

**OS PARADOXOS DA SÚMULA VINCULANTE Nº 24/STF:
As contradições, a não-compreensão de como se tipifica o
crime material de sonegação fiscal, a impunidade
e a agravação da situação do réu em determinados casos**

Douglas Fischer ¹

1. Considerações preambulares. 2. Natureza da discussão na esfera administrativa: condição objetiva de punibilidade, condição de procedibilidade ou decisão que define um elemento do tipo ? 3. A Súmula Vinculante nº 24: análise dos debates do julgado e algumas considerações. 4. A decisão do STF no HC nº 90.795-PE (julgado em 04/12/2007): em nosso entendimento, a contrariedade ao precedente do HC nº 81.611-SP (e também à ulterior Súmula Vinculante nº 24) , embora negado nos votos. 5. A comprovação da ausência de *entendimento integral* de como se consuma o crime de sonegação fiscal de que trata o art. 1º da Lei nº 8.137/90. 6. A questão da prescrição: mais uma incongruência, além do favorecimento à impunidade penal num primeiro momento e do prejuízo ao réu num segundo. 7. Os *problemas* vão surgindo: os precedentes estão sendo relativizados ou então levam a (outros) paradoxos inimagináveis. 8. A vinculação de instâncias e a necessidade de coerência: a vinculação do Poder Judiciário deve ser em face de *todas* decisões proferidas na esfera administrativa. 9. O (recorrente) argumento de que muitas regras despenalizantes em matéria de crimes tributários têm finalidade arrecadatória. 10. Conclusões e (sempre) uma esperança.

1. Considerações preambulares. O presente estudo é uma ampliação de inúmeras considerações que já fizemos outrora em face dos precedentes dos tribunais, notadamente do (conhecido e falado) julgamento no HC nº 81.611-SP. Agora, em face da edição da Súmula Vinculante nº 24/STF, agregam-se novos fundamentos e considerações, mesmo que haja parcial reprodução do muito do que dissemos ² e sustentamos, inclusive por ocasião da divulgação de nossas considerações em "*A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa - Ainda sobre os problemas derivados do precedente do HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE*" ³.

Há alguns *fatos* e considerações jurídicas a respeito de novos precedentes jurisprudenciais que merecem destaque.

Mais relevante foi a edição da Súmula Vinculante nº 24, pelo Supremo Tribunal Federal, assentando que "*Não se tipifica crime material contra*

¹ Procurador Regional da República na 4ª Região, Mestre em Instituições de Direito e do Estado pela PUCRS, Professor de Direito Penal e Direito Processual Penal.

² FISCHER, Douglas. *Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

³ FISCHER, Douglas. *A impunidade: sonegação fiscal e exaurimento da esfera administrativa – Ainda sobre os problemas derivados dos precedentes do STF no HC nº 81.611-SP e seu confronto com o que decidido no HC nº 90.795-PE*". Revista Direito e Democracia. Universidade Luterana do Brasil – ULBRA, vol. 9, n. 1, jan./jun.2008, p. 184.

a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo". (grifos e destaques nossos)

Não é só: há precedentes mais recentes do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça que reforçam nossa tentativa de demonstração dos equívocos decorrentes do entendimento objeto da Súmula Vinculante 24, STF, bem como - com o máximo respeito - que, ao menos assim nos parece, os tribunais ainda não compreenderam a *exata dimensão* do que estão decidindo.

Continuamos enfatizando – dentro de um espírito exclusivamente dialético, malgrado a incisividade em determinados momentos -, que houve um manifesto equívoco da Corte Suprema (e dos demais tribunais que hoje perfilham tal entendimento) ao assentar que seria necessário haver o exaurimento da esfera administrativa para a *consumação* do crime de sonegação fiscal de que trata o art. 1º da Lei nº 8.137/90, redundando na conclusão (igualmente equivocada) que a ação penal não poderia iniciar antes deste marco. Aliás, já de plano exsurge o primeiro paradoxo (notado por alguns Ministros do STF quando da - açodada - edição da Súmula Vinculante nº 24): a exigência deve ser feita para ***todas*** as hipóteses do art. 1º da Lei nº 8.137/90 (e ***não apenas em relação aos quatro primeiros incisos***, que referem apenas as *condutas-meio* do crime, que se verifica em relação ao *caput*), bem ***como também para*** os crimes hoje previstos no ***art. 337-A, CP*** (na redação da Lei nº 9.983/2000)

Sem desenvolver minuciosamente todos os pontos de vista que se tem para demonstrar a inconsistência lógico-sistêmica e jurídica da decisão da Corte Suprema e dos demais tribunais, destacam-se, topicamente, nossas considerações prefaciais a respeito do tema:

a) no sistema vigente, o Poder Judiciário não pode(ria) ficar vinculado e jungido às conclusões advindas da seara administrativa, embora a *vinculação* só exista, em verdade, nos delitos desse jaez, por conta dos *precedentes*;

b) contraria-se frontalmente o contido no art. 5º, XXXV, CF/88, que determina que a lei (e também as conclusões derivadas da construção jurisprudencial, complementa-se) não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito;

c) no âmbito criminal não se discute “crédito tributário”, mas *tributo* (vinculado à *obrigação* tributária);

d) as provas acerca da materialidade do crime (tributo, *suprimido* ou *reduzido*) não podem ficar restritas àquelas eventualmente produzidas na esfera administrativa. É dizer: na ação penal há possibilidade de outras provas a demonstrar a materialidade e prática do crime, independentemente da decisão administrativa;

e) as conclusões tomadas no âmbito administrativo deve(riam) servir tão-somente como elementos a mais para formar a convicção do juiz;

f) o prazo prescricional para a constituição do *crédito tributário*, de regra, é de 5 (cinco anos), enquanto que, à luz do Código Penal, o delito em voga tem prescrição em abstrato no marco de 12 (doze) anos; mas, em determinados casos, a prescrição pode ser de *até 22* (vinte e dois) anos;

g) a decisão proferida no acórdão-paradigma importa conferir, na prática, efeito vinculante a uma decisão administrativa, quando, salvo exceções, sequer decisões emanadas do próprio STF ostentam tal característica;

h) o Código Penal (art. 4º, CP) adotou a denominada *Teoria da Atividade*, considerando-se “*praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*”. Portanto, o crime se consuma com a ação (no caso, necessariamente comissiva) *supressão* ou *redução* (*caput* do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não, prevista nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90;

i) o fato de existirem as benesses de extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos, como aquela prevista no artigo 9º, § 2º, da Lei 10.684 (para nós, materialmente inconstitucional, por violação da Proibição de Proteção Deficiente, *untermaßverbot*⁴), não poderia alterar em absolutamente nada a discussão acerca do crime (ocorrência e tempo), como quis fazer crer especialmente o relator do precedente, invocando, à época, o artigo 34 da Lei nº 9.249/95 (*que admitia como causa de extinção da punibilidade se o pagamento dos tributos fosse realizado antes do recebimento da denúncia*). O ilustre Ministro Sepúlveda Pertence argumentou, com alguns apoios, que, enquanto não exaurida a esfera administrativa, não saberia o “contribuinte” (sic)⁵ o montante dos valores a serem recolhidos como forma de se beneficiar da extinção da punibilidade. O equívoco manifesto está em considerar o modo de perfectibilização do delito a futura (e absolutamente independente, para não dizer *casuística*) causa de exclusão de punibilidade. O crime existe desde que implementadas as condições dos seus elementos. Mantidas as premissas da tese preponderante, revogadas as regras extintivas de punibilidade (como já acontecera quando o artigo 14 da Lei nº 8.137/90 fora revogado pela Lei nº 8.383), a forma e o momento da ocorrência do crime restariam alterados. Com todas as vênias, um *non sense*.

Aliás, reporta-se ao enfrentamento trazido no item 9 do presente, em que se refere a pendência de julgamento perante o STF do Recurso Extraordinário nº 462.790-RS, no qual se questiona a inconstitucionalidade dos dispositivos do art. 9º, §§ 1º e 2º, da Lei 10.684, bem como da ADI nº 4.273-DF, em que, por similares razões, diz-se inconstitucionais os arts. 67 a 69, Lei 11.941/2009.

Feitas essas considerações bastantes breves, volta-se ao tema para tentar, uma vez mais, demonstrar não só a total irrazoabilidade das conclusões tomadas, como, além de esclarecer que recentemente o Supremo Tribunal Federal *de fato* contrariou tal entendimento em situação idêntica, destacar outros problemas que, salvo melhor juízo, muitos ainda não perceberam.

2. Natureza da discussão na esfera administrativa: condição objetiva de punibilidade, condição de procedibilidade ou decisão que define um elemento do tipo ?

Eis como está vazado o aresto que gerou a mudança da então jurisprudência consolidada pelo Supremo Tribunal Federal a respeito do tema:

I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º):
lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo

⁴ Remete-se também às considerações expostas a respeito do tema em obra de nossa autoria já citada. FISCHER, Douglas. *Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 206 e seguintes.

⁵ Dizemos nós: o *sonegador*, que difere, e muito, do *contribuinte*, havendo só aqui uma clara violação do Princípio da Isonomia, ao considerar *sonegador* e *contribuinte* em mesmo patamar jurídico.

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.

O voto do e. Relator do precedente acima citado, fazendo inúmeras digressões, concluiu que o exaurimento seria uma condição objetiva de punibilidade, chegando inclusive a comparar a situação ao delito falimentar.

Em percuciente voto, o Ministro Joaquim Barbosa demonstrou a inconsistência da tese levantada no voto da nobre relatoria (mais uma vez, com todas as *venias* pela ênfase ora posta). Jamais poderia se cogitar de condição objetiva de punibilidade, disse na divergência, porque essa pressupõe a *existência prévia* do crime, mas sua *punição condicionada* a fator ulterior. Valendo-se de Nelson Hungria, salientou que para quem “*o Direito Penal cogita de condições objetivas de punibilidade quando a punição da conduta penalmente ilícita fica condicionada a certas “circunstâncias extrínsecas ao crime, isto é, diversas da tipicidade, da injuridicidade e da culpabilidade”*”. Na senda ainda do mesmo doutrinador, reafirmou que são chamadas de condições objetivas “*porque são alheias à culpabilidade do agente. Nada têm a ver com o crime em si mesmo, pois estão fora dele (não há confundir as condições em apreço com os chamados ‘pressupostos’ do crime, isto é, fatos ou situações preexistentes, a que a lei subordina o reconhecimento de determinado crime ou grupo de crimes*”⁶).

De fato, dos ensinamentos de Bettiol⁷ colhe-se que há “*casos determinados nos quais o legislador, embora considerando estruturalmente perfeito um crime, faz depender a punibilidade do fato delituoso da verificação de um ulterior evento, que Código e doutrina chamam de condições de punibilidade*”. Assim, o critério apresentado “*isola a condição de punibilidade dos elementos do fato, e enquanto o fato é o complexo dos elementos materiais reconduzíveis à ação humana, a condição de punibilidade deve encontrar-se fora de qualquer repercussão que a ação humana possa ter sob o aspecto da causalidade física ou do da psicológica. Como afirmou Delitala com exatidão, a condição de punibilidade deve encontrar-se fora de qualquer relação causal*”

⁶ HUNGRIA, Nelson. *Comentários ao Código Penal*. 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.v. I, tomo II, p. 28-9.

⁷ BETTIOL, Giuseppe. *Direito Penal*, v. 1, p. 240, 243-4.

com a ação humana”. Assim, encerra o doutrinador, se a condição se “*encontra em relação de dependência causal com a ação*”⁸, no sentido de que possa ser considerado como efeito embora remoto da ação, tal evento não poderá ser considerado condição de punibilidade, mas será **elemento constitutivo do fato**”. (grifos nossos)

Não por outro motivo que, com razão, concluiu o Ministro Joaquim Barbosa que a conciliação realizada entre os conceitos de *condição de punibilidade* e de prescrição redundaria em situação *dogmaticamente incoerente* (como, de fato, redundaria!). Se o *ius puniendi* nasce com o fato punível, em regra isso ocorre com a consumação do delito, pois a punibilidade normalmente não está subordinada a qualquer outro evento futuro. Nos casos em que se faz presente a condição objetiva de punibilidade, embora consumado o delito, o fato ainda não será punível, de forma que não há como se falar em pretensão penal.

