



Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante nº 24 do STF e as decisões proferidas no HC nº 108.037/ES e na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC nº 236.784), em 21.02.2014, pelo STF

Cláudio Tessari

Advogado, Mestre em Direito pela UniRitter, Pós-Graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS, Professor Livre-Docente em Cursos de Pós-Graduação na UniRitter, na PUCRS, na Unisinos, na Fadergs e no IDC



Marcelo Luiz Scariot

Advogado, Especialista em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela PUCRS, Especialista em Direito Tributário pelo IBET, Membro Titular do Conselho Municipal de Contribuintes de Canoas/RS

publicado em 27.04.2017

[\[enviar este artigo\]](#) [\[imprimir\]](#)

Resumo

Ao julgar o HC nº 108.037-ES, o STF decidiu pela possibilidade da persecução penal dos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137, de 1990, antes do exaurimento da fase administrativa, contrariando o texto da Súmula Vinculante nº 24 do mesmo Tribunal e a decisão liminar proferida na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303-MA (HC nº 236.784) pelo Pretório Excelso, sendo que não há razão que justifique a antecipação da punição penal das condutas do contribuinte, haja vista que, sem o encerramento do processo administrativo tributário, não se poderá aventar, de forma definitiva, a supressão ou redução de tributo.

Palavras-chave: Crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei 8.137, de 1990). Persecução penal. Necessidade do exaurimento da via administrativa. Condição para supressão ou redução de tributo.

Abstract

When judging HC no. 108037-ES, the Supreme Court decided the possibility of criminal prosecution of crimes under Art. 1st. Law 8137 of 1990 before the exhaustion of the administrative stage, contradicting the text of Binding Precedent no. 24 of the same court and the preliminary order issued on Injunctive Relief in the Complaint no. 17303-MA (HC no. 236784), and there is no reason to justify the anticipation of the taxpayer's conduct's criminal punishment, considering that the tax suppression or reduction cannot be definitively demonstrated without the closing of the administrative tax process.

Keywords: Crimes against the tax order (Article 1 of Law 8137 of 1990). Criminal prosecution. Need of the exhaustion of the administrative decision. Condition for tax elimination or reduction. Binding precedent. Material crime or result.

Sumário: Introdução. 1 Da natureza dos crimes tributários previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e da necessidade de efetiva consumação. 2 A consumação como requisito à tipificação da supressão ou da redução de tributos. 3 A Súmula Vinculante nº 24 do STF e os precedentes que deram ensejo à sua edição. 4

Apreciação do julgamento proferido nos autos do *Habeas Corpus* nº 108.037-ES pelo STF. 5 Das contradições existentes entre a Súmula Vinculante nº 24 do STF e a decisão proferida pela mesma Corte nos autos do HC 108.038-ES e do ARE 936.653 AgR/MG. 6 Da análise de precedentes que coadunam com a Súmula Vinculante nº 24 do STF. 7 Do processo administrativo e das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa. 8 Do indispensável exaurimento da via administrativa processual, sob pena de infringência aos princípios do *in dubio pro reo* e do *in dubio pro contribuinte*. Conclusões. Referências bibliográficas.

Introdução

Em análise prévia, percebe-se que o Supremo Tribunal Federal possui vasta jurisprudência resguardando o direito de os contribuintes primeiramente discutirem os débitos tributários na esfera administrativa para, posteriormente, ter início a persecução penal, ou seja, responderiam criminalmente somente após o lançamento definitivo do crédito tributário, sempre em atenção à Súmula Vinculante nº 24 do STF, a qual prevê que “não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Na contramão do verbete editado pelo Supremo Tribunal Federal e dos princípios e das garantias fundamentais estabelecidos em favor dos contribuintes, a Suprema Corte, no julgamento do HC nº 108.037/ES, autorizou a persecução penal dos crimes previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990 antes do exaurimento da fase administrativa, desde que o Ministério Público constate, no caso concreto, justa causa para o oferecimento de denúncia.

Além de a decisão ser inovadora junto à composição das turmas do Supremo Tribunal Federal, já que desconsiderou as normas processuais e regimentais para aplicação de enunciado sumular, concedeu verdadeira carta branca ao Ministério Público, o qual poderá abster-se de aguardar o encerramento do processo administrativo tributário para oferecer denúncia-crime contra os contribuintes.

A inexistência de uma decisão definitiva no processo administrativo tributário, que poderá ensejar a inexistência da própria obrigação tributária, age como óbice intransponível à certeza da própria prática do crime, exigida pelo Direito Penal, em que vige o princípio do *in dubio pro reo*, o qual também é albergado pelo Código Tributário Nacional.(1)

A existência de processo administrativo, junto à Secretaria da Fazenda Tributária, traz em sua natureza a incerteza da existência (ou não) – efetivamente – do débito tributário, o que implica, consequentemente, a (in)certeza da existência de crime contra a ordem tributária.

1 Da natureza dos crimes tributários previstos no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 e da necessidade de efetiva consumação

As condutas humanas que infringem a lei penal, especialmente quando tipificadas como crime contra a ordem tributária, estão previstas nos arts. 1º(2) e 2º(3) da Lei nº 8.137/1990, os quais têm como bem jurídico tutelado a ordem tributária. Essa “ordem tributária” disciplina o conjunto de normas que regem o poder de tributar do Estado e, consequentemente, a relação Fisco-particular, tutelando a transparência e a licitude na relação entre a Fazenda Pública e o contribuinte, sempre observando os limites legais e probos para o lançamento, a cobrança e a arrecadação dos tributos. Ao mesmo tempo, requer-se, em contrapartida, que o contribuinte aja com honestidade no cumprimento da obrigação tributária.(4)

As disposições da Lei nº 8.137/1990 (art. 1º) abordam as definições de crime contra a ordem tributária, estipulando como critério material para o enquadramento da conduta ilícita a verificação de supressão ou redução de tributo, de contribuição ou de qualquer acessório, mediante a utilização de alguma das condutas descritas nos incisos desse artigo.(5) Essa regra exala comando explícito quando traz em seu *caput* as expressões “supressão” e “redução” de tributo ou de obrigação acessória como conduta típica para fins de enquadramento de uma das condutas previstas em alguns dos incisos no tipo penal estabelecido na norma em questão.

Com isso, à primeira vista, percebe-se que, para a ocorrência de tais crimes, há de ser apurada a conduta ilícita do agente, qual seja, a efetiva supressão ou redução de tributos, conduta essa levada a cabo pela prática de um procedimento

fraudulento anterior, consubstanciado em alguma daquelas hipóteses elencadas no dispositivo: omitir informação ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias, fraudar a fiscalização tributária, emitir documento falso, deixar de fornecer ou alterar nota fiscal. Tais manobras são constatadas mediante simulação, ocultação ou outra prática ilícita utilizada com vistas a ludibriar a autoridade administrativa, produzindo uma falsa imagem da realidade.

