações para enquadramento deste instituto a tais naturezas jurídicas são insustentáveis.

Em razão dessas séries de errôneos tratamentos deste instituto de essencial importância para a punição da evasão fiscal, depreende-se a violação ao princípio da legalidade, uma vez que inclui, por meio do poder judiciário e não legislativo, um elemento no tipo penal e ao princípio da igualdade, uma vez que exclui este tratamento diferenciado a crimes iguais aos mencionados na súmula vinculante.

Nesse ínterim, analisando-se que o ato administrativo relativo à constatação da exigibilidade do crédito tributário é uma das principais formas de se comprovar o *fumus comissi delicti* e que a justa causa se trata do suporte probatório mínimo capaz de ensejar a plausibilidade do direito de punir, constatada a partir de elementos de informação, provas cautelares, atestando a presença da prova da materialidade e dos

indícios de autoria ou participação na conduta criminosa, é evidente que a natureza jurídica do lançamento tributário é de elemento da justa causa, sendo, portanto, uma condição da ação penal.

Portanto, com o fito de apaziguar a problemática advinda a partir da súmula vinculante 24 e seu precedente, o melhor método processual a se utilizar é o do *overruling*, no qual anular-se-á este enfadonho enunciado vinculante, retornando ao *status quo ante*, no qual era possível a instauração da ação penal ainda que previamente ao lançamento tributário definitivo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 8ª edição. São Paulo: GEN, 2014.

ESTUDO SOBRE SONEGAÇÃO FISCAL DAS EMPRESAS BRASILEIRAS, São Paulo. **Palestras sobre sonegação fiscal**: IBPT, 2009. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/49/EstudoVeQuedaNaSonegacaoFiscalDasEmpresasBrasileiras.pdf>>. Acesso em: 02 abr. 2016.

AVELINE, Paulo Vieira. Crimes materiais contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/1990, art. 1º): lançamento definitivo como condição para a sua consumação: crítica aos fundamentos da decisão proferida no julgamento do Habeas Corpus nº 81.611-8/DF. **Revista da AJUFERGS**. Rio Grande do Sul, n.12, 2007.

BALTAZAR JUNIOR, José Paulo. **Crimes Federais**. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM). Seminário – O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil. Enunciados Aprovados. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERSÃO-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 29 abr. 2016.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 24. ANGHER, Anne Joyce (Org.). **Vade Mecum acadêmico de direito Rideel**. 16.edição, São Paulo: Rideel, 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula 609. In: ANGHER, Anne Joyce (Org.). **Vade Mecum acadêmico de direito Rideel**. 16.edição, São Paulo: Rideel, 2013.

CHANTAL, Giselle Aguiar Santos de. O crime do art. 1o, caput, da Lei n. 8.137/1990 e o julgamento do Habeas Corpus n. 81.611 pelo Supremo Tribunal Federal. **Direito Penal Especial Tomo I**, Brasília, v.3, p. 165-239. 2014.

CINTRA, Antônio Carlos de Araújo; GRINOVER, Ada Pellegrini; DINAMARCO, Cândido Rangel. **Teoria Geral do Processo**. 26ª edição, São Paulo: Editora Malheiros. 2010.

CUNHA, Rogério Sanches da. **Manual de Direito Penal (Parte Geral)** 3ª edição, Salvador: Juspodium, 2015.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 25ª edição, São Paulo: Editora Atlas, 2012.

DIDIER, Fredie; OLIVEIRA, Rafael Alexandria e BRAGA, Paula Sarno. **Novo Processo Civil 2015**. 1ª edição, Salvador: Juspodium, 2015.

EISELE, Andreas. **Condição objetiva de punibilidade e lançamento tributário**, Revista jurídica do Ministério Público catarinense. Florianópolis, v. 4, n. 9, maio/ago, 2006.

_____. **A Súmula Vinculante nº24 do STF**, Revista jurídica do Ministério Público catarinense. Florianópolis, v.8 n. 18. Jan/jun, 2011.

ESPAÑA. Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social. **Boletín Oficial del Estado**. 2012. Disponível em: <<http://www.boe.es/boe/dias/2012/12/28/pdfs/BOE-A-2012-15647.pdf>>. Acessado em: 03 maio. 2016.

FISCHER, Douglas. O custo social da criminalidade econômica. **Revista Contribuições Político-Criminais e dogmáticas**. v.1. Brasília, 2011.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 4ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

GOMES, Luís Flávio. **Fontes do direito penal**. Salvador: UFSC, 2008. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/13529-13530-1-PB.pdf>>.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 11ª edição. São Paulo: Malheiros, 2006.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. 7ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

GRECO, Luís Rogério. **Curso de Direito Penal Parte Geral**. 13ª edição. Niterói/RJ: Impetus, 2011.

_____. **Curso de Direito Penal Parte Geral**. 17ª edição. Niterói/RJ: Impetus, 2015.

HUGO, Maicon Guedes. **Política Criminal no Direito Penal Tributário: uma abordagem pela descriminalização substitutiva utilizando o Direito Administrativo Sancionador**. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2007, p. 21.

JARDIM, Afrânio Silva. **Direito Processual Penal**. 11ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

LIMA, Renato Brasileiro. **Manual de Direito Processual Penal**. 4ª edição, Salvador: JusPodium, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, **Processo Tributário**. 2ª edição. São Paulo: . Ed. Atlas. 2012

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. A Irretroatividade da Súmula Vinculante 24 e a prescrição impeditiva da ação penal. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.33, p. 109-119, 2013. Disponível em: <<http://www.periodicos.ufc.br/index.php/nomos/article/viewFile/870/847>>. Acesso em: 10 abr. 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Crimes contra a ordem tributária**. 3ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998.

MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos fundamentais e seus múltiplos significados na ordem constitucional. **Revista Jurídica Virtual**, Brasília, v. 2, n. 13, 1999.

MIRABETE, JULIO FABBRINI. **Manual de Direito Penal** 10ª Edição. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Eugênio Pacelli de. **Curso de Processo Penal**. 19ª Edição, São Paulo: Atlas, 2015

PAES, Nelson Leitão. O Parcelamento Tributário e Seus Efeitos sobre o Comportamento dos Contribuintes. **Revista Economia da Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia (ANPEC)**, Brasília, v.13,n.1, 2012.

PANOEIRO, José Maria. Criminalidade Empresarial: Breves reflexões político-criminais sobre o tratamento dos crimes fiscais no Brasil e na Espanha. **Revista Eletrônica de Direito Penal UERJ**. Rio de Janeiro, v.2, n.1, 2014. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redpenal/article/view/14312> >. Acesso em: 9 abr. 2016.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 6ª edição, Rio Grande do Sul: Revista do Advogado, 2014.

SHECAIRA, Sérgio Salomão. **Criminologia**. 5ª edição, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

STRECK, Lênio Luiz. A dupla face do princípio da proporcionalidade: da proibição de excesso (Übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (Untermassverbot) ou de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais. **Revista da Ajuris**, Rio Grande do Sul, v.32,nº 97, p. 172-201, março. 2005.

SUTHERLAND, Edwin H. **El Delicto de Cuelo Branco**. Madrid. 2ª Edição: Las Ediciones de la piqueta, 1999

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal 1**. 32ª edição. São Paulo: Saraiva, 2010.