Em outras palavras: se houver o reconhecimento de que é com a decisão administrativa que há a definição da supressão ou redução de tributo (elementar do tipo), porque se trata de crime material (de resultado), impossível falar de hipótese que se amolde à condição objetiva de punibilidade. *Uma exclui a outra*.

O Ministro Cezar Peluso defendeu, em seu voto, que não se estaria diante de condição objetiva de punibilidade e muito menos de condição de procedibilidade, mas de *elemento normativo* do tipo (confira-se a ementa do julgado a referência expressa a tal conclusão, que é reflexo do que defendido em seu voto).

Cremos que não se trata, tecnicamente, de *elemento normativo* do tipo, mas sim de *elemento objetivo* do tipo. Saber o que é *tributo* (art. 1º, Lei 8.137/90) ou *contribuição social previdenciária* (art. 337-A, CP) *suprimidos* ou *reduzidos* não depende de qualquer valoração ou interpretação, mas de pura constatação à luz do que determina a legislação própria. É dizer: para a existência do *tributo* não há dependência do lançamento tributário a ser realizado pela autoridade competente (funcionário público) e sua ulterior confirmação nas instâncias administrativas.

Na verdade, a legislação pátria adotou a denominada *Teoria da Atividade*, considerando-se “*praticado o crime no momento da ação ou omissão, ainda que outro seja o momento do resultado*” (art. 4º, CP). Portanto, o crime se consuma com a ação (no caso, necessariamente comissiva) *supressão* ou *redução* (*caput* do art. 1º) de tributo mediante alguma conduta, fraudulenta ou não (porque nem todas condutas-meio pressupõem a fraude), prevista nos incisos do art. 1º da Lei 8.137/90 ou do art. 337-A, CP.

Noutras palavras, a ocorrência da infração não pode ser *condicionada* a eventual *lançamento tributário*. A lesão ao bem jurídico tutelado pelo delito material do art. 1º da Lei 8.137/90 ou por aquele ora previsto no art. 337-A, CP, se dá com a *conduta* (ação) de *supressão* ou *redução* de tributo, que, insiste-se, estando ligado à obrigação tributária, existe independentemente do *lançamento* (ato administrativo para, em consequência, gerar o *crédito tributário*, que em nada se identifica com a exigência perfectibilizadora do tipo *penal*).

⁸ É o caso: a sonegação do tributo se encontra em relação de dependência causal com a ação do agente criminoso, de modo que não pode ser condição objetiva de punibilidade.

Mas o problema persiste e indagamos: estão corretas as conclusões tomadas especialmente pela Corte Suprema e também do Superior Tribunal de Justiça em relação ao tema?

Insistimos que não ! E há conclusões outras que dele derivam, que se faz mister enfrentar na íntegra.

3. A Súmula Vinculante nº 24: análise dos debates do julgado e algumas considerações.

Prefacialmente, uma constatação: o que restou consubstanciado na Súmula Vinculante nº 24 é matéria eminentemente (para nós, *exclusivamente*) *infraconstitucional*. Segundo preconizado no art. 103-A, CF/88, o Supremo Tribunal Federal poderá, após reiteradas decisões *sobre matéria constitucional*, aprovar súmula que terá efeito vinculante. Salvo melhor juízo, já aqui a súmula agride dispositivo expresso da Constituição.

Entretanto, o objetivo primaz não está em demonstrar minudentemente a violação dos requisitos *formais* na edição do enunciado, mas de sua *essência*.

São eloquentes alguns debates havidos no julgamento que redundou na aprovação (pelo quórum mínimo) da Súmula Vinculante nº 24, STF.

Em primeiro lugar, importante destaque para as considerações preambulares da Ministra Ellen Gracie, preocupada com a redação da proposta de súmula, pois havia omissão a respeito do prazo prescricional. Esta, aliás, foi uma das razões para o Ministro Joaquim Barbosa manifestar seu posicionamento contrário à aprovação da súmula vinculante, ponderando que "*a presente proposta de súmula vinculante é incompleta, pois ela omite um aspecto crucial que foi amplamente discutido, aqui, durante o julgamento do leading case, e que consta de inúmeros outros julgados proferidos pelas duas Turmas deste Tribunal sobre a matéria. Leio os seguintes trechos do acórdão do HC nº 81.611 e de vários outros, inclusive de minha relatoria, em que há a seguinte complementação "suspense, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela falta do lançamento definitivo". Foi mais enfático, adiante, ao assentar que "estão sumulando pela metade".*

Disse também entender que a matéria penal não é vocacionada à sumulação em caráter vinculante, destacando que "*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 conseqüente necessidade, para esta Corte, de revogá-la ou de proceder às sucessivas clarificações*". Parece que Sua Excelência estava antevendo o que ora defendemos, e o que, esperamos, efetivamente aconteça, conforme defendido no modesto estudo.

De modo absolutamente percuciente, lembrou a Ministra Ellen Gracie que o *leading case* (sobre o qual estava se debruçando a pretensão sumulatória - o HC nº 81.611-SP) se deu em caso em que se tratava "*de um cidadão que havia construído e comercializado cerca de trinta e seis edifícios de apartamentos, e não havia recolhido um único centavo de imposto de renda na sua empresa, nem na pessoa física*".

Os dados históricos (muitas vezes *perdidos* na *repetição* de *ementas* - as quais, nem sempre, refletem o que *efetivamente decidido*) foram novamente

bem destacados pela Ministra Ellen Gracie ao firmar que "*esse tema – com todas as vênias aos ilustres Colegas que a defendem, e de modo muito especial ao Ministro Cezar Peluso, que é o proponente –, não está – perdoem-me – cristalizado no Tribunal. O leading case e os outros casos trazidos à discussão, no Plenário, são extremamente diversos um do outro, desde o caso virtuoso de Augusto Boal, em que se verificava uma atrevida atuação administrativa contra um artista, com os seus papéis desorganizados. E o outro, que rememorei a propósito da lembrança do Ministro Carlos Britto, em que se tratava de um grande empresário sabidamente sonegador, a toda evidência sonegador de impostos*". E concluiu, para nós com extremo acerto, ao destacar que sempre fazia "*referência expressa a essa questão da prescrição que é esclarecimento devido, é esclarecimento necessário não apenas às instâncias inferiores, mas a toda a população brasileira, aquela população brasileira que paga impostos, aquela população brasileira que não sonega impostos. Eu vejo que, com estas restrições todas, baseada em dúvidas, não pode construir-se uma súmula vinculante*".

O Ministro Marco Aurélio trouxe uma consideração (digamos) interessante (embora adiante traçamos críticas a parte de seu posicionamento): "*Repito, uma vez editado o verbete, a tendência será observá-lo para liquidar-se, em poucas linhas, muitos processos em curso. 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*".

Vistas as considerações acima (não todas, apenas a que entendemos relevantes, mas remetemos o leitor a todas), é possível e fácil verificar que havia (como há) seguras ponderações para a *não aprovação* da súmula vinculante.

Entendemos que o risco de *impunidade* é grande. Primeiro (e depois se destacará em maior espaço) porque a verificação da *ocorrência de crime* foi excluída do Poder Judiciário, estando nas mãos da *administração* (Conselho de Contribuintes, em última instância colegiada, cabendo, em determinadas situações, irsignação ao Ministro da Fazenda).

Pior: ao tempo em que se estabelece uma *delegação* (da *juris dictio*) a respeito da *ocorrência do crime*, criou-se situação absolutamente mais gravosa para o réu. É que se houver a constituição do "crédito tributário" (que, insistimos, difere substancialmente do "tributo" - elemento do tipo) no prazo de até cinco anos, a prescrição poderá passar dos 12 anos (art. 109, III, CP) para o limite de até 22 anos.

Não só, há um *paradoxo* (serão tantos !) invencível.

Antes de anunciá-lo, porém, reprisemos o que disseram os ministros a respeito do *momento da ocorrência do crime*.

Ao rejeitar a proposta para que constasse expressamente a "suspensão" da prescrição, ponderou (e com acerto, por este prisma) o Ministro Cezar Peluso: "*nem começou a prescrição*". Prosseguiu: "*Se não há crime ainda, não começa a prescrição. A administração pública pode, depois de definido o lançamento, a todo o tempo desencadear a ação penal*". É que, disse mais explicitamente depois, "*a prescrição começa a correr do dia da prática do crime*". No que foi (ainda por este prima, corretamente) seguido pelo Ministro Gilmar Mendes, quando lembrou que dispõe o art. 111, CP, que a prescrição começa a correr somente

após do dia em que o crime se consumou. Em suas palavras, "*o que a súmula está dizendo é apenas a **caracterização do crime** do tipo penal*".

Portanto, o Supremo Tribunal Federal assentou que o **crime se consuma (existência)** só com o exaurimento da esfera administrativa. Já dissemos anteriormente que tal compreensão viola frontalmente a regra do art. 4º, CP (Teoria da Atividade). Mas, infelizmente (ao menos para nós), foi o que acabou fazendo a Corte Suprema, mesmo que inconscientemente.

Daí deriva (outra e péssima) consequência para o réu: mesmo que praticada a *ação ou a omissão* em data cuja pena seja "X", mas exaurida a esfera administrativa posteriormente (momento da ocorrência do *crime* para o STF em face da Súmula Vinculante nº 24) em que a pena possa ser "X+1", deverá ser esta nova pena (mesmo que mais grave) a aplicável. É a incidência do postulado do *tempus regit actum* diante da *interpretação* que deu o STF a respeito de quando *existe* crime na situação analisada.

4. A decisão do STF no HC nº 90.795-PE (julgado em 04/12/2007): em nosso entendimento, a contrariedade ao precedente do HC nº 81.611-SP (e também à ulterior Súmula Vinculante nº 24), embora negado nos votos.

Antes de continuar o debate sobre a *totalidade* dos efeitos do acórdão paradigmático e dos debates que redundaram na Súmula Vinculante nº 24, faz-se mister uma demonstração de que, no âmbito do próprio Supremo Tribunal, ainda grassam confusões hodiernamente a respeito do tema.

No bojo do HC nº 81.611-SP, trazia-se impugnação a denúncia que continha fatos que se resumiam no seguinte: o paciente estava sendo processado por violação ao artigo 1º, inciso I (*omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias*) e II (*fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal*), ambos da Lei nº 8.137/90, porque teria omitido do fisco receitas decorrentes da prestação de serviços⁹.

No julgamento do HC nº 90.795-PE (04.12.2007, publicado no Diário Eletrônico do STF em 29.02.2008), Relator Ministro Marco Aurélio, constou resumo do entendimento consolidado na ementa assim redigida:

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.

⁹

Impede recordar que, impetrado HC perante o TRF/3ª Região para ver trancada a ação penal instaurada em primeiro grau, *o writ* restou indeferido. Desta decisão, ajuizou-se recurso ordinário ao Superior Tribunal de Justiça (Recurso em Habeas Corpus nº 9.191), também denegado. Apresentado recurso extraordinário (R.E. nº 191.029), foi indeferido na origem e não conhecido o agravo (A.I. nº 336.299), por intempestividade. Seguiu-se agravo regimental, também denegado. Na sequência, foram interpostos 5 (cinco) embargos declaratórios, todos rejeitados. Daí a impetração do *writ*, propugnando o trancamento da ação penal, sustentando-se haver constrangimento ilegal pelo recebimento da denúncia enquanto pendente de apreciação impugnação do lançamento apresentada em sede administrativa, consoante facultado pelo Decreto nº 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal. A decisão foi majoritária, com votos vencidos dos Ministros Ellen Gracie, Joaquim Barbosa e Carlos Britto. O Ministro Moreira Alves, contrário à tese acolhida, acabou não proferindo voto em razão de sua aposentadoria.

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.

Ao julgado foram opostos embargos de declaração, mas da leitura pura e simples da ementa do aresto, embora não se refira a qual crime se está tratando, deflui que se deixou bem claro, ao contrário do acórdão-paradigma citado, que *seria desnecessário o exaurimento do processo administrativo fiscal* quando existente outras provas cabais da ocorrência do crime tributário.