Resta evidenciado que o crime tipificado no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 é crime material ou de resultado, haja vista que existe uma condição objetiva de punibilidade: a verificação definitiva de supressão ou redução de tributos pelo contribuinte. A conceituação de crime material pode ser extraída da doutrina, ao passo que, “para a sua ocorrência, não basta uma mera ação, mas se exige um resultado anterior, destacado da ação, mas em consequência deste, para a configuração do tipo”.(6)

Isso posto, percebe-se que não basta a simples realização de alguma das condutas previstas nos incisos – tampouco é suficiente para a configuração do tipo penal apenas a supressão ou a redução do tributo –, é imprescindível a presença de dois requisitos, ação e resultado, ou seja, a ocorrência de uma das condutas fraudulentas previstas como condição necessária combinada com o resultado da efetiva supressão de tributos.(7)

A prática isolada dos atos previstos nos referidos incisos, que não levem à supressão ou à redução de tributo, ensejará, inevitavelmente, o enquadramento do infrator em um ilícito formal, mas, ainda assim, poder-se-ia,

“neste ponto, indagar se seria possível a tentativa de crime de supressão ou redução de tributo. Não obstante a questão não seja pacífica na doutrina, não vislumbramos tal hipótese, seja porque a possível ‘tentativa’ dos crimes contra a ordem tributária previstos no art. 1º da Lei 8.137/1990 configura-se, na realidade, na consumação dos crimes formais previstos no art. 2º dessa mesma lei, seja porque o ato de suprimir ou reduzir tributo não comporta fracionamento.”(8)

Destaca-se que esse tipo penal não é punível na forma culposa, tampouco haverá o enquadramento do contribuinte que realizar isoladamente as condutas previstas nos incisos. Isso porque a conduta típica será constatada somente no caso em que haja a realização dolosa das condutas que deem causa à supressão ou à redução de tributo.(9)

Portanto, da mesma forma que, para a apuração do homicídio, se faz necessária a consumação da morte da vítima, no caso da supressão ou da redução de tributos, são necessárias a caracterização e a efetivação do lançamento (discussão esgotada na esfera administrativa) do montante devido a título de tributo, sendo essas condições objetivas de punibilidade, que viabilizarão o oferecimento de denúncia pelo órgão competente e darão ensejo à propositura da – eventual – ação penal.

2 A consumação como requisito à tipificação da supressão ou da redução de tributos

Ultrapassada a delimitação da natureza dos crimes contra a ordem tributária, é pertinente abordar a situação em que ocorre a consumação desses crimes, assim entendida como o momento em que a situação fática posta atende a todos os elementos previstos no tipo penal.

As condutas elencadas nos incisos do art. 1º da Lei nº 8.137/1990 não serão objeto desta análise, haja vista tratar-se de comportamentos de meio – e não de fim –, que levam ao tipo penal previsto no *caput* do artigo. Com isso, a atenção será voltada à caracterização da efetiva supressão ou redução de tributos, já que a ordem tributária é o bem jurídico tutelado.

Salienta-se que, para que se possa aventar a supressão ou a redução de tributos, a existência de um tributo é logicamente fundamental, ou seja, sem o lançamento legítimo será impossível a ocorrência do crime previsto na norma em questão. Em que pese a afirmativa acima pareça lógica, é justamente esse o ponto central da análise e também a essência da controvérsia que objetivou este estudo e, em decorrência disso, a explanação, razão pela qual as consequências aqui expostas apresentarão reflexos em todas as perspectivas apresentadas.

Para fins de incidência da norma, apenas estará finalmente apurado o tributo eventualmente devido com a constituição definitiva do crédito tributário, que se dá

com o lançamento final do tributo, ao término do procedimento administrativo tributário. É esse lançamento definitivo e formalmente notificado ao contribuinte que caracterizará o exato montante de tributo que possa ter sido objeto de redução ou supressão, sendo que somente a partir desse momento poderá ser considerada a efetiva existência do tributo, nos termos do que prevê o art. 1º, *caput*, da Lei nº 8.137/1990. Consequentemente, quando constatada alguma das condutas fraudulentas prévias contidas nos incisos do referido artigo, poderá, a partir desse momento, ser dado seguimento à apuração de conduta criminosa do contribuinte no âmbito do Direito Penal.

Os estudiosos diferenciam em dois momentos a relação jurídico-tributária no Código Tributário Nacional quanto à natureza do lançamento, quais sejam: (a) o instante em que surge o fato jurídico tributário, denominado "obrigação tributária", enquanto (b) o outro ocorre quando essa obrigação é determinada e quantificada, referido como "crédito tributário". Entre um momento e outro está o lançamento, que "declara a existência de uma obrigação tributária e, fazendo-o, constitui um crédito".(10)

Enfatiza-se que o processo administrativo tributário – discussão viabilizada ao contribuinte – é o meio adequado para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento tributário. Pressupõe-se que, se existe a possibilidade de o contribuinte questionar administrativamente, deve-se utilizar esse meio legal para contrapor incoerências, o qual será julgado e definido pela autoridade fiscal, previamente à tomada de quaisquer outras medidas que transcendam ao âmbito administrativo. (11)

Nesse sentido manifesta-se a doutrina, afirmando que

"é livre de dúvidas que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a exação. Isso porque o lançamento tributário, como vimos, pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal, a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição."(12)

Então, definido o momento em que surge efetivamente o "tributo", para fins de aplicação da norma penal em análise, o próximo ponto a ser abordado é o comando normativo do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, o qual determina que, para fins de apuração dos crimes contra a ordem tributária, a representação fiscal será encaminhada ao Ministério Público após a decisão final proferida na esfera administrativa,(13) sendo que essa matéria deu ensejo a ampla controvérsia, até que ocorreu sua pacificação, no âmbito do Supremo Tribunal Federal, resultando na edição da Súmula Vinculante nº 24, que hodiernamente retorna ao cenário de discussões judiciais.

3 A Súmula Vinculante nº 24 do STF e os precedentes que deram ensejo à sua edição

Após muito debater as controvérsias que pairam sobre a persecução penal ter ou não como requisito o esgotamento da via administrativa, o Supremo Tribunal Federal julgou o *leading case* HC nº 81.611/DF e, posteriormente, a ADIn 1.571, concluindo que o Ministério Público somente poderia propor ação penal relativa ao crime tributário material (em que se enquadra a norma do art. 1º da Lei 8.137/1990) após a definição do processo administrativo tributário, consolidando o entendimento de que o lançamento definitivo é condição à propositura de ação penal em face de crime tributário.

No instante do julgamento do HC nº 81.611/DF, o relator, Ministro Sepúlveda Pertence, salientou que o art. 1º da Lei 8.137/1990

"é modalidade clara de tipo misto alternativo, porém, de resultado: é dizer, qualquer uma das condutas comissivas ou omissivas descritas nos diversos incisos serve a aperfeiçoar o crime, mas não basta à sua consumação, para a qual não se prescinde de que, de uma ou mais delas, resulte a supressão ou a redução do tributo devido."(14)

Então, se a própria autoridade administrativa, competente para lançar o tributo e, consequentemente, constituir o crédito tributário, não determinou, em definitivo, a sua exigibilidade, como poderia o Ministério Público – menos técnico em questões tributárias e não legitimado para exercer a função de lançar tributos – propor ação penal contra o acusado de crime de supressão ou redução de tributo que não se

tem a certeza de ser devido?(15)

Essa decisão do Plenário da Suprema Corte restou ementada nos seguintes termos:

"I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8.137/90, art. 1º): lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1.571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8.137/90 – 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, quer 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. 9.249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, se subtraiam 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."(16)

Posteriormente, foi reiterado tal entendimento no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.571, proposta pelo procurador-geral da República, na qual era alegado que o art. 83 da Lei nº 9.430/1996 violava, dentre outros dispositivos, o art. 129, I, da Constituição Federal.(17) No entanto, a Corte Suprema não concordou com esse entendimento e, por unanimidade, indeferiu o pedido cautelar proposto, de suspensão do dispositivo, e decidiu, liminarmente, que o dispositivo atacado não constitui óbice à atuação do Ministério Público, que poderá, desde logo, ao tomar conhecimento da conduta criminosa – pelos mais diversos meios –, propor a respectiva ação penal. Afirma, ainda, que a ação penal nos crimes tributários tem natureza pública incondicionada, sendo a representação fiscal, para fins penais, uma mera *notitia criminis* a ser prestada pelo Fisco, porém não há que ser colocada como condição de procedibilidade.(18)

Ao final, o Supremo Tribunal Federal, por maioria, julgou improcedente a ação e firmou a constitucionalidade do art. 83 da Lei nº 9.430/1996, sob o fundamento de que "a norma atacada destina-se aos agentes da administração fazendária, não impedindo a atuação do Ministério Público". A decisão ementada restou nos termos que seguem:

"Ação direta de inconstitucionalidade. 2. Art. 83 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996. 3. Arguição de violação ao art. 129, I, da Constituição. *Notitia criminis* condicionada 'à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário'. 4. A norma impugnada tem como destinatários os agentes fiscais, em nada afetando a atuação do Ministério Público. É obrigatória, para a autoridade fiscal, a remessa da *notitia criminis* ao Ministério Público. 5. Decisão que não afeta orientação fixada no HC 81.611. Crime de resultado. Antes de constituído definitivamente o crédito tributário, não há justa causa para a ação penal. O Ministério Público pode, entretanto, oferecer denúncia independentemente da comunicação, dita 'representação tributária', se, por outros meios, tem conhecimento do lançamento definitivo. 6. Não configurada qualquer limitação à atuação do Ministério Público para propositura da ação penal pública pela prática de crimes contra a ordem tributária. 7. Improcedência da ação."(19)

Na oportunidade, apesar dos Ministros decidirem no sentido de que o Ministério Público poderia agir independentemente da comunicação da autoridade administrativa, reiterou-se a necessidade da constituição prévia do crédito tributário, a fim de configurar a justa causa para a propositura de ação penal, o que somente aconteceria ao término processo administrativo.

Em 2010, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 24, cuja transcrição é imperial para a boa compreensão da matéria. Veja-se: "Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo".(20)

Imaginava-se que a súmula vinculante acima transcrita viesse a pacificar, de forma

definitiva, o entendimento sobre a matéria, haja vista a força normativa que possuem os enunciados dessa natureza. Pois, como bem preceituado na Constituição Federal, a Súmula vincula as decisões “em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”,(21) tendo “por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica”.(22)

O próprio Supremo Tribunal Federal conceitua a súmula vinculante em seu glossário jurídico, instruindo que é

“apoiado em reiteradas decisões sobre matéria constitucional, que tem efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal. O enunciado tem por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica. Para a edição de súmula vinculante é necessário que pelo menos dois terços dos membros do Tribunal concordem com sua aprovação. Tal instituto foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro pela Emenda Constitucional 45/2004 (Reforma do Judiciário).”(23)

Inclusive, o novo Código de Processo Civil (2015) resguardou a obrigação de “os juízes e os tribunais”(24) seguirem os precedentes e enunciados de súmulas, no caso de não se “demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento”,(25) especialmente quando forem “enunciados de súmula vinculante”.(26)

Contudo, a matéria veio à tona novamente no julgamento do HC nº 108.037/ES, quando a Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, por maioria, desconsiderou a existência da súmula vinculante e julgou em sentido diverso ao proposto no enunciado, desrespeitando a necessidade de que “a modificação de enunciado de súmula [...] observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia”.(27) Tal precedente merece capítulo específico para bem esmiuçá-lo, consoante os termos que advêm.

4 Apreciação do julgamento proferido nos autos do *Habeas Corpus* nº 108.037/ES pelo STF

A segurança jurídica imperou, e a Súmula Vinculante nº 24 foi seguida até o dia 29 de novembro de 2011, data do julgamento do HC nº 108.037/ES pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, que exarou decisão contrária ao entendimento que era pacificado nesse mesmo Tribunal, abalando as relações jurídicas a partir de então e deixando no ar um grande ponto de interrogação com relação ao assunto que parecia definitivamente decidido.

Com a edição da Súmula Vinculante nº 24 do STF, não restava dúvida de que somente se poderia cogitar a persecução penal de alguma conduta do contribuinte com o término do processo administrativo tributário. Mas a nova decisão da Suprema Corte foi de encontro a essa aparentemente incontestável tese que se apresentava e julgou de forma diversa.

A decisão foi ementada nos seguintes termos:

“CRIME TRIBUTÁRIO – PROCESSO ADMINISTRATIVO – PERSECUÇÃO CRIMINAL – NECESSIDADE. Caso a caso, é preciso perquirir a necessidade de esgotamento do processo administrativo-fiscal para iniciar-se a persecução criminal. Vale notar que, no tocante aos crimes tributários, a ordem jurídica constitucional não prevê a fase administrativa para ter-se a judicialização. CRIME TRIBUTÁRIO – JUSTA CAUSA. Surge a configurar a existência de justa causa situação concreta em que o Ministério Público haja atuado a partir de provocação da Receita Federal tendo em conta auto de infração relativo à sonegação de informações tributárias a desguarem em débito do contribuinte.”(28)

Em análise preliminar e superficial, já é possível afirmar que a decisão proferida não satisfaz dois requisitos: (a) decisão de turma afrontando súmula vinculante – editada pelo órgão máximo da principal corte do país, o Tribunal Pleno do STF –,

desconsiderando os trâmites próprios para a espécie; e (b) abertura de um critério subjetivo inaceitável, ao definir que a apuração da “justa causa” para a propositura da ação penal poderá ser apreciada casuisticamente pelo Ministério Público.