Os fatos objeto da denúncia eram os seguintes, consoante declinado na página 6 (seis) do aresto em análise, durante a leitura do relatório pelo Ministro Marco Aurélio:

A denúncia, de folha 60 a 70, tem como introdução a notícia dos seguintes fatos:

No dia 25 de junho de 1996, na PE-60, neste Município, foi realizada uma fiscalização conjunta entre a Secretaria de Fazenda do Estado, Delegacia de Polícia Especializada na Repressão aos Crimes contra a Ordem Tributária, Polícia Militar e Procuradoria do Estado de Pernambuco, visando a verificação da ocorrência de simulação de venda de combustíveis, com circulação fictícia de mercadoria entre Estados da Federação. Tais suspeitas foram levantadas a partir de uma representação criminal apresentada por [...], em razão desta ter emitido notas fiscais frias contra a primeira empresa, simulando uma operação de venda de combustível.

Então, afirmou-se que, montadas as barreiras, houve a fiscalização de veículos mediante a qual se constatou que os condutores utilizavam notas fiscais e guias de acompanhamento de combustíveis e lubrificantes forjadas, delas constando declarações de destino falsas. Aludiu-se o conluio dos administradores das empresas [...[e [...] para ***suprimir-se o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços*** referente aos combustíveis transportados. [...] *(sem grifos e destaques no original)*

Para espancar eventuais dúvidas a extensão da discussão, pela clareza da exposição, transcreve-se o voto do Ministro Marco Aurélio:

"[...] Essa visão primeira persiste, não havendo campo para concluir por constrangimento ilegal. **A denúncia** de folha 60 a 69 **revela parâmetros que afastam a necessidade de exaurimento de processo administrativo.** Consoante registrado, **ante denúncia de certa empresa – [...] - sobre a emissão de notas frias relativas à venda de combustível, foi montada barreira, ocorrendo apreensão não só de veículos, como também da documentação simulada.**

A imputação se fez de forma satisfatória, aludindo-se à participação de administradores da empresa. Não cabe, no caso de fiscalização procedida a partir de denúncias, argüir a necessidade de ordem judicial. Tudo se faz em face do poder de polícia. A denúncia contém a narração dos fatos a viabilizar o exercício do direito de defesa, sendo impróprio cogitar de prova obtida por meios ilícitos. A responsabilidade de cada qual dos administradores das empresas, denunciados, há de ser objeto de apuração no decorrer do próprio processo. O *habeas* não é meio a lograr-se o julgamento da ação penal. Indefiro a ordem." (sem grifos no original).

Por sua vez, disse o saudoso Ministro Menezes Direito:

Senhor Presidente, ouvi com muita atenção a defesa formulada pelo iminente advogado- realmente com todo brilho.

A questão posta, no que concerne ao procedimento administrativo para a constituição de crédito tributário, pelo que pode deduzir, significa o eixo da sustentação feita nesta impetração, e parece-me superada pela jurisprudência. Porque, tal como posto no parecer da Procuradoria-Geral da República, aguardar-se o exaurimento da instância administrativa, impedindo a ação do Ministério Público para a apuração do crime tributário, significaria, pelo menos na minha compreensão, dar um bill de idenidade, condicionado a procedimento criminal diante do procedimento administrativo a ser instaurado pelo Ministério Público.

E Vossa Excelência, com brilho habitual, desbastou não só esta questão, como aquela outra que me pareceu também relevante para a defesa no que se refere à inépcia da denúncia pela ausência de fato caracterizador a permitir o exercício do direito de defesa.

Nesta corte, já temos observado que o crime societário, envolvendo este tipo de procedimento que diz com a falsificação de notas fiscais e com a circulação indevida de mercadorias, dispensa, na denúncia, o detalhamento exauriente de todos os fatos que foram susceptíveis de provocar a iniciativa do Ministério Público, sendo o bastante a denúncia conter, explicitamente, elementos suficientes para que a defesa possa ser exercida.

E Vossa Excelência, já na decisão que indeferiu a medida liminar, deixou muito claro esse aspecto que, na minha compreensão, tem relevo para o resultado que a Suprema Corte pode alcançar, como Vossa Excelência bem pôs." (sem grifos e destaques no original).

A Ministra Cármen Lúcia assentou assim seu posicionamento:

Nos dois pontos centrais, a existência do exaurimento do que eles chamam de via administrativa [...], *não há que se falar, aqui, na necessidade de se ter constituído o crédito tributário*, até porque não era baseada, neste fato, a denúncia apresentada.

Não houve, realmente, a superação da jurisprudência afirmada no sentido da desnecessidade do que foi posto como se fosse uma condição. [...] (sem grifos e destaques no original)

O Ministro Marco Aurélio complementou (e aqui pede-se destaque maior):

Tenho votado quando à necessidade de esgotar-se o meio administrativo, de formalizar-se o processo-administrativo fiscal, mas, **no caso, existe situação peculiar: houve a apreensão de notas fiscais frias. Não se trata de insuficiência de recolhimento de tributo**, quando essa insuficiência deve estar demonstrada no campo administrativo. *(sem grifos e destaques no original)*

Observação nossa, quanto à complementação acima: se se cuidasse de mera ausência de recolhimento de tributos, não haveria crime. O caso, indubitavelmente, tratava, dentre outras, de apreensão de notas fiscais falsas, que gerou denúncia pelo crime (material/fraudulento) do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 (incisos I, II, III e IV).

Retomemos o caso apreciado pelo Supremo Tribunal Federal no HC nº 90.795-PE, quando de nova intervenção da Ministra Cármen Lúcia:

[...] E a Subprocuradora, Doutora Cláudia, ***até comprova que não é com base no crédito ou na obrigação. O que se tem, aqui, é a apreensão, num momento de fiscalização, de notas*** a demonstrar para onde ia essa mercadoria. *(sem grifos e destaques no original)*

Ainda excerto do voto do Ministro Ricardo Lewandowski:

[...] Também me filio à tese de que, em se tratando de crimes contra a ordem tributária, especialmente sonegação fiscal, há de se aguardar, realmente, o término do processo administrativo. *Data venia*, acompanho essa posição, que me parece ainda majoritária nesta Corte.

No entanto, os fatos imputados aos réus, nesse processo, são diversos. Há uma série de delitos imputados na inicial., na exordial acusatória; são fatos dos quais eles se defenderão, certamente, no momento processual adequado. *(sem grifos e destaques no original)*

Derradeiramente, nova manifestação do Ministro Menezes Direito, talvez a mais relevante do julgado em nossa avaliação:

Senhor Presidente, apenas para esclarecer: da leitura do meu voto, será possível constatar, especificamente, que, conforme eu disse, essa questão estava superada no voto de Vossa Excelência. Mesmo porque há um precedente da Suprema Corte, Habeas Corpus nº 81.611, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, em que se acolheu, como posição majoritária quanto a esse aspecto, o entendimento assinalado por Vossa Excelência, embora haja na Corte pronunciamentos divergentes.

Neste caso, efetivamente, se tolhêssemos a ação do Ministério Público, diante das circunstâncias postas nos autos, condicionaríamos a iniciativa do procedimento administrativo ao Código Penal. Em uma palavra: não haveria mais flagrante quando se constatasse negligência relativamente ao dispositivo legal permitido [...] *(sem grifos e destaques no original)*

Neste tópico, duas conclusões são de relevo, em nosso sentir.

A primeira que, malgrado as ressalvas feitas pelos nobres ministros, **os casos do HC nº 81.611-SP e HC nº 90.795-PE são absolutamente idênticos**

em suas essências: tratam, ambos, de ataque a denúncias criminais por delitos materiais previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90. A única diferença está que, no primeiro, as condutas-meio narradas estão enquadradas nos incisos I e II, enquanto que, neste último, nos incisos I, II, III e IV. Com todas as vênias, **não há diferença quanto ao tipo penal**. Em ambos, na lítera do HC nº 81.611-SP, enquanto não exaurida a esfera administrativa, não poderia o Ministério Público iniciar a ação penal. Contudo, não foi o que restou decidido neste último julgado.

A **segunda** que a parte final das conclusões do Ministro Menezes Direito, expostas em sua última manifestação, é irrepreensível. Efetivamente, do **entendimento consagrado no HC nº 81.611-SP (e também na Súmula Vinculante nº 24/STF) decorre que é impossível**, atualmente, a possibilidade de haver **flagrante delito nos delitos materiais de sonegação fiscal**. O motivo ? Simples: na linha perfilhada no precedente, o delito ocorre não quando da prática das condutas-meio, mas quando do exaurimento da discussão na esfera administrativa, momento no qual se saberá então o *quantum* sonegado. Para ocorrer flagrante delito, o agente deve estar *praticando o delito (lato sensu*, sem adentrar na discussão aqui das *formas* possíveis de flagrante). É impossível haver flagrante delito em ação (apreensão de documentos, quaisquer que sejam, notas fiscais, declarações falsas, etc. – todas *meio*) que, pela construção jurisprudencial havida no HC nº 81.611-SP, só se consumará no futuro, com o *exaurimento da esfera administrativa*.

5. A comprovação da ausência de *entendimento integral* de como se consuma o crime de sonegação fiscal de que trata o art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Alguns precedentes jurisprudenciais (anteriores e pós *Súmula Vinculante* nº 24) são paradoxais, e revelam - com o máximo respeito - a *ausência de compreensão integral* do que se está defendendo nos julgados paradigmáticos.

Confirmamos, separadamente.

5.1. Do Superior Tribunal de Justiça.

No julgamento do Habeas Corpus nº 92.299-SP, tem-se o seguinte resumo na ementa:

HABEAS CORPUS. TRANCAMENTO. ALEGAÇÃO DE FALTA DE JUSTA CAUSA. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. LEI Nº 8.137/1990. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ENCERRADO. LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. ORDEM DENEGADA.

1. Na esteira da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte vem entendendo não ser possível o indiciamento ou a deflagração de ação penal pela prática do crime previsto no artigo 1º da Lei nº 8.137/1990 enquanto não houver lançamento definitivo do tributo.

2. Apesar de ter sido oferecida denúncia antes do encerramento do procedimento administrativo, este já foi concluído, com o lançamento definitivo do tributo, sendo a denúncia inclusive aditada pelo Ministério Público Estadual, não sendo de falar, dessarte, em falta de justa causa para a ação penal, tampouco para seu prosseguimento.

3. *Habeas corpus* denegado. (6ª Turma, *unânime*, julgado em 25.06.2009, publicado no DJ em 03.08.2009)

Na primeira parte da ementa, desvela-se que se ocorreu ao *leading case* (não se diz, mas era, na época, apenas o HC nº 81.611-SP) para se definir que, enquanto não exaurida a esfera administrativa, não poderia haver a persecução penal.

Relembre-se: a razão para a conclusão parcial, dita aos cântaros, é porque o *crime só se consuma* (existência) com o exaurimento da esfera administrativa.

Agora o paradoxo. Está na parte seguinte do julgado que, mesmo que oferecida a denúncia *antes* do exaurimento da esfera administrativa, esta já havia sido exaurida inclusive com aditamento da denúncia.

Ora, se o crime só se consuma com o exaurimento da esfera administrativa, inviável se cogitar de *convalidação* da denúncia ofertada sem os requisitos mínimos: indícios da autoria e *prova da materialidade*. Tecnicamente não seria hipótese de *aditamento*, mas de *verdadeira nova denúncia*. Difícil compreender logicamente como se chegou a tal resultado.

Mas se pode parecer que a questão do aditamento seria o *mote* para o salvamento, veja-se novo julgado do mesmo colegiado:

HABEAS CORPUS. ART. 337-A DO CÓDIGO PENAL E ART. 1º DA LEI Nº 8.137/1990. EXIGÊNCIA DE LANÇAMENTO DEFINITIVO DO TRIBUTO. CONCLUSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO ANTES DA PROLAÇÃO DA SENTENÇA. JUSTA CAUSA PARA A AÇÃO PENAL. PROSSEGUIMENTO DO FEITO.

1. Na esteira da compreensão firmada pelo Supremo Tribunal Federal, esta Corte vem entendendo não ser possível a deflagração de ação penal pela prática dos crimes previstos no artigo 337-A do Código Penal e no art. 1º da Lei nº 8.137/1990 enquanto não houver lançamento definitivo do tributo.

2. Esse entendimento, contudo, deve ser afastado nas hipóteses em que o processo administrativo é concluído durante o curso do processo-crime, antes da prolação da sentença.

3. Se, embora o recebimento da denúncia tenha ocorrido anteriormente ao exaurimento da instância administrativa, visto que ainda encontrava-se pendente de julgamento o recurso então interposto, o crédito tributário restou definitivamente constituído, não é de falar em falta de justa causa para a ação penal, tampouco para seu prosseguimento.

4. *Habeas corpus* denegado. (6ª Turma, *por maioria*, julgado em 23.06.2009, publicado no DJ em 10.08.2009)

Está muito claro: mesmo sem materialidade (a certeza do crime, pois só existe com o exaurimento da esfera administrativa), este entendimento (do *leading case*, na época, e da Súmula Vinculante nº 24, agora) "deve ser afastado nas hipóteses em que o processo administrativo é concluído durante o processo-crime, antes da prolação da sentença".

É dizer: admitiu-se a instauração de ação penal mesmo sem a prova do crime (materialidade), desde que (eis a condição !) esta passe a existir até a prolação da sentença.

Noutras palavras, o que se decidiu ali é que, por exemplo, pode-se imputar o crime de homicídio a determinada pessoa, mesmo sem o evento morte de outrem ou a prova dele (materialidade), desde que esta pessoa (o réu) efetivamente mate alguém ou surja a prova do crime até a prolação da sentença. Parece caso único no mundo a respeito dos requisitos para a instauração da ação penal, *data venia*.

Noutra situação, igualmente da mesma composição julgadora, já se tinha decidido antes dos precedentes anteriores que:

HABEAS CORPUS. PENAL E PROCESSUAL PENAL. CRIMES TRIBUTÁRIOS. FALSIFICAÇÃO DE DOCUMENTOS. IMPOSSIBILIDADE DO TRANCAMENTO DE INQUÉRITO POLICIAL.

1. A investigação em torno do paciente se deve ao fato de que, no curso do procedimento investigatório da Receita Federal, surgiram indícios de que ele, em conjunto com outro despachante aduaneiro, teria falsificado Documentos de Arrecadação Fiscal (DARFs) utilizados para desembaraço das mercadorias.

2. É evidente que descabe qualquer alegação relativa à extinção da punibilidade pelo pagamento, em tese praticado pelos representantes da empresa. A conduta investigada, eventualmente atribuível ao paciente, é autônoma de suposto delito de sonegação fiscal, este sim imputável aos sócios-gerentes da empresa em questão.

3. Também não procede a alegação de que faltaria justa causa para a ação penal, uma vez que, segundo o impetrante, ainda não estariam esgotadas as vias administrativas.

4. Este Superior Tribunal de Justiça tem-se pronunciado no sentido de que não há justa causa para a persecução penal do crime de sonegação fiscal, quando o suposto crédito tributário ainda pende de lançamento definitivo, sendo esta condição objetiva de punibilidade.

5. O caso dos autos trata de hipótese diferente. De fato, uma coisa é desconstituir o tipo penal quando há discussão administrativa acerca da própria existência do débito fiscal ou do *quantum* devido; outra é a configuração, em tese, de crime contra ordem tributária em que é imputada ao agente a utilização de esquema fraudulento, como, por exemplo, a falsificação de documentos com o intento de lesar o Fisco.

6. Ordem denegada. (*Habeas Corpus n. 36.549/SP, 6ª Turma, unânime, julgado em 19.03.2009, publicado no DJ em 06.04.2009*) – Similar decisão já havia sido tomada no *Habeas Corpus* nº 83.629-RN, porém da 5ª Turma, publicado no DJ em 22.04.2008.

Atente-se que se reafirmou que a Corte "*tem-se pronunciado no sentido de que não há justa causa para a persecução penal do crime de sonegação fiscal, quando o suposto crédito tributário ainda pende de lançamento definitivo, sendo esta condição objetiva de punibilidade*".

Porém, o paradoxo está no fundamento utilizado **para afastar a incidência do leading case (ora da Súmula Vinculante nº 24, STF):** "*O caso dos autos trata de hipótese diferente. De fato, uma coisa é desconstituir o tipo penal quando há discussão administrativa acerca da própria existência do débito fiscal ou do quantum devido; outra é a configuração, em tese, de crime contra ordem tributária em que é imputada ao agente a utilização de esquema*

fraudulento, como, por exemplo, a falsificação de documentos com o intento de lesar o Fisco.

Respeitosamente, distinguiu-se onde o tipo penal não distingue: o crime fiscal previsto no art. 1º da Lei n 8.137/90 (basta um exame perfunctório sob as luzes da dogmática penal) tem natureza eminentemente fraudulenta (pelas condutas-meio) com a necessária supressão ou redução de tributos (este, o crime). Aliás, a conduta-meio prevista no inciso III do art. 1º exige exatamente que haja falsificação (material ou ideológica) de documentos. Há se lembrar 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 alteram em absolutamente nada a ocorrência do crime tributário.

Fosse corretamente aplicado o precedente invocado na parte anterior da ementa (embora dele discordarmos), necessariamente a ação penal deveria ter sido trancada mediante a concessão do *writ*. Não foi. Um contrassenso, novamente com as devidas *venias*.

5.2. Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região

Em decisão exarada em 2009, o TRF/4ª Região acabou por reconhecer que, conforme o caso, o crime se consuma numa ou noutra circunstância. Confira-se o julgado resumido na ementa que segue:

PENAL. NÃO EXAURIMENTO DA VIA ADMINISTRATIVA. RECEBIMENTO DE DENÚNCIA. NULIDADE. PENA CONCRETA. LAPSO PRESCRICIONAL. SÚMULA 160/STF.

1. "(..) nos crimes do art. 1º da Lei nº 8.137/90, que são materiais ou de resultado, a decisão definitiva do processo administrativo consubstancia uma condição objetiva de punibilidade, configurando-se como elemento essencial à exigibilidade da obrigação tributária, cuja existência ou montante não se pode afirmar até que haja o efeito preclusivo da decisão final em sede administrativa" (HC nº 81.611/DF, Plenário, Rel. Min. Sepúlveda Pertence).

2. No caso dos autos, a decisão final administrativa *não havia* sido proferida na data do recebimento da denúncia.

3. Entretanto, pelos parâmetros da eivada sentença, decorreu o lapso prescricional entre a data do recebimento da denúncia e declaração de suspensão do andamento do feito. Aplicação do preceito contido na Súmula nº 160/STF. (*Questão de Ordem na Apelação Criminal n. 2000.72.01.003453-0/SC, 8ª Turma, unânime, julgado em 15.07.2009, publicado no DJ em 22.07.2009*)

Como se vê, restou hialino que se reconhecia que, sem o exaurimento da esfera administrativa, o crime não se consumava. Porém, para maiores detalhes, fundamental acorrer – na íntegra - aos fatos do caso concreto.

A denúncia havia sido recebida em 27.07.2000 (muito antes do *leading case* do HC nº 81.611-SP, *que foi julgado em 10.12.2003*, cujo aresto restou publicado em 13.05.2005). Em 31.08.2004, o processo foi suspenso, inclusive a prescrição, porque teria havido impugnação ao auto de infração na seara administrativa. Em 14.04.2007, o “crédito tributário” foi enviado para a Procuradoria da Fazenda Nacional para inscrição em dívida ativa e eventual cobrança, o que ocorreu em 16.04.2007. No processo criminal, houve sentença

condenatória, exarada em 09.05.2008, condenando a ré à pena privativa de liberdade de 2 anos e 4 meses de reclusão, além de 11 dias-multa.

Agora, às conclusões do julgado. O voto-condutor assentou que, "*tendo em vista que na data de recebimento da denúncia estava pendente processo administrativo no qual se discutiu o crédito tributário (que, por sua vez, ensejou a convicção da acusação), tenho que a persecução criminal está eivada, ausente justa causa para tanto*". Ou seja, concluiu que a ação penal não poderia ter iniciado antes do exaurimento da esfera administrativa diante da ausência da ocorrência do crime. Prosseguiu afirmando que, como a pena-base da sentença do processo (que, segundo disse, sequer poderia ter sido iniciado) havia sido fixada em 2 anos, já transcorreram mais de 4 anos entre a data do recebimento da denúncia e a suspensão do feito. Encerrou assentando que "*sob a égide da Súmula nº 160 do STF*¹⁰[...], no cotejo entre a declaração de nulidade do feito (permitindo ao Órgão Ministerial a formulação eventual de nova denúncia) e o reconhecimento da prescrição (mesmo com sentença eivada), deve prevalecer este último".

Não há ressaibo de dúvidas que o tribunal reconheceu que o crime só ocorrera (pelo menos) em 16.04.2007 (quando exaurida a esfera administrativa). Entretanto, *para não prejudicar a ré* (Súmula 160, STF), partiu da premissa que, como não havia recurso da acusação, se deveria considerar que já havia transcorrido período superior a 4 anos entre o recebimento da denúncia (27.07.2000) e a suspensão do processo (em 31.08.2004).

Respeitosamente, um paradoxo insuperável: o crime não ocorrera, mas se partia da premissa que *ocorrera antes unicamente para não prejudicar a ré* porque o processo havia iniciado indevidamente.

Importante se ver que, quando iniciado o processo criminal (em julho de 2000), não havia qualquer óbice para tanto, eis que o *leading case* só veio a lume em 10.12.2003. Porém, se aplicado ao caso, o precedente impõe todas as consequências¹¹: se o exaurimento da esfera administrativa ocorreu em

¹⁰ É nula a decisão do tribunal que acolhe, contra o réu, nulidade não arguida no recurso da acusação, ressalvados os casos de recurso de ofício.

¹¹ Nesta linha, inclusive, recente precedente jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça (sem qualquer análise crítica acerca de suas conclusões):

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. PENA CONCRETIZADA: 3 ANOS DE RECLUSÃO. TRÂNSITO EM JULGADO EM 29.04.2004. DENÚNCIA OFERTADA ANTES DA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO FISCAL. EXORDIAL ADMITIDA (EM 01.10.98) PELO TRF COM BASE NA JURISPRUDÊNCIA, DOMINANTE NA ÉPOCA, DE QUE A CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO ERA PRESCINDÍVEL PARA A PROPOSITURA DA AÇÃO PENAL. INEXISTÊNCIA DE CONSTRANGIMENTO ILEGAL. PARECER DO MPF PELA DENEGAÇÃO DO WRIT. ORDEM DENEGADA.

1. A jurisprudência dos Tribunais Superiores aponta a prévia conclusão do procedimento administrativo fiscal como condição objetiva de punibilidade na ação penal; assim, não havendo a pré-apuração do crédito fiscal tido por fraudado, impõe-se declarar não haver crime a ser investigado e, menos ainda, denúncia-crime a ser apresentada.

2. Entretanto, este entendimento, hoje pacificado, já oscilou nos dois sentidos e, neste ponto, cumpre esclarecer que à época dos fatos e do oferecimento da denúncia, a solução, então adotada pelo TRF da 2a. Região, de que o encerramento do processo administrativo era prescindível à propositura da ação penal, ainda prevalecia nas Cortes Superiores.

3. *In casu*, não configura constrangimento ilegal a execução de sentença penal condenatória, já transitada em julgado, porquanto à época do oferecimento da denúncia, a jurisprudência então dominante nas Cortes Superiores resguardava de legalidade a propositura da ação antes do lançamento definitivo do crédito tributário.

16.04.2007, é aí que se deve considerar a ocorrência do *fato criminoso*, descabendo falar em *prejuízo ao réu*, e, muito menos, invocar a Súmula 160, STF, utilizável (quando bem compreendida) apenas para as *nulidades do processo*, jamais quanto à *ocorrência do fato criminoso*.