A decisão proferida no HC nº 108.037/ES repercutiu negativamente ao desconsiderar a existência da Súmula Vinculante nº 24 do STF, colocando em xeque a força normativa desta, criando um novo debate sobre a natureza das normas dessa espécie. Pois deveria ser indiscutível que os preceitos sumulares foram criados com o objeto de gerar segurança jurídica, possuindo o *status* de norma jurídica válida, a ser aplicada de modo desvinculado dos fatos e dos fundamentos jurídicos apresentados por ocasião de sua elaboração,(29) comando que não fora obedecido.

Também soa lógico que, quanto maior o grau de jurisdição do tribunal que proferir a decisão, maior será a expectativa e a (in)segurança gerada pelo julgamento. Não há, na hierarquia do sistema normativo brasileiro, instituto superior à súmula vinculante, afinal, são verdadeiros mandamentos de aplicação e respeito, razão pela qual seu descumprimento, seja por quem for (inclusive pelo próprio STF), abala o interesse público e a supremacia da Corte Constitucional e causa instabilidade aos julgamentos proferidos pelas instâncias inferiores, pois gera incerteza a todos os contribuintes que discutem judicialmente suas teses tributárias (já pacificadas).

Como esperado, a decisão causou verdadeiro alvoroço entre os estudiosos do tema, que começaram a se questionar a respeito da força e dos limites das súmulas vinculantes do Supremo Tribunal Federal, pois

“a grande questão a ser respondida por uma teoria dos precedentes judiciais é: ‘o que vale como precedente judicial?’ A questão passa, portanto, pela busca de um critério de interpretação das decisões judiciais. Precedentes, súmulas e enunciados judiciais são, como enunciados legislativos, textos dotados de autoridade que carecem de interpretação. É trabalho do aplicador do Direito extrair a *ratio decidendi* – o elemento vinculante – do caso a ser utilizado como paradigma. [...] Só que essas regras que constituem as *rationes decidendi* podem ter diferentes níveis ou graus de generalização, e o valor delas vai depender sempre de uma decisão do intérprete. É nesse contexto que se pode verificar, portanto, o principal fator que leva à criação de uma súmula judicial. [...] A súmula cumpre a função de diminuir a incerteza e potencializar a previsibilidade das decisões judiciais, de modo a proteger as expectativas normativas geradas por essas decisões e desafogar as infundáveis discussões teóricas acerca de qual norma pode ser extraída da totalidade da jurisprudência do tribunal. [...] A súmula, ao estabelecer um consenso da própria corte acerca de uma ‘norma geral’ inequivocamente estatuída e redigida, favorece a aplicação universal do direito e a imparcialidade da jurisdição. Aplica-se uma súmula quando, no caso a ser decidido, for possível subsumir os fatos comprovados pelo juiz na norma geral estabelecida pelo tribunal.”(30)

O intuito do Supremo Tribunal Federal, ao julgar esse caso – nos termos em que o fez –, foi submeter a norma vinculante a um verdadeiro procedimento de revisão. A Primeira Turma olvidou-se da existência de procedimento próprio, previsto em lei,(31) para fins de edição, revisão ou cancelamento de súmula vinculante. Para quaisquer dessas espécies, o quórum necessário para aprovação é de dois terços dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária.

Ainda, consoante o novo Código de Processo Civil – já referendado, inclusive com transcrição do dispositivo –, o seu art. 927, § 4º, estabelece os procedimentos que serão adotados para a modificação de entendimento exarado em súmula, e, inclusive, o Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal,(32) no art. 354-B, determina que a votação realizar-se-á pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal. No entanto, esse não é o único requisito formal para a modificação de uma súmula, também há a previsão de que os interessados devem ser ouvidos, e, ainda, os autos devem ser encaminhados ao procurador-geral da República para parecer, em estrita observância aos princípios constitucionais, especialmente em atenção ao princípio do contraditório.

Assim, o julgamento da Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal pode tornar-se um precedente temeroso, ao passo que incluiu um critério de subjetividade inadmissível – em qualquer área do direito – insculpido enquanto aventura judicial, totalmente contraditório aos moldes de julgar dos tribunais pátrios, ainda mais em se tratando de Direito Penal, a *ultima ratio*, em que todas as garantias individuais

devem ser ao máximo preservadas. No HC nº 108.037/ES, o relator, Ministro Marco Aurélio, entende que, em

"não havendo disposição legal, no que seria inclusive conflitante com a Carta da República, prevendo a fase administrativa para a persecução criminal quanto ao crime tributário, há de apreciar-se, caso a caso, as peculiaridades presentes na denúncia, para saber se é necessário, ou não, apurar administrativamente, observado o contraditório, o tributo devido."(33)

Se for correto o raciocínio de que o requisito da justa causa para a ação penal deve ser examinado caso a caso, independentemente de conclusão do processo administrativo, a consequência prática será que o Ministério Público poderá ajuizar a ação penal, embora falte um parâmetro minimamente objetivo para aferir o momento em que se considera praticado o delito contra a ordem tributária. Poderá não aguardar o término do processo administrativo, pois desnecessário seria se os elementos do delito estivessem todos presentes no momento do ajuizamento da ação penal, desinteressando se o réu estava ciente de todos esses elementos e se o Ministério Público tinha total controle sobre a ação penal.

Dessarte, o objetivo seria a praticidade; é o resultado de se condenar o maior número de pessoas possível da forma mais rápida dentre as disponíveis para o acusador, desimportando se, ao final, o indivíduo for processado e julgado por ter deixado de declarar ou pagar uma operação não tributável, de sorte que o delito não se materialize.

E, resultado desse processamento penal injusto, o contribuinte, então, que vá em busca de uma indenização, propondo uma nova ação contra o Estado, movimentando novamente a máquina pública, com ação que poderia perfeitamente ser dispensável se a primeira ação não tivesse sido proposta prematuramente. Por óbvio, isso tudo se o contribuinte-acusado tiver forças e paciência para isso.(34)

5 Das contradições existentes entre a Súmula Vinculante nº 24 do STF e a decisão proferida pela mesma Corte nos autos do HC 108.038/ES e do ARE 936.653 AgR/MG

O posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal quando da edição da Súmula Vinculante nº 24 fora objeto de críticas da doutrina em razão do não enfrentamento – de forma objetiva – da questão da natureza do lançamento, bem como por não deixar clara a razão pela qual se entende que a definitividade do crédito tributário se dá com o encerramento do processo administrativo.