5.3. Do Supremo Tribunal Federal.

Em 28.05.2010 foi publicado o Habeas Corpus nº 96.200-PR (STF, 1ª Turma, julgado em 04.05.2010), cujo teor é o seguinte:

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.

Com o máximo respeito, eis aqui a reafirmação do que já dissemos alhures: ainda não houve compreensão integral de como ocorre o crime tributário previsto no art. 1º da Lei nº 8.137/90.

Partiu-se da premissa de que a conduta (que é meio!) prevista no inciso V (talvez aí a "explicação" para a redação incompleta da Súmula Vinculante nº 24, que só se refere aos incisos I a IV) seria o crime tributário.

Não é!

O crime do art. 1º, V, Lei 8.137/90 se dá com a supressão ou redução de tributo mediante a conduta de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa à venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Veja-se excerto da fundamentação, o que corrobora o que já firmamos no item 4 do presente estudo (pois há remissão expressa ao julgamento do HC nº 90.975-PE):

[...] Reitero o que tive oportunidade de consignar quando da não concessão da medida acauteladora (folha 163):

[...] No mais, surge, ao primeiro exame, o descompasso da minuta da inicial deste habeas com a ordem jurídica. Está-se diante de prática delituosa cuja imputação, no campo jurisdicional, dispensa a conclusão do processo administrativo-fiscal. A jurisprudência do Supremo é reiterada no sentido de exigir-se o respectivo término quando em jogo sonegação fiscal. No caso, conforme ressaltou o Superior Tribunal de Justiça, trata-se de crime omissivo no que não apresentados livros e documentos. Repito à exaustão: não se aplica ao crime do inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90 a exigência de aguardar-se, para a propositura da ação penal, o exaurimento da

4. Ordem denegada, em conformidade com o parecer ministerial. (*Habeas Corpus n. 121.284/RJ, STJ, 5ª Turma, unânime, julgado em 16.03.2010, publicado no DJ em 26.04.2010*)

fase administrativo-fiscal. Precedente: Habeas Corpus nº 90.795-4-PE, por mim relatado, com acórdão veiculado no Diário da Justiça Eletrônico de 29 de fevereiro de 2008.

Em síntese, o tipo do inciso V do artigo 1º da Lei nº 8.137/90, de 27 de dezembro de 1990, prescinde, sob o ângulo da persecução criminal, do término de possível, processo administrativo, não ficando jungido a este último. Confirmam o que se contém no preceito: "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". Indefiro a ordem.

Com o perdão da apropriação dos fundamentos: repetimos nós, à exaustão, que, se bem compreendido e na linha do que consignado na Súmula Vinculante nº 24, o crime aqui previsto igualmente necessita o exaurimento da esfera administrativa, pois a conduta punível não é meramente omissiva (conduta-meio), mas sim material, necessitando igualmente a demonstração da supressão ou redução de tributo. Portanto, não basta a mera omissão para a ocorrência do crime tributário. Sem o resultado material (supressão ou redução), inviável se cogitar do crime previsto no art. 1º pela simples prática da conduta-meio. Poderá haver, no máximo, um crime punido autonomamente, como se dá no estelionato, em que, se não houver o resultado (vantagem indevida), poderá gerar eventual responsabilidade pelo crime-meio, se autonomamente for tipificado como ilícito criminal.

Respeitosamente, nota-se que a confusão sobre como o crime tributário em voga se realiza está (infelizmente) sedimentada nos “precedentes” (repetição de ementas, em muitas vezes), como se vê do voto do e. relator do caso acima destacado no julgamento da Súmula Vinculante nº 24. Assentou Sua Excelência que *"a Lei nº 8.137/90 - somente para rememorar - não versa apenas o tipo direto da sonegação. Tem-se, no inciso I, por exemplo, ser crime omitir informação. Indago: exige-se, quanto à persecução criminal, processo administrativo para se definir se está configurado ou não esse tipo? ... 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; Onde está a exigência, como elemento próprio ao tipo, do lançamento? Não há a exigência. 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"*.

Fica muito claro que a Suprema Corte ainda parte da premissa (absolutamente equivocada) que o crime estaria na conduta-meio, quando não está.

6. A questão da prescrição: mais uma incongruência, além do favorecimento à impunidade penal num primeiro momento e do prejuízo ao réu num segundo.

Atualmente, mormente diante da Súmula Vinculante nº 24, cremos ser unânime o entendimento dos tribunais acerca do que consolidado a partir do julgamento do HC nº 81.611-SP.

À época dos debates do *leading case*, abordando a eventual perda da pretensão punitiva do Estado nos *crimes tributários materiais*, já advertira com percuciência a Ministra Ellen Gracie que “*ela surgiria quando a autoridade fazendária deixasse transcorrer o prazo de 5 anos para o lançamento. Nesta hipótese, mesmo havendo ocorrido a supressão de tributo, o delito, que tem prazo prescricional de 12 anos, não seria punível. A demonstração pelo absurdo serve para revelar que as esferas, administrativa e penal, são efetivamente independentes*”¹².

A matéria veio a lume novamente nos debates da Súmula Vinculante nº 24.

Basta uma leitura atenta para ver que se perdeu a oportunidade de deixar pelo menos claro na redação do comando sumulado que a prescrição *não flui* diante de uma premissa inafastável: para a Corte Suprema, o *crime só ocorre* quando exaurida a discussão na esfera administrativa.

Quando da análise do item 3 *supra*, já reproduzimos excertos da decisão que referem, hialinamente, a compreensão de que não há se falar, tecnicamente, em *suspensão da prescrição*, pois que somente começa a fluir, à luz do art. 111, I, CP, quando da ocorrência do crime. Ou seja, não há como *suspender* o que, na realidade, não começou a fluir. A lógica é inafastável.

Reconhecemos que a Lei nº 12.234/2010 trouxe importante (embora parcial) contribuição para a diminuição da impunidade para afastar a denominada *prescrição retroativa*. Diz o § 1º do art. 110 do CP que “*a prescrição, depois da sentença condenatória com trânsito em julgado para a acusação ou depois de improvido seu recurso, regula-se pela pena aplicada, não podendo, em nenhuma hipótese, ter por termo inicial data anterior à da denúncia ou queixa*. Fácil visualizar, porém, que não restando inalteradas as circunstâncias pelo decurso do tempo quando ocorrente a prescrição *em abstrato*.

Agora, mais alguns *problemas*. E outros paradoxos.

Pela lei vigente, o prazo prescricional dos delitos materiais previstos no artigo 1º da Lei nº 8.137/90 e no artigo 337-A, CP, é de 12 anos (pena privativa de liberdade de 2 a 5 anos de reclusão, incidindo ao caso o inciso III do artigo 109 do CP). Mas passados 5 anos para a constituição do *crédito tributário* (que não é elemento do tipo, pois este refere-se a *tributo*, não se perca de vista), prescrito estará o crime.

É o que se vê, exemplificativamente, dos seguintes arestos:

AÇÃO PENAL. CRIME TRIBUTÁRIO, OU CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. ART. 1º DA LEI Nº 8.137/90. DELITO MATERIAL. TRIBUTO. APURAÇÃO EM INQUÉRITO POLICIAL. PROCEDIMENTO FISCAL ABORTADO. Reconhecimento administrativo da *extinção do crédito tributário em razão de consumação de decadência*. Impossibilidade jurídica de lançamento do crédito tributário. Falta irremediável de elemento normativo do tipo. Crime que se não tipificou. Trancamento do inquérito ou procedimento investigatório.

¹² Conforme excerto do voto proferido, p. 147 do inteiro teor do acórdão do Habeas Corpus nº 81.611-SP, disponível em http://www.stf.gov.br/jurisprudencia/it/in_processo.asp.

HC concedido para esse fim. Não se tipificando crime tributário sem o lançamento fiscal definitivo, não se justifica abertura ou continuação de inquérito policial, nem de qualquer procedimento investigatório do Ministério Público, quando a autoridade administrativa haja declarado extinto o crédito tributário em razão da consumação de decadência”. (*Habeas Corpus nº 84.555-0 – RJ, STF, 2ª Turma, unânime, julgado em 07.08.2007, publicado no DJ em 14.09.2007*).

PROCESSUAL PENAL. HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. CRÉDITO FISCAL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAMENTO. CONDENAÇÃO PELA PRÁTICA DO DELITO DE SONEGAÇÃO FISCAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. ORDEM CONCEDIDA.

1. A consumação dos crimes previstos no art. 1.º da Lei n.º 8.137/1990, que são considerados materiais ou de resultado, depende do lançamento definitivo do crédito tributário.

2. Como consectário lógico, a ausência do lançamento do crédito fiscal pela Administração Pública, em virtude da fluência do prazo decadencial, verificado pelo transcurso de mais de cinco anos do fato gerador do tributo (art. 150, § 4.º, do CTN), obsta a condenação pela prática do delito de sonegação fiscal.

3. Ordem concedida. (*Habeas Corpus nº 77.986/MS, STJ, 5ª Turma, unânime, julgado em 13.09.2007, publicado no DJ em 06.04.2008*)

Outro paradoxo que não se esgota apenas nas conclusões acima: salvo melhor juízo, trata-se aqui do *único delito no sistema pátrio* que tem dois prazos prescricionais máximos: de 5 anos enquanto “não constituído o crédito tributário”, pela construção jurisprudencial; de 12 anos, pelo Código Penal.

Pior: a visão *apenas parcial* do que decidido acabou gerando prejuízos ao próprio réu, na medida em que, por *criação jurisprudencial*, ampliou-se o prazo de prescrição para *até 22 anos* (quando o máximo, pelo Código Penal, seria de 12 anos) *se* constituído o crédito tributário no prazo de até 5 anos.

Em percuciente obra (*que, em nosso entender, demonstra igualmente, de forma minudente, a absoluta insustentabilidade teórica e lógica a decisão do STF em voga*), Andréas Eisele¹³ levanta tema extremamente pertinente para demonstrar um tópico quiçá não percebido por nenhum dos tribunais pátrios, que se resumem a repetirem, de forma até acrítica, a posição firmada no *leading case* e, agora, na Súmula Vinculante nº 24/STF.

É fundamental se observar que, pela interpretação conferida, se abriu a possibilidade de, acaso constituído o “crédito tributário” no prazo de 5 (cinco) anos (os “cinco primeiros anos”), a prescrição penal poderá alongará bem mais do que os 12 (doze) anos previstos no Código Penal.

Pondera o autor retroreferido que, “*como o crime contra a ordem tributária somente se consumaria com a conclusão do procedimento administrativo, na prática poderia ocorrer a seguinte situação: se um sujeito praticasse uma evasão tributária mediante fraude (tipificada no art. 1º, caput, da Lei nº 8.137/90) em 10/01/1991, como o Fisco tem o prazo de 5 anos para iniciar o procedimento de lançamento do crédito correspondente, este poderia ser*

¹³ EISELE, Andreas. *Crítica ao Direito Penal Tributário Brasileiro*. Blumenau: Editora Acadêmica, 2007.

iniciado, por exemplo, em 09/01/1996 e, caso as discussões administrativas ocorridas durante o procedimento respectivo durassem mais aproximadamente 5 anos, o lançamento poderia ser concluído, hipoteticamente, em 08/01/2001. Neste contexto, a partir dessa data iniciar-se-ia o prazo prescricional no âmbito penal, em decorrência do que a denúncia poderia ser recebida até 07/01/2005 (isso se o prazo prescricional fosse calculado somente com base na pena mínima cominada, nos termos do disposto no art. 109, V, do Código Penal). Ou seja, quase 14 anos após, em uma época na qual a punibilidade estaria extinta pela prescrição penal se o crime fosse considerado como consumado no momento da evasão (considerando-se, neste caso, não somente a pena mínima cominada, que apenas será o referencial de cálculo após a fixação concreta da sanção no limite quantitativo correspondente, mas a pena máxima abstratamente prevista em lei, nos termos do art. 109, III, do Código Penal). Além disso, seria juridicamente possível a imposição de uma condenação até quase 22 anos após a evasão, pois mesmo considerando-se o prazo prescricional penal calculado pela quantidade mínima de pena abstratamente cominada, como o recebimento da denúncia e a sentença condenatória interrompem a fluência de tal prazo (nos termos da regra veiculada pelo art. 117, I, e IV, do Código Penal), no exemplo acima indicado o processo poderia ser julgado em primeiro grau de jurisdição até 06/01/2009 e, se houvesse condenação e recurso, a confirmação da decisão poderia ser implementada pelo Tribunal até 05/01/2003 (isto considerando-se o cálculo do prazo prescricional nos termos da quantidade mínima de pena abstratamente cominada para tal crime) [...].

Portanto, ao tempo em que se inviabiliza persecução penal de crime não prescrito se passados 5 anos (por conta da exigência da *constituição do crédito tributário*), verificando-se a apuração no prazo estipulado na legislação tributária a prescrição poderá chegar perto de 22 anos.

Há quem já se tenha dado conta do *problema* causado pelo Supremo Tribunal Federal a partir do julgamento do HC nº 81.611-SP, defendendo que a prescrição deveria ser contada da data da *sonexação fiscal* (ação – *teoria da atividade*), e não do exaurimento da esfera administrativa, quando se teria o *resultado* (materialidade) da infração¹⁴. Por tudo que aqui dissemos, não concordamos com os argumentos tecidos no referido texto, mas nele se desvela a falta de técnica e desapego à dogmática decorrente da *criação* introduzida no sistema pelas decisões especialmente do STF. É que, como o Supremo Tribunal Federal decidiu que o *crime existe* somente a partir do exaurimento da esfera administrativa, a prescrição somente dali se conta (art. 111, I, CP), e traz consigo uma consequência inabalável – agora em prejuízo ao réu – com a possibilidade de a prescrição ser de até 22 anos.

Repetimos que a falta de coerência dogmática e técnica gera efeitos deletérios – quiçá paradoxais – para ambas as partes, acusação e defesa.

Por fim, ainda neste tópico, apenas para fins de registro.

O Superior Tribunal de Justiça, que segue (quase) à risca os *precedentes* do Supremo Tribunal Federal (ao menos no âmbito da competência criminal), editou recentemente sua Súmula nº 436 (publicada no DJ em

¹⁴ PASCOAL, Janaína Conceição; PACHOAL, Jorge Coutinho. *A Constituição do Crédito Tributário, a consumação do crime tributário e a extinção da punibilidade pela prescrição*. Boletim do IBCCRIM nº 196, ano 16, janeiro de 2009.

13.05.2010), que dispõe: “A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Num dos precedentes (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.146.516-SP, publicado no DJ em 22.03.2010), disse o e. Relator que “em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) ou documento equivalente constitui definitivamente o crédito tributário, dispensando outras providências por parte do Fisco”.

Considerando que a grande maioria dos tributos estão sujeitos à homologação, seria (mais uma) exceção à Súmula Vinculante nº 24/STF ou a confirmação da sua inconsistência lógico-sistêmica?

7. Os problemas vão surgindo: os precedentes estão sendo relativizados ou então levam a (outros) paradoxos inimagináveis.

São inúmeras decisões especialmente do Supremo Tribunal Federal no sentido de que, como a *constituição do crédito tributário* é ato privativo da administração tributária (e efetivamente é!), impossível seria sequer a instauração de inquérito policial no curso de procedimento administrativo existente para tanto ou então após expirado o prazo de 5 anos (sempre vem à lume o prazo *decadencial* para a *constituição* do crédito).

No item anterior, já se demonstrou situação em que o Supremo Tribunal Federal determinou o trancamento de inquérito policial (*Habeas Corpus* nº 84.555-0, publicado no DJ em 14.09.2007) porque ultrapassado o marco para a *constituição do crédito tributário*.

Inúmeros outros se seguiram.

Mas a realidade dos fatos, aos poucos, vai desvelando para o que há muito alertamos e a posição majoritária da Corte Suprema não atentou quando iniciou a traçar seus precedentes que redundaram na Súmula Vinculante nº 24. Veja-se o precedente abaixo (publicado *um dia após* a aprovação da referida súmula):

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. INSTAURAÇÃO DE INQUÉRITO POLICIAL ANTES DO ENCERRAMENTO DO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO-FISCAL. POSSIBILIDADE QUANDO SE MOSTRAR IMPRESCINDÍVEL PARA VIABILIZAR A FISCALIZAÇÃO. ORDEM DENEGADA.

1. A questão posta no presente *writ* diz respeito à possibilidade de instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do procedimento administrativo-fiscal.

2. O tema relacionado à necessidade do prévio encerramento do procedimento administrativo-fiscal para configuração dos crimes contra a ordem tributária, previstos no art. 1º, da Lei nº 8.137/90, já foi objeto de aceso debate perante esta Corte, sendo o precedente mais conhecido o HC nº 81.611 (Min. Sepúlveda Pertence, Pleno, julg. 10.12.2003).

3. A orientação que prevaleceu foi exatamente a de considerar a necessidade do exaurimento do processo administrativo-fiscal para a caracterização do crime contra a ordem tributária (Lei nº 8.137/90, art. 1º). No mesmo sentido do precedente referido: HC 85.051/MG, rel. Min. Carlos

Velloso, DJ 01.07.2005, HC 90.957/RJ, rel. Min. Celso de Mello, DJ 19.10.2007 e HC 84.423/RJ, rel. Min. Carlos Britto, DJ 24.09.2004.

4. Entretanto, o caso concreto apresenta uma particularidade que afasta a aplicação dos precedentes mencionados.

5. Diante da recusa da empresa em fornecer documentos indispensáveis à fiscalização da Fazenda estadual, tornou-se necessária a instauração de inquérito policial para formalizar e instrumentalizar o pedido de quebra do sigilo bancário, diligência imprescindível para a conclusão da fiscalização e, conseqüentemente, para a apuração de eventual débito tributário.

6. Deste modo, entendo possível a instauração de inquérito policial para apuração de crime contra a ordem tributária, antes do encerramento do processo administrativo-fiscal, quando for imprescindível para viabilizar a fiscalização.

7. Ante o exposto, denego a ordem de *habeas corpus*. (*Habeas Corpus n. 95.443/SC, 2ª Turma, unânime, julgado em 02.02.2010, publicado no DJ em 19.02.2010*)

No caso acima, o “contribuinte” investigado negou-se a fornecer a documentação exigida pela fiscalização. Como proceder para apurar o (sempre ele) *crédito tributário*? Não havia alternativa senão a instauração de inquérito policial (ou investigação autônoma pelo Ministério Público) para poder ser formalizado pedido de quebra de sigilo bancário, diligência imprescindível para a apuração da ocorrência ou não de fatos criminosos.

Noutras situações, anteriores a este julgado, o Superior Tribunal de Justiça trouxe soluções que – respeitosamente – superam os limites paradoxais imagináveis, pela presença de raciocínio inserto em círculo vicioso.

[...] SONEGAÇÃO FISCAL. INEXISTÊNCIA DE CONSTITUIÇÃO DEFINITIVA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO TIDO POR SONEGADO. IMPOSSIBILIDADE DE REALIZAÇÃO DE PROCEDIMENTOS INVESTIGATÓRIOS. PRECEDENTES. ORDEM CONCEDIDA.

1. Conforme entendimento consolidado nesta Corte, tratando-se de crime de sonegação fiscal, enquanto ausente a condição objetiva de punibilidade, consistente no lançamento definitivo do crédito tributário tido por sonegado, inviável o deferimento de qualquer procedimento investigatório prévio.

2. Ordem concedida para declarar a nulidade do despacho que atendeu a representação feita pela autoridade policial, determinando-se a inutilização do material colhido, nos termos do artigo 9º da Lei n. 9.296/96, devendo as instâncias ordinárias absterem-se de fazer qualquer referência às informações obtidas pelo meio invalidado. (*Habeas Corpus n. 128.087/SP, 5ª Turma, unânime, julgado em 27.10.2009, publicado no DJ em 14.12.2009*)

HABEAS CORPUS. CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA. SONEGAÇÃO. INTERCEPTAÇÃO DE COMUNICAÇÕES TELEFÔNICAS E DE INFORMÁTICA. INEXISTÊNCIA DE TRIBUTO EM CONCRETO. IMPOSSIBILIDADE DE INICIAR-SE A PERSECUÇÃO PENAL. CONSTRANGIMENTO ILEGAL. OCORRÊNCIA.

1. A existência do crédito tributário é condição absolutamente indispensável para que se possa dar início à persecução penal pela prática de

delito dessa natureza. O lançamento definitivo do tributo é condição objetiva de punibilidade dos crimes definidos no artigo 1º, da Lei 8.137/90.

2. A autorização judicial para quebra do sigilo das comunicações telefônicas e telemáticas, para o efeito de investigação de crime de sonegação de tributo, é ilegal se deferida antes de configurada a condição objetiva de punibilidade de delito. Constrangimento ilegal verificado.

3. Não se pode entender "na esfera da oportunidade e da conveniência" da Polícia ou do Ministério Público a investigação de conduta não punível - ou não punível enquanto não se cumprir a condição legal para o aperfeiçoamento da punibilidade, sob pena de ferir de morte a segurança jurídica, signo do Estado Democrático de Direito.

4. O emprego de qualquer meio para a prática da sonegação somente adquire relevo, do ponto de vista da tipicidade das condutas descritas no artigo 1º, da Lei 8.137/90, se houver imposto a ser pago. A própria tentativa - realização incompleta da conduta típica - está irremediavelmente adstrita à condição de existência do tributo em concreto.

5. Ordem concedida para anular todas as decisões autorizativas da interceptação das comunicações telefônicas e de dados, aí incluídas as decisões de prorrogação do prazo fixado originalmente e, conseqüentemente, determinar o desentranhamento, dos autos da ação penal já instaurada, de todo e qualquer elemento originado das decisões que ora se anulam. (*Habeas Corpus nº 57.624-RJ, 6ª Turma, publicado no DJ em 12.03.2007*)

Indubitável que, para o deferimento de interceptação telefônica, fundamental haver *indícios* da prática de delito punido com *reclusão*. E a finalidade da interceptação é exatamente a apuração da prova da ocorrência do crime (art. 1º, Lei 9.296/96).

O raciocínio consignado nos julgados, especialmente no último, foi o seguinte: como o Supremo Tribunal Federal *decretou* que o crime somente se consuma com o exaurimento da esfera administrativa, inviável qualquer procedimento invasivo prévio da intimidade mediante interceptação telefônica pois, para tanto, *não há* quaisquer indícios de crime. Colhe-se do voto-condutor do último precedente que "*assiste inteira razão aos impetrantes, quando afirmar que a medida, tal como foi determinada e prorrogada por quase um ano, não se sustenta visto que deferida para investigação de suposto crime tributário sem o correspondente lançamento fiscal*".

O paradoxo (dentre muitos já aqui abordados) não tem solução: limita-se a *investigação* mediante a (im)possibilidade de interceptação telefônica (que é para apurar exatamente se o crime ocorreu) porque, por conta dos *precedentes*, somente há crime após o exaurimento da esfera administrativa. Como não há *indícios* de *crime* (um dos requisitos legais), não há como deferir a medida de interceptação telefônica.

Eis aí um círculo vicioso insuperável e que, ao menos para nós, não tem solução. O problema é a premissa, absolutamente falha e improcedente, pelo menos em nossa compreensão, o que reforça o equívoco do que foi decidido.

8. A vinculação de instâncias e a necessidade de coerência: a vinculação do Poder Judiciário deve ser em face de *todas* decisões proferidas na esfera administrativa.

Consoante a exposição de motivos do CPP, “*todas as provas são relativas: nenhuma terá, ex vis legis, valor decisivo, ou necessariamente maior prestígio que outra. Se é certo que o Juiz fica adstrito às provas constantes dos autos, não menos correto é que não ficará subordinado a nenhum critério apriorístico ao apurar, através delas, a verdade material [...]’*”.

Parece que se esqueceu destas premissas fundamentais.

Com efeito, o ônus da prova no tocante à prática do crime doloso – inclusive a materialidade - incumbe sempre ao órgão ministerial. O devido processo legal assim impõe. Desta maneira, quando a tese da defesa for plausível e respaldada no conjunto probatório, bem como restarem insuficientes os elementos trazidos pelo Ministério Público, não há como autorizar a condenação do denunciado, ao qual é assegurado o benefício da dúvida (*in dubio pro reo*).