Inobservando a redação sumular, a decisão proferida nos autos do HC nº 108.037/ES, além de se omitir com relação a esses mesmos pontos, permitiu-se contrariar a jurisprudência antes firmada, sem que houvesse ônus argumentativo necessário para infirmar um entendimento pacífico do Plenário da Suprema Corte, transformando a necessidade do esgotamento do processo administrativo não mais em regra, mas em exceção, a ser aferida casuisticamente.(35)

O entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal, ao argumento inicial de que inexistiria previsão, na Lei nº 8.137/1990, que determinasse expressamente a necessidade do término do processo administrativo para a persecução penal, não merece prosperar, haja vista que a interpretação sistemática do ordenamento jurídico brasileiro leva justamente a entendimento contrário a esse (seja pela análise do tipo penal, seja pela observância do princípio da legalidade, pelos pressupostos da persecução penal, pelo lançamento tributário, pelo procedimento administrativo fiscal, pela constituição da obrigação tributária, pela suspensão da exigibilidade do crédito, dentre outros), de forma tal que não há como ignorar a efetiva necessidade da consumação do crime tributário ou de irrefutáveis indícios da ocorrência do ilícito para iniciar a persecução penal, o que só é possível constatar quando esgotado o procedimento administrativo tributário.(36)

A decisão emanada pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal abala a segurança jurídica ao permitir que casos desprovidos de materialidade – provas contundentes e definitivas – sejam utilizados para aferição de eventuais condutas ilícitas. Essa afirmativa poderia ser exemplificada das mais diversas formas, porém, imaginemos um exemplo em que um contribuinte, no exercício de seu objeto social, recolha ICMS, por ser esse o seu entendimento e nunca terem pairado dúvidas a respeito de seu procedimento estar correto. Contudo, após muitos anos de recolhimento de ICMS, o município onde a empresa desse contribuinte se situa

resolve fiscalizar sua atividade e autua-o, enquadrando-o como prestador de serviço, passando a exigir ISSQN, retroativamente, até o prazo prescricional. Pois bem, o que impediria o Ministério Público, a partir desse momento, de enquadrar a conduta desse contribuinte como uma “redução ou supressão de tributo” e dar início à persecução criminal dessa conduta? Pelo novo entendimento do STF, estaria plenamente autorizado para tanto.

Nessa mesma linha seguiu a decisão, atualíssima, do agravo regimental no recurso extraordinário com agravo registrado na Suprema Corte como ARE 936.653 Agr/MG, em que o contribuinte sustentou, ao que importa,

“que: (i) sem a existência de lançamento definitivo, não há de se cogitar de crime contra a ordem tributária, o que tornaria injustificável a cautelar de busca e apreensão em juízo criminal. Alega que a instauração de investigação criminal antes do encerramento do procedimento administrativo contraria a Súmula Vinculante 24; [...].”(37)

Essa decisão trouxe à baila a relativização da Súmula Vinculante nº 24 do STF, ao fundamento de que

“o Supremo Tribunal Federal, entretanto, tem decidido que a regra contida na referida súmula pode ser mitigada de acordo com as peculiaridades do caso concreto, sendo possível dar início à persecução penal antes de encerrado o procedimento administrativo, nos casos de embargo à fiscalização tributária ou diante de indícios da prática de outros delitos, de natureza não fiscal.”(38)

Essa mitigação tem o intuito de tornar menos severas as aplicações das súmulas vinculantes, afastando o direito brasileiro, completamente, da *common law*, aproximando-o à sua essência, ou seja, à *civil law*. Resta, assim, superado totalmente o precedente sumular, ao passo que o Tribunal está dando sinais de que os julgamentos não estão mais pacificados.

Todavia, trata-se de verdadeira extravagância jurídica sob qualquer ângulo pelo qual se analise. Se existe um processo administrativo tributário – que inclusive suspende a exação, já que se discute o justo e legal lançamento –, parece claro ser a intervenção penal, nos moldes do julgado do Supremo Tribunal Federal no referido *habeas corpus*, de todo equivocado, uma vez que poderá ser realizada em situações nas quais inexiste crime. Então, verificando-se inexistência de débito tributário, pela própria autoridade fiscal, em processo administrativo, não há argumento plausível que justifique a despropositada persecução penal, uma vez que o processo administrativo não resulta em qualquer afronta, por ser direito assegurado aos contribuintes, sendo que, da mesma forma, não gera qualquer prejuízo ao Ministério Público, haja vista que o prazo prescricional fica suspenso.

Exemplo extraído da doutrina aqui se faz pertinente, dado que é exposto por meio de apresentação de caso em que é oferecida denúncia pelo Ministério Público com relação a crime no qual há a desconstituição do crédito tributário no curso do processo administrativo, concluindo que existe verdadeiro constrangimento ilegal na situação narrada, já que,

“em visão distorcida dos fatos, o Ministério Público Federal oferece denúncia em desfavor de diretores de empresas avalistas, sob acusação de terem incidido nas penas do art. 1º, incisos I e II, da Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990; do parágrafo único do art. 22 da Lei nº 7.492, de 16 de junho de 1986, em crime continuado; e do § 1º, incisos I e II, do art. 1º da Lei 9.613, de 3 de março de 1998, combinados ainda com os arts. 29 e 69 do Código Penal brasileiro. Antes do encerramento do processo administrativo em curso no Conselho de Contribuintes para apreciação da pretensa omissão de receita (por meio de passivo fictício), a denúncia caracteriza verdadeiro constrangimento ilegal. O ilícito tributário – omissão de receita – desencadeia as acusações penais de crime contra a ordem tributária, Lei nº 8.137/90; de crime contra a ordem financeira, Lei 7.492/86; e de crime de lavagem de dinheiro, Lei 9.613/98.”(39)

Isso posto, os estudiosos concluíram que há clara impossibilidade de caracterização de crime contra a ordem tributária sem a comprovação da existência do ilícito tributário, traçando um excelente paralelo, ao referir que não pode existir crime tributário de qualquer espécie que, simultaneamente, não configure transgressão do dever tributário ou ilícito fiscal. Mas a recíproca não é verdadeira. Inversamente, poderá haver infringência de norma tributária (não pagamento de tributo, ou

pagamento insuficiente), portanto antijuridicidade tributária, sem que, entretanto, ocorra fato delituoso.(40)

De toda sorte, eventual transgressão tributária, que possa ensejar a apuração de ilícito criminal, somente poderá ser definitivamente afirmada com o término do processo administrativo tributário, decisão que será definitiva – e irrecorribel – na esfera administrativa. Em decorrência disso, respeitado o processo administrativo e concedido o direito ao contraditório, poder-se-á aventar o início de processo de apuração de conduta penalmente punível.

6 Da análise de precedentes que coadunam com a Súmula Vinculante nº 24 do STF

Não bastasse competir aos julgadores o dever de observarem “os enunciados das súmulas vinculantes”,(41) estes devem obediência principalmente, e indiscutivelmente, quando as súmulas forem taxadas como vinculantes. Percebe-se esse espírito quando da leitura dos comandos normativos do novo Código de Processo Civil, o qual expressamente determinou que, além do Ministério Público, as partes também poderão reclamar e “garantir a observância de enunciado de súmula vinculante”.(42)

Pois bem, em garantia a esses enunciados exarados pela Corte Suprema é que há tamanha deferência, nos julgamentos de *habeas corpus*, à Sumula Vinculante nº 24 do STF. E, para bem elucidar a questão, é relevante a referência de alguns julgados sobre o tema. Acompanhe-se.