Porém, os precedentes do Supremo Tribunal Federal que redundaram na Súmula Vinculante nº 24 são bastante enfáticos ao reconhecerem que a definição se há ou não tributo (quer dizer, sempre se fala em *crédito tributário*) é atribuição exclusiva da administração, e o Poder Judiciário fica vinculado àquela decisão. Ou seja, definir se há ou não *um elemento (objetivo) do crime* é atribuição de um órgão *fora* do Poder Judiciário.

As consequências não são apenas aquelas às quais se está acostumado a ver em precedentes das Cortes de Justiça: trancamento de ações penais ou inquéritos enquanto debatido o tema da exigibilidade do tributo (quer dizer, “*crédito tributário*”) na esfera administrativa. Para quem perfilha tal posicionamento, eles são mais amplos. E a coerência precisa imperar.

O que sempre defendemos, insiste-se, é que *não há* uma relação de causa e efeito entre a decisão administrativa e a ação penal pelos fatos correlatos. No máximo, as provas produzidas na esfera administrativa podem servir como mais alguns elementos para a decisão por quem tem o poder de resolver a questão: o Poder Judiciário. Até porque as provas produzidas no âmbito administrativo são, muitas vezes, diversas daquelas apuradas em sede criminal. Recordamos caso (sem citar maiores detalhes) em que atuamos no qual, quando ainda vigorante o entendimento anterior do STF (admitindo-se a instauração de ação antes do exaurimento da esfera administrativa), no curso da ação penal houve a juntada de decisão administrativa concluindo que *não havia provas inequívocas da fraude* (sic). Perícia judicial realizada na sequência concluiu, ao contrário da decisão administrativa, que as operações financeiras e contábeis realizadas (que foram utilizadas para a prática do crime de sonegação fiscal fraudulenta) eram absolutamente ilógicas e, portanto, as fraudes existiram. O Poder Judiciário vinculou-se à decisão administrativa, malgrado as provas criminais produzidas em juízo a requerimento do Ministério Público e que não constavam naquele feito administrativo.

Hodiernamente, porém, já dito alhures, enquanto debatida a exigibilidade na esfera administrativa, inviável a ação penal.

Contudo, se exaurida a esfera administrativa, mas existente qualquer discussão judicial cível acerca da exigência fiscal (que caracterizaria também o crime), não há óbice para a instauração da ação penal, porque presente, no caso, uma *faculdade* ao juiz criminal de suspender a ação penal (artigo 93, CPP – questão prejudicial *facultativa*).

Aqui, mais um paradoxo (são tantos): enquanto a discussão administrativa barra a ação penal ou a investigação criminal, a discussão em sede judicial *pode* (dependendo do caso) impedir o regular andamento da ação penal. Vale mais uma *decisão administrativa* a uma *decisão judicial*.

Prossigamos na busca da *coerência* para quem defende a *vinculação* das esferas, repisando que discordamos da vinculação *automática*, independentemente das conclusões tomadas na esfera administrativa.

A questão que aflora no presente momento: exaurida a esfera administrativa, definindo-se que a materialidade está comprovada, poderá o tema ser rediscutido novamente no âmbito criminal, depois de instaurada a ação penal?

A resposta só poder ser negativa!

A coerência é essencial: se ao Poder Judiciário, especialmente a esfera criminal, compete unicamente respeitar a decisão administrativa, pois a ela cumpre, na lítera do que decidido, *privativamente* decidir sobre a constituição do *crédito tributário*, as consequências são de mão dupla.

É dizer: se a vinculação existe para impedir a ação penal (independentemente do motivo, se por falta de provas ou por inocorrência do fato), ela também se faz quando a conclusão for positiva, ou seja, quando a administração disser que houve o fato criminoso. Aliás, dessa consequência necessária já advertira, com a percuciência que lhe é ínsita, o Ministro Moreira Alves quando lhe foi permitido um aparte nos debates durante o julgamento do HC nº 81.611-SP, assentando que, pelo que estava decidindo a Corte (que de fato decidiu!), a administração seria soberana “*para dar até imunidade penal*”¹⁵.

Se compete à administração (e só a ela) dizer se houve ou não a supressão ou redução de tributo (quer dizer, “*crédito tributário*”), não caberia ao Poder Judiciário reanalisar as provas em sede criminal em caso de conclusão administrativa pela existência da elementar *tributo* suprimido ou reduzido. A coerência – insiste-se – é imperiosa para quem singra tais caminhos silogísticos. Do contrário, é fazer-se o que há muito adverte o atual Ministro Eros Grau: *interpretar-se o Direito em tiras* (o raciocínio seria lógico para um caminho e para outro não), o que não se coaduna com a melhor forma de hermenêutica jurídica.

Pode-se fazer a pergunta: e se surgirem provas de que o que apurado na esfera administrativa não procede (no caso, *em detrimento do sonegador*), está vedado o Poder Judiciário de analisar? A tendência é dizer que não há a vedação.

Entretanto, o mesmo se pode perguntar (e há muito fazemos): e se houver provas de que houve a sonegação, malgrado assim não concluído a esfera administrativa?

Se a resposta é negativa para esta última, não pode ser positiva para a primeira. Na verdade, se a sindicabilidade do ato administrativo é excluída no caso de conclusão (exclusivamente) *negativa* da esfera administrativa quanto ao *elemento do tipo* (para nós, tal conclusão vulnera o disposto no art. 5º, XXXV, CF/88), esta *insindicabilidade* também se faz presente na situação oposta.

A mais não poder, trata-se de verdadeiro *decisionismo* admitir num caso e não noutro. Ou vale para todas as situações, ou não vale para nenhuma delas.

¹⁵ Um dado: segundo noticiado no Ofício nº 076/GAB/PRES/CARF-MPF, do Sr. Presidente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em 09.04.2009, havia mais de 40.000 processos aguardando julgamento administrativo naquele órgão.

9. O (recorrente) argumento de que muitas regras despenalizantes em matéria de crimes tributários têm finalidade arrecadatória.

Em matéria de crimes tributários, seguidamente são declinados argumentos de que a finalidade de se exaurir a esfera administrativa ou então a existência de regras despenalizantes (v.g art. 34, Lei 9.249/95; art. 15, Lei 9.964/2000; art. 9º, §§ 1º e 2º, Lei 10.684; arts. 67 a 69, Lei 11.941/2009) estaria em se saber o montante *sonegado* e, assim, permitir a *arrecadação tributária* mediante o *pagamento dos tributos* sonegados.

Tanto no julgamento do HC nº 81.611-SP são encontradas tais premissas (vide o voto do Ministro Nelson Jobim, exemplificativamente), como também na própria discussão da Súmula Vinculante nº 24. Eis excerto do que dito neste último julgado:

[...] quis o legislador nacional estabelecer uma política de arrecadação sem abrir mão do tipo penal. Nós temos, para a sonegação e os crimes relativos à arrecadação tributária, os tipos previstos na legislação, mas o cidadão que eventualmente tenha praticado um ato de sonegação tem o direito dado pela lei federal de pagar e quitar esse tributo até o lançamento tributário; evitando, com esse pagamento, que venha a ser processado e punido. É uma política tributária que foi estabelecida pelo Estado brasileiro. Podemos divergir dessa política, mas, como julgadores, nós não podemos refazê-la. Dessa forma, o entendimento agora externado pelo Ministro Cezar Peluso - no sentido de ser necessário o lançamento fazendário, o lançamento fiscal para a finalidade da tipificação do delito previsto na legislação tributária - é consentâneo com uma política tributária em que, inclusive, há várias leis de parcelamento, cito aqui a Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003, que estabeleceu no seu artigo 9º que: " *Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.*" **É uma política tributária**, sem abrir mão do tipo penal. O tipo penal incidirá no momento em que o cidadão contribuinte olvidar do seu pagamento. **Podemos concordar ou discordar, mas isto é o que está na lei.** Eu me lembro, com essa discussão, Senhor Presidente, da época do Ministério da Desburocratização. Esteve à frente o Ministro Leitão de Abreu.

[...] Vossa Excelência me permite, são só duas observações: acho que o Tribunal, também, não pode perder de vista o caráter - vamos dizer -, de certo modo, extravagante do recurso que o ordenamento jurídico brasileiro faz ao Direito criminal para efeito de lograr arrecadação. O Direito Penal é o último recurso de que as ordens jurídicas se valem para defender valores que não podem ser eficazmente defendidos de outro modo. Não é este o caso de arrecadação de tributos!

Há muito defendemos que o juiz não pode ser, dentro de uma visão puramente iluminista, *la bouche de la loi*. Para nós, deve ser o intérprete da Constituição, declarando inválidas (princípio básico e fundamental do *integral garantismo penal*) eventuais leis infraconstitucionais que conflitem com a Carta Maior. Nunca é demais relembrar que, segundo o próprio Luigi Ferrajoli, a sujeição do juiz à lei já não é, como no velho paradigma positivista, sujeição à

letra da lei, qualquer que seja seu significado, mas sim sujeição à lei enquanto válida, vale dizer, coerente com a Constituição¹⁶.

Nesta linha e a partir de nossas premissas, concluímos que regras “despenalizantes” desta natureza não servem – nem de longe – como forma de incrementar eventualmente a arrecadação tributária espontânea. O efeito é contrário: estimulam o aumento das práticas criminosas, ocorrendo o chamado *efeito espiral*.

A **genérica afirmativa de um suposto interesse arrecadatório** é, para nós, argumento limitado a um espectro apenas parcial e *ilustrado* de um sistema que não mais tem *apenas* essas características. Silogismos deste jaez decorrem especialmente de uma repetição de determinados posicionamentos sem **qualquer declinação axiológica racionalmente fundamentada**, vinculada a uma hermenêutica bloqueada para a compreensão que se tem como mais adequada dos fatos.

Reportando a todas nossas considerações sobre o que seja **garantismo penal integralmente** visto (garantismo negativo – übermaßverbot – e garantismo positivo – untermaßverbot¹⁷) –, mediante a aplicação das normas retromencionadas, há uma verdadeira desproteção aos bens jurídicos fundamentais estampados na Constituição, gerando, em verdade, impunidade (culminando em injustiça)^{18 19}.

Defendemos que se faz necessária **uma eticização também do Direito Penal Fiscal**, calcada nas premissas de que o sistema não visa *apenas* à arrecadação, mas sobremaneira à realização – na sequência do processo - da justiça distributiva²⁰.

Consoante doutrina Martin Borowski, **as medidas com esses conteúdos são inadequadas**, porque não contribuem em nada para que seja fomentada a realização dos objetivos traçados na Constituição Federal. Ou, ao menos, não há nenhuma demonstração de que tais regras tenham como

¹⁶ FERRAJOLI Luigi. *Derechos y Garantia La ley Del más débil*. 4 ed. Madrid: Trotta, 2004, p. 26.

¹⁷ FISCHER, Douglas. *O que é garantismo penal integral ?* In: CALABRICH, Bruno; FISCHER, Douglas; PELELLA, Eduardo (orgs.). *Garantismo Penal Integral – Questões penais e processuais, criminalidade moderna e aplicação do modelo garantista no Brasil*. Salvador: Jus Podivm: 2010.

¹⁸ Roemer destaca que, quando um indivíduo incorre numa falta e infringe determinado regulamento e não é castigado, se perde o objetivo social do Estado, e a população recebe um sinal de que é possível “passar por cima da lei”. ROEMER, Andrés. *Economía del Crimen*. Ciudad de México: Limusa, 2001, p. 257.

¹⁹ FISCHER, Douglas. *Artigo 34 da Lei nº 9.249/95 – Parcelamento não é causa de extinção da punibilidade*, RT n. 809, março/2003, p. 438. FISCHER, Douglas. *Delinquência Econômica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

²⁰ “É hoje um dado adquirido a eticização do direito penal fiscal, uma vez que o sistema fiscal não visa apenas arrecadar receitas, mas também a realização de objetivos de justiça distributiva, tendo em conta as necessidades de financiamento das atividades sociais do Estado. [...] É através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe”. RODRIGUES, Anabela Miranda. *Contributo para a fundamentação de um discurso punitivo em matéria fiscal*. Direito Penal Econômico e Europeu: Textos Doutrinários. Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 481.

consequências a redução da sonegação fiscal (*lato sensu*). Streck resume ²¹ que “*não há qualquer justificativa de cunho empírico que aponte para a desnecessidade da utilização do direito penal para a proteção dos bens jurídicos que estão abarcados pelo recolhimento de tributos, mormente quando examinamos o grau de sonegação no Brasil*”. Encerra afirmando que “*para abrir mão – mesmo que de forma indireta – da proteção penal do bem jurídico ínsito à idéia de Estado Social, o legislador deveria demonstrar, antes, que os meios alternativos à sanção, como o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia, tenha, nos últimos anos – mormente a partir da Lei n° 9.249/95 – proporcionado resultados que apontem, de forma efetiva, para a diminuição da sonegação de tributos*”.

Não se pode deixar de visualizar que o bem jurídico tutelado nos crimes contra a ordem tributária é a **regularidade fiscal** mediante o pagamento (**dever fundamental**) dos tributos no **momento esperado pelo Estado**. Como dizem também Figueiredo Dias e Costa Andrade, o bem jurídico, em delitos deste jaez, se constitui no “*interesse público no recebimento completo e tempestivo dos singulares impostos*” ²².

Igualmente, Silva Sánchez, reportando-se à STF de 19 de maio de 2005, destaca que o Tribunal Supremo Espanhol reconhece como necessária a repressão de qualquer conduta que implique uma diminuição da arrecadação esperada pela Fazenda Pública ²³.

Os “problemas” não estão nas leis que *incriminam* as condutas de sonegar tributos (violando-se deveres fundamentais de igual hierarquia aos direitos ²⁴), mas, sim, na criação de regras despenalizantes com o falacioso (dialeticamente falando) argumento arrecadatório, cujo cerne, em verdade, está em gerar impunidade.

Não bastassem todos estes argumentos, talvez os números possam ser elucidativos. A Receita Federal do Brasil já constatou que, por exemplo, o “*crescimento da arrecadação (nominal e real) diminui nos anos de instituição dos programas PAES (2003) e PAEX (2006)*”, bem como que se pode inferir que “*as anistias (intermitentes ou permanentes, como nas transações) em anos de recessão ou mitigado crescimento podem comprometer a arrecadação*”.

²¹ STRECK, Lênio. *Da proibição de excesso (übermassverbot) à proibição de proteção deficiente (untermassverbot): de como não há blindagem contra normas penais inconstitucionais*. Porto Alegre. Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica, n. 2, p. 243/284, 2004.

²² FIGUEIREDO DIAS, Jorge de; COSTA ANDRADE, Manuel da. *O Crime de fraude fiscal no novo Direito Penal Tributário Português*. Revista Brasileira de Ciências Criminais, ano 4, n. 13, jan./mar. 1996, p. 62.

²³ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, p. 49.

²⁴ Em nosso sentir, Adolfo Bidart é preciso quando define que “*la mera formulación de los derechos humanos con el alcance indicado revela la necesidad de su complementación con los deberes humanos, que tienen igual significación y trascendencia que aquellos con los que mutuamente se deslindan y garantizan en su ejercicio o realización. Los derechos humanos en cada hombre requieren, para su efectiva existencia, igual fundamento o base, de deberes de igual jerarquía e significación*” BIDART, Adolfo Gelsi. *De Derechos, deberes y garantías del hombre común*. Montevideo-Buenos Aires: Julio Cesar Faira Editor, 2006, p. 24-5.

Na verdade, é natural que a *arrecadação espontânea* diminua diante de tais regras, pois elas acabam gerando o que se denomina de *efeito espiral*²⁵, incentivando a prática delitativa por outros agentes em idêntica situação²⁶, devido (também) à concorrência desleal²⁷ e à certeza da impunidade mediante a exclusão da punibilidade em decorrência tão-só da devolução do objeto da conduta criminosa.

Como já dissemos noutra oportunidade²⁸, “*Silva Sánchez*²⁹ ao aludir que o *Direito Penal*, para ser eficaz em sua pretensão de lograr a eficiência social, deve configurar suas normas partindo do princípio de que os destinatários das leis vão realizar um cálculo de eficiência. Especificamente, no caso, vendo não haver qualquer possibilidade de punição, no máximo a devolução do objeto do crime – a qualquer tempo -, o criminoso (inclusive aquele em potencial) será até estimulado a praticar fatos similares, porque ausente qualquer circunstância que garanta a prevenção sistêmica”.

A respeito do tema referente à concorrência desleal (que é princípio constitucional em relação ao qual o Estado tem a obrigação de *agir positivamente* – vide art. 170, IV, CF/88), são absolutamente percucientes as ponderações do presidente do Conselho Consultivo do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, que, em artigo intitulado “*Existe uma ética de mercado?*”, pontuou com absoluto acerto: “*O lucro da empresa não pode, portanto, ser gerado por sonegação ou falcatruas, nem à custa dos concorrentes. A concorrência desleal, além do dano ao erário público, desfigura o mais eficaz instrumento de mercado – a competição empresarial*”³⁰.

Não se pode esquecer a advertência feita com absoluta propriedade por Afrânio da Silva Jardim, ao acentuar que “*a conduta criminosa atinge também a liberdade da vítima, que, quando legítima, deve ser tutelada pelo Estado. Em outras palavras: a supressão da liberdade de um pode ser a afirmação da liberdade de muitos. Isto fica mais claro nos chamados crimes econômicos*”³¹. Exatamente por isto que salienta ainda, e novamente com acerto, que deve haver

²⁵ Righi conclui que “*se conoce como efecto de resaca o espiral al que se produce normalmente en mercados competitivos, donde la ausencia de eficacia preventiva del Estado genera deslealdad, de modo que el delincuente presiona sobre los demás para que sigan su ejemplo, y así sucesivamente, llegándose a consecuencias de ‘contagio’ generalizado*”. RIGHI, Esteban. *Derecho Penal Economico Comparado*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1991.p. 280.

²⁶ Calham novamente as ponderações de Roemer ao dizer que “*en general, es costoso que un delincuente no sea castigado conforme a la ley, porque dada su impunidad podría reincidir o bien otros individuos tendrán incentivos a delinquir porque la probabilidad de que sean atrapados se presume pequeña*”. ROEMER, Andrés. *Economía del Crimen*. Ciudad de México: Limusa, 2001, p. 257.

²⁷ Exemplificativamente, confira-se os fundamentos de irrisignação de réu condenado nos autos da Apelação Criminal nº 1999.71.12.006712-2/RS (julgada em 26/05/2004, publicada no DJU em 09/06/2004, p. 640), processado por sonegação fiscal de mais de R\$ 6,5 milhões, tendo argüido que praticou o delito em razão da concorrência desleal do mercado.

²⁸ FISCHER, Douglas. *Delinquencia Económica e Estado Social e Democrático de Direito*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

²⁹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús-Maria. *Eficiência e Direito Penal*. Coleção Estudos de Direito Penal, v. 11. São Paulo: Manole, 2004, p. 26.

³⁰ Revista do Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial nº 10, ano 5, agosto de 2008.

³¹ JARDIM, Afrânio Silva. *Direito Processual Penal*. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p 310.

punição efetiva "na exata medida em que a infração penal não deixa de ser uma forma de opressão, de limitação à liberdade social admitida por um dado ordenamento jurídico"³².

Com a manutenção de regras destas naturezas, a *prevenção especial* e a *prevenção geral* em crimes tributário-econômicos permeiam o limite do *zero absoluto*. Também por isto, é essencial a declaração de suas inconstitucionalidades, na linha do que exatamente se questiona no RE 462.790-RS (em apreciação perante o Plenário do STF) e também na ADI 4.273-DF.

10. Conclusões e (sempre) uma esperança.

Até o presente momento, respeitando-se posicionamentos contrários, não nos foram apresentados argumentos sólidos suficientes para afastar percepção no sentido de que houve equívoco nas premissas³³ e, conseqüentemente, nas conclusões do Supremo Tribunal Federal por ocasião do julgamento do HC nº 81.611-SP e também da edição da Súmula Vinculante nº 24.

Acredita-se que, num futuro, a Corte Suprema retomará o caminho até então pacífico (para nós, hermeneuticamente correto) no sentido da possibilidade de eventual instauração de ação penal na pendência de discussões na seara administrativa, desde que presentes os requisitos fundamentais: indícios de autoria e prova da materialidade³⁴.

O problema que daí decorre é que, como a Corte concluiu que o crime se consuma só com o exaurimento da esfera administrativa (a preocupação com a prescrição era clara na crítica feita pelo Ministro Joaquim Barbosa ao posicionamento do relator, Ministro Sepúlveda Pertence), novel entendimento retomando as posições vigentes (se não se der efeitos *ex nunc*) gerará uma conclusão inarredável: os crimes (todos: os eventualmente não judicializados, os judicializados e os já com trânsito em julgado) *teriam ocorrido não mais* com o exaurimento da esfera administrativa, mas com a prática da *supressão* ou *redução* dos tributos, condutas que estão vinculadas aos fatos geradores dos tributos, havidas, como regra, muito tempo antes do trânsito em julgado de eventual discussão na esfera administrativa.

Conclusão: com a alteração do *dies a quo* da ocorrência do fato (art. 111, I, CP), fatalmente haverá a prescrição quase que total (para não se dizer total) de todos os fatos criminosos eventualmente em fase de investigação, punição ou já punidos relacionados com a grave delinquência econômica fraudulenta.

³² Op. cit., p. 77.

³³ Chaïm Perelman adverte que “os problemas específicos de lógica jurídica não surgem quando se trata de deduzir as conseqüências que resultam logicamente de um conjunto de premissas, mas quando se trata de estabelecer essas próprias premissas, dando às normas jurídicas seu alcance exato”. PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 496. Em sintonia, Ricaséns Siches, para quem “el verdadero meollo de la función judicial no radica ni remotamente en el silogismo que pueda formularse, sino que consiste en la *elección de premisas*, por parte del juez.” RECASÉNS SICHES, Luis. *Nueva Filosofía de la interpretación del Derecho*. 2 ed. México: Porrúa, 1973, p.237.

³⁴ Como opção legislativa, uma opção será retornar ao sistema vigente antes da edição da Lei nº 8.137/90, estipulando-se que os crimes de sonegação são *todos formais*, como já previstos no art. 2º da Lei 8.137/90.

Como já dizia Perelman³⁵, o Juiz, em sua decisão, “*deve levar em conta não só o caso particular que lhe é submetido, mas todos os casos da mesma espécie; isso porque sua decisão pode tornar-se um precedente no qual se inspirarão outros juízes em seu desejo de observar a regra de justiça, que lhes prescreve tratar da mesma forma casos essencialmente semelhantes*”.

Daí a razão que damos a García de Enterría³⁶, que, complementando, discorre no sentido de que o juiz constitucional (*no Brasil, diante da possibilidade do controle difuso, todos os juízes são magistrados que podem realizar a filtragem constitucional*) não pode perder de vista, em nenhum momento, as consequências práticas da decisão que tomar, e que certas sentenças têm efeitos vinculantes gerais ou com força de lei.

Essas sentenças podem ocasionar catástrofes não apenas para o caso concreto, mas para outros inúmeros casos, e, quando tais sentenças são politicamente inexatas ou falsas (no sentido de que arruinam as tarefas políticas legítimas de administração do Estado), a lesão pode alcançar toda a comunidade. Encerra com assertiva incisiva, porém correta: “*el Tribunal Constitucional no puede ser ciego a las consecuencias políticas de sus decisiones*”.

É preciso mudar a jurisprudência o quanto antes, retomando-se o caminho anterior, sempre com a mais ampla defesa possível no âmbito judicial.

³⁵ PERELMAN, Chaïm. *Ética e Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 514.

³⁶ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como Norma y El Tribunal Constitucional*. 3 ed. Madrid: Civitas, 2001, p. 179, 180 e 183.