Dentre os diversos precedentes do Supremo Tribunal Federal, inicialmente, merece registro a decisão liminar proferida na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA, pois vai de encontro ao julgamento do HC nº 108.037/ES (anteriormente referido), confirmando e trazendo à baila a supremacia, a validade e a vigência da Súmula Vinculante nº 24 do STF. Confira-se, a propósito, a ementa desse precedente:

“DIREITO PENAL. CONDIÇÃO OBJETIVA DE PUNIBILIDADE. CRIME TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA OFERECIDA ANTES DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. 1. O crime tributário previsto no art. 1º, incisos I e II, da Lei nº 8.137/90 é de natureza material, uma vez que sua consumação se dá não com a conduta da declaração falsa ou da omissão de dados, mas sim com a ocorrência do resultado consistente na supressão ou na redução do tributo. 2. Há condição objetiva de punibilidade em relação ao crime de natureza material apenas quando constituído definitivamente o crédito tributário – vale dizer, após preclusa a via administrativa na qual se discutem a sua existência e o seu montante. 3. Nesse exame inicial, o encerramento do procedimento fiscal após o oferecimento da denúncia não teria o efeito de convalidar o vício consistente na ausência de materialidade delitiva, considerando que a justa causa deve ser aferida no momento da apresentação da exordial. 4. Liminar deferida.”

É pertinente elucidar, antes de adentrar-se na análise da medida cautelar deferida na Reclamação nº 17.303/MA, que

“a presente reclamação está prejudicada, uma vez que a pretensão deduzida foi alcançada no RHC 123.010, de minha relatoria, ao qual dei provimento para anular a ação penal instaurada contra o reclamante, sem prejuízo da propostura de nova ação penal, desde que ainda hígida a pretensão punitiva estatal [...]. Brasília, 26 de maio de 2015. Ministro LUÍS ROBERTO BARROSO, Relator.”(43)

Essa liminar, proferida no dia 21.02.2014 pelo relator, Ministro Roberto Barroso, do Supremo Tribunal Federal, interposta contra o acórdão do Superior Tribunal de Justiça no *Habeas Corpus* nº 236.784/MA, determina que o Ministério Público “se abstenha de executar a ordem de prisão expedida em desfavor do reclamante”,(44) na medida em que “não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos definitivos”.(45)

O reclamante considerou oportuna e conveniente a interposição da reclamação, pois estava ameaçado de prisão em decorrência de sentença condenatória transitada em julgado, prolatada em ação penal iniciada sem a conclusão do processo administrativo tributário, desrespeitando o entendimento do Supremo Tribunal Federal, já sumulado, quanto à concretização do crime tributário. Assim, garantiu o entendimento de que “não há tributo sem que a autoridade administrativa, após o devido processo legal, constitua o crédito em termos

definitivos".(46)

Explanadas e argumentadas as razões cabíveis e legais, o relator convalidou o entendimento de que a justa causa para a persecução penal de crime tributário de resultado somente passará a existir após o exaurimento do processo administrativo tributário, sem o qual não estarão preenchidas as condições objetivas de punibilidade.

A propósito, recentemente o Supremo Tribunal Federal exarou outro julgado – nessa mesma essência –, o Agravo Regimental no *Habeas Corpus* nº 126.072 Agr/RS, afirmado na ementa que “a consumação do crime tipificado no art. 1º da Lei 8.137/90 somente se verifica com a constituição do crédito fiscal”.(47) Ainda que esse processo abarque também o início do prazo prescricional, aborda os efeitos (ou não) da consumação do ilícito tributário, para que então haja persecução penal.

Como pode-se observar, a Suprema Corte está dividida em suas decisões sobre a matéria de a persecução penal exigir ou não o encerramento do processo administrativo. No entanto, ao averbar a Súmula Vinculante nº 24, todos os tribunais a ela devem obediência, ou, se assim não fizerem, deverão expor as razões pelas quais afastaram seus termos, o que não ocorre quando contrariada ou rechaçada.

7 Do processo administrativo e das garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa

A administração pública, no exercício de sua atividade, deve atuar conforme o ordenamento jurídico, o que significa, no âmbito do processo administrativo tributário, o cumprimento do texto constitucional que determina a obediência ao devido processo legal e, consequentemente, às garantias da ampla defesa e do contraditório, mesmas garantias conferidas ao processo judicial.(48) Por isso, diz-se que a submissão do Estado à lei é uma das características mais importantes do Estado Democrático de Direito.

Ao outorgar ao processo administrativo as mesmas garantias fixadas ao processo judicial – contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes –, a Constituição Federal de 1988 concedeu ao processo administrativo uma nova dimensão, que repercute no exame das questões fundamentais relativas ao processo administrativo tributário.(49)

O processo administrativo, no âmbito da administração pública federal, tem sua previsão, essencialmente, no Decreto nº 70.235/1972 – que dispõe sobre o processo administrativo fiscal – e na Lei nº 9.784/1990 – que regula o processo administrativo no âmbito da administração pública federal. Nessa lei está disposto expressamente, em seu art. 2º, que a administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, do contraditório, da segurança jurídica, do interesse público e da eficiência.(50) É conveniente, também, referir o art. 1º dessa lei, que tem como finalidade a apuração, de forma objetiva, das situações apresentadas, “visando, em especial, à proteção dos direitos dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração”,(51) nos termos suprareferidos. Esses instrumentos normativos são de grande valia à solução de conflitos, de forma mais célere e menos dispendiosa, tanto para o contribuinte como para a própria autoridade fiscal, restando ao processo administrativo ser forma adicional de controle de atuação do Fisco, ao passo que verifica a legalidade dos atos previamente ao lançamento definitivo.

Então, aqui, em referência à ampla defesa, deve-se observar, no processo administrativo – sob pena de nulidade –, a manifestação oportunizada ao sujeito passivo de reagir à pretensão, fazendo serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda corroborar as suas alegações.(52)

Ora, se a ampla defesa, no processo administrativo tributário, corresponde à possibilidade de utilização dos meios de impugnação previstos para o exercício do adequado contraditório, respeitados os limites impostos pelo ordenamento, parece claro que o oferecimento de denúncia pelo Ministério Público previamente ao deslinde do processo administrativo afronta tanto os interesses e as garantias dos contribuintes como os próprios interesses estatais, haja vista que, eventualmente, poderá oferecer denúncia em relação a fato que reste desconstituído no próprio

âmbito administrativo.

Ademais, ainda que seja possibilitado ao contribuinte o oferecimento de defesa no processo administrativo, fica o questionamento: que contraditório é esse, que permite a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ao longo de discussão, porém deixa que o Ministério Público, à sua conveniência, dê início à persecução penal no curso do processo? Não restam dúvidas de que direitos fundamentais dos contribuintes estejam sendo colocados em segundo plano, frente à sede arrecadatória e sancionatória estatal, sendo tal sangria punitiva chancelada justamente pela Corte que é, essencialmente, guardiã da Constituição Federal, a qual tem por finalidade primordial a garantia da aplicação de norma constitucionalmente instituída.

8 Do indispensável exaurimento da via administrativa processual, sob pena de infringência aos princípios do *in dubio pro reo* e do *in dubio pro contribuinte*

Não obstante todas as graves afrontas a princípios e garantias individuais apontadas, não há dúvidas de que a maior delas se refira à relativização da legislação e à mitigação da Súmula Vinculante nº 24 do STF, ambas em desfavor do contribuinte, parte processualmente hipossuficiente, o que resulta em clarividente afronta aos princípios mais basilares do Direito Penal, dentre os quais se destaca, especialmente, o *in dubio pro reo*.

A doutrina mostra-se uníssona quanto à aplicação dos princípios de Direito Penal aos crimes contra a ordem tributária:

“[...] mesmo quando o delito é de fundo fiscal, configurando crime contra a ordem tributária, sujeita-se integralmente aos princípios gerais de Direito Penal e à parte geral do Código Penal. Direito Penal Tributário não guarda nenhuma peculiaridade. É Direito Penal. [...] Assim, os delitos contra a ordem tributária submetem-se às seguintes regras [...] legalidade, especificidade conceitual rígida dos delitos, irretroatividade, retroatividade da lei mais benigna, culpabilidade pessoal, benefício da dúvida, devido processo penal, admissão de erro escusável, etc.”⁽⁵³⁾

Com base nesse entendimento, enfatizado deve ser que a persecução penal de uma conduta se constitui como *ultima ratio*, medida extrema e subsidiária, que somente deve ser aplicada como último remédio. Convém dizer que – nos crimes em questão – a eventual aplicação deve ser subsidiária e dependente do resultado final do processo administrativo, que, em derradeira análise, demonstrará se houve (ou não) a redução ou a supressão de tributos pelo contribuinte.

O entendimento proferido pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal – também notado nos Tribunais Regionais e Estaduais⁽⁵⁴⁾ – do cabimento da propositura da ação penal pelo Ministério Público antes do exaurimento da via administrativa, bastando a existência de prova indiciária da conduta delituosa do contribuinte, é de todo absurdo em qualquer âmbito do direito, singularmente, na esfera criminal, quando o que está em jogo é a garantia individual da liberdade do contribuinte.

A denúncia oferecida antes de exaurida a via administrativa deve, sim, ser considerada como inepta, pois, conforme referido, há a possibilidade de que a impugnação e o recurso – oferecidos pelo contribuinte – sejam julgados procedentes na própria via administrativa, o que afastaria qualquer persecução penal. O posicionamento do Supremo Tribunal Federal que dera ensejo à edição da Súmula Vinculante nº 24 mostrava-se adequado à garantia dos interesses gerais dos envolvidos no processo e não propiciava que quaisquer das partes pudessem se sobressair ao adversário, além de afastar todos os elementos de subjetividade.

Considerando que o entendimento sumulado é o entendimento pacificado na jurisprudência do tribunal, constata-se que a Corte Suprema há muito já vinha decidindo no sentido de que era necessário o término do processo administrativo previamente ao início da persecução penal. Como bem disse a Ministra Ellen Gracie, em voto de sua lavra, “se a impugnação for julgada procedente, afirmando que o contribuinte não suprimiu ou reduziu tributo, estaria, então, afastado o juízo positivo de tipicidade da conduta a permitir que o MP desencadeie a ação penal”.⁽⁵⁵⁾

Vê-se que é a verdadeira aplicação do princípio do *in dubio pro reo*, ou seja, na dúvida, as ações devem ocorrer em favor do réu, ou, ainda, *in dubio pro*

contribuinte, como quis o art. 112 do CTN ao dizer que “a lei tributária que define infrações, ou lhes comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado”. Como pode ser constatado, essa disposição está no capítulo da “Interpretação e integração da legislação tributária”, ou seja, o contribuinte sempre terá as normas interpretadas a seu favor, seja na esfera penal, seja na tributária.

Diante desses argumentos, não há como justificar a ação prévia do Ministério Público, a fim de dar início à persecução penal de suposto crime que ainda não restou configurado. Até porque a espera pelo deslinde do processo administrativo não gera nenhum prejuízo ao Estado (nem mesmo nos casos de prescrição), muito pelo contrário, pode refletir inclusive em economia, caso seja desconstituído o crédito tributário, evitando, assim, uma persecução penal inócuia e onerosa.

A existência de discussão administrativa traz em si a incerteza da existência efetiva de um tributo (débito tributário), devido ou não, o que implica, consequentemente, a incerteza da existência de crime contra a ordem tributária. Então, a inexistência de uma decisão definitiva no processo administrativo fiscal, que pode culminar na confirmação da inexistência da própria obrigação tributária, age como óbice intransponível à certeza da própria prática do crime, exigida pelo Direito Penal, em que vige o princípio do *in dubio pro reo* e o *in dubio pro contribuinte*.

Conclusões

Ao contrário do quanto asseverado pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, nos autos do HC nº 108.038/ES, crê-se que há, sim, no bojo do art. 1º da Lei nº 8.137/1990, comando legislativo que determina primeiramente o encerramento do processo administrativo tributário para posterior persecução penal, na medida em que, sem tal encerramento, não se poderá aventar, de forma definitiva, a supressão ou a redução de tributo conforme previsto no tipo penal, como, inclusive, foi reconhecido pelo Ministro Roberto Barroso ao proferir a decisão liminar na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC nº 236.784), de 21.02.2014.

O entendimento contrário à Súmula Vinculante nº 24 do STF afronta as normas processuais e regimentais para prolação de decisão em sentido contrário ao enunciado sumular. Ademais, a decisão proferida nos autos do HC nº 108.038/ES, pela Primeira Turma do Supremo Tribunal Federal, configura um perigoso precedente, tendo em vista que materializa retrocesso no aspecto da segurança jurídica, na medida em que se conferiu carta branca ao Ministério Público, que poderá antecipar-se ao encerramento do processo administrativo tributário e oferecer denúncia-crime contra os contribuintes supostamente devedores à Fazenda – em nível municipal, distrital, estadual ou federal.

Outrossim, não há razão que justifique a antecipação da persecução penal das condutas do contribuinte, haja vista que o processo administrativo tributário suspende o prazo prescricional da ação penal, não restando qualquer prejuízo ao Estado. De outra ponta, ao contribuinte poderá ser causado prejuízo irreparável, caso venha a sofrer processo criminal com relação a crédito que, eventualmente, seja declarado inexistente pela própria autoridade administrativa. Assim, no intuito de precaver os entes fiscalizadores de tributos, é imperioso que a materialização do débito tributário seja indiscutível (ao menos administrativamente) para que então haja a persecução penal, no intuito de invocar a punição por atos penalmente rechaçados.

Referências bibliográficas

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2009.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. **Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em:

<www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

BRASIL. Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal. Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 14 nov. 2013.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no Direito Penal Tributário: uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, 2012.

HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2014.

MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 103, 2012.

MENEZES, Ana Lucia Araújo de. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário**. Biblioteca Virtual da Esaf. Disponível em: <www.esaf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 7 fev. 2014.

PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

REALE JÚNIOR, Miguel. **Instituições de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 205, 2012.

Notas:

1. "Art. 112 – A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I – à capituloção legal do fato; II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III – à autoria, à imputabilidade ou à punibilidade; IV – à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação."

2. "Art. 1º – Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

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

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

3. "Art. 2º – Constitui crime da mesma natureza: I – fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II – deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III – exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV – deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V – utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

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

4. MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 103, p. 92, 2012.

5. BRASIL. **Lei 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L8137.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

6. REALE JÚNIOR, Miguel. **Instituições de Direito Penal**. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 127.

7. PRADO, Luiz Regis. **Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009. p. 273.

8. HARADA, Kiyoshi; MASUMECCI FILHO, Leonardo. **Crimes contra a ordem tributária**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 154.

9. TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 205, p. 11, 2012.

10. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 191.

11. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 81.611-DF**. Impetrante: Luiz Alberto Chemin. Autoridade Coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 12 de fevereiro de 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

12. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: crimes contra a ordem tributária e contra a previdência social. São Paulo: Atlas, 2009. p. 120.

13. BRASIL. **Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9430.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

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

14. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 81.611-DF** (excerto do voto do relator Min. Sepúlveda Pertence). Impetrante: Luiz Alberto Chemin. Autoridade coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 12 de fevereiro de 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

15. Idem.

16. Idem.

17. "Art. 129. São funções institucionais do Ministério Público: I – promover, privativamente, a ação penal pública, na forma da lei; [...]."

18. MAGLIANO, Ingrid Meira Cartaxo Filgueiras. Crimes tributários: a natureza jurídica do lançamento definitivo. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 103, p. 101, 2012.

19. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade**

n. 1.571. Requerente: Procurador-Geral da República. Requerido: Presidente da República e outros. Brasília, 10 de dezembro de 2003. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

20. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 24. **DJ**, 19 fev. 2009.

Disponível em:
<www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

21. Art. 103-A da CF/88. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 01 nov. 2016.

22. Art. 103-A, § 1º, da CF/88. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso: em 01 nov. 2016.

23. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/glossario/verVerbete.asp?letra=A&id=581>>. Acesso em: 31 out. 2016.

24. Art. 927 do CPC/15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#art231>. Acesso em: 01 nov. 2016.

25. Art. 489, § 1º, VI, do CPC/15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#art231>. Acesso em: 01 nov. 2016.

26. Art. 927, II, do CPC/15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#art231>. Acesso em: 01 nov. 2016.

27. Art. 927, § 4º, do CPC/15. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm#art231>. Acesso em: 01 nov. 2016.

28. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 108.037-ES.**

Impetrantes: Nelson Castro de Sá Teles e outros. Autoridade coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 29 de novembro de 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

29. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário:uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, p. 80, 2012.

30. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário:uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, p. 84-87, 2012.

31. "Art. 2º – [...] § 3º – A edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula com efeito vinculante dependerão de decisão tomada por 2/3 (dois terços) dos membros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária."

BRASIL. **Lei 11.417, de 19 de dezembro de 2006.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L11417.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

32. BRASIL. **Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal.** Disponível em: <www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=legislacaoRegimentoInterno>. Acesso em: 14 nov. 2013.

33. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 108.037/ES.** Impetrantes: Nelson Castro de Sá Teles e outros. Autoridade coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 29 de novembro de 2011. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

34. DERZI, Misabel Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A súmula vinculante no direito penal tributário:uma nota crítica à decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do HC 108.037/ES. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 200, p. 94, 2012.

35. TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 205, p. 18, 2012.

36. TAKANO, Caio Augusto. Crimes contra a ordem tributária: constituição do crédito tributário, consumação e persecução penal à luz da atual jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 205, p. 19, 2012.

37. Trecho do relatório. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11155268>>. Acesso em: 07 nov. 2016.

38. Trecho do voto. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=11155268>>. Acesso em: 07 nov. 2016.

39. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário –impossibilidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 118, p. 133, 2005.

40. Idem, p. 135.

41. Art. 927, II, CPC/15.

42. Art. 988, III, CPC/15.

43. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=101&dataPublicacaoDj=29/05/2015&incidente=4532556&codCapitulo=6&numMateria=78&codMateria=2>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

44. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=41&dataPublicacaoDj=27/02/2014&incidente=4532786&codCapitulo=6&numMateria=19&codMateria=2>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

45. Disponível em:
<<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=41&dataPublicacaoDj=27/02/2014&incidente=4532786&codCapitulo=6&numMateria=19&codMateria=2>>. Acesso em: 03 nov. 2016.

46. Rcl 17303/MC, relator Ministro Roberto Barroso, julgado em 21.02.2014, publicado em processo eletrônico, DJe-041, divulg. 26.02.2014, public. 27.02.2014.

47. Ementa. HC 126.072 AgR, relator Ministro Dias Toffoli, 2ª T., STF, julgado em 02.02.2016, processo eletrônico, DJe-044, divulg. 08.03.2016, public. 09.03.2016.

48. MENEZES, Ana Lucia Araújo de. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário**. Biblioteca Virtual da Esaf. Disponível em: <www.esaf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 7 fev. 2014.

49. Idem.

50. BRASIL. **Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L9784.htm>. Acesso em: 14 nov. 2013.

51. Idem.

52. MENEZES, Ana Lucia Araújo de. **A ampla defesa no processo administrativo-tributário**. Biblioteca Virtual da Escola de Administração Fazendária – Esaf. Disponível em: <www.esaf.fazenda.gov.br>. Acesso em: 7 fev. 2014.

53. COELHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Denúncia penal antes do término do processo administrativo tributário – impossibilidade.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 118, p. 135, 2005.

54. BRASIL. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro. **Habeas Corpus n. 2001.059.02685**. Impetrantes: Mosche Boruch Sendacz e outros. Autoridade coatora: Juízo de Direito da 1ª Vara Criminal da Comarca de Jacarepaguá/RJ. Rio de Janeiro, 30 de outubro de 2001. Disponível em: <www.tjrj.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

55. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus n. 95.443-SC**. Impetrantes: Juliano Schumacher e outro. Autoridade coatora: Superior Tribunal de Justiça. Brasília, 25 de agosto de 2009. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21 nov. 2013.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023: 2002/ABNT):

TESSARI, Cláudio; SCARIOT, Marcelo. Do exaurimento da via administrativa para persecução penal dos crimes contra a ordem tributária (art. 1º da Lei nº 8.137/1990): contradições entre a Súmula Vinculante nº 24 do STF e as decisões proferidas no HC nº 108.037/ES e na Medida Cautelar na Reclamação nº 17.303/MA (HC nº 236.784), em 21.02.2014, pelo STF. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 77, abr. 2017. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao077/Claudio_Tessari_Marcelo_Scariot.html> Acesso em: 31 maio 2017.

REVISTA DE DOUTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS